



Tillsynsärende - godkände revisorn A-son

Beslut: Revisorsinspektionen upphäver A-sons godkännande som revisor och bestämmer att beslutet ska gälla omedelbart

1 Inledning

Revisorsinspektionen har underrättats om att godkände revisorn A-son har underkänts i FAR:s kvalitetskontroll och har därför öppnat detta ärende.

Revisorsinspektionens utredning i ärendet omfattade initialt de två revisionsuppdrag som ingick i kvalitetskontrollen. I det följande benämns de bolag som dessa uppdrag avsåg badbolaget (räkenskapsåret 2018) och byggbolaget (räkenskapsåret 2018). Utredningen utvidgades därefter till att omfatta ytterligare två revisionsuppdrag. Dessa avsåg bolag som nedan benämns rörbolaget (räkenskapsåret 2019) och restaurangbolaget (räkenskapsåret 2018-09-01 – 2019-08-31). I ärendet behandlas även frågor om revisionsföretagets kvalitetskontrollsystem, efterlevnaden av penningtvättslagen och A-sons oberoende.

Årsredovisningarna för badbolaget, byggbolaget och rörbolaget är upprättade med tillämpning av Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2016:10) *Årsredovisning i mindre företag* (K2), medan restaurangbolagets årsredovisning är upprättad med tillämpning av Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2012:1) *Årsredovisning och koncernredovisning* (K3).

2 Revisorers 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 (nedan verksamhetsföreskrifterna). 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 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 Kvalitetskontrollsystem

International Standard on Quality Control (ISQC) 1 *Kvalitetskontroll för revisionsföretag som utför revision och översiktlig granskning av finansiella rapporter samt andra bestyrkandeuppdrag och närstående tjänster* innehåller ett krav på att ett revisionsföretag inrättar en särskild övervakningsprocess. Syftet med en sådan process är att ge rimlig säkerhet för att de

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

riktlinjer och rutiner som rör företagets kvalitetskontrollsystem är relevanta och ändamålsenliga och att de fungerar. I processen ska ingå en regelbundet återkommande inspektion av minst ett avslutat uppdrag för varje ansvarig revisor i revisionsföretaget. Bestämmelser om ett revisionsföretags interna organisation, däribland krav på system och övervakning, finns även i Revisorsinspektionens verksamhetsföreskrifter.

Enligt dokumentationen från FAR:s kvalitetskontroll har A-son, som bedriver sin revisionsverksamhet i ett aktiebolag, inte haft någon övervakningsprocess enligt ISQC 1.

A-son har uppgett följande.

Kvalitetskontrollen enligt regelverket efterlevs i tillämpliga och relevanta delar. De väsentliga kraven i ISQC 1 uppfylls genom tillämpning av det egenhändigt utarbetade dokumentet ”Kontroll vid revision”. Revisionsföretagets övergripande kvalitetspolicy återges genom detta dokument. Han har för närvarande inte så komplicerade eller omfattande uppdrag att det behövs en extern kvalitetskontroll utan kvalitetskontrollen kan skötas av honom själv.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Av 21 § första stycket 8 i Revisorsinspektionens verksamhetsföreskrifter följer att ett revisionsföretag ska inrätta ett system för intern kvalitetskontroll som bl.a. säkerställer hög kvalitet i lagstadgad kvalificerad revision. Enligt 21 § första stycket 12 ska ett revisionsföretag övervaka och utvärdera lämpligheten och effektiviteten i sina riktlinjer, system och övriga rutiner samt vidta lämpliga åtgärder för att avhjälpa eventuella brister. I 21 § femte stycket ställs krav på en årlig utvärdering av det interna kvalitetskontrollsystemet.

Mer detaljerade riktlinjer för den byråinterna kvalitetskontrollen finns i ISQC 1. Av p. 11 följer att kvalitetskontrollsystemet ska ge rimlig säkerhet för att revisionsföretaget och dess personal följer standarder för yrkesutövningen och tillämpliga krav i lagar och andra författningar. Systemet ska också ge rimlig säkerhet för att rapporter som revisionsföretaget eller ansvariga revisorer lämnar är korrekta. Enligt p. 48 ska revisionsföretaget inrätta en övervakningsprocess, avsedd att ge rimlig säkerhet för att de riktlinjer och rutiner som rör kvalitetskontrollsystemet är relevanta, ändamålsenliga och fungerande. Denna process ska bl.a. innefatta fortgående överväganden och utvärderingar av

revisionsföretagets kvalitetskontrollsystem, däribland en regelbundet återkommande inspektion av minst ett avslutat uppdrag för varje ansvarig revisor.

I tillämpningsanvisningarna till ISQC 1, p. A 68, anges att ett revisionsföretag med ett begränsat antal anställda kan välja att anlita en extern person med passande kvalifikationer eller ett annat revisionsföretag för att genomföra uppdragsinspektioner eller andra övervakningsåtgärder. Alternativt kan revisionsföretaget komma överens om att dela resurser med andra lämpliga organisationer.

Revisorsinspektionen konstaterar att A-son inte har inrättat någon sådan övervakningsprocess som verksamhetsföreskrifterna och ISQC 1 p. 48 förutsätter. Det finns ingenting som tyder på att han inte skulle ha kunnat inrätta exempelvis det slag av övervakningsprocess som ISQC 1 p. A 68 beskriver.

Genom att inte inrätta en övervakningsprocess i sitt revisionsföretag har A-son åsidosatt sina skyldigheter som företrädare för ett revisionsföretag.

4 Efterlevnad av penningtvättslagen

Enligt FAR:s rapport från utförd kvalitetskontroll har A-sons i sitt revisionsföretag inte följt kraven på åtgärder enligt lagen (2017:630) om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism (penningtvättslagen).

Revisorsinspektionen har förelagt A-son att skicka in revisionsföretagets allmänna riskbedömning och rutiner och riktlinjer, dvs. de handlingar som ska upprättas enligt 2 kap. 1 och 8 §§ penningtvättslagen. Det är dessa handlingar som ska ligga till grund för vilken kundriskprofil som kunduppdragen åsätts och vilka kundkännedomsåtgärder som vidtas. A-son har dock inte gett in några sådana handlingar.

A-son har uppgett följande.

Revisionsföretaget tar aldrig emot eller förvaltar klientmedel och är inte heller behjälpligt med transaktioner för klienters räkning. Inte heller medverkar revisionsföretaget vid bildande av eller förmedling av juridiska personer eller rörelser eller upplåter kontor, deltar i styrelsearbete eller är delägare bolag.

Särskild uppmärksamhet riktas vid granskningsarbetet mot transaktioner av internationell karaktär och betalningar som är ovanliga i den meningen att de inte direkt går att koppla

till den löpande verksamheten eller kommer från en avsändare som inte förekommit tidigare. Vid granskningen uppmärksammas också om någon bolagsföreträdare har tagit emot eller betalat större summor för bolagets räkning. Revisionsföretaget, som har tillgång till bankkonto online, gör också stickprov på konton som är öppna på dataskärmen för en kontroll av att betalningar har gått till den som påstås enligt bokföringen. Det gäller särskilt om betalningsströmmarna bedöms vara ovanliga för verksamheten. Handskrivna kvitton kontrolleras alltid. Om det upptäcks att den som tagit emot betalning är utan F-skatt eller registrering för mervärdesskatt, är försatt i likvidation eller har haft en mycket låg omsättning, görs det alltid en fördjupad kontroll.

Sedan år 2020 tillfrågas kunden regelmässigt om någon av bolagets ägare eller ställföreträdare har en politisk utsatt ställning (s.k. PEP).

