



Tillsynsärende - auktoriserade revisorn A-son

Beslut: Revisorsinspektionen ger auktoriserade revisorn A-son en varning förenad med en sanktionsavgift om 60 000 kr samt beslutar att han under tre år inte får ha revisionsuppdrag i företag av allmänt intresse och att förbudet ska börja gälla omedelbart.

1 Inledning

A-son har varit föremål för Revisorsinspektionens kvalitetskontroll av revisorer med revisionsuppdrag i företag av allmänt intresse.¹ Kvalitetskontrollen har omfattat *dels* en genomgång av det interna kvalitetsstyrningssystem som har inrättats i det revisionsföretag som A-son är ensam företrädare för, inklusive efterlevnad av kraven i penningtvättslagen² (systembaserad kvalitetskontroll), *dels* en genomgång av ett revisionsuppdrag i ett företag av allmänt intresse (uppdragsbaserad kvalitetskontroll) där A-son var vald revisor. De iakttagelser som har gjorts i samband med kvalitetskontrollen har föranlett Revisorsinspektionen att öppna detta ärende.

2 Revisorers dokumentationsskyldighet

En auktoriserad eller godkänd revisor ska enligt god revisionssed dokumentera *dels* sådana förhållanden som har betydelse för att ge bevis till stöd för uttalandena i revisions-

¹ Dnr 2024-891.

² Lagen (2017:630) om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism.

berättelsen, *dels* sådana förhållanden som utgör bevis för att revisionen har planerats och utförts enligt god revisionssed. Bestämmelser om dokumentation finns i 24 § revisorslagen (2001:883) och 7–12 §§ Revisorsinspektionens föreskrifter (RIFS 2018:2) om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet (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 bevisbördas 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 Iakttagelser vid den systembaserade kvalitetskontrollen

3.1 Bakgrund - samarbetet med A-bolaget

Det revisionsföretag i vilket A-son bedriver sin verksamhet har ingått ett samarbetsavtal med ett registrerat revisionsbolag (A-bolaget). Avtalet är undertecknat av A-son och en företrädare för A-bolaget den 5 maj 2021. Under rubriken 1. *Parter* anges följande.

”[Revisionsföretaget] under bildande, orgnr..., (nedan kallad ”A-son”) bedriver revisionsverksamhet med revision och revisionsnära tjänster i Stockholm och har A-son som enda anställd.”

Avtalet är indelat i flera avsnitt. I det sista avsnittet – *11. Allmänna Villkor – Uppdragsavtal* – hänvisas till ett bilagt uppdragsavtal. I det refereras A-son till som uppdragstagare i förhållande till A-bolaget.

Varken i avtalet eller dess bilagor anges att A-son kommer att följa A-bolagets ISQM³ 1-policy, dess allmänna riskbedömning eller dess rutiner och riktlinjer enligt penningtvättslagen.

Enligt A-bolagets *Kvalitetspolicy (ISQM 1)* åligger det varje kundansvarig att göra en oberoendeanalys enligt ISA och dokumentera denna i revisionsprogrammet. I kvalitetspolicyen anges även att bolaget inte tar några företag som kunder som är noterade på OMX eller andra bolag av allmänt intresse. Enligt A-bolagets allmänna riskbedömning har bolaget ett fåtal kunder som är noterade på en marknadsplats men tar inte emot revisionsuppdrag av allmänt intresse.

A-son har uppgett följande.

Avsikten med samarbetet är att hans revisionsföretag fullt ut ska tillämpa A-bolagets rutiner, inklusive revisionsverktyg, kvalitetssäkringsrutiner och arbete mot penningtvätt. Detta innebär att revisionsföretaget i sin verksamhet tillämpar A-bolagets ISQM 1-policy, allmänna riskbedömning samt rutiner och riktlinjer enligt penningtvättslagen. Detta framgår också klart av revisionsföretagets kvalitetspolicy. Av en tidigare version av A-bolagets allmänna riskbedömning, daterad den 24 november 2022, framgår att A-bolaget ”har ett fåtal kunder som är börsnoterade. De är dock inte noterade på OMX och inte bolag av allmänt intresse”. Detta är en beskrivning av den faktiska kundsammansättningen hos A-bolaget vid denna tid. Det är dock i och för sig inte uteslutet för A-bolaget att i undantagsfall åta sig uppdrag i företag av allmänt intresse. A-bolagets allmänna riskbedömning och rutiner och riktlinjer är upprättade efter dessa förutsättningar. Den allmänna riskbedömningen gäller för A-bolaget och i tillämpliga delar även för hans revisionsföretag. Revisionsföretaget tar inte emot nya revisionsuppdrag av allmänt intresse men har haft ett revisionsuppdrag av allmänt intresse vilket behandlats i detta ärende.

³ International Standard on Quality Management (ISQM) 1 *Kvalitetsstyrning för revisionsföretag som utför revision och översiktlig granskning av finansiella rapporter samt andra bestyrkandeuppdrag och närallgande tjänster.*

3.2 Skyldigheter enligt penningtvättslagstiftningen, inledning

Ärendet avseende kvalitetskontroll av A-son och hans revisionsföretag öppnades den 10 juni 2024 och avslutades den 31 mars 2025. A-son ombads att ge Revisorsinspektionen tillgång till samtliga revisionsföretagets interna styrdokument, vilket omfattade revisionsföretagets allmänna riskbedömning samt rutiner och riktlinjer enligt penningtvättslagen. Efter flera möten mellan A-son och Revisorsinspektionen, där förtydliganden och frågor (bland annat avseende revisionsföretagets allmänna riskbedömning samt rutiner och riktlinjer) behandlades muntligt, förelades A-son den 17 januari 2025 enligt följande.

1) Revisorsinspektionen kan inte se att [revisionsföretaget] har upprättat någon allmän riskbedömning enligt lagen (2017:630) om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism (penningtvättslagen). Du tillfrågades om detta på möte med inspektionen den 5 december 2024 och uppgav att du inte har upprättat någon allmän riskbedömning, utan har läst [A-bolagets] riskbedömning och finner den tillfyllest. Revisorsinspektionen drar av detta slutsatsen att det inte finns någon allmän riskbedömning för [revisionsföretaget]. Du har möjlighet att kommentera detta.

2) Det har inte getts in några rutiner enligt penningtvättslagen för [revisionsföretaget]. På mötet den 5 december uppgav du att du inte har upprättat några rutiner, utan förlitar dig på det registrerade revisionsbolaget [A-bolagets] rutiner och riktlinjer enligt penningtvättslagen. Revisorsinspektionen drar av detta slutsatsen att det inte finns några rutiner och riktlinjer enligt penningtvättslagen för [revisionsföretaget]. Du har möjlighet att kommentera detta.

[...]

4) Rapporteringsskyldigheten och meddelandeförbudet enligt penningtvättslagen behandlas i [revisionsföretagets] ISQM-policy, avsnitt 4.1.1. Det saknas emellertid riktlinjer för hur rapportering ska ske. Vad är anledningen till detta?

A-son inkom den 17 februari 2025 med ett yttrande och tio bilagor. I yttrandet angavs, som svar på 1) och 2) att han och revisionsföretaget tillämpade A-bolagets Allmänna riskbedömning samt rutiner och riktlinjer för detta. Vad gäller 4) hänvisades till A-bolagets rutiner och riktlinjer.

3.3 Allmän riskbedömning

Revisorsinspektionen har under handläggningen av detta ärende varit av uppfattningen att A-son inte upprättat någon allmän riskbedömning enligt penningtvättslagen för sitt revisionsföretag. Denna uppfattning grundades på den utredning som gjorts i ärendet om kvalitetskontroll och den därefter gjorda genomgången av revisionsföretagets samtliga styrdokument samt på A-sons egna uppgifter.

I slutskedet av handläggningen har Revisorsinspektionen upprättat en sammanställning över omständigheterna i ärendet, vilken A-son har getts tillfälle att yttra sig över.

A-son har därefter gett in ett odaterat dokument på en och en halv sida med rubriken *Allmän riskbedömning enligt PTL för [revisionsföretaget]* samt har uppgett följande.

Det är inte korrekt, som anges i sammanställningen att han inte har upprättat någon allmän riskbedömning enligt penningtvättslagen för sitt revisionsföretag. Det finns en Allmän riskbedömning för [revisionsföretaget] vilken biläggs. För mer detaljerade instruktioner/riktlinjer och rutiner gäller [A-bolagets] rutiner.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

En auktoriserad eller godkänd revisor har såsom ställföreträdare för ett revisionsföretag en skyldighet att utföra och dokumentera en allmän riskbedömning enligt penningtvättsregelverket.⁴ Mot bakgrund av A-sons dokumentation, vilken varit tillgänglig för Revisorsinspektionen under kvalitetskontrollen, samt hans egna svar på tydligt ställda frågor, anser inspektionen utrett att A-son vid tidpunkten för kvalitetskontrollen inte hade upprättat någon allmän riskbedömning för sitt revisionsföretag.

Revisorsinspektionen ifrågasätter i och för sig inte att A-son avsett att hämta ledning ur den allmänna riskbedömning som A-bolaget hade upprättat. De bedömningar som ska göras i en allmän riskbedömning ska emellertid utgå från det individuella revisionsföretagets omständigheter och risker. Det kan därför enligt Revisorsinspektionens mening inte anses förenligt med penningtvättslagen att en verksamhetsutövare, utan egna dokumenterade överväganden, ”lånar” en allmän riskbedömning som har utarbetats för en annan verksamhetsutövare. I detta fall kan särskilt noteras att

⁴ Se 2 kap. 1 § penningtvättslagen och 3 och 4 §§ Revisorsinspektionens föreskrifter (RIFS 2021:1) om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism (penningtvättsföreskrifterna).

A-bolagets och A-sons kundkretsar inte var helt likartade, i och med att A-son, men inte A-bolaget, hade ett företag av allmänt intresse som revisionsklient. Det kan också tilläggas att det avtal som A-son hade ingått med A-bolaget inte innehöll något om att han skulle vara skyldig att följa A-bolagets interna dokument.

Genom att inte ha någon egen allmän riskbedömning för verksamheten i revisionsföretaget har A-son åsidosatt sina skyldigheter enligt penningtvättslagen.

3.4 Rutiner och riktlinjer enligt penningtvättslagen

I revisionsföretagets dokument *ISQM-policy [revisionsföretaget]* anges i avsnitt 4.1.1 Åtgärder mot penningtvätt följande.

Jag accepterar aldrig en kundrelation eller uppdrag om det finns misstanke om att [revisionsföretaget] kan komma att användas för penningtvätt eller finansiering av terrorism. [Revisionsföretaget] har genom [A-bolaget:s] ISQM 1 avsnitt 6.1.1 en dokumenterad allmän riskbedömning av hur revisionsföretagets tjänster skulle kunna utnyttjas för penningtvätt eller finansiering av terrorism, vilken ska beaktas i samband med processen för att acceptera en ny kundrelation eller uppdrag.

Jag ska vara uppmärksam under pågående kundrelationer och uppdrag på omständigheter såsom förändrade ägarförhållanden, vissa transaktioner eller liknande som kan indikera att det finns risk för att [revisionsföretaget] kan komma att användas för penningtvätt eller finansiering av terrorism.

Vid skälig grund för misstanke om att [revisionsföretaget] kan komma att utnyttjas för penningtvätt eller finansiering av terrorism ska jag utan onödigt dröjsmål rapportera omständigheterna som ligger till grund för misstanken till Finanspolisen. Jag får inte röja att så kommer att ske för kunden (meddelandeförbudet).

Det har under detta ärendes handläggning inte framkommit att A-son har upprättat – utöver nu återgiven text – några rutiner eller riktlinjer enligt penningtvättslagen för revisionsföretagets verksamhet.

A-son har uppgett följande.

Revisionsföretaget tillämpar fullt ut A-bolagets rutiner och riktlinjer enligt penningtvättslagen. Han har alltså upprättade rutiner och riktlinjer enligt penningtvättslagen.

