



Tillsynsärende - auktoriserade revisorn A-son

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

1 Inledning

Revisorsinspektionen har tagit emot en underrättelse från Skatteverket rörande den auktoriserade revisorn A-son. Underrättelsen har föranlett inspektionen att öppna detta tillsynsärende. Utredningen har rört A-sons uppdrag som revisor i ett aktiebolag för räkenskapsåren 2019 och 2020. De frågor som behandlas i detta beslut avser revisionen av räkenskapsåret 2020.

Bolagets omsättning, resultat, balansomslutning och eget kapital för de aktuella räkenskapsåren framgår av nedanstående uppställning (belopp i mnkr).

Räkenskaps- år	Netto- omsättning	Årets resultat	Balansomslut- ning	Eget kapital
2019	8,7	0,8	13,0	0,3
2020	12,1	3,6	16,6	3,8

Bolaget upprättade sina årsredovisningar med tillämpning av Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2016:10) *Årsredovisning i mindre företag* (K2). För räkenskapsåret 2019 lämnade A-son en revisionsberättelse utan modifiering, anmärkning eller

upplysning. I revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2020 varken till- eller avstyrkte A-son att bolagsstämman skulle fastställa resultat- och balansräkningarna. Den grund han angav för detta var att han inte hade getts möjlighet att observera inventeringen av varulagret vid räkenskapsårets utgång och att han inte heller hade kunnat använda några alternativa metoder för att förvissa sig om lagerkvantiteterna. Han anmärkte även på att årsredovisningen inte hade avgetts i sådan tid att det hade varit möjligt att hålla årsstämma inom sex månader efter räkenskapsårets utgång.

2 Förståelse för verksamheten

Enligt årsredovisningarna för räkenskapsåren 2019 och 2020 hade bolaget sitt säte i Helsingborg. Verksamheten bestod enligt årsredovisningarna i inramning, försäljning av konst och keramik, import och vidareförsäljning av textilier, försäljning av symaskinsutrustning samt tillhandahållande av marknadsanalyser. Detta är också det som A-son har antecknat om verksamheten i sin dokumentation över kundkännedom och kundacceptans. I dokumentationen har noterats att risken på kundnivå, uppdragsnivå och för penningtvätt var låg.

Av A-sons revisionsdokumentation framgår att verksamheten under räkenskapsåret 2019 i huvudsak bestod i försäljning av trälistor, ramar och konst till en och samma kund (ett glasmästeri i Stockholmsområdet).

Bolagets verksamhet ändrade karaktär under räkenskapsåret 2020. Under det året avsåg bolagets försäljning i huvudsak lyxartiklar i form av kläder och andra artiklar som införskaffades från olika butiker i Sverige och utomlands. Inköpen gjordes till stor del av bolagets delägare, som därvid använde sina privata kreditkort. Försäljningen skedde emellertid fortfarande till samma kund.

I den revisionsdokumentation för räkenskapsåret 2020 som avsåg kundkännedom och kundacceptans angavs att det inte hade skett några förändringar i kundens verksamhet sedan den utvärdering som hade gjorts för det föregående räkenskapsåret. Att A-son var medveten om förändringen framgår emellertid av granskningsdokumentationen i övrigt. Några mer övergripande överväganden kring i vad mån den nya verksamhetsinriktningen påverkade revisionsarbetet och hans riskbedömningar kan dock inte utläsas.

Sedan år 2020 omfattas bland annat yrkesmässig handel som avser konstverk och har viss omfattning av lagen (2017:630) om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism (penningtvättslagen).¹

Revisionsdokumentationen innehåller en punkt benämnd Laws and regulations. I dokumentationen för räkenskapsåret 2020 togs inte penningtvättslagen upp som en lag som påverkade förståelsen av den legala omgivning som bolaget verkade i. I ett dokument benämnt *Checklista allmänna revisionsåtgärder – svenska tillkommande åtgärder* har antecknats att det inte förekom några indikationer på penningtvätt eller finansiering av terrorism.

A-son har uppgett följande.

För båda räkenskapsåren användes de system som det revisionsföretag där han är anställd tillämpar för kundkännedom, kundacceptans och bedömning av risk för penningtvätt.

Han kontrollerade ID-handling och registreringsbevis. Han gjorde också en avstämning av uppgifterna med företrädare för kunden. Någon förändring avseende företrädare eller verklig huvudman för bolaget hade inte skett under de aktuella åren. Innan Revisorsinspektionens föreskrifter om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism trädde i kraft den 1 januari 2022 fanns det två risknivåer i det verktyg som revisionsföretaget använde, låg och hög. Låg ansågs motsvara den normala risknivån. Någon särskild uppföljning av att bolaget under räkenskapsåret 2020 hade fullgjort sina egna skyldigheter enligt penningtvättslagen gjordes inte i revisionen.

