



Tillsynsärende - auktoriserade revisorn A-son

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

1 Inledning

Revisorsinspektionen har under hösten 2020 utfört en kvalitetskontroll av det registrerade revisionsbolag där A-son är verksam. Vissa iakttagelser som har gjorts i samband med den kontrollen har föranlett inspektionen att öppna detta ärende inom ramen för den riskbaserade tillsynen.

A-son har varit huvudansvarig revisor i ett aktiebolag som var moderbolag i en koncern, här benämnt moderföretaget. Detta ärende avser hans revision av moderföretaget för räkenskapsåret 2018.

A-son avgav sin revisionsberättelse för moderföretagets årsredovisning och koncernredovisning den 12 april 2019. Revisionsberättelsen var utan modifieringar och anmärkningar men med en upplysning av särskild betydelse rörande styrelsens bedömning avseende fortsatt drift.

Av års- och koncernredovisningarna för moderföretaget, räkenskapsåret 2018, framgår att koncernen bestod av moderföretaget och ett helägt dotterföretag i Danmark. Det framgår också av förvaltningsberättelsen att all verksamhet i koncernen bedrevs i det danska dotterföretaget. Verksamheten bestod i att utveckla läkemedel mot inflammator-

iska sjukdomar. Moderföretagets enda verksamhet bestod i att äga aktierna i dotterföretaget. Moderföretagets aktier var upptagna till handel på en handelsplats som inte var reglerad.

Av koncernresultaträkningen för räkenskapsåret framgår att koncernen inte hade någon nettoomsättning men att rörelsekostnaderna uppgick till totalt 28,4 mnkr. Årets förlust för koncernen redovisades till 23,4 mnkr. Balansomslutningen för koncernen uppgick till 14 mnkr. Moderföretaget redovisade rörelsekostnader med 4,5 mnkr och en förlust för räkenskapsåret med 4,4 mnkr. Moderföretagets tillgångar bestod till 92 procent av andelar i och fordringar hos koncernföretag. Det egna kapitalet utgjorde 98 procent av balansomslutningen för moderföretaget.

Av revisionsdokumentationen framgår att det danska dotterföretaget reviderades av revisorer (enhetsrevisorerna) i Danmark. Dessa tillhörde samma nätverk som det revisionsföretag som A-son är verksam vid.

2 Koncernrevision

2.1 Väsentlighet

Av den övergripande revisionsstrategin, daterad den 8 februari 2019, framgår att A-son bestämde det övergripande väsentlighetstalet för moderföretaget till 1,6 mnkr och för koncernen till 0,7 mnkr. Arbetsväsentligheten för moderföretaget sattes till 1,3 mnkr. Av dokumentationen kan inte utläsas vilken väsentlighet A-son hade fastställt att tillämpas vid revisionen av dotterföretaget. I en e-postkorrespondens som han hade med enhetsrevisorerna i Danmark den 2 maj 2019, dvs. efter det att han hade avgett sin revisionsberättelse, frågade han enhetsrevisorerna vad de hade använt för övergripande väsentlighetstal och arbetsväsentlighet. Samma dag svarade enhetsrevisorerna vilka väsentlighetstal de hade använt sig av.

A-son har uppgett följande.

Dotterföretaget hade tidigare år, 2016 och 2017, haft ett väsentlighetstal om 250 000 danska kronor. Fel som översteg detta belopp skulle rapporteras. Han hade bestämt att såväl väsentlighetstalet som beloppet för fel som skulle rapporteras skulle vara oförändrat jämfört med föregående år.