Det finns riktlinjer för hur rapportering ska ske. I A-bolagets rutiner och riktlinjer finns ett avsnitt som handlar om ”Övervakning och rapportering till Finanspolisen”. Av samma dokument framgår även att hot till följd av vidtagna PTL-åtgärder ska rapporteras till CFA

(Centralt funktionsansvarige enligt Penningtvättslagen). I A-bolagets ISQM1-policy anges vidare att ”beslut om rapportering till Finanspolisen fattas av PTL-ansvarig”. Det finns alltså riktlinjer för hur rapportering ska ske.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

En auktoriserad eller godkänd revisor har i egenskap av ställföreträdare för ett revisionsföretag en skyldighet att ha dokumenterade rutiner och riktlinjer avseende åtgärder för kundkännedom, övervakning och rapportering samt för behandling av personuppgifter enligt penningtvättsregelverket.⁵ A-son har inte själv upprättat några rutiner eller riktlinjer avseende åtgärder för kundkännedom, övervakning eller behandling av personuppgifter enligt penningtvättsregelverket för sitt revisionsföretag. Han har i stället hänvisat till A-bolagets rutiner och riktlinjer. Det saknas emellertid dokumentation som fastlägger att A-sons revisionsföretag ska tillämpa A-bolagets rutiner och riktlinjer. Till detta kommer att rutiner och riktlinjer, på samma sätt som en allmän riskbedömning, måste utformas med hänsyn till den enskilda verksamhetsutövarens förhållanden. Penningtvättslagen medger visserligen att två separata juridiska personer som ingår i en och samma koncern har gemensamma rutiner och riktlinjer.⁶ A-sons revisionsföretag ingår emellertid inte i samma koncern som A-bolaget och det finns ingenting som tyder på att A-bolagets rutiner och riktlinjer har utformats med även revisionsföretagets förhållanden i åtanke.

Avsnitt 4.1.1 i revisionsföretagets *Kvalitetspolicy, Revision [revisionsföretaget]* innehåller till viss del rutiner om rapportering till finanspolisen. Rutinerna avseende rapportering är dock bristfälliga, eftersom det saknas uppgifter om hur rapportering ska ske.

Genom att inte upprätta tillräckliga rutiner och riktlinjer enligt penningtvättslagen för sin verksamhet i revisionsföretaget har A-son åsidosatt sina skyldigheter enligt penningtvättslagen.

3.5 Rapport om öppenhet och insyn

Varken A-son eller det revisionsföretag vid vilket han är verksam har offentliggjort någon årlig rapport om öppenhet och insyn.

⁵ Se 2 kap. 8 § penningtvättslagen och 4 § penningtvättsföreskrifterna.

⁶ Enligt 2 kap. 9 § penningtvättslagen ska en verksamhetsutövare som är det yttersta moderföretaget i en koncern fastställa gemensamma rutiner och riktlinjer för koncernen.

A-son har uppgett följande.

Det är riktigt att ingen rapport om öppenhet och insyn har offentliggjorts. Revisionsföretaget har ingen webbplats.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Enligt artikel 13 p. 1 i Europaparlamentets och rådets förordning nr 537/2014/EU av den 16 april 2014 om särskilda krav avseende lagstadgad revision av företag av allmänt intresse (EU:s revisorsförordning) ska lagstadgade revisorer och revisionsföretag som utför lagstadgad revision av företag av allmänt intresse offentliggöra en årlig rapport om öppenhet och insyn inom fyra månader efter utgången av varje räkenskapsår. Rapporten om insyn och öppenhet ska offentliggöras på den lagstadgade revisorns eller revisionsföretagets webbplats och ska sedan förbli tillgänglig på denna webbplats i minst fem år från dagen för offentliggörande på webbplatsen. Om den lagstadgade revisorn är anställd av ett revisionsföretag, ska de skyldigheter som anges i artikel 13 åligga revisionsföretaget.

Revisorsinspektionen kan konstatera att någon rapport om öppenhet och insyn inte fanns offentliggjord på en webbplats vid tidpunkten för kvalitetskontrollen. Genom detta har A-son åsidosatt sina skyldigheter enligt revisorsförordningen. Det förhållandet att hans företag inte hade någon webbplats påverkar inte denna bedömning.

3.6 Revisionsföretagets system för kvalitetsstyrning

Av dokumentationen av revisionsföretagets system för kvalitetsstyrning i enlighet med ISQM 1 framgår att revisionsföretaget hänvisar till och tillämpar en ISQM-policy från det tidigare nämnda A-bolaget. Av A-bolagets dokumentation av sitt kvalitetsstyrningssystem framgår att bolagets grundinställning är att inte åta sig revisionsuppdrag i företag av allmänt intresse. För det fall A-bolaget ändå skulle acceptera ett sådant uppdrag finns det ett avsnitt i dokumentationen som behandlar krav på uppdragsanknuten kvalitetskontroll i sådana uppdrag. I övrigt är inte A-bolagets ISQM-policy anpassad till revisionsuppdrag i företag av allmänt intresse, vare sig i beskrivningen av rutiner och riktlinjer eller i dokumentationen av riskbedömningsprocessen.

A-son har uppgett följande.

Hans tanke har inte varit och är alltså inte att åta sig revisionsuppdrag i företag av allmänt intresse, trots att han tidigare har haft ett mycket stort antal sådana. Han har numera endast ett sådant revisionsuppdrag. När det uppdraget aktualiserades gjorde han en genomgång av A-bolagets rutiner och system och kom fram till att dessa, kompletterade med uppdragsanknuten kvalitetskontroll, skulle räcka till för uppdraget. I och med att A-bolagets ISQM-policy, som är fullt tillämplig i det revisionsföretag där han är verksam, har en rutin för uppdragsanknuten kvalitetskontroll anser han att policyn är anpassad till revisionsuppdrag i företag av allmänt intresse.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Enligt 21 § första stycket 8 verksamhetsföreskrifterna ska ett revisionsföretag, med beaktande av den egna verksamhetens omfattning och komplexitet, inrätta ett system för intern kvalitetskontroll som bl.a. säkerställer hög kvalitet i lagstadgad kvalificerad revision.

I ISQM 1, som trädde i kraft den 15 december 2022, finns mer detaljerade riktlinjer för revisionsföretagens interna kvalitetsstyrning. Enligt p. 19 ska ett revisionsföretag utforma, implementera och använda ett kvalitetsstyrningssystem. När detta görs ska revisionsföretaget göra en professionell bedömning med beaktande av revisionsföretagets karaktär och omständigheter. Av p. 14 följer att kvalitetsstyrningssystemet ska ge rimlig säkerhet att revisionsföretaget och dess personal fullgör sitt ansvar i enlighet med standarder för yrkesutövningen och tillämpliga krav i lag och annan författning. Systemet ska också ge rimlig säkerhet att rapporter som utfärdas av revisionsföretaget eller en uppdragsansvarig är lämpliga under omständigheterna.

Enligt ISQM 1 p. 23 ska revisionsföretaget utforma och implementera en riskbedömningsprocess för att fastställa kvalitetsmål, identifiera och bedöma kvalitetsrisker samt utforma och implementera motåtgärder för att hantera kvalitetsriskerna. I ISQM 1 anges obligatoriska kvalitetsmål. Därutöver ska revisionsföretaget enligt ISQM 1 p. 24 etablera alla ytterligare kvalitetsmål som anses nödvändiga av revisionsföretaget för att uppnå målen med kvalitetsstyrningssystemet.

Revisionsföretaget ska dessutom enligt ISQM 1 p. 35 etablera en övervaknings- och åtgärdsprocess inom ramen för kvalitetsstyrningssystemet för att tillhandahålla relevant och tillförlitlig information gällande utformningen, implementeringen och användningen

av kvalitetsstyrningssystemet samt för att vidta lämpliga åtgärder för att hantera identifierade brister så att brister åtgärdas i rätt tid.

Revisionsuppdrag i företag av allmänt intresse ställer särskilt höga krav på revisorn och innebär ofta andra risker än uppdrag i andra företag. Dessutom finns det särskilda regler för hur denna typ av uppdrag ska utföras och det gäller även särskilda krav på bl.a. finansiell rapportering. Detta gör att det är naturligt att det kvalitetsstyrningssystem som ett revisionsföretag utformar och implementerar tar hänsyn till dessa omständigheter när riskbedömningar utförs, när kvalitetsmål fastställs, när motåtgärder utformas och implementeras och när övervaknings- och åtgärdsprocesser etableras. I detta fall har A-son, såsom ensam företrädare för revisionsföretaget, använt sig av ett annat revisionsföretags riktlinjer och rutiner för kvalitetsstyrning, vilka inte – förutom att de innehåller ett avsnitt om uppdragsanknuten kvalitetskontroll – beaktar risker m.m. som är förknippade med revisionsuppdrag i företag av allmänt intresse. Med hänsyn till dessa brister har kvalitetsstyrningssystemet inte varit ägnat att med rimlig säkerhet fastställa att relevanta kvalitetsmål i systemet har uppnåtts.

Genom att inte utforma, implementera och använda ett kvalitetsstyrningssystem som varit utformat med beaktande av revisionsföretagets karaktär och förekomsten av revisionsuppdrag i företag av allmänt intresse har A-son åsidosatt god revisorssed.

4 Iakttagelser i den uppdragsbaserade kvalitetskontrollen

4.1 Inledning

Det revisionsuppdrag som behandlas i detta avsnitt avsåg ett bolag, vars verksamhetsföremål var att äga och förvalta samt köpa och sälja fast egendom och aktier. Bolaget hade gett ut överlåtbara värdepapper i form av obligationer som var upptagna till handel på en reglerad marknad (Nasdaq Stockholms huvudlista, "Main Market"). Bolaget var därför ett företag av allmänt intresse.

Detta ärende gäller A-sons revision av bolagets års- och koncernredovisningar för räkenskapsåret 2023. Koncernredovisningen för detta räkenskapsår upprättades i enlighet med International Financial Reporting Standards (IFRS) samt tolkningar av dessa standarder som har utfärdats av IFRS Interpretations Committee (IFRIC). International Accounting Standards (IAS) är standarder som utgör en del av IFRS-regelverket och är

likvärdiga med IFRS-standarder. Även Rådet för hållbarhets- och finansiell rapporterings rekommendation (RFR) 1 *Kompletterande redovisningsregler för koncerner* tillämpades vid upprättandet av koncernredovisningen. I moderföretaget tillämpades samma redovisningsprinciper som i koncernen med de undantag och tillägg som anges i RFR 2 *Redovisning för juridiska personer*.

Revisionsberättelsen, som lämnades den 17 maj 2024, var utan modifieringar, anmärkningar och upplysningar.

Balansomslutningen enligt koncernredovisningen uppgick till 2 946 mnkr. I moderbolaget uppgick balansomslutningen till 2 528 mnkr.

4.2 Oberoende

A-son biträdde vid granskningen bl.a. av en person (X) som var verksam i A-bolaget. I revisionsteamet ingick även två ytterligare personer, här benämnda Y och Z. I arbetsprogrammet, som godkändes av X den 15 februari 2024, anges att ”ingen av de som är medlemmar i teamet har obligationer i [bolaget av allmänt intresse] och således ett egenintresse”.

I arbetsprogrammet finns en hänvisning till en oberoendebekräftelse. I akten finns emellertid ingen ytterligare dokumentation av revisionsteamets överväganden avseende oberoende. Det enda underlag som finns i akten är ett e-postmeddelande från den 5 oktober 2023 där frågan hade ställts till två personer (varav en kom att ingå i revisionsteamet) huruvida de kunde delta i granskningen samt huruvida de eller deras närmaste anhöriga ägde aktier i ett intressebolag. Det finns också ett nekande svar från en av de tillfrågade. I övrigt finns ingenting dokumenterat.

