



Tillsynsärende - auktoriserade revisorn A-son

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

1 Inledning

Revisorsinspektionen har tagit emot en rapport om en utförd kvalitetskontroll som avser auktoriserade revisorn A-son. I rapporten anges att FAR:s kvalitetsnämnd för revisionsverksamhet har bedömt att A-sons revisionsverksamhet inte uppfyller den kvalitetsnivå som förutsätts enligt god revisorssed och god revisionsned. De iakttagna bristerna har föranlett inspektionen att öppna detta tillsynsärende. Inspektionens utredning har omfattat tre revisionsuppdrag. I detta beslut behandlas A-sons revision av ett av dessa bolag (nedan bolaget) samt frågan om gemensamma klienter med en redovisningsbyrå som han har revisionsuppdraget i.

Revisionsuppdraget för bolaget avser räkenskapsåret 2023. Årsredovisningen är upprättad med tillämpning av Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2016:10) *Årsredovisning i mindre företag* (K2). Bolaget utförde i huvudsak entreprenader med tätskikt och isolering på tak och plåtarbeten. Det redovisade en nettoomsättning om 10,8 mnkr och en balansomslutning om 1,2 mnkr.

A-sons revisionsberättelse är utan modifieringar, anmärkningar eller upplysningar.

2 Revisorers dokumentationsskyldighet

En auktoriserad eller godkänd revisor ska enligt god revisionsred dokumentera *dels* sådana förhållanden som har betydelse för att ge bevis till stöd för uttalandena i revisionsberättelsen, *dels* sådana förhållanden som utgör bevis för att revisionen har planerats och utförts enligt god revisionsred. Bestämmelser om dokumentation finns i 24 § revisorslagen (2001:883) och 7–12 §§ Revisorsinspektionens föreskrifter (RIFS 2018:2) om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags 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 bevisbörda anses övergå på revisorn. Det innebär att revisorn måste kunna redogöra för sin granskning på ett sådant sätt att det vid en helhetsbedömning framstår som sannolikt att de påstådda åtgärderna har utförts och att de har haft sådan inriktning och omfattning att de har kunnat tjäna som underlag för välgrundade slutsatser. Vid denna bedömning beaktar Revisorsinspektionen bl.a. hur detaljerade uppgifter revisorn har lämnat om sina granskningsinsatser. Om revisorn därvid inte förmår göra den påstådda granskningen sannolik, utgår Revisorsinspektionen från att någon tillfredsställande granskning inte har skett.

3 Varulager

Bolaget redovisade varulager med 187 tkr, vilket motsvarar 15 procent av balansomslutningen. Av revisionsdokumentationen framgår inte att A-son närvarade vid inventeringen. Enligt dokumentationen bedömde han att varulager var en väsentlig post. Hans övergripande väsentlighet var satt till 33 tkr och arbetsväsentligheten till 28 tkr.

A-son har uppgett följande.

Eftersom värdet av varulagret motsvarade 3,5 procent av kostnaden för råvaror och förnödenheter, ansåg han inte att det var motiverat att närvara vid inventeringen. Han granskade posten genom en jämförelse med föregående år och analyserade täckningsbidrag och täckningsgrad. Han granskade även lagerlistor och tog del av ett underskrivet lagerintyg m.m. Hans slutsats av granskningen var att posten kunde accepteras.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

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

Varulagret var en väsentlig post. A-son skulle därför i enlighet med ISA 501 ha närvarat vid lagerinventeringen, såvida det inte var praktiskt ogenomförbart. Han närvarade inte vid inventeringen. Det har inte kommit fram att det var praktiskt ogenomförbart att göra det.

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

4 Skatter och avgifter

Av bolagets skattekontoutdrag för år 2023 framgår att bolaget hade påförts kostnadsräntor vid nio tillfällen med ett sammanlagt belopp om 4 226 kr. Kostnadsräntorna uppgick till mellan 20 och 1 162 kr. Bolaget hade även påförts en förseningsavgift för periodisk sammanställning. Bolaget erhöll två korrigerade kostnadsräntor om 165 och 2 804 kr.

A-son har uppgett följande.

Han har granskat bolagets bokföring och redovisning mot Skatteverkets sammanställning av skatter och avgifter samt motsvarande när det gäller mervärdesskatt. Han har även granskat mot skattekonto. Det förelåg anledning att överväga anmärkning i revisionsberättelsen. Orsaken till att det inte skedde var att det den 1 juli 2023 fanns en korrigerad kostnadsränta om 2 804 kr på grund av felaktiga kostnadsräntor. Cirka 1 000 kr i kostnadsränta netto är inte tillräckligt för anmärkning i revisionsberättelsen. Slutsatsen av hans granskning av bolagets hantering av skatter och avgifter var att den kunde godkännas.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Enligt 9 kap. 34 § aktiebolagslagen (2005:551) ska revisorn anmärka i revisionsberättelsen om han eller hon har funnit att bolaget inte har fullgjort sin skyldighet att i rätt tid betala skatter och avgifter som omfattas av skatteförfarandelagen (2011:1244).

Av skattekontoutdraget framgår att bolaget under räkenskapsåret 2023 vid åtskilliga tillfällen hade betalat skatter och avgifter för sent. A-son skulle därför ha anmärkt på detta förhållande i sin revisionsberättelse. Genom sin underlåtenhet i detta avseende har han åsidosatt god revisionssed. Det han har anfört om skälen till att inte anmärka föranleder ingen annan bedömning.

