



Tillsynsärende - godkände revisorn A-son

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

1 Inledning

Revisorsinspektionen har tagit emot information om den godkände revisorn A-son. Informationen har föranlett myndigheten att öppna detta tillsynsärende. Ärendet rör dels ett revisionsuppdrag som har haft för ett aktiebolag, dels en fråga om betalning av skatter och avgifter i det företag i vilket han bedriver sin revisionsverksamhet.

2 Revisionsuppdraget

Det aktuella revisionsuppdraget avsåg ett bolag som bedrev gräv- och transport-entreprenadverksamhet. Revisorsinspektionens utredning har avsett revisionen för räkenskapsåret 2018.

A-son valdes som revisor i bolaget på en extra bolagsstämma den 31 augusti 2018. Han har i sin revisionsberättelse, daterad den 30 augusti 2019, upplyst om att det föregående räkenskapsåret hade reviderats av en annan revisor vars uppdrag sedan upphörde i förtid. Han gjorde också en anmärkning om att årsredovisningen för räkenskapsåret 2018 inte hade upprättats i sådan tid att det hade varit möjligt att hålla årsstämma inom sex månader efter räkenskapsårets utgång. Revisionsberättelsen är i övrigt omodifierad.

2.1 Intäkter och kostnader

Enligt årsredovisningen för räkenskapsåret 2018 uppgick nettoomsättningen till 16,7 mnkr. Kostnader för råvaror och förnödenheter uppgick till 8,7 mnkr och övriga externa kostnader till 3,1 mnkr (av totala rörelsekostnader om 15,7 mnkr).

I A-sons revisionsdokumentation finns ett dokument, rubricerat *Identifiering och utvärdering av intern kontroll på företagsnivå*. Han har där antecknat att den interna kontrollen i bolaget var acceptabel men att det inte fanns några kontroller som han kunde förlita sig på i revisionen. Han har vidare angett att det varken var möjligt eller effektivt att verifiera de interna kontrollerna. Inga sådana kontrollaktiviteter skulle därför utföras i samband med revisionen som i stället skulle ske genom substansgranskning.

I ett dokument, rubricerat *Kundutvärdering – övergripande information*, finns översiktliga grafer avseende bl.a. resultaträkning, bruttovinst och täckningsbidragsanalys. Ett annat dokument, rubricerat *Ekonomianalys*, innehåller olika nyckeltalsberäkningar avseende resultat- och balansräkningarna. Några kommentarer eller närmare överväganden avseende dessa grafer och beräkningar finns inte dokumenterade.

Hans väsentlighetstal vid revisionen uppgick till 279 tkr och arbetsväsentligheten till 200 tkr.

A-son har uppgett följande.

Bolagets verksamhet bestod av bygg- och entreprenaduppdrag. Den interna kontrollen i bolaget utreddes tidigt i granskningen. Han konstaterade därvid att det fanns goda rutiner för fakturering, t.ex. för att säkerställa att direkta kostnader var riktiga och togs med i fakturorna till kund, och uppföljning. Den interna kontrollen testades i första hand genom att utfallet av intäkter och direkta kostnader granskades i ett datoriserat analysverktyg. Granskningen visade inte på några avvikelser.

En revisor måste välja den metod som effektivast ger tillräckliga revisionsbevis. I förevarande fall noterade han vid sin riskbedömning att det fanns ett antal poster som var förknippade med stor risk för betydande fel i årsredovisningen. Detta gällde dock inte för nettoomsättningen och de två aktuella kostnadsposterna som varken bedömdes som betydande poster eller poster med inneboende risk.

Den inledande granskningen i analysverktyget visade att såväl nettoomsättningen som de båda kostnadsslagen hade utvecklats jämnt och att kostnadernas relation till omsättningen hade varit stabil. Att genomföra detaljerade substansgranskningsåtgärder hade i det läget inte varit kostnadseffektivt och han valde därför att granska posterna analytiskt. Granskning av in- och utgående balanser gjordes och han kunde konstatera att resultaträkningen inte skulle påverkas av några fel i de ingående balanserna. Vidare utfördes nyckeltalsanalyser som bekräftade att varken nettoomsättningen eller kostnadsposterna kunde vara behäftade med några betydande fel.