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Auktoriserade och godkända revisorer samt registrerade revisionsbolag utgör verksamhetsutövare i penningtvättslagens mening (se 1 kap. 2 § 18 i den lagen). I enlighet med 2 kap. 1 § ska de därför göra en bedömning av hur den bedrivna revisionsverksamheten kan utnyttjas för penningtvätt eller finansiering av terrorism och hur stor risken för detta är, en s.k. allmän riskbedömning. Vid denna bedömning ska särskilt beaktas exempelvis hur tjänsterna tillhandahålls samt vilka kunder och geografiska riskfaktorer som finns i verksamheten. Revisorer ska också, med utgångspunkt i den allmänna riskbedömningen och sin kännedom om kunden, bedöma den risk för penningtvätt eller finansiering av terrorism som kan förknippas med en specifik kundrelation, dvs. kundens riskprofil (se 2 kap. 3 §).

Av 2 kap. 8 § penningtvättslagen följer att revisorer ska ha dokumenterade rutiner och riktlinjer avseende sina åtgärder för kundkännedom, övervakning och rapportering samt för behandling av personuppgifter. De ska vidare för varje uppdrag utföra åtgärder för kundkännedom. Åtgärderna ska baseras på kundens riskprofil. Med åtgärder för kundkännedom avses identifiering av kunden och kontroll av dennes identitet genom t.ex. identitetshandlingar (se 3 kap. 7 § penningtvättslagen). Åtgärderna ska enligt 3 kap. 4 § vidtas redan vid etableringen av en affärsförbindelse men affärsförbindelsen ska sedan, enligt 3 kap. 13 §, löpande följas upp för att säkerställa att kundkännedomen är tillräcklig och aktuell.

Av utredningen framgår att det revisionsföretag som A-son driver inte har genomfört och dokumenterat någon sådan allmän riskbedömning och att det inte heller har några sådana rutiner och riktlinjer avseende åtgärder för kundkännedom, övervakning och rapportering som penningtvättslagen kräver.

Framtagandet av enskilda kunders riskprofiler ska utgå från de riskindikationer som har identifierats i den allmänna riskbedömningen och förutsätter dessutom att revisorn har tydliga interna rutiner och riktlinjer för att bedöma och hantera riskerna i enskilda uppdrag.

Avsaknaden av en allmän riskbedömning – tillsammans med bristen på rutiner för att utröna behovet av åtgärder enligt penningtvättslagen – har även inneburit att det inte har funnits förutsättningar för A-son att i de enskilda uppdragen vidta de övriga åtgärder som penningtvättslagen förutsätter.²

Det kan tilläggas att de åtgärder som A-son har redogjort för tar sikte på övervakningen under pågående revision. De beskrivna åtgärderna är inte, förutom frågan om PEP, ägnade att ge en bild av kundens riskprofil eller åstadkomma sådan kundkännedom på det sätt som penningtvättslagen kräver.

Sammantaget visar Revisorsinspektionens utredning att A-son i flera avseenden har brutit i sina skyldigheter enligt penningtvättslagen. Härigenom har han åsidosatt sina skyldigheter som ställföreträdare för ett revisionsföretag.

5 Självtändighet och opartiskhet

A-son var fram till den 29 april 2021 vald revisor i ett jurist- och ekonomiföretag (nedan A-bolaget). Av hans revisionsdokumentation framgår att en konsult, som bland annat var verksam genom A-bolaget, biträdde byggbolaget och restaurangbolaget med bokslutsbilagor.

Av revisionsdokumentationen för byggbolaget framgår också att konsulten var ensam aktieägare i byggbolaget från den 8 juli 2016 till den 23 maj 2019. Enligt Bolagsverkets registeruppgifter var konsulten styrelseledamot i byggbolaget från 1 augusti 2016 till den 23 maj 2019 och därefter särskild firmatecknare fram till den 26 augusti 2019. Det har

² Jfr Revisorsinspektionens beslut den 12 februari 2021 i ärenden med dnr 2019-1606 och dnr 2019-1607.

vidare framkommit – genom Förvaltningsrätten i Stockholms dom i ett mål från år 2018³ – att konsulten agerade ombud för A-son vid överklagandet av ett myndighetsbeslut.

Fram till den 3 november 2020 var A-son även vald revisor i ett redovisningsföretag (nedan B-bolaget). Av revisionsdokumentationen framgår att B-bolaget tillhandahöll redovisningstjänster åt badbolaget.

A-son har förelagts att skicka in sin dokumentation av genomförda oberoendeanalyser för A-bolaget för räkenskapsåret 2018-05-01--2019-04-30 och för B-bolaget för räkenskapsåret 2018. Någon sådan dokumentation har dock inte kommit in till Revisorsinspektionen.

I fråga om badbolaget, byggbolaget och restaurangbolaget består A-sons dokumentation av hans oberoendeprövning av en fråga i en checklista om huruvida det finns faktorer som exempelvis vänskap, hot, skrämsel, egenintresse eller annat som kan försvåra att uppdraget kan genomföras korrekt. För badbolaget och byggbolaget är därvid antecknat ”ingen personlig relation med ledningen” och för restaurangbolaget ”ingen personlig relation med ledning eller ägare”.

A-son har uppgett följande.

Han har inte i något avseende lämnat rådgivning till A-bolaget eller B-bolaget eller något av de bolag som de sköter bokföringen för. Inte heller har de båda bolagen lämnat någon rådgivning eller utfört några tjänster, riktat mot hans revisionsföretag. Som revisor har han när det gäller rent juridiska frågor som inte har med revisionsarbetet att göra rekommenderat ett flertal kunder att söka juridiska råd från såväl företrädare för A-bolaget som andra jurister och advokater. Han har inte vid något tillfälle hänvisat en kund till ett bolag som ägnar sig åt redovisningsarbete och som han är revisor i.

Generellt gör han alltid en genomgång enligt analysmodellen i 21 a § revisorslagen när så är befogat. Genom det förhållningssätt som nyss har redovisats upprätthåller hans revisionsföretag det oberoende som krävs i förhållande till de aktuella bolagen.

Såvitt han känner till är konsulten inte redovisningskonsult i något bolag som han har granskat. Bokföringen för byggbolaget sköttes periodvis av bolagets anställda, periodvis av en fristående konsult. I samband med bokslut tog konsulten över och rättade de fel

³ Förvaltningsrätten i Stockholms dom den 7 maj 2018 i mål 7071–18.

som eventuellt hade uppkommit under verksamhetsåret samt sammanställde bokslutet. Han och konsulten har även för flera år sedan delat en licens till ett bokföringsprogram som används när klienter skickar SIE-filer till honom för analys.

Konsulten var styrelseledamot i byggbolaget under år 2018 och en bit in på år 2019. Det skedde på den verkliga huvudmannens begäran, eftersom konsulten saknade betalningsanmärkningar vilket den verkliga huvudmannen hade. Konsulten hade inte aktiv del i bolagets drift och var inte heller inblandad i några transaktioner som rörde bolaget. Den verkliga huvudmannen var extern firmatecknare och drev företaget självständigt och har sedermera klivit in som suppleant och därefter ledamot. Allt detta har skett i öppen dag. Han anser sig ha haft god inblick i upplägget och har inte känt att det har försvårat hans arbete som revisor. Han har haft en öppen dialog med både den verkliga huvudmannen och konsulten i detta avseende och inte haft några problem att få fram den information som han har efterfrågat. Att registreringen hos Bolagsverket i vissa fall har haltat är en sak; han har ändå haft full insyn i bolagets verksamhet. Han kontrollerar numera oftare registret över verkliga huvudmän i alla de bolag som han har beröring med.

Beträffande målet i Förvaltningsrätten i Stockholm var det en engångshändelse som handlade om att avhjälpa en akut ekonomisk kris och som han betraktar som utagerad.