Felaktigt hade instruktionerna till de danska enhetsrevisorerna inte skickats ut före avgivandet av revisionsberättelsen. Med hänsyn till de två föregående årens angivna belopp, och att en årsredovisning för dotterföretaget fanns framtaget i utkastform, bedömde och förutsatte han att det väsentlighetstal som användes för dotterföretaget rymdes inom det belopp som han hade bestämt.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Enligt International Standard on Auditing (ISA) 600 *Särskilda överväganden – revision av koncernredovisningar (däribland arbete som utförs av revisorer för delar av koncernen)* p. 21 c) ska koncernrevisionsteamet fastställa väsentligheten för enheter för vilka enhetens revisor utför en revision eller en översiktlig granskning åt koncernrevisionen. Enligt p. 22 ska koncernrevisionsteamet också, om enhetens revisorer utför en revision som ska vara en del av koncernrevisionen, utvärdera ändamålsenligheten i den arbetsväsentlighet som har fastställts på enhetsnivån. Enligt p. 40 ska koncernrevisionsteamet i god tid till en enhets revisor kommunicera bl.a. vilken väsentlighet som gäller för enheten.

Som framgår av A-sons uppgifter till Revisorsinspektionen fastställde han samma väsentlighet för dotterföretaget som tidigare år. Utredningen visar dock att han inte kommunicerade detta till dotterföretagets revisorer förrän efter det att han hade avgett sin revisionsberättelse och då enbart i form av en fråga vilken väsentlighet dotterföretagsrevisorerna hade använt. Genom att inte, såsom ISA 600 kräver, i god tid kommunicera väsentligheten för det danska dotterföretaget till dess revisorer har A-son åsidosatt god revisionssed.

2.2 Planering, styrning och övervakning av enhetsrevisorernas arbete

Av revisionsdokumentationen kan inte utläsas om A-son fastställde vilken granskning som skulle utföras i det danska dotterföretaget, om han bedömde vilken egen inblandning i revisionen av det danska dotterföretaget som krävdes, om han deltog i riskbedömningen vad gäller det danska dotterföretaget eller om han deltog i några diskussioner med enhetsrevisorerna om vilka fortsatta granskningsåtgärder som skulle utföras i det danska dotterföretaget.

Det går heller inte av dokumentationen att utläsa om A-son gjorde några bedömningar om de revisionsbevis som de danska enhetsrevisorerna hade hämtat in var tillräckliga och ändamålsenliga.

Den 1 april 2019 skickade den danska enhetsrevisorn ett e-postmeddelande till A-son med ett utkast till räkenskaper för det danska dotterföretaget. Revisorn skrev också att revisionen inte var klar men att han inte förväntade sig några förändringar i siffrorna. Slutligen frågade enhetsrevisorn om A-son behövde något annat från hans sida för revisionen i Sverige.

Den 2 maj 2019, dvs. efter den tidpunkt då A-son hade avgett sin revisionsberättelse över moderföretagets års- och koncernredovisningar, skickade han ett e-postmeddelande till de danska enhetsrevisorerna med instruktioner och rapporteringsdokument för granskningen av dotterföretaget. Han skrev att instruktionerna och övriga dokument skickades lite sent och att de bifogade dokumenten var de som han normalt sett brukade få från dem avseende revisionen. Det var också i detta e-postmeddelande som han frågade enhetsrevisorerna vilka väsentlighetstal de hade använt (se avsnitt 2.1 ovan). De dokument som han bifogade och som han i flera fall ville ha i retur var gransknings- och rapporteringsinstruktioner, bekräftelse på mottagande av instruktionerna, bekräftelse avseende dotterföretagets rapportpaket för konsolideringsändamål, skriftligt uttalande från dotterföretagets ledning, promemoria över revisionen av dotterföretaget och ett formulär avseende efterföljande händelser.