Granskningen av intäkterna kompletterades med viss detaljgranskning. Kontroll skedde av kundreskontran med sekvenskontroll samt eventuell förekomst av osäkra fordringar och kundförluster. Vid ett besök hos bolaget kunde han konstatera att reskontran och kundfakturorna var i god ordning. Förekomsten av kreditnotor var låg, kundförlusterna var få, fakturor betalades i rätt tid och det förelåg inga tvister med kunder. Vid granskning av periodiseringar kontrollerades fakturor före och efter bokslutet. Vid kontroll av momsredovisningen inhämtades uppgifter om försäljningen från huvudboken som genomgicks i detalj varvid granskning även gjordes av uppbördsredovisningen och av kvaliteten på konteringen.

Den främsta grunden för att godta intäktsredovisningen var dock att den interna kontrollen i bolaget hade fungerat väl.

För en förstaårsgranskning var detta tillräckligt. I planeringen för revisionen av räkenskapsåret 2019 ingick att gå igenom rutinerna och bolagets interna kontroll med den person som skötte bolagets redovisning. Personen var nyanställd i bolaget och för att genomgången skulle vara meningsfull krävdes det att denne först kom in i sina arbetsuppgifter bättre.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Av A-sons dokumentation framgår att han bedömde att bolagets interna kontroll var acceptabel men att det inte fanns några kontroller som han kunde förlita sig på och att revisionen därför skulle utföras genom substansgranskning. Enligt dokumentationen skulle inga tester göras av den interna kontrollen. I ett yttrande i ärendet har han uppgett att den interna kontrollen testades genom granskning av utfallet av intäkter och direkta kostnader och att inga avvikelser därvid noterades. Det finns dock varken i

dokumentationen eller i hans yttranden någon beskrivning av kontrollmiljön avseende intäkter och kostnader. Dokumentationen innehåller inte heller några spår av att tester av kontrollmiljön utfördes under det aktuella räkenskapsåret. A-son har däremot uppgett att bolagets rutiner och interna kontroll skulle gås igenom med den redovisningsansvarige under revisionen avseende nästa räkenskapsår.

A-son har, beträffande nettoomsättningen, uppgett att det främsta skälet till att han godtog bolagets intäktsredovisning var att den interna kontrollen hade fungerat väl. I dokumentationen finns det inte något underlag som ger närmare stöd för denna slutsats. Revisorsinspektionen anser inte heller att de iakttagelser som han har redogjort för i sitt yttrande, t.ex. om bolagets faktureringsrutiner, gav honom grund för att godta intäktsredovisningen baserat på bolagets interna kontroll.

En annan fråga är vilken väsentlighet och risk som var förknippad med granskningen av nettoomsättningen och de två kostnadsposterna. A-son har i sin dokumentation antecknat att inte någon av dessa poster var betydande eller förknippad med inneboende risk. Det finns därför skäl att framhålla att intäktsredovisningen normalt är ett väsentligt granskningsområde som revisorn har anledning att ägna särskild uppmärksamhet. Det har inte framkommit något som tyder på att så inte skulle ha varit fallet i det nu aktuella revisionsuppdraget. Både intäkterna och kostnaderna uppgick till väsentliga belopp som vida översteg de för revisionen uppsatta väsentlighetstalen. Vidare ska beaktas att det var ett förstagångsuppdrag, vilket ställer särskilda krav på revisionen, och att den redovisningsansvarige hos bolaget var nyanställd och inte hade kommit in i sina arbetsuppgifter ordentligt. Sammantaget leder detta till att såväl intäktsredovisningen som posterna Råvaror och förnödenheter och Övriga externa kostnader utgjorde väsentliga granskningsområden.