När det gäller A-bolaget kan han inte se att det föreligger jäv eller någon annan omständighet som kan rubba förtroendet för hans opartiskhet eller självständighet. A-bolaget sköter bokföringen åt tio bolag där A-son är revisor.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Enligt 21 § första stycket revisorslagen (2001:883) ska en revisor för varje uppdrag i sin revisionsverksamhet pröva om det finns omständigheter som kan rubba förtroendet för hans eller hennes opartiskhet eller självständighet (oberoende). I paragrafen behandlas fem typsituationer som alltid medför en presumtion för att revisorn ska avböja eller avsäga sig uppdraget. Förutom i de särskilt angivna situationerna ska revisorn enligt 21 § första stycket 2 avböja eller avsäga sig ett uppdrag om det föreligger något annat förhållande av sådan art att det kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet (den s.k. generalklausulen).

Syftet med generalklausulen och de övriga bestämmelserna i 21 a § revisorslagen är att trygga att en revisor inte bara är utan också för omgivningen framstår som opartisk och självständig (synbart oberoende).⁴ Enligt 21 § andra stycket behöver revisorn dock inte avböja eller avsäga sig uppdraget om det i det enskilda fallet föreligger sådana särskilda omständigheter eller har vidtagits sådana åtgärder som medför att det inte finns anledning att ifrågasätta hans eller hennes opartiskhet eller självständighet.

Av Revisorsinspektionens praxis framgår att den omständigheten att en revisor samtidigt innehar revisionsuppdrag i redovisningsbyråer och i dessa byråers klientbolag utgör en omständighet som kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet och självständighet.⁵

I förevarande fall har A-son haft flera gemensamma klienter med ett jurist- och ekonomiföretag (A-bolaget) som också har varit hans revisionsklient. Han har vidare i ett mål i domstol företrätts av en konsult som var aktiv i samma företag (A-bolaget). Samma konsult var även styrelseledamot och ägare i byggbolaget där A-son var revisor. Vidare har – såsom framkommit av utredningen i ärendet – det redovisningsföretag (B-bolaget) som A-son det aktuella året var revisor i skött redovisningen för flera av hans andra revisionsklienter, däribland badbolaget. Enligt Revisorsinspektionens mening var dessa förhållanden ägnade att rubba förtroendet för A-sons opartiskhet eller självständighet i revisionsuppdragen för både A-bolaget och B-bolaget. Det förelåg alltså en presumtion för att A-son skulle avsäga sig uppdragen som revisor i båda dessa bolag.

Av utredningen kan inte utläsas att A-son gjorde någon faktisk prövning av sitt oberoende med anledning av de nu nämnda omständigheterna. Av hans yttranden framgår inte heller att det förekom några särskilda omständigheter eller vidtogs några motåtgärder som kunde neutralisera föreliggande oberoendehot. Han skulle därför ha avgått som revisor antingen i A-bolaget och B-bolaget eller i de berörda gemensamma klienterna.

Genom att kvarstå som revisor har A-son brutit mot revisorslagens regler om revisorers opartiskhet och självständighet och har därmed åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

⁴ Jfr prop. 2000/01:146 *Oberoende, ägande och tillsyn i revisionsverksamhet*, s. 57 och 66.

⁵ Se t.ex. Revisorsinspektionens beslut den 22 mars 2007 i dnr 2006-1590 och den 7 december 2006 i ärende dnr 2006-757.

6 Planering och riskbedömning (alla bolag)

A-sons dokumentation av planeringen och genomförandet av revisionen finns för respektive bolag samlad i ett dokument rubricerat ”Kontroll av revision”. Dokumentet innehåller totalt 16 påståenden eller frågor. Det framgår inte för något av uppdragen när en viss anteckning är gjord och det går inte heller i övrigt att utläsa vilka kommentarer som är nedtecknade under planeringsfasen och vilka som är hänförliga till den efterföljande granskningsfasen. Dokumentet innehåller inte någon motivering av valda väsentlighetstal. Det innehåller inte heller några närmare uppgifter om riskbedömningen avseende väsentliga fel eller om planerade granskningsåtgärder.

A-son har uppgett följande.

Han har arbetat som revisor i 52 år och har alltid tagit sitt uppdrag och det ansvar han har som revisor på stort allvar. Även om han är av en äldre skola är han alltid noggrann vid utförandet av sina uppdrag. Även om det kanske inte ser så ut, och kanske verkar överambitiöst, brukar han normalt granska alla verifikat även om den dokumenterade fördjupade kontrollen bara avser stickprov eller valda perioder eller beloppsomfång.

Genom tillämpning av det egenhändigt utarbetade dokumentet ”Kontroll vid revision” uppfylls de väsentliga kraven enligt ISQC 1 och kompletterande ISA-standarder⁶.

Hans planering tar alltid sin utgångspunkt i dokumentet ”Kontroll vid revision” som han fyller i där så är lämpligt innan revisionen ens har börjat. I dokumentet redogörs för de väsentlighetstal som han anser vara motiverade, vilka riskbedömningar som han har gjort och hur han har beaktat tidigare revisioner. Detta kompletteras sedan under själva revisionsarbetet. Dokumentet används alltså för både planeringen och den efterföljande granskningen.; han har inte ansett det nödvändigt att ha separata dokument.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Att en revisor ska dokumentera planeringen av ett revisionsuppdrag – inklusive de bedömningar, däribland riskbedömningar, som har legat till grund för planeringen – följer av 24 § revisorslagen och 7 § 1 i Revisorsinspektionens verksamhetsföreskrifter.

⁶ International Standard on Auditing.

Enligt ISA 300 *Planering av revision av finansiella rapporter* p. 2 ingår det i planeringen av en revision att upprätta en övergripande revisionsstrategi och utarbeta en granskningsplan. Granskningsplanen ska enligt p. 9 innehålla en beskrivning av karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av planerad riskbedömning och fortsatta planerade granskningsåtgärder på påståendenivån. Av ISA 315 *Identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter genom att förstå företaget och dess miljö* p. 25 framgår att revisorn ska identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter på rapportnivån och påståendenivån.

Revisorns fastställande av väsentlighet är enligt ISA 320 *Väsentlighet vid planering och utförande av revisionen* p. 4 en fråga om professionell bedömning och påverkas av revisorns uppfattning om de behov av finansiell information som användarna av de finansiella rapporterna har. Revisorn ska därvid, enligt p. 14, dokumentera vilka faktorer som har beaktats då beloppen har fastställts.

Det går inte av revisionsdokumentationen för något av uppdragen att utläsa att A-son planerade sin revision på detta sätt. Hans dokumentation innehåller varken revisionsstrategi, granskningsplan eller någon närmare bedömning av risken för väsentliga fel. Det kan inte heller utläsas vilka faktorer som han beaktade vid valet av väsentlighetstal för respektive uppdrag. Varken de anteckningar som han har gjort i dokumentet ”Kontroll av revision” eller de övriga åtgärder som han har redogjort för motsvarar sådan planering av revisionen och sådana riskbedömningar som ISA 300, ISA 315 och ISA 320 kräver.

Genom att underlåta att planera sin revision i enlighet med det som ISA kräver har A-son åsidosatt god revisionssed och sina skyldigheter som revisor.

7 Resultat- och balansräkningar

Bolagens omsättning och balansomslutning och A-sons väsentlighetstal för de räkenskapsår som Revisorsinspektionen har granskat framgår av nedanstående uppställning (belopp i mnkr).

Bolag	År	Omsättning	Balans- omslutning	Väsentlig- hetstal
Badbolaget	2018	39,4	15,7	0,5
Byggbolaget	2018	8,3	1,2	0,1
Rörbolaget	2019	0,15	3,9	0,1
Restaurang- bolaget	2018/2019	5,5	1,6	0,25

7.1 Intäktsredovisningen (alla bolag)

Av A-sons revisionsdokumentation framgår att intäkterna i bolagen granskades genom att han stickprovsvis kontrollerade att fakturorna hade bokförts korrekt. Han gjorde även summerings- och betalningskontroller och kontrollerade att mervärdesskatten hade beräknats korrekt. I badbolaget och byggbolaget gjordes därutöver nummerkontroll avseende de fakturor som hade ställts ut under året. Dokumentationen ger dock ingen information om huruvida byggbolagets och rörbolagets projektredovisning granskades. I samtliga fyra uppdrag var A-sons slutsats att bolagens rutiner hade fungerat på ett tillfredställande sätt under det gångna verksamhetsåret, eftersom inga felaktigheter konstaterades. Av dokumentationen för restaurangbolaget framgår också att posten Kassa och Bank stämde av mot huvudbok.