Den 7 maj 2019 återkom de danska enhetsrevisorerna via e-post med delar av den rapportering från revisionen av dotterföretaget som A-son hade begärt. Detta inkluderade en skriftlig bekräftelse från enhetsrevisorerna avseende mottagande av revisionsinstruktionerna, inklusive bekräftelser om oberoende, att man skulle följa ISA, att man hade förståelse för svenska redovisningsregler och att man hade förståelse för koncernredovisningsprinciperna. Av e-postmeddelandet framgår också att räkenskaperna för räkenskapsåret 2018 för det danska dotterföretaget bifogades och att en bekräftelse gjordes, daterad samma dag som meddelandet, att de bifogade räkenskaperna var godkända av ledningen för dotterföretaget och att den finansiella informationen speglade dotterföretagets ställning och resultat för räkenskapsåret 2018 i enlighet med bokföringen. I A-sons revisionsdokumentation finns också en kort promemoria från enhetsrevisorerna över granskningen av dotterföretaget och en bekräftelse om att efterföljande händelser hade granskats till och med den 7 maj 2019. Det finns även ett skriftligt uttalande från dotterföretagets ledning, dock inte enligt det format som han hade skickat till enhetsrevisorerna, och en mer utförlig promemoria från enhetsrevisorerna över den utförda granskningen av dotterföretaget som hade avlämnats till dotterföretagets ledning. Uttal-

andet och promemorian är daterade den 22 maj 2019, liksom en undertecknad årsredovisning för dotterföretaget. Det skriftliga uttalande för dotterföretagets ledning som A-son hade skickat till enhetsrevisorerna finns i dokumentationen men är inte undertecknat.

En särskild kvalitetsgranskare¹ var utsedd för A-sons revisionsuppdrag i moderföretaget. Denne antecknade i dokumentationen över den uppdragsanknutna kvalitetskontrollen att rapporteringen från de danska revisorerna i dotterföretaget hade erhållits först efter avgivandet av revisionsberättelsen för årsredovisningen och koncernredovisningen. Den särskilde kvalitetsgranskaren antecknade också att ett utkast till årsredovisning för det danska dotterföretaget hade erhållits före avgivandet av revisionsberättelsen och att ett besked via e-post hade erhållits från enhetsrevisorn att denne inte förväntade sig någon förändring i den finansiella informationen som förelåg i utkastform.

A-son har uppgett följande.

Enligt tidigare års instruktioner, 2016 och 2017, skulle de danska enhetsrevisorerna bl.a. fokusera på och rapportera om leverantörshantering, löner och ersättningar, skattehantering, närståendetransaktioner, kostnader för forskning och utveckling, eventuellt höga konsultarvoden för olika tjänster samt eventuellt höga resekostnader.

I övrigt hade verksamheten inte ändrats i jämförelse med föregående år. Han fastslog därför samma inriktning och bedömde riskerna som likartade jämfört med föregående år. Löpande under året hade han ett antal kontakter med företagsledningen och inför delårsrapporterna gjordes en snabb översiktlig genomgång av koncernkonsolideringsdokument med tillhörande rapportutkast. Därmed hade han löpande en god insikt i utvecklingen för koncernen och de enskilda bolagen. Det löpande resultatet i det danska dotterföretaget hade inte visat på några väsentliga differenser mot förväntningarna i förhållande till budget och företagets bedömningar i övrigt. Det fanns alltså inte några indikationer på att verksamheten inte i allt väsentligt följde plan, även med beaktande av den information som publicerades i pressreleaser om hur företagets läkemedelstester fortskred.

Dotterföretaget reviderades i enlighet med ISA och man använde sig av relativt låga väsentlighetstal, vilket innebar att de områden som skulle granskas till största delen kom att beaktas i revisionen.

¹ Se ISA 220 *Kvalitetskontroll för revision av finansiella rapporter* p. 19.

Dotterföretaget var relativt litet, med forskning och utveckling som huvudsaklig inriktning. Kostnaderna för denna verksamhet aktiverades inte. Det var därför inte heller aktuellt med en eventuell bedömning av värderingen av immateriella tillgångar kopplat till forskning och utveckling.