Vad gäller inköpen av lyxartiklar frågade han bolagets företrädare och fick till svar att dessa vidarefakturerades till kund. Detta bekräftades av hans stickprovsgranskning av intäkter.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

En revisors förståelse av det reviderade företags verksamhet är av avgörande betydelse för hans eller hennes möjlighet att försäkra sig om att en årsredovisning inte innehåller några väsentliga fel. Enligt god revisionssed måste revisorn därför skaffa sig inblick i och kunskap om företaget. Av 9 kap. 3 § aktiebolagslagen (2005:551) och International

¹ Se 1 kap. 2 § 24 penningtvättslagen. Bestämmelsen träffar verksamheter om det kan antas att det i verksamheten eller i en del av denna genomförs eller kommer att genomföras transaktioner, enstaka eller sådana som kan antas ha samband, som innebär att ett utbetalt eller mottaget belopp uppgår till motsvarande 10 000 euro eller mer.

Standard on Auditing (ISA) 200 *Den oberoende revisorns övergripande mål samt utförandet av en revision enligt International Standards on Auditing* p. 15 följer att en revisor ska förhålla sig professionellt skeptisk när han eller hon planerar och utför en revision.

Under räkenskapsåret 2020 skedde en betydande förändring i bolagets verksamhet i och med att försäljningen, som tidigare hade avsett trälister, ramar och konst, övergick till att i huvudsak avse lyxartiklar, bl.a. i form av märkeskläder. Samtidigt kan det konstateras att bolagets huvudsakliga kund var densamma som tidigare. Det sätt på vilket inköpen av lyxartiklarna skedde, dvs. att de inte gjordes direkt av bolaget utan genom delägarna, framstår inte som naturligt från ett mer övergripande affärsmässigt perspektiv. Dessa förhållanden borde, mot bakgrund av aktiebolagslagens krav på professionell skepticism, ha föranlett honom att uppdatera sina kunskaper om bolagets verksamhet. I det låg också att han skulle ha omprövat sina tidigare gjorda riskbedömningar. Detta gäller såväl den generella revisionsrisken i uppdraget som risken för penningtvätt och finansiering av terrorism. Att se över riskbedömningarna måste anses ha varit en viktig åtgärd, inte minst mot bakgrund av att de risknivåer som A-son tidigare hade fastställt var de lägsta som revisionsföretaget tillämpade vid den tiden. Han har emellertid inte dokumenterat några sådana överväganden och har i sina yttranden hänvisat enbart till att företagsledningen uppgav att inköpen av lyxartiklar vidarefakturerades till kunden. Revisorsinspektionens slutsats är därför att hans åtgärder i det nu aktuella avseendet var otillräckliga. Genom att inte skaffa sig tillräcklig förståelse för bolagets förändrade verksamhet och vilken påverkan denna kunnat ha på hans riskbedömningar har han åsidosatt god revisionssed.

Med hänsyn till att bolaget blev att betrakta som verksamhetsutövare enligt penningtvättslagen under räkenskapsåret 2020 borde A-son vidare, som en del av sin revision, ha säkerställt att bolaget efterlevde de skyldigheter som följer av den lagen, såsom att upprätta en allmän riskbedömning samt ta fram rutiner och riktlinjer kring kundkännedom och övervakning av transaktioner. Genom att inte göra detta har A-son åsidosatt god revisionssed.

3 Uttalande i revisionsberättelsen

Som grund för att i revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2020 varken till- eller avstyrka fastställande av resultat- och balansräkningarna angav A-son att han inte hade getts möjlighet att observera inventeringen av bolagets varulager vid räkenskapsårets utgång

och att han inte hade kunnat använda alternativa metoder för att förvissa sig om lagerkvantiteterna.

Av revisionsdokumentationen framgår att A-son utförde en kontrollinventering av varulagret den 7 januari 2021. I dokumentationen har antecknats att bolagets lager dels fanns i bolagets galleri, dels hemma hos en av delägarna. Vid tillfället för inventeringen var bolagets galleri under ombyggnad, varför bara en mindre del av lagret fanns där. Inventeringen koncentrerades därför till det som fanns hemma hos den aktuella delägaren. Före kontrollinventeringen hade lagerlistan skickats till A-son per e-post.

Slutsatsen från inventeringen var enligt revisionsdokumentationen att inga avvikelser hade identifierats. Lagret bedömdes vara verifierat med hänsyn taget till existens och fullständighet. Det kontrollinventerade lagret utgjordes av två skulpturer värderade till 25 tkr vardera, dvs. totalt 50 tkr. Detta motsvarade 81 procent av varulagrets totala värde, som uppgick till 62 tkr. Lagret hade minskat mot föregående år då det uppgick till 168 tkr. I dokumentationen har antecknats att bolagets verkställande direktör hade uppgett att minskningen av lagret berodde dels på att försäljningen hade gått bättre under år 2020, dels på att han hade valt att inte köpa in ny konst, eftersom han inte ville ha den stående under ombyggnationen av galleriet.