A-son har uppgett följande.

Verksamheten i badbolaget bestod i all väsentligt av ett fåtal produkter som såldes till ett begränsat antal kunder. Han kunde inte hitta några reklamationer och endast ett fåtal krediteringar. Några specifika avtal utöver avrop som föranledde särskild granskning förekom inte. Den väsentliga kontrollen avsåg inbetalningar på de fakturor som skickats och att det som hade fakturerats typiskt sett tillhörde verksamheten. Eftersom samtliga fakturor hade med den huvudsakliga verksamheten att göra och försäljningen volymmässigt stod i rimlig proportion till gjorda inköp av motsvarande varor, ansåg han

sig kunna dra slutsatsen att det inte hade förekommit några ovanliga transaktioner i den delen.

Byggbolaget utförde renoveringar och reparationer åt företag eller privatpersoner och en stor del av arbetena var till offererat pris. Han konstaterade att samtliga fakturor hade bäring på det som bolaget var registrerat att ägna sig åt. Med hänsyn till det och till det faktum att fakturorna hade betalats från respektive mottagare gjorde han inte någon fördjupad kontroll. Han hade inte anledning att misstänka att fakturorna inte skulle vara korrekta. Någon särskild granskning av projekten var inte påkallad eftersom bolaget hade erhållit betalning.

Intäktsgranskningen i rörbolaget var helt kopplad till faktureringen och betalningen av utestående fordringar. Det förekom inte någon specifik projektredovisning som återspeglades i faktureringen eller i övrigt lämnad dokumentation. Flödet av faktureringen fördelade sig jämnt över året. Jämfört med det föregående räkenskapsåret hade omsättningen, kundfordringarna och leverantörsskulderna ökat, vilket stödde antagandet att intäktsgranskningen var korrekt och stämde.

Restaurangbolagets Z-rapporter⁷ var numrerade utan avbrott. Rapporterna var bokförda inklusive mervärdesskatt den sista dagen varje månad. Kassaregisterrapporteringen och bokföringen stämde helt och hållet med varandra. Bokföringen av bankkontot stämde överens med bankkontoutdragen och han drog därför slutsatsen att bokföringen var korrekt i den delen.

7.2 Varulager (byggbolaget, rörbolaget och restaurangbolaget)

Av årsredovisningen för byggbolaget framgår att varulagret var en ny post under räkenskapsåret 2018. Posten togs upp till 101 tkr, vilket motsvarade 8 procent av balansomslutningen. Av A-sons dokumentation kan inte utläsas varför något varulager inte hade redovisats föregående räkenskapsår eller om A-son närvarade vid varulagerinventeringen.

Rörbolagets varulager redovisades i årsredovisningen till 631 tkr, vilket motsvarade 16 procent av balansomslutningen. Av revisionsdokumentationen framgår att lagret granskades översiktligt och att A-son ifrågasatte om vissa poster inte utgjorde förbrukningsinventarier i stället för varulager. I dokumentationen har vidare antecknats att

⁷ En Z-rapport är en slutgiltig försäljnings/kassarapport.

varulagret var utan anmärkning men att det fanns oklara värderingsposter. Vidare har antecknats att bolagets interna kontroll bedömdes vara tillräcklig men att A-son efterlyste noggrannare inventeringsrutiner.

Enligt restaurangbolagets årsredovisning uppgick varulagret till 264 tkr, vilket utgjorde 16 procent av balansomslutningen. I revisionsdokumentationen finns antecknat att A-son inte närvarade vid inventeringen. Han uttalade i revisionsberättelsen att han inte hade kunnat medverka vid lagerinventeringen men att han hade konstaterat att lagret var på ungefär samma nivå vid ett besök ett par månader efter bokslutsdagen och att han därför inte hade någon anledning att ifrågasätta lagerinventeringens riktighet.

A-son har uppgett följande.

Frågan om byggbolagets varulager bedömdes aldrig för räkenskapsåret 2017, eftersom verksamheten var utspridd på olika adresser som det inte var praktiskt möjligt att få en överblick över. I mitten av år 2018 flyttade bolaget in i egna lokaler och förvarade allt sitt material där. Det blev då möjligt att kontrollera vilket material som bolaget hade i sin ägo. Han närvarade inte vid inventeringen på bokslutsdagen men vid en senare tidpunkt såg han lokalerna och vad man förvarar där. Efter denna kontroll hade han inte anledning att misstro den uppräknings som hade skett. Bolagets lokal är stor och bolaget hade dessutom köpt material för över 200 tkr strax före bokslutsdagen, varför han än mindre hade anledning att misstro inventeringen.

Han närvarade inte vid inventeringen av rörbolagets lager, eftersom han inte hade möjlighet till det. Hans uppskattning av varulagrets rimlighet baserades på att bolaget under december hade köpt material för drygt 600 tkr (drygt 1,6 mkr under fjärde kvartalet). Detta stod i rimlig proportion till inventerat varulager och lagrets förväntade omsättningshastighet. Han bedömde att det var svårt att fastställa värdet enbart utifrån den undertecknade lagerspecifikationen. Han gjorde därför en jämförelse med tidigare år samt granskade särskilt inköpskontona och satte de inköpta volymerna i relation till inventerat värde. Vid en sammanvägning av dessa fakta kunde han dra slutsatsen att värdet i allt väsentligt stämde. Han hade sina tvivel om varulagret, men eftersom det inte skilde sig väsentligt från tidigare år och en felräkning på en mindre väsentlig del inte skulle påverka bolagets ställning nöjde han sig denna gång med ett påpekande till bolagets styrelse och tog också upp frågan särskilt på ett möte i oktober 2020.

Han gör ett flertal besök i restaurangbolagets lokaler varje år. Restaurangverksamhet är en typ av verksamhet som har ett jämnt flöde av varor över tid med mycket små variationer. De kontroller som han har gjort visar att lagret i stort sett är detsamma år från år och även från tid till en annan under året (med en nedgång under högsommaren när verksamheten är delvis stängd). Omsättningshastigheten för inköpta färskvaror är några dagar och för övriga varor tre till fem veckor.

7.3 Kundfordringar (byggbolaget och rörbolaget)

Enligt revisionsdokumentationen för byggbolaget stämde kundfordringarna – som enligt årsredovisningen uppgick till 308 tkr – av mot kundreskontra och det gjordes också betalningskontroller. A-sons slutsats var att bokslutsbilagan var korrekt upprättad.

Rörbolagets kundfordringar uppgick enligt årsredovisningen till 3,0 mnkr. Av revisionsdokumentationen framgår att kundfordringarna stämde av mot kundreskontra utan anmärkning. Det framgår också att betalningskontroll gjordes; det går dock inte att utläsa mot vilka underlag som kontrollen gjordes. Det har vidare antecknats att kravrutinen inte hade fungerat på ett tillfredställande sätt under det gångna verksamhetsåret och att förlustrisken bedömdes som cirka 5–10 procent av oreglerade belopp. Slutsatsen angavs vara att bilagan var korrekt upprättad. Enligt dokumentet ”Kontroll vid revision” bedömde A-son att rutinen för att kräva in betalning av utestående kundfordringar var dålig och att företagsledningen ansåg att det fanns risk för kundförluster om som mest 35–65 tkr.