Under rubriken *Oberoendeanalys/Sammanfattning* i granskningsprogrammet anges

”Utfört av [X] 2023-10-18 Godkänt av [X] 2023-10-18, **Slutsats** Uppdraget kan behållas/accepteras”.

A-sons arbete i det aktuella uppdraget var föremål för en intern uppdragsanknuten kvalitetskontroll som rapporterades den 16 maj 2024. Den särskilde kvalitetsgranskaren konstaterade ”Saknas info. Anges endast att ingen i revisionsteamet har obligationer i bolaget och hänvisar till dok under flik 2.” Under rubriken *Slutsats* har granskaren skrivit ”Åtgärda”.

A-son har uppgett följande.

Bolaget var en känd revisionskund sedan tidigare och en oberoendeanalys hade skett löpande under tidigare år.

I samband med revisionen av räkenskapsåret 2021, när A-bolagets personal var behjälplig med revisionen för första gången, stämde det av muntligen att X inte ägde någon av de obligationer som bolaget gett ut eller ägde aktier i ett intressebolag (intressebolaget). Han är väl medveten om att ett egenintresse i form av att äga obligationer eller aktier i närstående företag skulle påverka hans oberoende och något sådant ägande förekom inte, vare sig tidigare år eller vid revisionen av räkenskapsåret 2023. Inför granskningen av bolagets räkenskapsår 2023 gjordes ytterligare en oberoendeanalys. Det kunde då konstateras och dokumenteras att ingen av de personer som ingick i revisionsteamet hade ett egenintresse och att oberoende således förelåg.

A-bolaget har även enligt sin kvalitetspolicy en rutin att årligen eller i samband med nyanställning inhämta oberoendebekräftelser från sina anställda. Granskningsledaren X kände till att hon var oberoende. Hon undertecknade även, den 16 december 2023, en bekräftelse i vilken hon bl.a. förband sig att beakta A-bolagets riktlinjer om oberoende. En av teammedlemmarna tillkom i revisionsteamet vid ett senare skede i samband med att han anställdes hos A-bolaget. Vid den tidpunkten hade en sådan oberoendebekräftelse precis inhämtats. X stämde även av muntligen med den nya teammedlemmen att han inte ägde obligationer som bolaget hade gett ut eller aktier i intressebolaget. A-sons ursprungliga oberoendeanalys gjordes när han var huvudansvarig revisor och hans tidigare arbetsgivare var vald revisor i bolaget.

Det förhållandet att X hade utfört och godkänt oberoendeanalysen i granskningsprogrammet hanterade han muntligt med X. Han diskuterade löpande oberoendeanalysen med bolaget. Eftersom bolaget var väl känt av honom, var han även väl medveten om att han själv var oberoende. Utförandet och resultatet av oberoendeanalysen var väl förankrat. Han godkände själv oberoendeanalysen och kommunicerade tätt med X i samband med att hon dokumenterade analysen i granskningsprogrammet.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

En revisor ska enligt 21 a § revisorslagen för varje uppdrag i sin revisionsverksamhet pröva om det finns omständigheter som kan rubba förtroendet för hans eller hennes opartiskhet eller självständighet.

Av 7 § 6–8 verksamhetsföreskrifterna följer att det av revisorns dokumentation ska framgå de omständigheter, ägnade att enligt 21 a eller 21 d §§ revisorslagen rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet, som har identifierats, de åtgärder som har vidtagits för att motverka sådana omständigheter och de slutsatser som revisorn har dragit om sin opartiskhet och självständighet vid prövningen enligt 21 a eller 21 d §§ revisorslagen.

I detta fall hade A-son bl.a. att bedöma oberoendet hos de personer som ingick i revisionsteamet. Enligt Revisorsinspektionens uppfattning uppfyller varken en generell oberoendebekräftelse som inhämtas årligen alternativt vid nyanställning eller en muntlig försäkran kraven på oberoendeprovning på uppdragsnivå i 21 a § revisorslagen. Den oberoendeprovning som framträder i dokumentationen framstår därför som otillräcklig. Det kan särskilt noteras att den oberoendeprovning som A-son uppger att han har gjort för egen del inte kommer till uttryck i dokumentationen.

A-son har inte genom de uppgifter han har lämnat i sina yttranden till Revisorsinspektionen gjort sannolikt att han, trots avsaknaden av dokumentation, gjort en tillfredsställande oberoendeprovning (se den i avsnitt 2 beskrivna bevisbörderegeln). Även i denna del har han enligt Revisorsinspektionens mening åsidosatt god revisorssed.

4.3 Åtgärder enligt penningtvättsregelverket

I revisionsdokumentationen finns ett utdrag från Bolagsverkets register över verkliga huvudmän, daterat den 9 februari 2022. Därutöver finns ett dokument, med A-bolagets logotyp i sidhuvudet, rubricerat *Dokumentation av kundkännedom 2024-03-03*. A-son hänvisar i sina yttranden till det dokumentet som ”KYC”-dokumentet. Inledningsvis anges bolagets namn, adress, firmateckning och funktionärer. Sedan ställs frågan om de angivna bolagsuppgifterna stämmer och denna fråga har besvarats med ett ”Ja”. Under rubriken *Kontroll av ställföreträdares/ombuds identitet* anges att den verkställande direktören/verkliga huvudmannen signerat med BankID den 29 februari 2024. Under rubriken *Kontroll av ställföreträdares/ombuds rätt att företräda kunden* anges ”Ovan personer har firmateckningsrätt enligt kontroll mot Bolagsverket 2024-02-22” och ”Ja”. Under

rubriken *Identifiering av verklig huvudman* anges att den verkställande direktören var verklig huvudman. Frågan om någon i styrelsen alternativt någon verklig huvudman var person i politiskt utsatt ställning har besvarats med ”Nej”. Sedan följer frågan ”Är er verksamhet etablerad i ett land utanför EES-området?” och detta har besvarats med ”Nej”. Därefter anges att bolaget, dess styrelseledamöter och verkliga huvudmän den 22 februari 2024 har kontrollerats mot publika sanktionslistor och listor över personer i politiskt utsatt ställning utan någon träff. Slutligen ställs frågor kring affärsförbindelsens syfte och art, behovet av ytterligare kontroller och huruvida man gått igenom checklistan och uppnått kundkännedom. Frågorna har besvarats med nej- eller ja-svar. I dokumentet anges att kundens riskprofil bedöms vara ”Normal” med kommentaren ”Utifrån ovan är det inget som tyder på en högre risk än normalt”. Dokumentet är signerat av X med BankID den 3 mars 2024.

Mot bakgrund av att all dokumentation i akten, med undantag för revisionsstrategin, är markerad som utförd av och godkänd av X har A-son ombetts ange hur han var involverad i kontroller och bedömningar samt att i förekommande fall inkomma med dokumentation som visar vad han gjorde.

A-son har uppgett följande.

A-bolagets rutin för att dokumentera identitetshandlingen är att årligen inhämta elektronisk legitimation genom ett digitalt stöd via KYC-dokumentet i portalen. Detta dokument sparas sedan i årsakten. Dokumentation av äldre kontroller av verklig huvudman finns hos hans tidigare arbetsgivare. Kontrollen gjordes sannolikt första gången år 2017. A-bolaget använder sig också av ett digitalt stöd som dagligen screenar mot PEP⁷-register.

Arbetsordningen har, av praktiska skäl, varit att X har signerat kundkännedomen. Detta har skett efter diskussion med honom kring om det föreligger några särskilda risker för penningtvätt. Det är även X som har stämt av att bolagsuppgifterna är korrekta, däribland uppgifter om verklig huvudman och att det inte förekommer någon person som är PEP. Han har varit involverad i diskussionen i såväl planeringsfasen som granskningsfasen.

Han har varit involverad i bedömningen av teamets arbete genom löpande avstämningar under revisionens gång och i slutskedet. Han diskuterade väsentliga poster och hade, i egenskap av revisionsansvarig för teamet, genomgångar med X avseende vilka åtgärder som hade gjorts och vilka slutsatser som han hade dragit. Han har tagit del av väsentliga

⁷ Person i politiskt utsatt ställning.

underlag från revisionsdokumentationen, såväl specifikationer som väsentliga underlag (särskilt värderingar), och ställt kontrollfrågor. Dokumentation av vad han har gjort består av e-postkorrespondens och frekventa muntliga genomgångar. Den omständigheten att det är X som har signerat handlingarna innebär alltså inte att det är hon som ensam har dragit slutsatserna som framgår av dokumenten, utan slutsatserna har dragits av honom (efter diskussion med X).

Kundkännedomsåtgärder har vidtagits genom KYC-dokumentet och den verksamhet som bolaget bedriver har utvärderats. Detta har resulterat i en normal riskprofil vilket återges i KYC-dokumentet. Han har instruerat teamet att vara vaksamt på aktivitet som avviker från det normala, såsom att bolaget skulle börja bedriva annan typ av verksamhet bortom investeringar i finansiella tillgångar och fastigheter. Det finns inget ytterligare dokumenterat avseende riskbedömningen utöver KYC-dokumentet. Det har varit muntliga diskussioner under planeringsfasen. Av en annan handling, *Dokumentation av kundkännedom 2023-02-15*, framgår att motsvarande kontroller hade gjorts året innan, i februari 2023.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Bortsett från dokumentationen av kontrollen av verklig huvudman är den enda dokumentation av kundkännedomsåtgärder som finns i akten det s.k. KYC-dokumentet.

A-son var i egenskap av verksamhetsutövare enligt penningtvättslagen skyldig att skaffa sig kundkännedom och hålla denna uppdaterad och dokumenterad.⁸ Åtgärderna i KYC-dokumentet (som bygger på mallar från A-bolaget) anges vara utförda och godkända av X. Det är naturligt att revisorer ibland använder sig av medarbetare för att inhämta underlag för kundkännedom. Ansvar för att i tid kontrollera inhämtat underlag och omständigheter och att bedöma underlagets värde och kundens riskprofil åvilar emellertid alltid revisorn personligen. Det som A-son har uppgett i sina yttranden till Revisorsinspektionen om att han haft diskussioner med X är allmänt hållet och får inte stöd i vare sig dokumentationen eller något annat ingivet material. Enligt Revisorsinspektionens mening har han inte genom sina uppgifter till inspektionen gjort sannolikt att han varit delaktig i åtgärder för kundkännedom, uppföljning och bedömning

⁸ Se 3 kap. 13 § och 5 kap. 3 § penningtvättslagen samt 9 och 11 §§ penningtvättsföreskrifterna.

av kundens riskprofil. Inspektionen drar av detta slutsatsen att han inte levt upp till penningtvättslagens krav i dessa avseenden (se den i avsnitt 2 beskrivna bevisbörderegeln).

Revisorsinspektionen finner således att A-son i nu aktuellt avseende har brustit i sina skyldigheter enligt penningtvättslagen.

4.4 Närståenderelationer och -transaktioner

Riskbedömning och planering

Av dokumentationen framgår inte om A-son och övriga i uppdragsteamet särskilt övervägde hur känsliga de finansiella rapporterna var för väsentliga felaktigheter som skulle kunna bero på oegentligheter eller misstag hänförliga till närståenderelationer och -transaktioner.

Av revisionsdokumentationen, i avsnittet *Planeringsmöte med kunden*, framgår att avsnittet upprättades och godkändes av X. Det saknas uppgifter om vem eller vilka som i övrigt deltog vid det aktuella planeringsmötet och när detta hölls. I avsnittet anges att det inte fanns några identifierade närstående parter eller några transaktioner med sådana parter. Av dokumentationen kan emellertid utläsas att det faktiskt fanns närstående parter i form av andra bolag. I dokumentationen är antecknat att det reviderade bolagets ägare var ensam styrelseledamot i bolaget. Av registreringen i bolagsregistret och av årsredovisningen framgår dock att styrelsen bestod av tre ledamöter, alla närstående till varandra.

