



Tillsynsärende - auktoriserade revisorn A-son

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

1 Inledning

Revisorsinspektionen har öppnat detta ärende inom ramen för myndighetens riskbaserade tillsyn.

Revisorsinspektionen har granskat A-sons revision av ett aktiebolag för räkenskapsåren 2022 och 2023. Vid upprättande av årsredovisningen tillämpade bolaget Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2016:10) *Årsredovisning i mindre företag* (K2).

För räkenskapsåret 2022 avgav A-son en revisionsberättelse utan modifiering, upplysning eller anmärkning. För räkenskapsåret 2023 lämnade han i revisionsberättelsen en upplysning av särskild betydelse avseende en rättstvist, upplyste om väsentlig osäkerhetsfaktor avseende antagandet om fortsatt drift och anmärkte på att årsredovisningen inte hade upprättats i sådan tid att det hade varit möjligt att enligt 7 kap. 10 § aktiebolagslagen hålla årsstämma inom sex månader efter räkenskapsårets utgång.

2 Identifikation och kontroll av verklig huvudman (räkenskapsåret 2022)

Enligt den aktiebok som finns i revisionsdokumentationen hade företagsledaren ägt samtliga aktier i bolaget sedan år 2018. Av Bolagsverkets register över verklig huvudman framgår att företagsledaren registrerades som verklig huvudman den 13 februari 2024.

I en checklista avseende åtgärder enligt lagen (2017:630) om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism (penningtvättslagen), daterad den 26 januari 2023, har A-son antecknat att uppgifterna i Bolagsverkets register över verklig huvudman inte stämmer med uppgifterna från kunden. Han har vidare angett att inga ytterligare kontroller av huvudmannens identitet behövs, eftersom registreringen hos Bolagsverket är felaktig.

A-son har uppgett följande.

Företagsledaren var ensam ägare och enda styrelseledamot i bolaget enligt årsstämmaprotokoll och aktiebok. Han var den företrädare som A-son hade kontakt med löpande under revisionerna både via telefonsamtal och fysiska möten. Detta sammantaget gjorde att han bedömde att företagsledaren var den verkliga huvudmannen, trots annan information hos Bolagsverket. Han borde ha anmält de felaktiga uppgifterna till Bolagsverket och sett till att en korrigering skedde tidigare än som blev fallet, vilket var i början av år 2024.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Av 3 kap. 8 § penningtvättslagen följer att revisorn ska utreda om kunden har en verklig huvudman. En sådan utredning ska åtminstone avse sökning i registret över verkliga huvudmän enligt lagen (2017:631) om registrering av verkliga huvudmän. Om kunden är en juridisk person, ska utredningen omfatta åtgärder för att förstå kundens ägarförhållanden och kontrollstruktur.

Enligt 3 kap. 5 § lagen om registrering av verkliga huvudmän ska en verksamhetsutövare som anser att det finns anledning att misstänka att uppgifterna i Bolagsverkets register över verkliga huvudmän är felaktiga anmäla detta till Bolagsverket. I detta sammanhang anses en revisor som verksamhetsutövare (se 1 kap. 8 § som, vad gäller innebörden i begreppet verksamhetsutövare, hänvisar till penningtvättslagen).

Av utredningen framgår att A-son uppmärksammade att uppgifterna i registret över verkliga huvudmän inte var korrekta. Han skulle därför ha anmält detta till Bolagsverket. Genom att inte vidta denna åtgärd har han åsidosatt sina skyldigheter som verksamhetsutövare.

3 Varulager (räkenskapsåren 2022 och 2023)

Enligt årsredovisningarna bedrev bolaget båt- och bilförsäljning. Av den övergripande revisionsstrategin framgick att bolaget framför allt bedrev handel med yrkesbilar och att bolaget var verksamt över hela Sverige men med fokus på Stockholmsområdet.

Varulagret uppgick per balansdagen år 2022 till 25 426 tkr och per balansdagen år 2023 till 22 172 tkr. Balansomslutningen för respektive år uppgick till 104 785 tkr respektive 128 666 tkr. Arbetsväsentligheten för räkenskapsåret 2022 var satt till 3 000 tkr och för räkenskapsåret 2023 till 2 300 tkr.