A-son har uppgett följande.

Han fick byggbolagets bokslutsmaterial och kontoutdrag för räkenskapsåret 2018 i mitten av juni 2019. Däremot följde det inte med något material för räkenskapsåret 2019 och han begärde därför in det. Han fick det dock inte i tid och hade därför tillgång till huvudboken enbart via en SIE-fil. Den kompletterande utskriften från banken fick han först i mitten av juli. Han utgick enbart från bokföringen när han bedömde kundfordringarnas värde.

Värdet på rörbolagets kundfordringar kunde fastställas mot faktiska inbetalningar efter bokslutsdagen, eftersom bolaget hade börjat att aktivt driva in utestående fordringar. Den befarade förlusten har senare visat sig stämma i allt väsentligt.

7.4 Andelar och värdepapper (badbolaget)

I årsredovisningen för badbolaget togs posten Andra långfristiga värdepappersinnehav upp till 2,7 mnkr. I revisionsdokumentationen finns ett avtal från mars 2016 avseende förvärv av samtliga aktier i ett bolag för en köpeskillning på 1,6 mnkr. Enligt avtalet skulle köpeskillningen beräknas utifrån ett fastighetsvärde om 2,7 mnkr med avräkning för det förvärvade bolagets skuld om 1,1 mnkr. Vidare gällde att det förvärvade bolagets skuld till säljaren skulle betalas av köparen (badbolaget) i samband med slutbetalningen för aktierna. I avtalsdokumentet är uppgifterna om köpeskillning och fastighetsvärde gulmarkerade och uppgiften om fastighetsvärde även bockad. Dokumentet innehåller inga andra markeringar eller noteringar.

Revisorsinspektionen har inhämtat badbolagets årsredovisning för år 2016. Av årsredovisningen framgår att bolaget hade förvärvat aktier i dotterbolag och av balansräkningen med noter kan utläsas att dessa aktier var upptagna under posten Andelar i koncernföretag med 2,7 mnkr. Den revisionsberättelse som A-son den 30 juni 2017 avlämnade för räkenskapsåret 2016 var utan modifiering, upplysning eller anmärkning.

A-son har uppgett följande.

I samband med övertagandet av aktierna erlades 1,6 mkr kontant och säljarens lån på 1,1 mkr betalades. Det totala omkostnadsbeloppet blev därmed 2,7 mkr och det bokförda värdet på andelarna är därmed korrekt.

7.5 Leverantörsskulder (byggbolaget)

Enligt revisionsdokumentationen för byggbolaget stämde bokslutsbilagan *Leverantörsskulder* av mot leverantörsreskontran utan anmärkning. Det har även antecknats att det vid revisionen fanns leverantörsskulder om 17 tkr som var förfallna men oreglerade (motsvarande 5 procent av balansposten). Som slutsats har angetts att bilagan var ”korrekt upprättad”. I dokumentationen finns också en leverantörsreskontra per den 31 december 2018 och ett utdrag från bank. Utdraget är daterat 16 juli 2019, dvs. drygt två veckor efter det att revisionsberättelsen avlämnades, och avser alla banktransaktioner för perioden 2019-01-01 – 2019-03-31.

A-son har uppgett följande.

I leverantörsreskontran är markerat vilka skulder som hade reglerats. Såvitt han kan se var alla skulder betalade när granskningen skedde. Inga skulder till enskilda fordringsägare hade gått till Kronofogden veckorna före årsstämman, däremot fanns det en skatteskuld som genast hade reglerats. Avstämningen gjordes mot SIE-filen för räkenskapsåret 2019. Bankkontoutdraget lämnades sent och han fick komplettera med det i efterhand.

7.6 Revisorsinspektionens bedömning

Intäktsredovisningen

Intäktsredovisningen är normalt ett väsentligt granskningsområde som revisorn har anledning att ägna särskild uppmärksamhet.

I samtliga uppdrag var A-sons slutsats av den genomförda granskningen av intäktsredovisningen att bolagens rutiner i detta avseende hade fungerat tillfredställande. De granskningsåtgärder som framgår av hans revisionsdokumentation kan emellertid inte anses ha varit ägnade att ge honom en tillräcklig bild av bolagets rutiner .

Inte heller de övriga granskningsåtgärder som framträder i dokumentationen har enligt Revisorsinspektionens mening för något av uppdragen varit tillräckliga. A-son har inte heller genom sina fåtaliga uppgifter till Revisorsinspektionen gjort sannolikt att han utförde en tillräcklig granskning av bolagens intäkter. Såvitt framgår av utredningen utförde han inte heller någon granskning av byggbolagets och rörbolagets projektredovisning. Revisorsinspektionen drar mot denna bakgrund slutsatsen att han inte för något av bolagen utförde en godtagbar granskning av intäktsredovisningen (se den i avsnitt 2 angivna bevisbörderegeln).

Varulager

I ISA 501 *Revisionsbevis – särskilda överväganden för vissa poster* p. 4 anges att om varulagret är väsentligt för de finansiella rapporterna ska revisorn inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis om lagrets existens och skick genom att bl.a. närvara vid lagerinventering.

Varken för byggbolaget, rörbolaget eller restaurangbolaget närvarade A-son vid lagerinventeringen, trots att varulagret i samtliga tre bolag översteg hans övergripande

väsentlighetstal. Det går inte av revisionsdokumentationen eller hans yttranden till Revisorsinspektionen att utläsa att han genomförde några godtagbara alternativa granskningsåtgärder rörande varulagrets existens, skick och värde. Slutsatsen måste bli att hans granskning av varulagret i de tre bolagen var otillräcklig. Det som han har anfört om att han besökte byggbolaget och restaurangbolaget vid andra tidpunkter föranleder inte någon annan bedömning.

Kundfordringar

A-son saknade vid tidpunkten för sin granskning av byggbolaget underlag för kundfordringarna och bedömde värdet på dessa endast utifrån bokföringen, utan tillgång till underliggande verifikationer eller bankkontoutdrag för efterföljande räkenskapsår. I fråga om rörbolaget konstaterade han att bolagets rutiner för kravhantering var dåliga och att det fanns risk för kundförluster. Såvitt framgår av dokumentationen vidtog han trots detta inte några självständiga granskningsåtgärder avseende värdet på kundfordringarna.

Det innebär att den granskning som finns dokumenterad inte för något av de båda uppdragen gav honom tillräckliga revisionsbevis för att uttala sig om kundfordringarnas fullständighet, existens och värde. Han har inte heller genom sina yttranden till Revisorsinspektionen gjort sannolikt att han utförde ytterligare granskningsåtgärder som, tillsammans med den dokumenterade granskningen, gav honom godtagbara revisionsbevis. Inspektionen drar av detta slutsatsen att hans granskning av byggbolagets och rörbolagets kundfordringar var bristfällig (jfr den i avsnitt 2 angivna bevisbörderegeln).

Andelar och värdepapper

Enligt 4 kap. 3 § årsredovisningslagen (1995:1554) ska anläggningstillgångar tas upp till belopp motsvarande utgifterna för tillgångens förvärv eller tillverkning (anskaffningsvärde). Enligt 4 kap. 6 § får anläggningstillgångar som har ett tillförlitligt och bestående värde som väsentligt överstiger bokfört värde enligt 3 §, 4 § första stycket, 5 § första-tredje styckena och 12 § skrivas upp till högst detta värde.

Av Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2016:10) *Årsredovisning i mindre företag* (K2) p. 4.7 framgår att *Andelar i koncernföretag* ska tas upp under egen rubrik i balansräkningen. Enligt p. 11.24 får aktiebolag som tillämpar K2 inte skriva upp en finansiell anläggningstillgång, trots att 4 kap. 6 § årsredovisningslagen ger viss möjlighet till det.