Det är inte möjligt att av dokumentationen utläsa om A-son gjorde förfrågningar till företagsledningen om vilka bolagets närstående var, vilka förändringar i detta hänseende som eventuellt hade skett sedan föregående räkenskapsår, karaktären på relationen mellan de närstående och bolaget eller eventuella närståendetransaktioner under räkenskapsåret. Det går inte heller att utläsa om han skaffade sig en förståelse för bolagets eventuella kontroller för att identifiera, redovisa och lämna upplysningar om närståenderelationer och -transaktioner, beviljande och godkännande av betydande transaktioner och överenskommelser med närstående.

A-son har uppgett följande.

Mötet med teamet hölls den 16 november 2023. Vid mötet deltog X, Y och Z. Det som diskuterades var att den verkställande direktören (som också var styrelseledamot) samt

övriga styrelseledamöter, moderföretaget och ett intressebolag ansågs vara närstående. Tidigare år hade han och teamet inte funnit några närståendetransaktioner som inte varit marknadsmässiga eller som varit avvikande på annat sätt. Han och X hade en avstämning per telefon i samband med planeringen av revisionen, inklusive en diskussion om närstående parter. Det är en felaktig skrivning i dokumentationen att det bara fanns en styrelseledamot i bolaget. Han kände till att styrelsen hade flera ledamöter och att det fanns närstående parter.

Han ställde frågor till den verkställande direktören om närstående parter. Dennes uppfattning var att dessa bestod av styrelseledamöterna (som kom från samma familj), moderföretaget och ett intressebolag och att de transaktioner som förekom var marknadsmässiga och avsåg styrelseledamoten själv, moderföretaget och intressebolaget. Revisionsteamet granskade transaktioner avseende värdepappersinnehav som avsåg närstående parter och konstaterade att dessa var marknadsmässiga.

Redovisning av och upplysningar om närståendetransaktioner

I årsredovisningen angavs ett lån till en aktieägare om 128 mnkr som den enda transaktionen med närstående. Av dokumentationen framgår *dels* att ett av dotterföretagen i koncernen hade förvärvat aktier i ett intressebolag från en av styrelseledamöterna, tillika ägaren av bolaget, *dels* att bolaget hade lånat ut 208 mnkr inklusive upplupen ränta till sitt moderbolag, som tillsammans med en av styrelseledamöterna, tillika den verkställande direktören, ägde bolaget. Detta lån inklusive upplupen ränta redovisades i posten Fordringar hos koncernbolag både i bolagets balansräkning och i koncernbalansräkningen, eftersom bolaget inte utgjorde det högst överordnade moderföretaget i koncernen. I årsredovisningen finns emellertid inga upplysningar om dessa transaktioner och utestående mellanhavanden. Det framgår inte av dokumentationen om A-son utvärderade om företagsledningen hade redovisat och upplyst om de identifierade närståenderelationerna och närståendetransaktionerna. Det går inte heller att utläsa om han undersökte om det hade förekommit närståendetransaktioner relaterade till övriga styrelseledamöter.

I års- och koncernredovisningarna saknas dessutom upplysningar om vilket som var bolagets moderföretag.

A-son har uppgett följande.

Det förvärv av aktier i ett intressebolag som dotterföretaget hade gjort från en av styrelseledamöterna borde bolaget ha upplyst om i årsredovisningen. Att förvärvet var gjort på marknadsmässiga villkor granskades utifrån aktiekursen per överlåtelsedagen. Köpeskillingen uppgick till 164,8 mnkr.

Han anser att fordran på moderbolaget inte var en sådan transaktion som det särskilt behövde upplysas om, eftersom det framgick av klassificeringen i balansräkningen att fordran existerade.

Han gjorde förfrågningar till den verkställande direktören, som också var styrelseledamot, om det förekom några närståendetransaktioner med övriga styrelseledamöter.

Han och revisionsteamet gjorde slagningar på de olika styrelseledamöterna. Det framgick att dessa också satt i styrelser för andra bolag. Vid granskningen fann revisionsteamet inte att det hade förekommit icke-marknadsmässiga transaktioner.

Revisorsinspektionens bedömning

Identifiering av närståenderelationer och -transaktioner

Enligt ISA 550 *Närståendeförhållanden* p. 3 ställer många ramverk för finansiell rapportering särskilda redovisnings- och rapporteringskrav rörande relationer, transaktioner och saldon med närstående, eftersom närstående inte är oberoende av varandra. Syftet är att göra det möjligt för användare av de finansiella rapporterna att förstå relationernas och transaktionernas karaktär och faktiska eller möjliga effekter på de finansiella rapporterna. Om det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering ställer sådana krav, ska revisorn utföra granskningsåtgärder för att identifiera, bedöma och hantera riskerna för sådana väsentliga felaktigheter som uppstår genom företagets underlåtenhet att korrekt redovisa eller lämna upplysningar om relationer, transaktioner eller saldon med närstående.

Enligt ISA 550 p. 9 b) är ett mål för revisorn, om det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering fastställer krav rörande närstående, att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis om huruvida närståenderelationer och närståendetransaktioner har identifierats, redovisats och huruvida upplysningar om dem har lämnats i de finansiella rapporterna enligt ramverkets krav. Som en del av den riskbedömning och de näraliggande

aktiviteter som ISA 315 *Identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter* och ISA 240 *Revisorns ansvar avseende oegentligheter i en revision av finansiella rapporter* kräver att revisorn genomför under revisionen, ska revisorn enligt ISA 550 p. 11 utföra vissa granskningsåtgärder och näraliggande aktiviteter,⁹ detta för att inhämta information som är relevant för att identifiera riskerna för väsentliga felaktigheter som förknippas med närstående relationer och -transaktioner.

Revisorn ska enligt ISA 550 p. 13 bl.a. fråga företagsledningen om vilka företags närstående är och vilka förändringar som har skett från föregående räkenskapsperiod när det gäller detta. Revisorn ska också enligt p. 14 samma ISA ställa frågor till företagsledningen och andra inom företaget samt genomföra sådan annan riskbedömning som bedöms som lämplig, för att skaffa sig förståelse av eventuella kontroller som företagsledningen har upprättat i syfte att bl.a. identifiera, redovisa och lämna upplysningar om närstående relationer och närståendetransaktioner enligt det tillämpliga ramverket.

Av dokumentationen går det inte att utläsa om A-son utförde de åtgärder i samband med planeringen och riskbedömningen som ISA 550 kräver. I sina yttranden till Revisorsinspektionen har han uppgett att han frågade den verkställande direktören om vilka som denne ansåg var närstående. Det saknas dock helt uppgifter om åtgärder som tog sikte på förekomsten av kontroller hos bolaget och som han i så fall i enlighet med kravet i ISA 550 p. 14 skulle skaffa sig en förståelse för. Revisorsinspektionen drar därför slutsatsen att A-sons åtgärder i detta avseende inte var tillräckliga.

Upplysningar om närstående relationer och -transaktioner

Enligt ISA 550 p. 25 ska en revisor, när han eller hon bildar sig en uppfattning om de finansiella rapporterna, utvärdera om företagsledningen har redovisat och upplyst om de identifierade närstående relationerna och närståendetransaktionerna på rätt sätt enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering.

Enligt IAS 24 *Upplysningar om närstående* p. 9 är bl.a. en person eller en persons nära familjemedlemmar närstående till ett företag som upprättar finansiella rapporter (det rapporterande företaget) om personen i fråga utövar ett bestämmande inflytande eller gemensamt bestämmande inflytande över det rapporterande företaget. Även en person som är en av nyckelpersonerna i ledande ställning i det rapporterande företaget eller i

⁹ ISA 315 p. 13 och ISA 240 p. 17.

moderföretaget till det rapporterande företaget är närstående. Vidare framgår att ett företag är närstående till det rapporterande företaget om dessa ingår i samma koncern. Slutligen är ett företag närstående till ett rapporterande företag om företaget står under bestämmande inflytande eller gemensamt bestämmande inflytande av en person som nämns ovan.¹⁰

Det nu sagda innebär i detta fall bl.a. att den styrelseledamot, tillika verkställande direktör, som både var en nyckelperson i ledande ställning och utövade ett bestämmande inflytande genom ägande i bolaget var att anse som närstående till bolaget. Dessutom var moderföretaget att anse som närstående till bolaget.

Enligt IAS 24 p. 18 ska ett företag, om det har haft transaktioner med närstående under de perioder som omfattas av de finansiella rapporterna, lämna upplysningar om karaktären på närståenderelationerna samt lämna sådan information om transaktioner och utestående mellanhavanden inklusive åtaganden som krävs för att en användare ska förstå vilken effekt närståenderelationen kan ha på de finansiella rapporterna. Upplysningarna ska minst innehålla uppgift om bl.a. transaktionsbeloppen, de utestående mellanhavandenas storlek, inklusive åtaganden, och dessas villkor, inklusive eventuella säkerheter, samt karaktären på den ersättning som ska lämnas vid reglering. Enligt p. 19 ska sådana upplysningar lämnas separat för bl.a. moderföretaget, dotterföretag och nyckelpersoner i ledande ställning i företaget eller dess moderföretag. Av IAS 24 p. 21 framgår att bl.a. inköp av tillgångar och finansieringsavtal i form av lån är sådana transaktioner för vilka upplysningar ska lämnas om det involverar närstående.

I detta fall skulle alltså bolaget ha lämnat upplysningar om det förvärv av aktier i ett intresseföretag som ett av dotterföretagen hade gjort från en av styrelseledamöterna, tillika den verkställande direktören. Upplysningar skulle också ha lämnats om den fordran på moderföretaget som redovisades i bolagets balansräkning och i koncernbalansräkningen och därmed inte var eliminerad i koncernredovisningen.

A-son har vitsordat att bolaget borde ha upplyst om aktieförvärvet. Vad gäller fordran på moderbolaget har han uppgett att någon särskild upplysning om denna inte behövde

¹⁰ *Bestämmande inflytande* innebär enligt IAS 24 p. 9 en rätt att utforma ett företags finansiella och operativa strategier i syfte att erhålla ekonomiska fördelar av sin verksamhet. *Nyckelpersoner i ledande ställning* är enligt samma punkt de personer som har befogenhet och ansvar för planering, ledning och styrning av företagets verksamhet, direkt eller indirekt, däribland företagets styrelseledamöter (såväl sådana som är anställda i företaget som andra).

lämnas på grund av det sätt som den var klassificerad i balansräkningarna. Revisorsinspektionen konstaterar att fordran var rubricerad som fordringar på koncernföretag. Det var därför inte tydligt att fordran avsåg just moderföretaget. Redovisningshandlingarna innehöll inte heller några upplysningar om villkor m.m. för lånet. Eftersom de upplysningar som borde ha lämnats enligt Revisorsinspektionens bedömning var väsentliga för års- och koncernredovisningarna, skulle A-son därför ha påtalat för styrelsen att ytterligare upplysningar behövde lämnas.

Enligt IAS 24 p. 13 ska ett företag upplysa om namnet på dess moderföretag och den part som har det slutliga bestämmande inflytandet, om denna är en annan än moderföretaget. I de nu aktuella års- och koncernredovisningarna saknades dessa upplysningar. A-son skulle därför ha påtalat för styrelsen att också sådana upplysningar behövde lämnas.

Revisorsinspektionen bedömer mot denna bakgrund att A-son inte i tillräcklig utsträckning följt kravet i ISA 550 p. 25 på att en revisor ska utvärdera om företagsledningen redovisat och upplyst om identifierade närstående relationer och närstående transaktioner på rätt sätt. Genom att inte göra det och genom att inte påtala för styrelsen att upplysningar saknades i års- och koncernredovisningarna har han åsidosatt god revisionssed.

4.5 Finansiella tillgångar

Balansomslutningen för bolaget uppgick till 2 528 mnkr varav 869 mnkr bestod av posten Finansiella tillgångar värderade till verkligt värde. Bland dessa finansiella tillgångar redovisades innehav i företag i vilka bolaget inte utövade betydande inflytande.¹¹ Posten bedömdes i planeringen vara väsentlig.