A-son har i granskningsprogrammen angett att han hade valt att granska varulagret på grund av risk. Under granskningsåtgärden *Närvara vid en inventering* har han för båda räkenskapsåren antecknat att han hade tagit ut register ur ett kreditupplysningsverktyg per bokslutsdatumet för att se vilka bilar som var registrerade på bolaget, att han hade jämfört registeruppgifterna med bolagets lagerlista, att bolaget inte hade något lager i traditionell mening, eftersom fordonen var utspridda över flera platser i landet och inte förvarades på en central plats, att det på grund av detta inte var praktiskt möjligt att närvara vid en fysisk lagerinventering enligt ISA 501 och att han i stället använde alternativa metoder för att verifiera lagersaldot, såsom dokumentation, inköps- och försäljningsfakturer och utdrag ur fordonsregister.

I samband med sin slutliga bedömning av posten – som för båda räkenskapsåren var att den kunde accepteras – har A-son antecknat att värdering och existens till viss del hade kontrollerats genom avstämning mot inköpsfakturer, försäljningsunderlag på nya året och kontroll mot fordonsregistret.

Dokumentationen innehåller inte för något av de båda räkenskapsåren uppgifter om var de olika fordonen var lokaliserade, deras skick eller huruvida bolaget kunde anses vara i besittning av dem.

A-son har uppgett följande.

Han gjorde inga försök att ta reda på och dokumentera var fordonen befann sig. Hans bedömning var att följande alternativa granskningsåtgärder var tillräckliga för att säkerställa varulagrets existens:

- utdraget från bilregistret, som motsvarade 99,6% av det totala lagervärdet i granskningen avseende räkenskapsåret 2022 och 94 % av det totala lagervärdet i granskningen avseende räkenskapsåret 2023,
- stickprovskontroller avseende inköp och försäljningar, som tillsammans avsåg inköp om totalt 62% respektive 54 % av det totala lagervärdet för räkenskapsåren 2022 och 2023, samt
- svar från bolaget i anledning av differenser mellan bilregister och lagerlista, som till största delen handlade om export där registret inte var uppdaterat.

Värdet på varulagret styrktes genom hans granskning av det nya årets transaktioner där inköpta fordon såldes med vinst utan avvikelser. Han ansåg därför att han hade tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för varulagrets existens och skick.

Formuleringen i hans slutliga bedömning kan tyckas motstridig och borde ha rättats före undertecknandet av årsredovisningen och revisionsberättelsen.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

I ISA 501 *Revisionsbevis – särskilda överväganden för vissa poster* p. 4 och 7 anges att om varulagret är väsentligt för de finansiella rapporterna ska revisorn inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis rörande lagrets existens och skick genom att närvara vid lagerinventeringen, såvida detta inte är praktiskt ogenomförbart. Om det är praktiskt ogenomförbart att närvara vid en lagerinventering, ska revisorn utföra alternativa granskningsåtgärder för att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis rörande varulagrets existens och skick. Om detta inte är möjligt, ska revisorn modifiera uttalandet i sin rapport enligt ISA 705 *Modifierat uttalande i rapport från oberoende revisor* och RevR 705 *Modifierade uttalanden, upplysningar och anmärkningar i revisionsberättelsen*.

Varulagret var en väsentlig post. A-son skulle därför i enlighet med ISA 501 ha närvarat vid lagerinventeringen, såvida det inte var praktiskt ogenomförbart.

A-son valde att utföra alternativa granskningsåtgärder med motiveringen att fordonen var utspridda över landet. Att det finns flera lagerställen innebär emellertid inte utan vidare att närvaro vid lagerinventeringen är praktiskt ogenomförbar. Av utredningen i ärendet

framgår att A-son inte för något av räkenskapsåren vidtog några åtgärder för att ta reda på var de i lagret ingående fordonen var lokaliserade. Inte heller i övrigt innehåller hans dokumentation eller hans yttranden till Revisorsinspektionen några uppgifter som ger anledning att räkna med att det var omöjligt för honom att vara med vid inventeringen.

Med hänsyn till det nu sagda – och då varulagret var väsentligt – har A-son åsidosatt bestämmelserna i ISA 501 p. 4.