Han fick en årsredovisning för det danska dotterföretaget i utkastform från den danska enhetsrevisorn den 1 april 2019. Revisionen var inte helt avslutad, men enhetsrevisorn uttalade att han inte förväntade sig några förändringar i siffrorna. Samma revisor hade reviderat dotterföretaget de två föregående åren och hade god kännedom om det. Med hänsyn *dels* till att det inte var fråga om en särskilt komplex verksamhet, *dels* att största delen av revisionen av dotterföretaget var genomförd, om än inte helt avslutad, och *dels* att det fanns ett utlåtande om att inga väsentliga ändringar bedömdes ske, ansåg han att han hade grund och tillräckligt med underlag att kunna tillstyrka fastställandet av resultat- och balansräkningarna för koncernen den 12 april 2019.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

ISA 600 beskriver de överväganden som koncernrevisionsteamet ska göra vid fastställandet av karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av teamets medverkan i den riskbedömning och de fortsatta granskningsåtgärder som enheternas revisorer utför med avseende på enheternas finansiella information. Syftet med denna medverkan är att hämta in tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis som en grund för revisionsuttalandet om koncernredovisningen. Enligt ISA 600 p. 8 är revisorns mål att ha en tydlig kommunikation med enheternas revisorer om omfattningen av och tidpunkten för granskningen av enheternas finansiella information och deras iakttagelser. Ett ytterligare mål är att hämta in tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis avseende enheternas finansiella information och konsolideringsprocessen för att kunna lämna ett revisionsuttalande om huruvida koncernredovisningen i alla väsentliga avseenden har upprättats enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering.

Enligt ISA 600 p. 11 ansvarar koncernrevisorn för koncernrevisionens styrning, övervakning och utförande enligt standarder för yrkesutövningen och tillämpliga krav i lagar och andra författningar och för att den revisors rapport som lämnas är korrekt med hänsyn till omständigheterna. Av p. 24 följer att koncernrevisorn måste utforma och utföra ändamålsenliga åtgärder för att hantera de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter i de finansiella rapporterna. Koncernrevisionsteamet ska fastställa vilken typ av granskning av

enheternas finansiella information som teamet, eller enheternas revisorer för teamets räkning, ska utföra. Teamet ska enligt p. 40 i god tid kommunicera sina krav till enheternas revisorer. Kommunikationen ska bl.a. beskriva det arbete som ska utföras, vad arbetet ska användas till och formen för och innehållet i den kommunikation som revisorn för enheten har med koncernrevisionsteamet.

Om revisorn för en enhet utför en granskning av den finansiella informationen för en betydande enhet i koncernen, ska koncernrevisionsteamet enligt p. 30 vara delaktigt i den riskbedömning som enhetens revisor gör för att identifiera betydande risker för väsentliga felaktigheter i koncernredovisningen. Karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av denna medverkan påverkas av den kunskap som koncernrevisionsteamet har om revisorn för enheten. Den ska dock åtminstone bestå av en diskussion med revisorn för enheten eller enhetsledningen om de av enhetens verksamheter som är betydelsefulla för koncernen, en diskussion med revisorn för enheten om hur känslig enheten är för väsentliga felaktigheter i den finansiella informationen som beror på oegentligheter eller misstag. Den ska också innefatta en genomgång av enhetsrevisorns dokumentation över identifierade och betydande risker för väsentliga felaktigheter i koncernredovisningen. Om betydande risker för väsentliga felaktigheter i koncernredovisningen har identifierats i en enhet där revisorn för enheten utför arbetet, ska koncernrevisionsteamet enligt p. 31 bedöma vilka fortsatta granskningsåtgärder som det är lämpligt att utföra med anledning av de identifierade betydande riskerna för väsentliga felaktigheter.