Eftersom A-son inte hade grund för att dra slutsatser utifrån en kontrollbaserad granskning, var han hänvisad till att utföra substansgranskning, dvs. analytisk granskning eller detaljgranskning. Den analytiska granskning som han har dokumenterat och redogjort för är av övergripande karaktär och de grafer och uppställningar över nyckeltal som finns i dokumentationen innehåller inte några närmare kommentarer eller överväganden. Den detaljgranskning som utfördes, främst avseende intäktsredovisningen, hade inte sådan inriktning och omfattning att den tillsammans med den analytiska granskningen gav honom tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för intäktsredovisningens riktighet

och fullständighet eller för de aktuella kostnadsposterna. Den omständigheten att det kan ha funnits andra resurskrävande och komplexa områden i revisionen innebär inte att kraven på granskningen i de nu aktuella delarna kunde ställas lägre.

Vid en samlad bedömning finner Revisorsinspektionen att A-sons granskning av bolagets intäktsredovisning samt posterna Råvaror och förnödenheter och Övriga externa kostnader var otillräcklig. Han saknade därmed grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar för räkenskapsåret 2018. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

2.2 Uttalande från företagsledningen

Det skriftliga uttalande från företagsledningen som A-son inhämtade är daterat den 19 juli 2019 och hans revisionsberättelse är daterad den 30 augusti 2019.

A-son har uppgett följande.

När han skickade uttalandet från företagsledningen till bolaget för underskrift förväntade han sig att årsredovisningen skulle kunna presenteras för granskning inom en månad från utskrift av dokumentet. Det visade sig sedan att revisionen inte kunde avslutas förrän den 30 augusti 2019. Dateringen av det skriftliga uttalandet ändrades dock inte. Han hade vid den tiden redan fått dokumentet i retur med vederbörliga underskrifter. Revisionsberättelsen hade upprättats i preliminär form redan när ett utkast till årsredovisning presenterades den 19 juli 2019. Den undertecknades emellertid inte slutligt förrän den 30 augusti 2019.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

I International Standard on Auditing (ISA) 580 *Skriftliga uttalanden* p. 10 anges att revisorn ska begära att företagsledningen lämnar ett skriftligt uttalande om att den har uppfyllt sitt ansvar för upprättandet av årsredovisningen enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering. Detta innefattar, där så är relevant, att årsredovisningen ger en rättvisande bild enligt villkoren i revisionsuppdraget. Vidare ska revisorn enligt samma ISA p. 11 begära att företagsledningen lämnar ett skriftligt uttalande om att den har försett revisorn med all relevant information och åtkomst enligt villkoren för revisionsuppdraget samt att alla transaktioner har bokförts och avspeglas i årsredovisningen. Enligt p. 14 ska datumet för de skriftliga uttalandena vara så nära datumet för revisionsberättelsen för årsredo-

visningen som det är praktiskt möjligt. Skälet för detta är att revisorn inte har de revisionsbevis som ISA 580 kräver för tiden mellan dateringen för de skriftliga uttalandena och dateringen av revisionsberättelsen.

Företagsledningens uttalande var i detta fall daterat ca sex veckor före revisionsberättelsen. Genom att inte inhämta ett uttalande från företagsledningen i nära anslutning till dateringen av revisionsberättelsen har A-son åsidosatt god revisionssed. Det som han har anfört om att en preliminär revisionsberättelse hade upprättats tidigare föranleder inte någon annan bedömning.

2.3 Agerande i samband med uppdragets upphörande

Revisionsuppdraget upphörde någon gång under andra hälften av år 2019. Bland de handlingar som A-son har gett in i ärendet finns ett brev från honom till bolagets styrelse. I brevet, som är daterat den 28 november 2019, begärde han ett möte med styrelsen för att reda ut ett antal frågor och uppgav att han, om styrelsen inte hörsammade hans önskemål, skulle vara tvungen att ompröva förutsättningarna att utföra revisionen av räkenskapsåret 2019. I dokumentationen finns också en handling, betecknad ”Avskrift av protokoll vid extra bolagsstämma i [bolaget], den 3 december 2019 i Stockholm”. Enligt protokollet beslutade stämman att A-son inte längre skulle vara bolagets revisor och valde en annan revisor i hans ställe. Inga andra frågor avhandlades på stämman. Vidare finns i dokumentationen ett utkast till en anmälan och redogörelse vid förtida avgång enligt bestämmelserna i 9 kap. 23 § aktiebolagslagen (2005:551). Utkastet är daterat den 18 december 2019.