Den övergripande väsentligheten vid revisionen av bolaget var fastställd till 25 mnkr.

Existens och fullständighet

Av planeringen av revisionen framgår att räkenskapspåståendena existens och fullständighet bedömdes ha en låg inneboende risk.

¹¹ För en definition av begreppet betydande inflytande se 1 kap. 5 § andra stycket årsredovisningslagen (1995:1554) och IAS 28 *Innehav i intresseföretag och joint ventures* p.5.

Enligt dokumentationen bestod de finansiella tillgångarna av 22 olika värdepappersinnehav. Bolagets innehav i fem av dessa kunde inte kontrolleras mot externt erhållna depåunderlag. Det samlade redovisade värdet av dessa fem värdepappersinnehav uppgick till 38 mnkr. Revisorsinspektionen har utrett vilken granskning som A-son utförde för att kunna godta existensen av och fullständigheten i de fem värdepappersinnehaven.

A-son har uppgett följande.

Den granskning av existensen och fullständigheten som hänförde sig till de fem värdepappersinnehaven utfördes initialt mot sammanställningar som hade tagits fram av bolagets redovisningsbyrå utifrån uppgifter som erhållits av en av bolagets styrelseledamöter, tillika den verkställande direktören. I revisionen för räkenskapsåret 2023 gjordes en jämförelse med motsvarande sammanställningar som hade inhämtats föregående år och det aktuella årets bokföring i syfte att identifiera eventuella köp eller försäljningar.

Det var bara ett av de fem värdepappersinnehaven som hade förändrats mot tidigare år. Förändringen berodde på en s.k. aktiesplit. Det underlag som inhämtades för att bekräfta aktiespliten var *dels* en e-postkorrespondens kring erbjudandet med den verkställande direktören i det aktuella bolaget, *dels* ett undertecknat protokoll från en bolagsstämma den 12 juni 2023 där det framgick antal ägda aktier före aktiespliten och det förslag för aktiespliten som hade godkänts av stämman. Bedömningen var att dessa underlag utgjorde tillräckliga revisionsbevis för att godta postens existens och fullständighet.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Av ISA 500 *Revisionsbevis* p. 4 framgår att granskningsåtgärderna ska utformas och utföras på ett sådant sätt att revisorn har tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att kunna dra rimliga slutsatser som grund för sina uttalanden. Enligt p. 6 samma ISA ska granskningsåtgärderna vara lämpliga med hänsyn till omständigheterna.

Revisionsbevisens kvalitet är beroende av deras relevans och tillförlitlighet som stöd för de slutsatser som revisorn använder sig av som grund för sitt uttalande. Hur tillförlitligt ett revisionsbevis är påverkas av dess källa och karaktär och dess värde beror på under vilka särskilda omständigheter som det har inhämtats (p. A 5). När revisorn använder information som har tagits fram av företaget, ska han eller hon utvärdera om

informationen är tillräckligt tillförlitlig för de syften som informationen ska tillgodose (p. 9).

När information har tillhandahållits av en person eller organisation som agerar i egenskap av servicebyrå, anses personen eller organisationen inte vara en extern informationskälla med avseende på just den informationen (p. 5).

I detta fall var de finansiella tillgångarna väsentliga för bolaget. Det fanns därför skäl för A-son att ägna dem särskild uppmärksamhet. De fem värdepappersinnehaven kunde inte kontrolleras genom externt erhållna depåunderlag. Att bedöma deras fullständighet och existens genom att kontrollera dem mot ett dokument som hade upprättats av bolaget självt eller av dess servicebyrå kunde inte ensamt anses utgöra en godtagbar granskning. Det gäller även om denna kontroll kompletterades med en kontroll av eventuella förändringar i bokföringen och föregående års dokument. Inte heller de ytterligare handlingar i form av e-postkorrespondens och stämmoprotokoll m.m. som A-son inhämtade avseende ett av värdepappersinnehaven utgjorde enligt Revisorsinspektionens bedömning tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för existensen av och fullständigheten hos det innehavet per balansdagen.

Revisorsinspektionen bedömer mot denna bakgrund att A-son inte hade tillgång till revisionsbevis som gav honom grund för att godta existensen och fullständigheten i de aktuella värdepappersinnehaven. Eftersom tillgångarna var väsentliga, saknade han därför grund för att tillstyrka bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra det har han åsidosatt god revisionssed.

Värdering

Enligt dokumentationen identifierade A-son en risk för väsentliga felaktigheter som berodde på oegentligheter avseende värdering av bolagets onoterade innehav av värdepapper. Detta motiverades med att det var svårt att få fram ordentliga underlag till innehaven och att det kunde finnas incitament att värdera tillgångarna för högt för att visa bättre siffror i de finansiella rapporterna. Av dokumentationen av planeringen framgår vidare att räkenskapspåståendet värdering bedömdes ha en hög inneboende risk.

Av dokumentationen kan också utläsas att den i bokslutet använda värderingen till verkligt värde inte hade kunnat kontrolleras mot externt erhållna depåunderlag för tio av de ovan nämnda 22 värdepappersinnehaven. Av dokumentationen framgår vidare att kontrollen

av värderingen i stället skedde mot uppgifter som hade erhållits från den styrelseledamot som också var verkställande direktör i bolaget, via bolagets redovisningsbyrå.

För tre värdepappersinnehav – av de tio där externa depåunderlag saknades – har dokumentationen under detta ärendes handläggning kompletterats med vissa ytterligare underlag. För det första värdepappersinnehavet utgörs underlaget av en offentliggjord NAV-kurs (Net Asset Value) per den 31 december 2023. För det andra innehavet utgörs underlaget av information per den 30 maj 2023 som hade skickats till samtliga aktieägare. Informationen rörde ett incitamentsprogram genom optioner i det aktuella bolaget och värderingskursen kommenterades i löptext. Underlaget för det tredje innehavet utgörs av ett e-postmeddelande från den 6 november 2023 som rörde en eventuell nyemission. Enligt meddelandet hade bolaget erhållit ett bud kopplat till emissionen som motsvarade ett visst värde på bolaget. Det värdet användes vid värderingen av det innehavet i bokslutet.

För övriga sju värdepappersinnehav fanns inte något annat underlag än uppgifter från en styrelseledamot, tillika bolagets verkställande direktör. Det samlade redovisade värdet av dessa värdepappersinnehav uppgick till 103 mnkr.

A-son har uppgett följande.

Granskningen av värderingen hänförlig till de sju värdepappersinnehaven gjordes initialt mot dokument som togs fram av bolagets redovisningsbyrå. Vid revisionen för räkenskapsåret 2023 hade underlag till senaste nyemissions- eller försäljningskurs inhämtats.

För ett av värdepappersinnehaven var underlaget en emission i november 2023, för ett annat var underlaget en emission i juni 2023 och för två av innehaven var underlaget en emission i maj 2023. För ett av dessa innehav uppgick värdet till ett belopp under gränsen för urval och granskades därför inte och för de två sista var kursen ställd till anskaffningsvärde, eftersom det inte hade skett någon handel eller emission avseende de värdepappersinnehaven.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Enligt 9 kap. 3 § aktiebolagslagen (2005:551) ska en revisors granskning utföras med professionell skepticism och vara så ingående och omfattande som god revisionssed kräver. Samma princip kommer till uttryck i ISA 200 *Den oberoende revisorns övergripande mål*

samt utförande av revision enligt International Standards on Auditing. Av p. 15 i denna standard följer att revisorn ska förhålla sig professionellt skeptisk och vara medveten om att det kan finnas omständigheter som gör att de finansiella rapporterna innehåller väsentliga felaktigheter. I detta ligger, enligt p. A 20, att revisorn ska bedöma revisionsbevis kritiskt och ifrågasätta tillförlitligheten hos bl.a. information som har hämtats in från företagsledningen och styrelsen.

Revisorn ska enligt ISA 315 *Identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter genom att förstå företaget och dess miljö* p. 13 genomföra en riskbedömning för att förstå företaget och dess miljö i syfte att kunna identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter på rapport- och påståendenivå. Enligt ISA 330 *Revisorns hantering av bedömda risker* p. 5 ska revisorn utforma och genomföra övergripande åtgärder för att hantera de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter på rapportnivå.

Enligt ISA 540 *Granskning av uppskattningar i redovisningen m.m.* p. 16 och 17 ska revisorn när han eller hon gjort sin riskbedömning enligt ISA 315 utvärdera hur hög grad av osäkerhet som är förknippad med en uppskattning i redovisningen och huruvida eventuella osäkerheter ger upphov till betydande risker. Revisorn ska vidare, enligt p. 35, fastställa om uppskattningarna i redovisningen är rimliga.

Av ISA 500 p. 4 framgår att granskningsåtgärderna ska utformas och utföras på ett sådant sätt att revisorn kan erhålla tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att kunna dra rimliga slutsatser som grund för sina uttalanden. Enligt p. A 2 ger enbart förfrågningar vanligtvis inte tillräckliga revisionsbevis för att det inte finns väsentliga felaktigheter. Av ISA 330 p. 7 b följer att revisorn ska införskaffa mer övertygande revisionsbevis ju högre han eller hon bedömer risken för väsentliga felaktigheter.

I detta fall var det fråga om värdering av en väsentlig post. A-son hade vid sin planering identifierat de finansiella tillgångarna, framför allt de onoterade värdepappersinnehaven, som särskilt riskfyllda och svårbedömda. Detta berodde *dels* på att det var svårt att få fram ordentliga underlag till värdet av innehaven, *dels* på att det kunde finnas incitament att värdera tillgångarna för högt. Mot den bakgrunden hade han anledning att ägna värderingen av värdepappersinnehaven särskild uppmärksamhet. I den mån värderingen baserades på uppskattningar skulle han ha inhämtat tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att uppskattningarna var rimliga.

Av dokumentationen framgår att värdet för tio av de 22 värdepappersinnehaven kontrollerades mot ett underlag som företagsledningen själv hade tagit fram. Det framgår inte av dokumentationen hur rimligheten i den erhållna informationen granskades. Den granskning av dessa tio innehav som kan utläsas av dokumentationen framstår därför inte som tillräcklig.

A-son har i yttrande till Revisorsinspektionen lämnat ytterligare upplysningar om hur värderingen av de tio värdepappersinnehaven hade tagits fram. För tre av innehaven – men inte för de övriga sju – har han också gett in ytterligare underlag.

Det ytterligare underlaget visar, beträffande två av innehaven, att värderingen av innehaven hade skett med utgångspunkt från emissioner och värderingar som avsåg förhållandena före balansdagen. Revisorsinspektionen konstaterar att enligt ISA 330 p. 22 kan substansgranskning utföras före bokslutsdagen men det förutsätter då att den återstående räkenskapsperioden täcks in genom kompletterande granskningsåtgärder. I detta fall framgår inte av dokumentationen vilka kompletterande granskningsåtgärder som hade utförts för att säkerställa att värdet inte hade förändrats från dagarna för de aktuella emissionerna eller värderingarna fram till bokslutsdagen.

Revisorsinspektionen bedömer mot den nu angivna bakgrunden att A-son borde ha förhållit sig mer skeptisk till den information som han fick från den verkställande direktören. Enligt inspektionens mening hade han därmed inte tillräckliga revisionsbevis för att de tillämpade värderingskurserna var rimliga. Eventuella förändringar under tiden från underlagets datering till bokslutsdagen borde dessutom ha bedömts med avseende på värderingarna.

Revisorsinspektionens sammantagna bedömning är att A-sons granskning av värderingen av bolagets finansiella anläggningstillgångar inte var tillräcklig. Med hänsyn till att dessa tillgångar var väsentliga saknade han grund för att tillstyrka ett fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

4.6 Förvaltningsrevision

Revisionsdokumentationen innehåller ett standardarbetsprogram för förvaltningsrevisionen. Det består av ett antal påståenden som har besvarats med korta slutsatser, särskilt när det gäller fullgörande av bokföringsskyldigheten, frågan om ansvarsfrihet och

frågan huruvida styrelse och verkställande direktör hade åsidosatt regler i aktiebolagslagen eller i bolagsordningen. I arbetsprogrammet finns inga beskrivningar av vilka åtgärder som har vidtagits för att kunna dra slutsatserna. Det finns inte heller några hänvisningar till några revisionsbevis.