Det följer av ISA 450 *Utvärdering av felaktigheter identifierade under revisionen* p. 11 att revisorn ska utvärdera om icke rättade felaktigheter är väsentliga, enskilt eller sammantaget. Under vissa omständigheter kan revisorn dra slutsatsen att ett klassificeringsfel inte är väsentligt även om det överstiger den väsentlighetsnivå som tillämpas vid utvärdering av andra felaktigheter, exempelvis om felklassificeringens belopp är lågt i förhållande till de berörda balansposterna eller om felklassificeringen inte betraktas som väsentlig för de finansiella rapporterna som helhet.

Badbolaget innehade aktier i ett dotterbolag. Det framgår av utredningen att köpeskillingen för aktierna var 1,6 mnkr men att de bokfördes i badbolaget till det i aktieöverlåtelseavtalet angivna fastighetsvärdet om 2,7 mnkr. Skälet till att aktierna bokfördes till fastighetsvärdet och inte till köpeskillingen synes ha varit att badbolaget i samband med förvärvet åtog sig att betala en skuld som dotterbolaget hade till säljaren om 1,1 mnkr. Revisorsinspektionen konstaterar emellertid att detta förhållande inte motiverade att värdet av aktierna räknades upp med det belopp som skulden uppgick till. I stället borde ett belopp, motsvarande skulden, ha redovisats som en fordran på koncernföretag.

I årsredovisningen för det aktuella räkenskapsåret är andelarna i koncernföretaget även upptagna under posten *Andra långfristiga värdepappersinnehav* (trots att de i stället borde ha tagits upp under posten *Andelar i koncernföretag*).

Badbolagets redovisning var alltså felaktig såväl vad gäller anskaffningsvärdet på aktierna i dotterbolaget som i fråga om klassificeringen av aktierna. A-son skulle därför inte ha godtagit posten *Andra långfristiga värdepappersinnehav*.

Leverantörsskulder

Den granskning av leverantörsskulder i byggbolaget som går att utläsa av A-sons dokumentation begränsar sig till en avstämning mot leverantörsreskontra. Vid tidpunkten för granskningen saknade han underlag för att bedöma riktigheten av leverantörsskuldena, särskilt som avstämningen gjordes mot en SIE-fil utan att han hade tillgång till underliggande verifikationer eller bankkontoutdrag för efterföljande räkenskapsår. Avstämningen kan enligt Revisorsinspektionens mening inte anses ha gett honom tillräckliga revisionsbevis för skuldernas existens och fullständighet. Han har inte heller genom sina yttranden i ärendet gjort sannolikt att han utförde en tillräcklig

granskning i detta avseende. Revisorsinspektionen drar mot denna bakgrund slutsatsen att han inte utförde en godtagbar granskning av bolagets leverantörsskulder (jfr den i avsnitt 2 angivna bevisbörderegeln).

Slutsats

Revisorsinspektionens slutsats är att A-sons granskning av samtliga bolags resultat- och balansräkningar var otillräcklig. Han saknade därför grund för att tillstyrka fastställandet av resultat- och balansräkningarna. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionsd.

8 Väsentliga händelser under räkenskapsåret (badbolaget)

Av revisionsdokumentationen för badbolaget framgår att Tullverket den 11 juni 2019 med anledning av en genomförd tullrevision hade beslutat att bolaget skulle betala 873 tkr i ej redovisade tullavgifter och 174 tkr i tulltillägg för perioden 2016–2018. I årsredovisningen finns ingen information om tullrevisionen eller om hur den hade påverkat bolaget. I dokumentet ”Kontroll vid revision” har under ”Väsentlighetstal” antecknats, utan vidare motivering, att valt belopp är 500 tkr samt att företaget hade haft tullrevision under år 2019 och därvid påförts ytterligare tull och tulltillägg för åren 2016–2018. Orsaken angavs vara tillämpningen av regelverket (speditörtullen). Det har också antecknats att den tillkommande kostnaden var av engångskaraktär. I samma dokument har det också antecknats, under rubriken ”Väsentliga händelser som påverkar bedömningen av risk och väsentlighet och som bör beaktas vid genomförande av revisionen”, att inga väsentliga händelser hade förekommit under året.

A-son har uppgett följande.

Tullrevisionen var gemensam för flera företag i Sverige som importerade liknande produkter. Han hade i efterhand kontakt med en handläggare på Tullverket och med speditörsföretaget. Vid samtal med speditörsföretaget framkom dels att man ansåg sig ha handlat i god tro, dels att företagets ansvarsförsäkring skulle träda in om det ändå var något som skulle betalas. Mot den bakgrunden och den information som han hade vid denna tidpunkt fanns ingen anledning att befara ytterligare kostnader.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Enligt 6 kap. 1 § andra stycket 2 årsredovisningslagen ska upplysning lämnas om väsentliga händelser som inträffat under räkenskapsåret. I K2 p. 5.4 tydliggörs och exemplifieras vad som är sådana väsentliga händelser. Det kan röra sig om för företaget viktiga externa faktorer som påverkat dess ställning och resultat.

Tullrevisionen som avsåg perioden 2016–2018 påverkade badbolagets resultat för räkenskapsåret 2019 med 1 mnkr. Den påverkade också bolagets ställning, eftersom bolaget tvingades göra en reservering om 1 mnkr för upplupna kostnader och förutbetalda intäkter. Att reserveringen berodde på den aktuella tullrevisionen går inte att utläsa av årsredovisningen. Påverkan på resultaträkningen och balansräkningen var avsevärt större än det fastställda väsentlighetstalet (500 tkr) för revisionen. Revisorsinspektionens bedömning är mot den bakgrunden att bolaget i förvaltningsberättelsen borde ha upplyst om tullrevisionen. A-son skulle ha uppmärksammat bolagets företrädare på detta. Genom att inte göra detta har han åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

9 Efterföljande händelser och fortsatt drift (alla bolag)

Revisionsdokumentationen innehåller för respektive bolag skattekontoutdrag, kund- och leverantörsreskontran, uttalande från företagsledningen och en promemoria över iakttagelser. I alla uppdragen finns också ett dokument ”Kontroll vid revision”, i vilket ett påstående om att det egna kapitalet är skyddat är förkryssat i dokumentet. Det saknas däremot underlag för bedömningen av bolagens förutsättningar för fortsatt drift.

I förvaltningsberättelsen i restaurangbolagets årsredovisning anges bland annat att utsikterna till fortsatt drift är goda. Det kan också utläsas att aktiekapitalet är intakt. I revisionsdokumentationen finns en promemoria till styrelsen för räkenskapsåret 2018-09-01 – 2019-08-31. Promemorian är daterad den 30 mars 2020, dvs. samma dag som revisionsberättelsen avlämnades. I promemorian frågar A-son bland annat varför bolaget har tappat i omsättning och vad som är orsaken till årets förlust. Han påtalar också att han har noterat att bolaget haft problem med likviditeten under lång tid samt att kapitalbehovet ordnats med relativt dyra lån och stora villkorade aktieägartillskott som inte har kunnat betalas tillbaka. I promemorian uppmanas bolaget att upprätta en budget för de närmaste 24 månaderna och lämna en kopia av denna inför bokslutet den 31 augusti 2020.

I fråga om samtliga fyra bolag saknar revisionsdokumentationen uppgifter om huruvida A-son vidtog några granskningsåtgärder avseende bolagens fortsatta drift eller huruvida han kontrollerade om bolagen var i en kontrollbalanssituation vid den tidpunkt då revisionsberättelsen avgavs.

A-son har uppgett följande.

Han har automatisk kreditbevakning på de bolag som han har hand om. Redan därigenom kan han få information om något verkar fel.

Att byggbolaget gick med förlust ett år är enligt hans bedömning inte något som ska antecknas särskilt, i all synnerhet som bolagets egna kapital var intakt vid tidpunkten för granskningen, dvs. efter bokslutsdagen. Om förlusten år 2018 hade haft effekt på 2019 års verksamhet, hade han självfallet uppmärksammat detta.