A-son har uppgett följande.

I det uppdragsbrev som han upprättade med kunden angavs att uppdraget skulle löpa fram till nästa ordinarie bolagsstämma. När han den 30 augusti 2019 avgav sin revisionsberättelse för räkenskapsåret 2018 presenterade han även ett förslag till årsstämmo-protokoll, enligt vilket han skulle återväljas som revisor. Årsredovisningen, inklusive fastställelseintyg, undertecknades av bolagets företrädare. Han fick emellertid inte något undertecknat stämmoprotokoll i retur från styrelsen tillsammans med övriga handlingar. Vid efterföljande kontakter med kunden framkom det inte något som fick honom att misstänka att revisionsuppdraget inte hade förlängts. Under hösten 2019, bl.a. vid ett möte

med kunden den 8 oktober, frågade han efter protokollet från årsstämman. Något sådant protokoll översändes dock aldrig.

Det fanns väsentliga frågor som behövde redas ut med bolaget och han begärde därför vid upprepade tillfällen ett möte med styrelsen, sista gången i ett brev den 28 november 2019. Den 29 november fick han ett e-postmeddelande från den ena av bolagets två företrädare i vilket denne uppgav att bolaget inte längre hade förtroende för honom och avsåg att avsluta samarbetet. Samma dag besökte den andra företrädaren hans kontor och meddelade då muntligt att bolaget på ordinarie bolagsstämma hade valt en annan revisor. Han uppmanade företrädaren att visa upp dokument som bekräftade detta. Denna begäran hörsammades inte.

Den 17 december 2019 blev han kontaktad av den nya revisorn per telefon. Vid det samtalet bekräftade den nyvalda revisorn att bytet av revisor hade skett på ordinarie bolagsstämma. Efter detta besked kontaktade han Bolagsverket och fick då översänt till sig ett protokoll från en extra bolagsstämma, vilket hade legat till grund för beslutet att registrera en ny revisor. Han konstaterade att det var ett standarddokument som hade fyllts i digitalt av bolaget. Det är inte ovanligt att revisorsval sker i ett separat dokument och inte i protokollet från årsstämman eftersom det senare innehåller mer information än vad som krävs för ett byte av revisor.

Mot bakgrund av den information som han fick från bolaget och den nya revisorn ansåg han sig inte vara skyldig att göra ytterligare efterforskningar, utan drog slutsatsen att revisionsuppdraget inte hade upphört i förtid. Någon anmälan och redogörelse till Bolagsverket med anledning av förtida avgång lämnades därför inte. Det utkast till en sådan anmälan och redogörelse som finns i dokumentationen hade han upprättat för det fall han skulle bli tvungen att avsluta uppdraget genom egen avgång.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Enligt 9 kap. 23 § aktiebolagslagen ska en revisor vars uppdrag upphör i förtid genast anmäla detta för registrering i aktiebolagsregistret. Revisorn ska i anmälan lämna en redogörelse för vad han eller hon har funnit vid den granskning som har utförts under den del av löpande räkenskapsår som uppdraget har omfattat. Av 9 kap. 23 a § samma lag framgår att om revisorns uppdrag upphör i förtid ska revisorn och den som har utsett revisorn underrätta Bolagsverket om skälet till detta. Syftet med kravet på att en avgående revisor

ska upprätta en redogörelse för vad som har framkommit vid den granskning som föregår avgången eller entledigandet är att säkerställa att informationen ska komma aktieägarna och övriga intressenter till känna. Även kravet på att skicka en underrättelse till Bolagsverket om skälen till att uppdraget har upphört i förtid syftar till ökad offentlighet.