Koncernrevisionsteamet ska enligt p. 41 begära att en enhets revisor informerar om frågor som är relevanta för den slutsats som teamet ska dra om koncernrevisionen. Teamet ska diskutera betydelsefulla frågor med enhetens revisor, enhetsledningen eller koncernledningen och fastställa om det är nödvändigt att gå igenom andra relevanta delar i revisionsdokumentationen från enhetens revisor. Om koncernrevisionsteamet drar slutsatsen att enhetens revisors arbete är otillräckligt, ska teamet enligt p. 43 bestämma vilka ytterligare åtgärder som krävs och om de ska utföras av enhetens revisor eller av teamet. Koncernrevisionsteamet ska slutligen enligt p. 44 utvärdera om tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis att ha som grund för ett revisionsuttalande har hämtats in genom de granskningsåtgärder som har utförts under bl.a. den granskning av enheternas finansiella information som teamet och revisorerna för enheterna har utfört.

I detta fall bedrevs koncernens verksamhet i sin helhet i det danska dotterföretaget och en stor del av koncernens resultat- och balansräkningar utgjordes av den finansiella informationen från det danska dotterföretaget. Det ankom därför på A-son att noggrant planera, styra och övervaka hur granskningen av dotterföretaget utfördes.

Utredningen har visat att A-son skickade ut instruktioner m.m. avseende granskningen av det danska dotterföretaget först vid en tidpunkt som låg efter det att han hade avgett sin revisionsberättelse med uttalanden om koncernredovisningen. Han hade före denna tidpunkt fått ett utkast till årsredovisning för det danska dotterföretaget och ett uttalande från den danska enhetsrevisorn att denne inte var färdig med revisionen, men att denne inte förväntade sig några förändringar i siffrorna. I övrigt finns det inte i dokumentationen något som visar att A-son hade någon kontakt med den danska enhetsrevisorn före avgivandet av revisionsberättelsen som gav honom möjlighet att, i enlighet med de krav som ställs i ISA 600, planera, styra och övervaka hur granskningen av dotterföretaget utfördes. De uppgifter som han har lämnat om vidtagna åtgärder begränsar sig till en beskrivning av kontakter med företagsledningen och att analyser gjordes av konsoliderad information inför delårsrapporter. Dessa uppgifter innehåller dock inte någon information om att några åtgärder vad gäller planering, styrning och övervakning av granskningen i det danska dotterföretaget i enlighet med kraven i ISA 600 vidtogs. Inte heller hans uppgifter om tidigare års granskningsinstruktioner, att den danska enhetsrevisorn hade varit revisor i dotterföretaget tidigare år, att revisionen utfördes enligt ISA med låga väsentlighetstal, att verksamheten inte hade förändrats sedan föregående år och att dotterföretagets verksamhet inte var komplex medför att kraven i ISA 600 kunde anses uppfyllda.

Eftersom A-son inte hade deltagit i planeringen av granskningen av dotterföretaget och inte heller hade styrt och övervakat granskningen på det sätt som ISA 600 kräver innan han avgav sin revisionsberättelse, hade han inte tillräcklig information om hur revisionen av det danska dotterföretaget hade genomförts. Mot bakgrund av dotterföretagets betydelse för koncernredovisningen hade han därmed inte heller grund att tillstyrka koncernresultat- och koncernbalansräkningarna. Genom att ändå göra det har han åsidosatt god revisionsd.

3 Sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

A-son har inte i rätt tid kommunicerat vald väsentlighet för ett dotterföretag till det företagets revisorer. Han har heller inte planerat, styrt och övervakat enhetsrevisorernas arbete i dotterföretaget på det sätt som ISA 600 kräver innan han avgav sin revisionsberättelse. Han 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, särskilt med beaktande av att han har tillstyrkt fastställandet av koncernresultat- och koncernbalansräkningar utan att ha grund för det. Han ska därför, med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883), 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, advokaten Michael Frie, auktoriserade revisorn Magnus Fredmer, redovisningsexperten Claes Norberg och professorn Peter Öhman. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt avdelningsdirektören Claudia David Toronjo och revisionsdirektören Mathias Byström, som har föredragit ärendet, varit närvarande.

Sten Andersson

Mathias Byström

Hur man överklagar, se bilaga.