Restaurangbolagets omsättning hade minskat från 5,63 mnkr till 5,54 mnkr och vad som mer bekymrade honom var att bolaget inte hade kunnat få kostnadstäckning två år efter varandra. Han gav vid flera tillfällen företagsledningen muntliga råd om att man skulle fundera över allt detta och tänka på att göra en budget tillsammans med redovisningskonsulten. Just dagen för undertecknandet av årsredovisningen fanns ingen anledning att diskutera en kontrollbalansräkning. Det har däremot varit uppe till diskussion senare.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Enligt ISA 560 *Efterföljande händelser* p. 6 ska revisorn utföra granskningsåtgärder som ger honom eller henne tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att han eller hon har uppmärksammat alla händelser som har inträffat mellan datumet för de finansiella rapporterna och datumet för revisors rapport och som kräver justering av eller upplysning i de finansiella rapporterna. Granskningsåtgärderna är avsedda att komplettera sådan granskning som har genomförts i syfte att få fram revisionsbevis för saldon på balansdagen, exempelvis avklippskontroller.

I 2 kap. 4 § årsredovisningslagen anges ett antal grundläggande redovisningsprinciper. En av dessa är principen om fortsatt drift. Enligt ISA 570 *Fortsatt drift* p. 6 ska en revisor inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis om huruvida det är riktigt av företagsledningen att använda antagandet om fortsatt drift vid upprättandet av de finansiella rapporterna. Revisorn ska också komma fram till huruvida det finns någon väsentlig

osäkerhetsfaktor rörande företags förmåga att fortsätta verksamheten. Vidare ska revisorn, enligt p. 12 i samma ISA, utvärdera företagsledningens bedömning av företags förmåga att fortsätta verksamheten. Om antagandet om fortsatt drift bedöms vara riktigt men det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor, ska revisorn, enligt p. 19, avgöra om de finansiella rapporterna på ett lämpligt sätt beskriver de huvudsakliga händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om företags förmåga att fortsätta verksamheten och de planer ledningen har för att hantera detta. Vidare ska revisorn avgöra om det i de finansiella rapporterna finns klara och tydliga upplysningar om att det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor som har att göra med händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om företags förmåga att fortsätta verksamheten. Om tillräckliga upplysningar har lämnats om den väsentliga osäkerhetsfaktorn ska, enligt p. 22, revisorn i revisionsberättelsen ta in en upplysning som betonar att det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor. Om tillräckliga upplysningar inte har lämnats, ska revisorn i första hand påtala för styrelsen att kompletterande information i denna fråga ska tas in i årsredovisningen. Om så inte sker, ska revisorn enligt p. 23 uttala sig med reservation eller uttala en avvikande mening, beroende på vad som är tillämpligt enligt ISA 705.

Enligt 25 kap. 13 § aktiebolagslagen ska styrelsen genast upprätta och låta bolagets revisor granska en kontrollbalansräkning när det finns skäl att anta att bolagets egna kapital, beräknat enligt 14 §, understiger hälften av det registrerade aktiekapitalet, eller när det vid verkställighet enligt 4 kap. utsköningsbalken har visat sig att bolaget saknar tillgångar till full betalning av utmätningsfordringen.

Det ålåg A-son att, ifråga om samtliga fyra bolag, utföra granskningsåtgärder avseende händelser som inträffat i bolagen efter balansdagen fram till den tidpunkt när han avgav sin revisionsberättelse. Varken hans dokumentation eller yttranden innehåller uppgifter om att någon sådan granskning gjordes.

Dokumentationen innehåller inte heller några uppgifter om granskningsåtgärder som tog sikte på bolagens förutsättningar till fortsatt drift. Av A-sons dokumentation för restaurangbolaget framgår att han var oroad över att bolaget redovisade en kraftig förlust och hade likviditetsproblem över tid. Ändå finns ingen revisionsdokumentation eller någon redogörelse i hans yttranden som visar på att han genomförde någon granskning som gav honom grund att ändå godta antagandet om fortsatt drift i restaurangbolagets förvaltningsberättelse. I yttrande till Revisorsinspektionen har han uppgett att han

bedömde att restaurangbolaget inte var i någon kontrollbalanssituation. Varken i hans dokumentation eller i hans yttrande finns det dock några uppgifter om granskningsåtgärder som skulle kunna ge honom grund för denna bedömning.

Revisorsinspektionen drar mot denna bakgrund slutsatsen att A-sons granskning av händelser i bolagen efter räkenskapsårets slut och bolagens förutsättningar för fortsatt drift var bristfällig (jfr den i avsnitt 2 angivna bevisbörderegeln). Genom att inte göra någon godtagbar granskning i dessa avseenden har A-son åsidosatt god revisionssed.

10 Revisionsberättelserna

Årsredovisningarna för badbolaget, byggbolaget och rörbolaget är upprättade med tillämpning av K2, medan restaurangbolagets årsredovisning är upprättad enligt K3.

A-sons revisionsberättelser för badbolaget och byggbolaget lämnades utan några modifierade uttalanden, upplysningar eller anmärkningar medan rörbolagets och restaurangbolagets revisionsberättelser är modifierade.

10.1 Anmärkning avseende sen årsredovisning (badbolaget och rörbolaget)

Badbolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2018 är upprättad den 24 juli 2019 och revisionsberättelsen är avlämnad samma dag. A-sons revisionsberättelse innehåller ingen anmärkning om att årsredovisningen är upprättad för sent.

Rörbolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2019 är upprättad den 30 juli 2020. I revisionsberättelsen för rörbolaget, som lämnades samma dag, har A-son under rubriken Information angett att revisionen inte kunnat slutföras inom lagstadgad tid på grund av rådande pandemi.

A-son har uppgett följande.

Badbolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2018 upprättades sent och han borde naturligtvis ha anmärkt på detta i revisionsberättelsen, något som han numera rutinmässigt gör.

Vad gäller rörbolaget saknade han möjlighet att arbeta enligt rutin, eftersom materialet kom för sent och några djupare diskussioner inte kunde föras med företagsledningen, utan enbart med redovisningsbyrån.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Enligt 8 kap. 2 § årsredovisningslagen ska ett aktiebolags årsredovisning lämnas till revisorn senast sex veckor före den ordinarie stämma där årsredovisningen ska behandlas. Enligt 7 kap. 10 § aktiebolagslagen (2005:551) ska aktieägarna inom sex månader från utgången av varje räkenskapsår hålla en årsstämma där styrelsen ska lägga fram en årsredovisning och en revisionsberättelse. Detta innebär att årsredovisningen måste vara upprättad inom denna tidsfrist. Om en årsredovisning upprättas för sent ska detta enligt 9 kap. 33 § andra stycket aktiebolagslagen anmärkas i revisionsberättelsen.

Årsredovisningarna för badbolaget och rörbolaget upprättades för sent. Genom sin underlåtenhet att anmärka på detta i revisionsberättelserna har A-son åsidosatt god revisions sed.

10.2 Anmärkningar avseende skatter och avgifter (byggbolaget, rörbolaget och restaurangbolaget)

I revisionsdokumentationen för byggbolaget finns ett skattekontoutdrag av vilket det framgår att det vid flera tillfällen hade förekommit underskott på byggbolagets skattekonto under räkenskapsåret samt att arbetsgivardeklarationerna för oktober och november hade lämnats för sent.

Enligt revisionsdokumentationen för rörbolaget hade bolagets skattekonto haft ett positivt saldo vid såväl räkenskapsårets ingång som räkenskapsårets slut men det hade förekommit återkommande underskott på skattekontot under räkenskapsåret.