Eftersom A-son inte närvarade vid bolagets lagerinventeringar saknade han tillräckliga revisionsbevis för varulagrets existens och skick. Han saknade därmed också grund att tillstyrka fastställandet av bolagets resultat- och balansräkningar för de båda räkenskapsåren. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

4 Tillämpning av redovisningsregelverk (räkenskapsåren 2022 och 2023)

I årsredovisningarna för räkenskapsåren 2022 och 2023 anges att de är upprättade enligt årsredovisningslagen och Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2016:10) *årsredovisning i mindre företag* (K2).

Bolagets nettoomsättning, balansomslutning och antal anställda enligt fastställda årsredovisningar anges i nedanstående tabell.

(tkr)	2023	2022	2021	2020
Nettoomsättning	393 426	243 416	165 710	95 909
Balansomslutning	128 666	104 785	71 780	41 128
Antal anställda	1	1	1	1

I A-sons dokumentation av granskningen av årsredovisningarna för räkenskapsåren 2022 och 2023 finns antecknat att han bedömde det vara korrekt att K2-regelverket hade tillämpats i sin helhet och utan avvikelser. Han har även antecknat att det var korrekt att upplysning hade lämnats om att bolaget följer årsredovisningslagen och K2. A-sons slutsats från respektive granskning var att han bedömde att årsredovisningen var

upprättad enligt gällande regelverk och gav en rättvisande bild av bolagets verksamhet och ställning och att han kunde tillstyrka den i sin helhet.

A-son har uppgett följande.

K3-regelverket borde ha använts för räkenskapsåren 2022 och 2023.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

I 1 kap. 3 § första stycket 4 årsredovisningslagen (1995:1554) definieras vad som utgör större företag. Det är fråga företag som för vart och ett av de senaste två räkenskapsåren uppfyller mer än ett av följande storlekskriterier

- i medeltal mer än 50 anställda,
- en balansomsättning om mer än 40 mnkr, eller
- en nettoomsättning om mer än 80 mnkr.

Huvudregelverket för ett företag som ska upprätta årsredovisning är K3. Endast mindre företag, dvs. sådana som inte är större företag enligt årsredovisningslagens definition¹, kan under vissa förutsättningar välja att i stället tillämpa K2-regelverket.

Av utredningen framgår att bolaget för räkenskapsåren 2022 och 2023 överskred mer än ett av kriterierna för att utgöra ett större företag, se tabellen ovan. En tillämpning av K2-regelverket stod därför inte i överensstämmelse med god redovisningssed och var därmed inte heller förenlig med årsredovisningslagen. A-son skulle för de nämnda räkenskapsåren ha uppmärksammat bolaget på detta. För det fall att rättelse inte vidtogs skulle han ha modifierat sina revisionsberättelser och angett att årsredovisningarna inte var upprättade i enlighet med årsredovisningslagen. Genom att inte göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

5 Sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

Revisorsinspektionen har funnit flera brister i A-sons revisionsarbete. Han har trots att han uppmärksammat att fel verklig huvudman var registrerad i bolaget inte anmält detta till Bolagsverket. Han har inte varit närvarande vid lagerinventering trots att han inte hade säkerställt att närvaro vid lagerinventeringen var ogenomförbar. Slutligen har han

¹ 1 kap. 3 § första stycket 5 årsredovisningslagen.

underlåtit att vidta åtgärder med anledning av att bolaget för räkenskapsåren tillämpade fel redovisningsregelverk vid upprättande av sin årsredovisning.

A-son har i de nu nämnda avseendena åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Det som ligger honom till last är allvarligt, särskilt med beaktande av att han har tillstyrkt ett fastställande av resultat- och balansräkningarna utan att ha grund för det. Han ska därför, med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883), ges en varning.

Ärendet har avgjorts av Revisorsinspektionen genom Tillsynsnämnden för revisorer. I beslutet har deltagit 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 revisionsdirektören Patrik Israelsson och avdelningsdirektören Jessica Otterstål, som har föredragit ärendet, varit närvarande.

Sten Andersson

Jessica Otterstål

Hur man överklagar, se bilaga.