I förevarande fall har det inte framkommit något som talar i annan riktning än att det, när A-son den 30 augusti 2019 avgav sin revisionsberättelse för räkenskapsåret 2018, var såväl hans som bolagets avsikt att revisionsuppdraget skulle förnyas. Ett utkast till årsstämmaprotokoll som bekräftade detta hade upprättats och överlämnats till bolaget. I fastställelseintyget på årsredovisningen angavs att årsstämma hade hållits den 30 augusti 2019. Trots påminnelser fick han aldrig något undertecknat protokoll från denna stämma i retur. Under hösten fortgick emellertid revisionsarbetet och A-son hade under den tiden flera kontakter med bolagets företrädare som inte gav honom anledning att anta annat än att revisionsuppdraget hade förnyats. Det var först den 29 november 2019 som han fick ett besked från bolaget om att revisionsuppdraget skulle upphöra. Detta var dagen efter det att han hade tillskrivit bolaget och ställt ett antal krav för att kunna fortsätta samarbetet.

A-son har förklarat att såväl en av bolagets företrädare som den revisor som valdes i hans ställe muntligen uppgav att valet av ny revisor hade skett på årsstämma. Den enda handling som han hade tillgång till, och som behandlar frågan om revisorsval, var emellertid den avskrift av protokoll från en extra bolagsstämma den 3 december 2019 som han inhämtade direkt från Bolagsverket. I detta protokoll anges att stämman beslutade att välja en ny revisor och att A-son inte längre skulle vara bolagets revisor.

Mot bakgrund av bolagets och A-sons samarbete under hösten 2019, det sätt på vilket samarbetet avbröts samt innehållet i protokollet från den extra bolagsstämman måste det enligt Revisorsinspektionens mening ha stått klart för honom att han hade blivit entledigad i förtid. Vad han har anfört i ärendet angående innebörden av stämmaprotokollet föranleder inte någon annan bedömning. Han skulle därmed ha anmält förtida avgång i enlighet med bestämmelserna i 9 kap. 23 och 23 a §§ aktiebolagslagen. Genom att inte göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

3 Skatter och avgifter i den egna verksamheten

A-son bedriver sin revisionsverksamhet i ett av honom helägt aktiebolag. Han är verkställande direktör i bolaget och också ensam styrelseledamot.

Revisorsinspektionen har tagit del av bolagets skattekontoutdrag för perioden den 1 januari 2019 – 17 mars 2021.

Av utdragen framgår att betalningar av debiterad preliminärskatt, arbetsgivaravgifter, avdragen skatt samt mervärdesskatt under år 2019 skedde för sent vid i vart fall sju tillfällen. Vid tre tillfällen uppgick förseningarna till mellan tio och femton dagar, vid två tillfällen till mellan fem och sju dagar och vid ytterligare två tillfällen till mellan två och fyra dagar. Vid ett tillfälle under år 2019 lämnades mervärdesskatte- och arbetsgivardeklaration in för sent vilket medförde en förseningsavgift om 625 kr. Under år 2020 skedde betalningar av skatter och avgifter för sent vid sju tillfällen. Förseningarna uppgick till en eller två dagar. Under år 2021 har, fram till och med den 17 mars, inga förseningar förekommit.

Bolaget har under perioden belastats med kostnadsräntor vid 20 tillfällen. Dessa räntor uppgick till mellan 1 och 596 kr per tillfälle.

A-son har uppgett följande.

Enligt skattekontoutdragen förekom det förseningar med inbetalningar vid ett fåtal tillfällen under år 2019, och med högst några dagar. Vid ett tillfälle redovisades skattekunde- deklarationen någon dag för sent. Det längsta dröjsmålet uppkom på grund av att inbetalningar från kunder inte hade inlutit i tid och att utrymmet på likvidkontot därför inte möjliggjorde full betalning. Övriga förseningar uppkom i samband med tjänsteresor eller när han arbetade ute hos kunder och inte hade möjlighet att göra inbetalningarna förrän han var tillbaka på sitt kontor. Under åren 2020 och 2021 har inbetalningarna skett i god ordning.