Av revisionsdokumentationen för restaurangbolaget framgår att saldot på skattekontot hade varit negativt vid räkenskapsårets början och slut, att det återkommande hade uppstått underskott på skattekontot och att en del av skulden i början av räkenskapsåret hade överförts till Kronofogdemyndigheten.

A-sons revisionsberättelser för bolagen innehåller inte i något fall en anmärkning avseende bristande hantering av skattebetalningar.

A-son har uppgett följande.

Han borde i fråga om byggbolaget ha anmärkt på att några arbetsgivardeklarationer getts in för sent.

Vad gäller rörbolaget vidtogs det inte några särskilda granskningsåtgärder med anledning av iakttagelserna på skattekontot. Han såg att skattekontot hade hamnat på minus vid ett antal tillfällen men också att bolaget regelbundet fyllde på skattekontot. Han borde ha anmärkt på detta i revisionsberättelsen men gjorde av någon anledning inte det.

När det gäller restaurangbolaget stämde han i sedvanlig ordning av skattekontot och hade då naturligtvis kunnat konstatera att det förekommit stora eftersläpningar. Det hade skett en restföring i september 2018 som genast hade betalats till Kronofogdemyndigheten. De övriga eftersläpningarna hade varit tre till fyra dagar vid några tillfällen och upp till tio dagar vid två tillfällen. Han borde ha anmärkt på det i revisionsberättelsen.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Enligt 9 kap. 34 § aktiebolagslagen ska en revisor anmärka i revisionsberättelsen om han eller hon har funnit att det reviderade bolaget inte har fullgjort sina skyldigheter att i rätt tid betala skatter och avgifter som omfattas av skatteförfarandelagen (2011:1244).

De brister som framgick av skattekontoutdragen i byggbolaget, rörbolaget och restaurangbolaget var av sådan karaktär att A-son skulle ha anmärkt på dem i sina revisionsberättelser.

Genom att underlåta att i revisionsberättelsen anmärka på bolagens bristfälliga hantering av skatter och avgifter har A-son åsidosatt god revisionssed.

10.3 Revisionsberättelsernas utformning (badbolaget, byggbolaget och rörbolaget)

Badbolagets, byggbolagets och rörbolagets årsredovisningar är upprättade enligt K2. I revisionsberättelserna för dessa bolag beskrivs emellertid tillämpningen av antagande om fortsatt drift i stället med utgångspunkt från K3 och IFRS. Till detta kommer att revisionsberättelserna för badbolaget och rörbolaget är utformade som om det hade funnits en verkställande direktör i bolagen, trots att så inte var fallet.

I revisionsberättelse för byggbolaget har A-son angett att han haft visst angivet underlag för sitt uttalande om styrelsens förslag till dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust, däribland ett s.k. motiverat yttrande från styrelsen. Uttalandet ger bilden av att han hade tagit ställning till ett förslag till vinstutdelning eller liknande beslut om

värdeöverföring. Förvaltningsberättelsen innehåller emellertid inget sådant förslag och i revisionsdokumentationen finns inget motiverat yttrande.

A-son har i sin revisionsberättelse för restaurangbolaget uttalat att årshandlingarna lämnats sent till revision och att granskningen av dessa försenats på grund av hans frånvaro från Stockholm på grund av corona-krisen. Han har även uttalat att han inte hade kunnat medverka vid lagerinventeringen den sista augusti (se avsnitt 7.2). Vidare har han uttalat att revisionsbevis inte hade kunnat granskas avseende ett visst lån men att det hade gått att följa betalningsströmmarna på bolagets konto och i bokföringen och att riktigheten av dessa lån därför inte behövde ifrågasättas.

A-son har uppgett följande.

Att rubriken ”Styrelsens och verkställande direktörens ansvar” råkar finnas i badbolagets revisionsberättelse är en ren lapsus men saknar betydelse för revisionsberättelsen i övrigt. Utformningen av revisionsberättelsen har följt med som förslag från den som gjort bokslutet och han har inte varit tillräckligt uppmärksam på att den inte var uppdaterad.

Att revisionsberättelsen för byggbolaget inte var uppdaterad gick honom förbi.

Att rörbolagets revisionsberättelse ser ut som den gör beror på att han fick den som word-dokument tillsammans med bokslutet. På grund av stress nagelfor han inte formuleringarna utan uppfattade vid en hastig genomgång att den uppfyllde kraven.

Att revisionsberättelsen för restaurangbolaget inte är utformad på ett sätt som accepteras beklagar han.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Revisionsberättelserna för badbolaget, byggbolaget och rörbolaget innehåller beskrivningar om tillämpningen av antaganden om fortsatt drift som är utformade för andra regelverk än det som hade tillämpats vid upprättandet av årsredovisningarna. Utformningen av A-sons revisionsberättelser för badbolaget, rörbolaget och restaurangbolaget uppvisar även andra brister, såsom avsnitt och rubriker som inte överensstämmer med bolagets organisation eller aktiviteter eller egenutformade informationsavsnitt som avviker från god revisionsred. Av utredningen framgår vidare att A-son vid revisionen av

badbolaget och rörbolaget förlitade sig på utkast till revisionsberättelser som han hade fått tillsammans med bokslutet.

Genom att lämna revisionsberättelser som inte är korrekt utformade har A-son åsidosatt god revisionsred.

11 Sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

A-son har på flera sätt brutit såväl i rollen som ställföreträdare för ett revisionsföretag som i rollen som revisor.

Han har som ställföreträdare för ett revisionsföretag försummat *dels* att inrätta ett kvalitetskontrollsystem som uppfyller de krav som verksamhetsföreskrifterna och ISQC 1 ställer upp, *dels* att fullgöra sina skyldigheter enligt penningtvättslagen.

Som revisor har han på flera sätt åsidosatt god revisionsred. Han har inte följt de regler som är uppställda till skydd för revisorers oberoende. Han har inte för något av de fyra uppdragen som utredningen har omfattat planerat revisionen och genomfört riskbedömningar på det sätt som ISA 300 och ISA 315 kräver. Därtill har hans granskning av resultat- och balansräkningarna varit otillräcklig i samtliga fyra bolag. Vidare har han i ett av bolagen underlåtit att agera på att det saknats uppgifter om väsentliga händelser i årsredovisningen. Han har heller inte i något av de fyra uppdragen utfört en tillräcklig granskning av händelser efter balansdagen eller gjort bedömning av bolagets förutsättningar för fortsatt drift. I två av uppdragen har han inte anmärkt på att årsredovisningen upprättats för sent. Han har heller inte anmärkt på att skatter och avgifter hade hanterats bristfälligt i tre av bolagen. Slutligen har det funnits brister i utformningen av revisionsberättelserna i tre av bolagen.

A-son ska därför meddelas en disciplinär åtgärd.

Vid valet av disciplinär åtgärd beaktar Revisorsinspektionen följande. Det som ligger A-son till last är allvarligt, särskilt med hänsyn till att han i samtliga fyra bolag har tillstyrkt fastställande av resultat- och balansräkningarna utan att ha haft grund för det. Vidare finns systematiska brister såväl avseende kvalitetskontroll och åtgärder enligt penningtvättslagen som i revisionsarbetet, hela vägen från planering till slutförande av revisionen, i de enskilda uppdragen. Revisorsinspektionen bedömer att omständigheterna samman-

taget är synnerligen försvårande. Som en följd av detta ska A-sons godkännande, med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen, upphävas.

Arten och omfattningen av bristerna i A-sons revisionsarbete ger anledning att starkt ifrågasätta hans förmåga att fullgöra en godtagbar revision. Revisorsinspektionen förordnar därför, med stöd av 35 § revisorslagen, att beslutet om upphävande ska gälla omedelbart.

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 chefsrevisorn Anna-Karin Brusk Rönnqvist och avdelningsdirektören Jessica Otterstål, som har föredragit ärendet, varit närvarande.

Sten Andersson

Jessica Otterstål

Hur man överklagar, se bilaga.