A-son har uppgett följande.

De granskningsåtgärder som bedömdes vara relevanta för förvaltningsrevisionen var följande.

- Granskning av bokföringsskyldigheten gjordes genom stickprovsgranskning i granskningen av de finansiella rapporterna. Revisionsteamet har i ett transaktionsanalysprogram granskat bokföringsorder i en av verifikationsserierna i bokföringen.
- Granskning av att bokföringen hade varit löpande uppdaterad under året och att avstämningar hade gjorts av väsentliga balanskonton. Detta utfördes under den löpande granskningen.
- Granskning av styrelseprotokoll och granskning av betalning av skatter och avgifter.

Många av de granskningsåtgärder som vidtogs i förvaltningsrevisionen ingick även i granskningen av de finansiella rapporterna. Åtgärderna som vidtogs för att kunna dra slutsatserna i förvaltningsrevisionen hade därför på sedvanligt sätt samordnats med granskningen av räkenskaperna. Standardgranskningsprogrammet för förvaltningsrevisionen utvisar därför inte uttömmande de åtgärder som vidtogs vid förvaltningsrevisionen. Förvaltningsrevisionen byggde bl.a. på de iakttagelser och bedömningar som gjordes inom ramen för räkenskapsrevisionen. Det är inte nödvändigt att hänvisa till dessa revisionsbevis i arbetsprogrammet för förvaltningsrevisionen. Samtliga revisionsbevis som hade inhämtats låg till grund för slutsatserna i förvaltningsrevisionen. Samtliga åtgärder som enligt god revisionssed ska utföras i förvaltningsrevisionen utfördes.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Enligt 9 kap. 3 § aktiebolagslagen ska en revisor granska styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning. Som tidigare angetts (se avsnitt 4.5) ska granskningen utföras med professionell skepticism och vara så ingående som god revisionssed kräver. Enligt 9 kap. 33 § ska revisionsberättelsen innehålla ett uttalande om huruvida styrelseledamöterna och den verkställande direktören bör beviljas ansvarsfrihet gentemot bolaget. Om revisorn vid sin granskning har funnit att en styrelseledamot eller den verkställande direktören har

företagit någon åtgärd eller gjort sig skyldig till någon försummelse som kan föranleda ersättningsskyldighet, ska detta anmärkas i revisionsberättelsen. Detsamma gäller om revisorn vid granskningen har funnit att en styrelseledamot eller den verkställande direktören på något annat sätt har handlat i strid med aktiebolagslagen, tillämplig lag om årsredovisning eller bolagsordningen.

I FAR:s rekommendation i revisionsfrågor (RevR) 209 *Förvaltningsrevision* finns vägledning för granskning av styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning enligt svensk lagstiftning. Enligt p. 3.2 ska alla väsentliga förhållanden som framkommer i samband med revisionen av de finansiella rapporterna i enlighet med ISA beaktas i förvaltningsrevisionen. Härutöver ska ytterligare granskningsmoment utföras med utgångspunkt från väsentlighet och risk, enligt god revisionssed i Sverige, i syfte att möjliggöra de uttalanden om förvaltningen som föreskrivs i aktiebolagslagen.

I RevR 209 p. 3.7 anges exempel på granskningsåtgärder som kan utföras i samband med förvaltningsrevisionen. Där nämns bl.a. granskning av protokoll, beslut och beslutsunderlag från styrelsemöten, granskning av olika rutiner och dokument för att bedöma styrelsens tillsyn av organisationen samt granskning av styrelsens fortlöpande bedömning av bolagets affärsrisker och ekonomiska situation.

A-sons dokumentation innehåller uppgifter om utförd granskning av bolagets hantering av skatter och avgifter. I övrigt innehåller dokumentationen ingenting om vidtagna granskningsåtgärder för förvaltningsrevision. Frågan är då om han genom sina yttranden till Revisorsinspektionen har gjort sannolikt att han likväl gjorde en tillräcklig granskning i detta avseende (se den i avsnitt 2 beskrivna bevisbörderegeln). För att så ska vara fallet bör krävas inte bara att de uppgifter som tillförs genom yttrandena i sig framstår som sanningsenliga utan också att uppgifterna har sådan konkretion och sådant innehåll att de ger Revisorsinspektionen möjlighet att bedöma om den påstådda granskningen har varit tillräcklig. I detta fall är de uppgifter som A-son har lämnat till Revisorsinspektionen allmänt hållna och medger inte någon bedömning om huruvida de åtgärder som i sammanhanget var påkallade i förvaltningsrevisionen utfördes. Det går därför inte på grundval av de uppgifter och det underlag som Revisorsinspektionen har tagit del av att ta ställning till om A-son utförde en tillräcklig förvaltningsrevision i enlighet med kraven i aktiebolagslagen. Han har alltså inte gjort sannolikt att en tillräcklig granskning utfördes.

Revisorsinspektionen drar mot denna bakgrund slutsatsen att A-sons förvaltningsrevision var bristfällig. Genom att inte utföra en tillräcklig granskning i detta avseende har han åsidosatt god revisionssed.

4.7 Ledning, övervakning och genomgång av revisionsuppdraget

Förutom ett par signaturer på ett dokument som sammanfattar den övergripande revisionsstrategin och på ett dokument som sammanfattar granskningen finns ingen dokumentation av A-sons ledning, övervakning eller genomgång av revisionsuppdraget. Revisionsstrategin är utskriven den 14 maj 2024, ett par dagar före avgivandet av revisionsberättelsen.

A-son har uppgett följande.

Han hade löpande diskussioner med X som var ansvarig för revisionsteamets granskning. I slutskedet av revisionen förekom mer täta uppföljningar och genomgång av granskningen av de väsentliga resultat- och balansposterna, koncernelimineringar och årsredovisningen. Han godkände revisionsstrategin innan något granskningsarbete påbörjades. Hans egen granskningsinsats bestod i hög grad av analytisk granskning och granskning av fastighetsvärderingar och värdering av finansiella instrument. Som några av många exempel på att möten hölls med den som var ansvarig för revisionsteamets granskning hänvisar han till ett par e-postmeddelanden där det framgår att den ansvariga och han själv kom överens om att ha kontakt för att diskutera vissa frågor i granskningen. Dessa åtgärder medförde att hans ledning, övervakning och genomgång av revisionsuppdraget var effektiv och att granskningen fick den inriktning och omfattning som han avsåg.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Enligt ISA 220 *Kvalitetsstyrning för revision av finansiella rapporter* p. 13 ska den ansvariga revisorn ta det övergripande ansvaret för att hantera och säkerställa kvaliteten i revisionsuppdraget. För att göra det ska den ansvariga revisorn vara tillräckligt och ändamålsenligt delaktig under hela revisionsuppdraget, så att han eller hon har den grund som krävs för att avgöra om de väsentliga bedömningar som har gjorts, och de slutsatser som har dragits, är riktiga mot bakgrund av uppdragets karaktär och omständigheter.

Om den ansvariga revisorn tilldelar utformningen eller utförandet av processer, arbetsuppgifter eller åtgärder hänförliga till ett krav i ISA 220 till andra medlemmar i uppdrags-

teamet för att hjälpa den ansvariga revisorn att uppfylla kraven i ISA 220, ska den ansvariga revisorn enligt p. 15 fortsätta att ta det övergripande ansvaret för att hantera och säkerställa kvalitet i revisionsuppdraget genom att vägleda och övervaka dessa medlemmar i uppdragsteamet och gå igenom deras arbete.

Revisorn ska bl.a. enligt ISA 220 p. 31 gå igenom dokumentationen av revisionen vid lämpliga tidpunkter under revisionsuppdraget, inklusive dokumentationen med avseende på betydelsefulla frågor, betydelsefulla bedömningar, de slutsatser som dragits och övriga frågor som kan vara relevanta.

Det här aktuella revisionsuppdraget avsåg ett företag av allmänt intresse. Ett sådant uppdrag ställer särskilt höga krav på revisorn. Uppdraget innehöll också komplexa frågeställningar, bl.a. värderingar av tillgångar till verkligt värde.

I dokumentationen finns, förutom två signaturer på revisionsstrategin respektive sammanfattningen av granskningen, inget som visar att A-son övervakade och gick igenom övriga teammedlemmars arbete. Frågan är då om A-son genom sina yttranden till Revisorsinspektionen har gjort sannolikt att han likväl har utfört tillräckliga åtgärder i detta avseende (se den i avsnitt 2 beskrivna bevisbörderegeln samt vad som anförts under rubriken 4.6 ovan). De uppgifter som han har lämnat till Revisorsinspektionen är emellertid allmänt hållna och medger inte någon bedömning om huruvida han utförde ett tillräckliga åtgärder vad gäller ledningen och övervakningen av hans medarbetares arbete. Han har därmed inte gjort sannolikt att han utförde tillräckliga åtgärder i detta avseende.

Revisorsinspektionen drar mot denna bakgrund slutsatsen att A-sons åtgärder i detta avseende var otillräckliga. Genom att inte i tillräcklig omfattning leda och övervaka revisions-teamets arbete har han åsidosatt god revisionssed.

4.8 Granskning av de finansiella rapporterna

I dokumentationen är antecknat att koncernredovisningen upprättades enligt IFRS. Enligt anteckningarna hade revisionsteamet god kompetens i dessa frågor. Vidare framgår av anteckningarna att A-son hade varit med under flera år och att en av hans medarbetare hade erfarenhet inom IFRS och koncernredovisning.

I dokumentationen finns ett arbetsprogram som heter *Årsredovisning/Sammanfattning*. Programmet liknar en checklista och innehåller frågor kring årsredovisningen. I arbets-

programmet har antecknats ”Ja” på samtliga frågor. Det framgår inte vem som har utfört granskningen och fyllt i arbetsprogrammet eller när granskningen utfördes. Under rubriken *Slutsats* i det aktuella arbetspappret anges ”Prickex” – i mapp 1 samt ”A-sons granskningsex”.

Det finns vidare ett arbetsprogram som heter *Resultat- och balansräkning*, också det i form av en checklista. I checklistan, som är markerad som utförd av medarbetaren X den 14 maj 2024, görs hänvisningar till årsredovisningslagen, Bokföringsnämndens allmänna råd och FAR:s rekommendationer i redovisningsfrågor.

Också arbetsprogrammet *Noter* innehåller en checklista. I checklistan refereras till årsredovisningslagen och Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR) 2016:10 *Årsredovisning i mindre företag* (K2). Checklistan är markerad som utförd och godkänd av medarbetaren X den 15 maj 2024, men det finns inte någon dokumentation från granskningen. Under rubriken *Slutsats* till den aktuella checklistan anges: ”IFRS, se noteringar i prickex”. I övrigt saknas dokumentation över eventuell granskning av att års- och koncernredovisningen var upprättad i enlighet med IFRS.

A-son har uppgett följande.

Checklistan i revisionsdokumentationen är inte fullständigt anpassad efter årsredovisningar som upprättas enligt IFRS.

Den person i revisionsteamet som ansvarade för granskningen hade god erfarenhet från flera bolag som redovisar enligt IFRS. Dessutom har han själv har mycket stor erfarenhet av bolag som redovisar enligt IFRS. Medarbetaren frågade och diskuterade med honom ifall det rädde osäkerhet. Han bevakade aktivt att IFRS-reglerna hade följts i all rapportering, IFRS-checklistor etc. Han håller ett flertal kurser avseende redovisning i fastighetsbolag, bl.a. FAR Akademis kurs God Redovisningssed i Fastighetsbolag.