När bokslutet erhöles för revision i mitten av juni 2021, uppgick varulagrets värde per bokslutsdatum den 31 december 2020 till drygt 2,3 mnkr. A-son utförde då ett pristest genom att stämma av fakturor. Granskningen föranledde inte någon anmärkning. Av fakturorna i pristestet framgick att alla inköp hade skett under år 2020.

Av revisionsdokumentationen framgår vidare att A-son stämde av utformningen av sin revisionsberättelse med en representant från den avdelning på revisionsföretaget som ansvarade för att säkerställa god revisionskvalitet.

A-son har uppgett följande.

Han inventerade det lager som förevisades i samband med årsskiftet, utan anmärkning. Vid revisionen i juni 2021 presenterades en lagerlista som innehöll artiklar vars värde vida översteg det lager som hade inventerats tidigare. Kontrollinventeringen vid årsskiftet gav honom således inte stöd för att verifiera det nya lagervärdet med avseende på existensen. Det fanns enligt hans uppfattning inte några alternativa granskningsmetoder som kunde utföras för att säkerställa varulagrets existens.

Revisionsberättelsens utformning stämde av och godkändes internt i enlighet med revisionsföretagets riktlinjer i fall då en modifierad revisionsberättelse övervägs.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Enligt FAR:s rekommendation i revisionsfrågor (RevR) 705 *Modifierade uttalanden, upplysningar och anmärkningar i revisionsberättelsen* p. 43 ska revisorn, om han eller hon inte kan inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för resultaträkningen eller balansräkningen, varken av- eller tillstyrka fastställandet av räkningen. Beträffande problematiken där revisorn inte kan inhämta de revisionsbevis som krävs hänvisas i p. 38 till ISA 705 *Modifierat uttalande i rapport från oberoende revisorer* p. 6b och A8–A12 för mer information.

Av ISA 705 p. A8–A12 framgår att revisorns bristande möjlighet att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis kan ha sin grund i (a) omständigheter utanför företagets kontroll (exempelvis att företagets räkenskapsmaterial blivit förstört eller beslagt tagit av myndigheter), (b) omständigheter som rör karaktären på eller tidpunkten för revisorns arbete (exempelvis att revisorn valdes vid en sådan tidpunkt att denne inte kunde närvara vid lagerinventeringen) *eller* (c) begränsningar som företagsledningen har infört (exempelvis om företagsledningen hindrar revisorn från att begära en extern bekräftelse).

A-son utförde en kontrollinventering i samband med årsskiftet. Han fick då också information från bolagets verkställande direktör om varför lagret hade minskat jämfört med tidigare år. När han senare fick uppgifter om ett nytt högre lagervärde utförde han ett pristest men ansåg inte att det var möjligt att vidta några alternativa åtgärder för att säkerställa varulagrets existens. Det kan konstateras att skillnaden mellan det inventerade lagret och det lagervärde som senare togs upp i årsredovisningen var betydande. Enligt Revisorsinspektionens uppfattning var det vid tidpunkten för revisionen inte uteslutet att vidta ytterligare granskningsåtgärder för att bringa klarhet i vad som var det korrekta lagervärdet. Omständigheterna i detta fall kan därmed inte anses ha varit sådana att han hade grund för att avstå från att ta ställning till om bolagets balans- och resultaträkningar borde fastställas. Genom att ändå göra detta har A-son åsidosatt god revisionssed. Att revisionsberättelsen godkändes av en representant från en intern supportfunktion påverkar inte denna uppfattning.

4 Sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

A-son har brustit i sitt revisionsarbete i flera avseenden. Han har inte vidtagit tillräckliga åtgärder för att skaffa sig kunskap om den verksamhet som bolaget bedrev efter de förändringar som hade skett under år 2020 och har inte heller gjort den omprövning av tidigare riskbedömningar som i detta läge var påkallad. Vid granskningen har han inte heller beaktat att bolaget från och med räkenskapsåret 2020 utgjorde en verksamhetsutövare enligt penningtvättslagen. Slutligen har han felaktigt avstått från att ta ställning till om bolagets balans- och resultaträkningar borde fastställas av bolagsstämman för räkenskapsåret 2020.

A-son har i ovan nämnda avseende åsidosatt sina skyldigheter som revisor och ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Det som läggs honom till last är sammantaget allvarligt. 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 f.d. justitierådet Sten Andersson, ordförande, kammarrättslagmannen Christina Eng, vice ordförande, skattedirektören Tomas Algotsson, redovisningsexperten Sofia Bildstein-Hagberg, auktoriserade revisorn Maria Danckler, rådgivaren Sophie Degenne, advokaten Emma Norburg, auktoriserade revisorn Anneli Pihl och docenten Jessica Östberg. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt avdelningsdirektören Fredrik Bengtsson och revisionsdirektören Patrik Israelsson, som har föredragit ärendet, varit närvarande.

Sten Andersson

Patrik Israelsson

Hur man överklagar, se bilaga.