Dröjsmålen med inbetalningar bör vidare ställas i relation till att redovisningen av upp- bordsdeklarationer sköttes korrekt. Enligt hans uppfattning var förseningarna inte betyd- ande och beloppen inte väsentliga. Hans förvaltning av bolaget bör därför inte anses ha varit bristfällig.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Av 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883) följer att disciplinära åtgärder kan riktas mot en revisor med anledning av dennes agerande som ställföreträdare för ett revisionsföretag. Av förarbetena till bestämmelsen framgår att bestämmelsen i första hand är avsedd för fall när någon skyldighet mot det allmänna inte har fullgjorts, t.ex. om revisionsföretaget inte har skött deklarationer eller inbetalning av skatt på ett korrekt sätt.¹

Kraven på att en revisor i sin revisionsverksamhet ska sköta sina åligganden i skatte- och avgiftshänseende ställs mycket högt. De underlag i form av skattekontoutdrag som Revisorsinspektionen har tagit in i ärendet visar att revisionsföretaget vid flera tillfällen under den granskade perioden har underlåtit att betala in skatter och avgifter i tid. Detta måste tillskrivas försummelse från ställföreträdarens, dvs. A-sons, sida. Det som han har anfört om orsakerna till förseningarna och i övrigt medför inte någon annan bedömning. Han har därmed åsidosatt sina skyldigheter som ställföreträdare för ett revisionsföretag. Frågan om betydelsen av förseningarnas omfattning behandlas nedan i samband med valet av disciplinär åtgärd.

4 Sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

A-son har åsidosatt sina skyldigheter som revisor i flera avseenden och ska därför ges en disciplinär åtgärd.

I det aktuella revisionsuppdraget har han inte utfört en godtagbar granskning av bolagets intäktsredovisning och väsentliga kostnadsposter. Bristerna i granskningen har medfört att han saknade grund för sitt tillstyrkande av bolagets resultat- och balansräkningar. Det skriftliga uttalandet från företagsledningen i enlighet med ISA 580 inhämtades inte i tillräckligt nära anslutning till dateringen av revisionsberättelsen. A-son har också underlåtit att i enlighet med bestämmelserna i 9 kap. 23 och 23 a §§ aktiebolagslagen anmäla att revisionsuppdraget hade upphört i förtid.

Vidare har han åsidosatt sina skyldigheter som ställföreträdare för ett revisionsföretag genom att vid ett flertal tillfällen försumma att betala in skatter och avgifter i rätt tid för det aktiebolag i vilket han bedriver sin revisionsverksamhet. Den omständigheten att en revisor inte följer gällande regelverk i sin egen verksamhet är i sig allvarligt och i detta fall

¹ Se prop. 2000/01:146 *Oberoende ägande och tillsyn i revisionsverksamhet*, s.111.

har misskötseln dessutom skett inom ett område där revisorer i sin yrkesutövning har en lagstadgad skyldighet att påtala fel och brister hos sina revisionsklienter, se 9 kap. 34 § aktiebolagslagen. Försummelser av detta slag har i flera tidigare tillsynsärenden föranlett Revisorsinspektionen att upphäva revisorns auktorisation eller godkännande.² I A-sons fall bör emellertid hänsyn tas till att dröjsmålen tidsmässigt var förhållandevis begränsade och inte heller ledde till några betydande kostnadsräntor. Därtill kommer att inbetalningarna på senare tid har skett i rätt tid.

Vid en samlad bedömning finner Revisorsinspektionen att A-son, med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen, ska 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, redovisningsexperten Sofia Bildstein-Hagberg, auktoriserade revisorn Maria Danckler, rådgivaren Sophie Degenne, advokaten Michael Frie, auktoriserade revisorn Magnus Fredmer och docenten Jessica Östberg. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt revisionsdirektören Kerstin Ceder och avdelningsdirektören Fredrik Bengtsson, som har föredragit ärendet, varit närvarande.

Sten Andersson

Fredrik Bengtsson

Hur man överklagar, se bilaga.

² Jfr Revisorsinspektionens beslut den 15 december 2011, dnr 2011-1495.