A-son har under det här ärendets handläggning skickat in en innehållsförteckning till, och en första sida i, en IFRS-checklista avseende tilläggsupplysningar som används vid det revisionsföretag där han tidigare varit anställd. Han har uppgett att han gick igenom relevanta delar av den checklistan som ett komplement i granskningen av de finansiella rapporterna. Revisorsinspektionen noterar att det av inledningen till dokumentet framgår att det är avsett att användas av dem som själva ska upprätta finansiella rapporter i enlighet med IFRS.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Års- och koncernredovisningen var upprättad enligt det internationella redovisningsregverket IFRS.

Enligt ISA 220 p. 25 är det den ansvariga revisorn som ska fastställa att tillräckliga och ändamålsenliga resurser för att utföra uppdraget tilldelas. Av p. A 59 samma ISA framgår att med resurser avses personal, tekniska och intellektuella resurser. Vidare anges, enligt p. A 68, att intellektuella resurser innefattar t.ex. mallar, checklistor och formulär.

A-son har uppgett att den checklista som finns i dokumentationen inte var anpassad för års- och koncernredovisningar som upprättas enligt IFRS men att både han och den medarbetare han anlitade hade god erfarenhet av att granska års- och koncernredovisningar som upprättas i enlighet med det regelverket. Han har vidare uppgett att han aktivt bevakade att IFRS-reglerna följdes i all finansiell rapportering.

Av revisionsdokumentationen framgår emellertid inte hur A-son och hans medarbetare säkerställde att års- och koncernredovisningarna var upprättade i enlighet med IFRS. De upplysningar som han har lämnat är allmänt hållna. Varken dessa upplysningar eller de dokument som han under ärendets handläggning har gett in till Revisorsinspektionen möjliggör någon bedömning av huruvida det skedde en granskning med sådan inriktning och omfattning som var påkallad. Revisorsinspektionen finner mot denna bakgrund att A-son inte har gjort sannolikt att granskningen i denna del var tillräcklig.

Revisorsinspektionen drar därmed slutsatsen att A-sons granskning i detta avseende var otillräcklig (se den i avsnitt 2 beskrivna bevisbörderegeln). Genom att inte utföra en tillräcklig granskning att års- och koncernredovisningarna var upprättade i enlighet med IFRS har han åsidosatt god revisionssed.

4.9 Kommunikation med styrelse och revisionsutskott

I revisionsberättelsen angav A-son att hans uttalanden i rapporten om års- och koncernredovisningarna var förenliga med innehållet i den kompletterande rapport som hade överlämnats till moderbolagets styrelse i enlighet med artikel 11 i EU:s revisorsförordning. I dokumentationen saknas dock en sådan kompletterande rapport.

Av dokumentationen i årsakten framgår inte heller om, och i så fall när, övrig kommunikation med styrelsen skedde. Det finns endast en anteckning om att A-son hade ett planeringsmöte med en av styrelseledamöterna, tillika bolagets verkställande direktör. Han har till Revisorsinspektionen gett in kompletterande material – som inte finns i revisionsakten – bestående av korta mötesanteckningar. I anteckningarna från vissa möten saknas uppgift om vilka som deltog och i fråga om andra möten framgår att mötet skedde med den styrelseledamot som också var verkställande direktör. I det kompletterande materialet finns också ett dokument, ställt till styrelsen, vilket innehöll *dels* information om att revisionen i stort sett var klar men att slutläsning av årsredovisningen återstod, *dels* konstateranden om vissa utförda granskningsåtgärder och *dels* ett uttalande om A-sons bedömning av bolagets interna kontroll.

A-son har uppgett följande.

Bolaget har inget revisionsutskott. Styrelsen utgör revisionsutskott i den mening som följer av EU:s revisorsförordning.

Han har haft kommunikation med en av styrelseledamöterna vid flera tillfällen. Det finns endast mötesanteckningar från dessa möten. Han har enbart haft skriftlig kommunikation med styrelsen som helhet. Den skriftliga rapportering som han lämnade var en kompletterande rapport.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Enligt 8 kap. 49 a § aktiebolagslagen ska styrelsen i ett aktiebolag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad ha ett revisionsutskott. Utskottets ledamöter får inte vara anställda av bolaget. Minst en ledamot ska ha redovisnings- eller revisionskompetens. Bolaget får besluta att styrelsen inte ska ha något revisionsutskott, förutsatt att styrelsen fullgör de uppgifter som revisionsutskottet har enligt 8 kap. 49 b § aktiebolagslagen och EU:s revisorsförordning och att styrelsen uppfyller kravet på att minst en ledamot har redovisnings- eller revisionskompetens.

Styrelsen i det reviderade bolaget var alltså antingen skyldigt att ha ett revisionsutskott eller besluta att styrelsen skulle fullgöra de uppgifter som ett revisionsutskott har enligt aktiebolagslagen och EU:s revisorsförordning.

Enligt artikel 11 p. 1 EU:s revisorsförordning ska lagstadgade revisorer eller revisionsföretag som utför lagstadgad revision av företag av allmänt intresse, senast när revisionsberättelsen läggs fram, överlämna en kompletterande rapport till det granskade företags revisionsutskott. Om det granskade företaget inte har något revisionsutskott, ska den kompletterande rapporten överlämnas till det organ som utför motsvarande uppgifter inom det granskade företaget. Den kompletterande rapporten ska enligt artikel 11 p. 2 vara skriftlig och innehålla åtminstone de uppgifter som följer av artikel 11 p. 2 a – p. Exempel på uppgifter som ska lämnas i rapporten är en förklaring om opartiskhet och självständighet, en beskrivning av omfattningen av revisionen och under vilken period denna utfördes, angivande av kvantitativ väsentlighetsnivå vid granskningen, beskrivning av vilken granskningsmetod som har använts, rapportering om och bedömning av de värderingsmetoder som har tillämpats på de olika posterna i årsredovisningen, uppgift om huruvida alla förklaringar och dokument som begärts har överlämnats av det granskade företaget m.m.

Det dokument som A-son lämnade till styrelsen innehåller inte samtliga de uppgifter som en kompletterande rapport ska innehålla enligt artikel 11 i EU:s revisorsförordning. Han har således inte fullgjort sina skyldigheter enligt revisorsförordningen.

I ISA 260 *Kommunikation med dem som har ansvar för företagets styrning* p. 14–16 anges också ett antal frågor som en revisor ska kommunicera med ett företags styrelse. Bland annat ska revisorn, enligt p. 15, informera styrelsen om en översikt över revisionens planerade omfattning och inriktning samt om tidpunkten för revisionen. Detta innefattar information om de betydande risker som revisorn har identifierat. Revisorn ska också enligt p. 16 kommunicera betydelsefulla iakttagelser från revisionen med styrelsen, bl. a. sin syn på betydelsefulla kvalitativa aspekter på företagets redovisningssätt, däribland redovisningsprinciper, uppskattningar i redovisningen och upplysningar i de finansiella rapporterna.

A-sons dokumentation består enbart av *dels* mötesanteckningar med främst information om bolaget och koncernen, *dels* ett dokument ställt till styrelsen som inte innehåller de uppgifter som krävs enligt ISA 260 p. 15 och 16. Dokumentationen visar därmed inte att kraven på kommunikation enligt ISA 260 uppfylldes. De uppgifter som A-son har lämnat till Revisorsinspektionen är allmänt hållna och medger inte någon bedömning om

huruvida den kommunikation som han hade med styrelsen var tillräcklig mot bakgrund av kraven i ISA 260.

Inspektionen drar av detta slutsatsen att A-sons kommunikation med styrelsen inte var tillräcklig (se den i avsnitt 2 beskrivna bevisbörderegeln). Genom att inte ha en sådan kommunikation med styrelsen har han åsidosatt god revisionssed.

4.10 Analytisk granskning

Av dokumentationen går inte att utläsa om A-son utförde någon analytisk granskning i samband med den slutliga bedömningen och övergripande slutsatsen av års- och koncernredovisningarna.

A-son har uppgett följande.

Analytisk granskning är något som han alltid gör. För det här bolaget utförde han analytisk granskning vid tre rapporttillfällen under räkenskapsåret samt sedan vid granskningen av årsredovisningen. Den analytiska granskningen avsåg framför allt resultaträkningen för rimlighetsbedömning av varje enskild post/rad, mot kännedom om bolaget och jämförelse med tidigare perioder, mot andra poster i resultat- och balansräkningarna och hans kunskaper om fastighetsmarknaden och andra bolag m.m.

A-son har under ärendets handläggning skickat in en kopia av sidor av års- och koncernredovisningarna där det finns handskrivna anteckningar med korta kommentarer kring vissa formuleringar i löptext och vissa belopp.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Enligt ISA 520 *Analytisk granskning* p. 6 ska revisorn utforma och utföra sådan analytisk granskning i revisionens slutfas som hjälper honom eller henne att nå fram till en övergripande slutsats om huruvida de finansiella rapporterna är förenliga med revisorns förståelse av företaget. Enligt p. A 17 samma ISA är avsikten att de slutsatser som dras av resultaten av sådan analytisk granskning ska ge stöd för de slutsatser som har dragits under revisionens gång om enskilda komponenter eller delar av de finansiella rapporterna. Detta hjälper revisorn att dra rimliga slutsatser som han eller hon kan grunda sitt uttalande på. Enligt p. A 18 kan resultaten av en sådan analytisk granskning identifiera en tidigare oidentifierad risk för väsentliga felaktigheter. I sådana fall ska revisorn enligt ISA 315 p. 37

ändra sin bedömning av riskerna för väsentliga felaktigheter och anpassa de planerade fortsatta granskningsåtgärderna därefter.

I detta fall saknas dokumentation om sådana åtgärder som skulle ha utförts i enlighet med kraven i ISA 520. Det går därför inte att utifrån dokumentationen dra några slutsatser om inriktningen på eller omfattningen av A-sons granskning.

Frågan är då om A-son genom sina yttranden till Revisorsinspektionen har gjort sannolikt att han likväl gjorde en tillräcklig granskning i detta avseende (se den i avsnitt 2 beskrivna bevisbörderegeln). För att så ska vara fallet bör, som tidigare har konstaterats, krävas inte bara att de uppgifter som tillförs genom yttrandena i sig framstår som sanningsenliga utan också att uppgifterna har sådan konkretion och sådant innehåll att de ger Revisorsinspektionen möjlighet att bedöma om den påstådda granskningen har varit tillräcklig. De uppgifter som A-son har lämnat till Revisorsinspektionen har inte den konkretion och detaljeringsgrad att de medger en sådan bedömning. Av de sidor av års- och koncernredovisningarna som han har skickat in till Revisorsinspektionen går det inte att utläsa att han utförde en sådan granskning som krävs enligt ISA 520. Det går alltså inte att på grundval av det underlag som Revisorsinspektionen har fått ta del av att ta ställning till om han utförde en tillräcklig granskning i enlighet med kraven i ISA 520. Han har därmed inte gjort sannolikt att en med hänsyn till omständigheterna tillräcklig granskning kom till stånd.

Revisorsinspektionen drar mot denna bakgrund slutsatsen att granskningen var bristfällig. Genom att inte utföra en tillräcklig granskning i enlighet med kraven i ISA 520 har A-son åsidosatt god revisionssed.

4.11 Bolagsstyrningsrapport

Det reviderade bolaget upprättade inte någon bolagsstyrningsrapport.

A-son har uppgett följande.

Det är tyvärr så att han trodde att kravet på bolagsstyrningsrapport bara gällde bolag med noterade aktier.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Enligt 6 kap. 6 § årsredovisningslagen (1995:1554) ska förvaltningsberättelsen för ett aktiebolag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad innehålla en bolagsstyrningsrapport, om inte bolaget med stöd av 6 kap. 8 § har valt att i stället upprätta en bolagsstyrningsrapport som är skild från årsredovisningen. I så fall ska detta anges i förvaltningsberättelsen. Av 6 kap. 6 och 7 §§ framgår vilka upplysningar som bolagsstyrningsrapporten ska innehålla.

Om bolagsstyrningsrapporten ingår i förvaltningsberättelsen, ska revisorn enligt 9 kap. 31 § tredje stycket aktiebolagslagen i sin revisionsberättelse lämna ett uttalande om huruvida en rapport har upprättats eller inte. Om bolagsstyrningsrapporten är skild från årsredovisningen och upplysning om detta har lämnats i förvaltningsberättelsen, ska revisorn enligt 6 kap. 9 § årsredovisningslagen i ett skriftligt, undertecknat yttrande uttala sig om huruvida en sådan rapport har upprättats eller inte.

Det reviderade bolaget hade överlåtbara värdepapper i form av obligationer som var upptagna till handel på en reglerad marknad. Bolaget var därför skyldigt att upprätta en bolagsstyrningsrapport. A-son skulle enligt reglerna i aktiebolagslagen eller årsredovisningslagen, beroende på om bolagsstyrningsrapporten ingick i förvaltningsberättelsen eller var upprättad skild från årsredovisningen, ha yttrat sig om huruvida en rapport hade upprättats eller inte.

Enligt Revisorsinspektionens mening borde A-son ha upplyst styrelsen om att en bolagsstyrningsrapport antingen skulle ingå i förvaltningsberättelsen eller upprättas skild från årsredovisningen. Beroende på hur styrelsen då valde att agera skulle han ha yttrat sig i enlighet med reglerna kring revisorsyttrande i aktiebolagslagen respektive årsredovisningslagen. Genom att underlåta att agera på detta sätt har han åsidosatt god revisionssed.

4.12 Särskilt betydelsefulla områden

I sin revisionsberättelse har A-son angett två särskilt betydelsefulla områden i granskningen.

Ett av dessa områden var värdering av förvaltningsfastigheter. Han har i revisionsberättelsen beskrivit sitt arbete på detta område enligt följande.

I min revision har jag utvärderat den värderingsmetod som har använts och indata i värderingarna. Jag har inhämtat de externa värderingarna för fastigheterna som är värderade per 31 december 2023. Jag har utvärderat kompetens och objektivitet hos de externt anlitate värderingsexperterna. Jag har diskuterat viktiga antaganden och bedömningar med bolagets värderingsansvariga och företagsledning. Jag har bedömt de använda avkastningskraven som externa värderare har använt genom att jämföra dessa med uppskattade intervall för förväntade avkastningskrav och riktmärken med tillgängliga marknadsdata för de berörda marknaderna. Min bedömning är att de av bolaget använda antaganden ligger inom skäliga intervall. Jag har granskat upplysningarna i årsredovisningen. Jag har som ett resultat av min granskning inte rapporterat några väsentliga iakttagelser till styrelsen.

Dokumentationen ger stöd för det som sägs i revisionsberättelsen om inhämtande av externa värderingar och om granskning av upplysningar i årsredovisningen. I övrigt går det inte att av dokumentationen att utläsa att de beskrivna åtgärderna har vidtagits.

Det andra särskilt betydelsefulla området rörde värdering av finansiella anläggningstillgångar. Detta har A-son beskrivit i revisionsberättelsen på följande sätt:

I min revision har jag utvärderat de värderingar som bolaget har gjort av de finansiella anläggningstillgångarna. Jag har kontrollerat att klassificering är korrekt i balansräkningen och att rätt redovisningsprinciper har använts. För aktier som handlas på en aktiv marknad har jag kontrollerat värdering mot marknadspriser. För onoterade aktier har jag utvärderat och kontrollerat bolagets metodik och beräkningar genom jämförelse mot avslutskurs, nyemissioner och värderingar framtagen av extern värderingsexpertis. Jag har inhämtat bevis för att kontrollera hur stor andel som bolaget äger per balansdagen. Jag har som ett resultat av min granskning inte rapporterat några väsentliga iakttagelser till styrelsen.

Revisorsinspektionen har vid sin genomgång av dokumentationen inte kunnat utläsa några åtgärder som tog sikte på att kontrollera bolagets metodik och beräkningar vad gäller värderingar framtagna av extern värderingsexpertis.

A-son har uppgett följande.

I det aktuella bokslutet fanns det tre fastigheter, varav två hade sålts efter årsskiftet. När det gällde de båda sålda fastigheterna användes försäljningspriset i bokslutet, så där bestod revisionen av granskning av den försäljningen mot avtal etc. För den tredje fastigheten bedömde han värderingsföretagets kompetens och granskade den använda värderingsmetodiken. Han har själv god kompetens och kunskap när det gäller att bedöma värderingskomponenter och värden.

Vad gällde värderingen av de finansiella anläggningstillgångarna avsåg referensen till extern värderingsexpertis ett företag som hade gjort värderingen. Det var ett erkänt vär-

deringsföretag med god kompetens inom infrastrukturuområdet. Han ansåg också sig själv ha kunskaper inom infrastrukturinvesteringar och -värderingar för att kunna läsa och bedöma värderingen.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Enligt EU:s revisorsförordning artikel 10 p. 2 c ska revisionsberättelsen, som stöd för revisorns uttalande, bl.a. innehålla en beskrivning av de viktigaste bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter, en sammanfattning av revisorns åtgärder till följd av dessa risker och, i förekommande fall, de viktigaste iakttagelserna med anledning av dessa risker. Detta brukar benämnas ”särskilt betydelsefulla områden”.

Enligt ISA 220 p. 33 ska revisorn, innan han eller hon daterar revisionsberättelsen, bl.a. granska beskrivningen av särskilt betydelsefulla områden och dit hörande revisionsdokumentation för att fastställa att den revisionsberättelse som ska lämnas är riktig under omständigheterna.

Revisorsinspektionen konstaterar att det, såvitt gäller flera av de åtgärder som beskrivs i revisionsberättelsen, saknas stöd i dokumentationen för att åtgärderna har utförts. A-son har inte heller genom de uppgifter han har lämnat i sina yttranden till Revisorsinspektionen gjort sannolikt att han, trots avsaknaden av dokumentation, utförde de beskrivna åtgärderna och drar av detta slutsatsen att åtgärderna inte utfördes (se den i avsnitt 2 beskrivna bevisbörderegeln).

Revisorsinspektionen finner att A-son genom detta åsidosatt god revisionssed.

5 Sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

Revisorsinspektionen har funnit omfattande brister i A-sons verksamhet som revisor.

A-son har brustit i sina skyldigheter enligt penningtvättslagen genom att inte upprätta någon allmän riskbedömning för det revisionsföretag i vilket han har bedrivit sin verksamhet. Han har också försummat att upprätta rutiner och riktlinjer för revisionsföretaget och har i stället förlitat sig på ett annat företags dokument. Vidare har han inte fullgjort sin skyldighet att i egenskap av verksamhetsutövare personligen kontrollera och bedöma underlaget för kundens riskprofil och fortlöpande skaffa sig kundkännedom i det i ärendet aktuella uppdraget.

A-son har underlåtit att offentliggöra en årlig rapport om öppenhet och insyn. Han har vidare försummat att utforma, implementera och använda ett kvalitetsstyrnings-system som var anpassat till revisionsföretagets karaktär och till det förhållandet att företaget hade revisionsuppdrag i företag av allmänt intresse.

Dessutom har A-son inom ramen för sitt uppdrag i ett företag av allmänt intresse brutit i oberoendepróvningen enligt 21 a § revisorslagen. Han har också brutit i granskningen av företagets närståenderelationer och närståendetransaktioner. Han har inte inhämtat tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att kunna godta existensen, fullständigheten och värderingen av företagets finansiella tillgångar och har som en följd av det saknat grund för att tillstyrka ett fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Den förvaltningsrevision som han har utfört i företaget har varit bristfällig. Han har inte i tillräcklig utsträckning fullgjort sina skyldigheter avseende ledning, övervakning och genomgång av revisionsteamets arbete. Han har inte utfört en tillräcklig granskning av att företagets års- och koncernredovisningar var upprättade i enlighet med IFRS. Han har också brutit i sin kommunikation med styrelsen, utfört en bristfällig analytisk granskning och underlåtit att upplysa bolaget om dess skyldigheter avseende upprättande av bolagsstyrningsrapport. Slutligen har han i revisionsberättelsen angett att han vidtagit åtgärder trots att dessa åtgärder inte hade vidtagits.

A-son har i de nu nämnda avseendena åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Flertalet åsidosättanden avser allvarliga brister. Den disciplinära åtgärden ska därför, med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883), bestämmas till varning. I synnerhet som bristerna har varit omfattande finns det särskilda skäl att, med stöd av 32 a § revisorslagen, överväga att förena varningen med en sanktionsavgift eller ett tidsbegränsat förbud.

Sanktionsavgift

Med hänsyn till de allvarliga bristerna i A-sons åtgärder enligt penningtvättslagen – avsaknaden av såväl allmän riskbedömning som rutiner och riktlinjer – anser Revisorsinspektionen att varningen ska förenas med en sanktionsavgift. Vid en överträdelse av penningtvättslagen gäller enligt 32 k § revisorslagen särskilda bestämmelser om sanktionsavgiftens storlek. Om det går att fastställa den vinst som har gjorts till följd av regelöverträdelsen, ska avgiften uppgå till högst två gånger denna vinst. I annat fall ska avgiften uppgå till högst ett belopp i kronor som motsvarar en miljon euro. Sanktions-

avgiften ska enligt lagens förarbeten vara proportionell och avskräckande. När avgiften bestäms ska också de allmänna bestämmelserna om sanktionsavgifters storlek som finns i 32 d – 32 f §§ revisorslagen beaktas. Det innebär att avgiften ska stå i proportion till överträdelsens allvar, hur länge den har pågått, verksamhetsutövarens finansiella ställning och den vinst som har gjorts genom överträdelsen. I detta ligger, enligt Revisorsinspektionens bedömning, att det bör vägas in bl.a. vilka slag av företag som revisorn har granskat – varvid det finns anledning att se mer allvarligt på försummelser som avser större företag eller företag av allmänt intresse – och vilken omfattning som revisionsverksamheten har haft. När det är fråga om försummelser som inte kan antas vara uppsåtliga och som avser revisionen av ett fåtal mindre privata aktiebolag bör enligt Revisorsinspektionens mening sanktionsavgiften normalt bestämmas inom den nedersta delen av sanktionsskalan.

Revisorsinspektionen anser vid en sammantagen bedömning att sanktionsavgiften för A-son bör bestämmas till 60 000 kr. Sanktionsavgiften tillfaller staten och ska betalas när beslutet har vunnit laga kraft.

Tidsbegränsat förbud

Revisorsinspektionen har enligt 32 a § revisorslagen även möjlighet att förena en varning med ett tidsbegränsat förbud att utöva revisionsverksamhet. I förarbetena anges att det i undantagsfall kan finnas anledning att förena en varning med både en sanktionsavgift och ett tidsbegränsat förbud.¹² Av 32 c § framgår att ett tidsbegränsat förbud får gälla i högst tre år.

Flera av de brister som har uppdagats i A-sons verksamhet avser de särskilda krav, såväl i uppdrag som på systemnivå, som ställs vid revision av företag av allmänt intresse. Dessa brister är sammantaget så allvarliga att de väcker tvivel om hans förmåga att hantera uppdrag av detta slag.

Revisorsinspektionen anser vid en sammantagen bedömning att det finns särskilda skäl att i detta fall förena varningen med ett tidsbegränsat förbud. Detta bör dock avgränsas till att avse revisionsuppdrag i företag av allmänt intresse. Förbudet bör gälla i tre år från

¹² Se prop. 2015/16:162, s. 248.

det att det har börjat gälla. Förbudet bör med stöd av 35 § andra stycket revisorslagen börja gälla omedelbart.

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 Tobias Fredriksson, revisionsdirektören Anders Rabb och revisionsdirektören Mathias Byström, som har föredragit ärendet, varit närvarande.

Sten Andersson

Mathias Byström

Hur man överklagar, se bilaga.