5 Revisionens avslutande

Revisionsberättelsen är daterad den 20 maj 2024. Delar av dokumentationen är uttagen eller daterad den 20 maj 2024 eller tidigare. Revisorsinspektionen noterar emellertid följande.

Revisionsdokumentationen har främst den 3 juni 2024 som utskriftsdatum. Även respektive post eller granskningsmoment har texten ”godkänt av” och revisorns namn med datumet den 3 juni 2024. En utskriven balans- och resultatrapport är daterad den 24 maj 2024. En utskrift från huvudboken är daterad den 23 maj och en annan den 5 juni 2024. En kontoanalys är utskriven den 24 maj 2024. En utskrift från internetbanken är daterad den 24 maj 2024. En utskrift av information om verklig huvudman är daterad den 13 juni 2024.

A-son har uppgett följande.

Revisionen var avslutad den 20 maj 2024. När revisionsberättelsen har lämnats, ska vissa steg i revisionsverktyget avslutas. En automatisk datering i programmet gör att dessa steg kan få en datering som ligger i tiden efter revisionsberättelsens datering.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Dateringen av en revisionsberättelse bör enligt god revisionsred ligga i omedelbar eller nära anslutning till granskningsarbetets avslutande. I revisionsberättelsen får inte anges ett datum som infaller innan revisorn har avslutat granskningsarbetet.¹ Enligt ISA 700 *Bilda sig en uppfattning och uttala sig om finansiella rapporter* p. 49 ska en revisionsberättelse dateras tidigast det datum när revisorn har inhämtat tillräckliga och ändamålsenliga bevis som grund för revisorsuttalandet om årsredovisningen.

I detta fall daterades revisionsberättelsen den 20 maj 2024 och A-sons granskningsåtgärder borde därför ha vidtagits senast detta datum.

Av revisionsdokumentationen framgår inte att revisionen var genomförd och slutförd den 20 maj 2024; tvärtom ger denna vid handen att väsentliga delar av revisionen utfördes senare. A-son har inte genom sina yttranden till Revisorsinspektionen gjort sannolikt att granskningen likväl skedde i tid. Revisorsinspektionen drar av detta slutsatsen att revisionen inte var avslutad den 20 maj 2024 (se den i avsnitt 2 beskrivna bevisbörderegeln). Genom att datera sin revisionsberättelse innan revisionen var avslutad har A-son åsidosatt god revisionsred.

6 Gemensamma klienter med redovisningsbyrå

Av kvalitetskontrollrapporten framgår att A-son har gemensamma klienter med en redovisningsbyrå som han reviderar.

A-son har uppgett följande.

Med ett undantag har han överlämnat tidigare revisionsuppdrag som han har haft i redovisningsbyråer till andra revisorer. Det gäller ett uppdrag med fyra gemensamma

¹ Jfr 9 kap. 29 § andra stycket aktiebolagslagen.

klienter, varav två tillkom under år 2025. För år 2024 utgjorde revisionsarvodet avseende de gemensamma klienterna 3,2 procent av hans omsättning.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

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

Syftet med generalklausulen och de övriga bestämmelserna i 21 a § revisorslagen är att trygga att en revisor inte bara är utan också för omgivningen framstår som opartisk och självständig (synbart oberoende).² Enligt paragrafens andra stycke behöver revisorn dock inte avböja eller avsäga sig uppdraget om det i det enskilda fallet föreligger sådana särskilda omständigheter eller har vidtagits sådana åtgärder som medför att det inte finns anledning att ifrågasätta hans eller hennes opartiskhet eller självständighet.

Av Revisorsinspektionens praxis framgår att den omständigheten att en revisor på en och samma gång är revisor i en redovisningsbyrå och i redovisningsbyråns klientbolag kan rubba förtroendet för hans eller hennes opartiskhet och självständighet.³

I förevarande fall framgår av utredningen i ärendet att A-son var vald revisor i en redovisningsbyrå som hanterade redovisningsuppdrag åt fyra av hans revisionsklienter. Enligt Revisorsinspektionens mening var dessa förhållanden ägnade att rubba förtroendet för hans opartiskhet och självständighet i revisionsuppdragen. Det förelåg alltså en presumtion för att han skulle avsäga sig revisionsuppdragen i antingen redovisningsbyrån eller berörda kundbolag.

² Jfr prop. 2000/01:146, s. 57 och 66.

³ Se t.ex. Revisorsinspektionens beslut den 11 februari 2022 i dnr 2020-0844 och den 18 oktober 2024 i dnr 2023-1044.

Av utredningen framgår inte att det förekom några särskilda omständigheter eller vidtogs några motåtgärder som kunde neutralisera oberoendehotet. A-son skulle därför ha avgått som revisor för antingen redovisningsbyrån eller de berörda gemensamma klienterna.

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

7 Sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

Revisorsinspektionen har funnit flera brister i A-sons revisionsarbete. Han har inte närvarat vid lagerinventering. Han har inte anmärkt på att bolaget inte hade betalat skatter och avgifter i rätt tid. Revisionsberättelsen är daterad innan revisionen var avslutad. Han har i gemensamma uppdrag med en redovisningsbyrå äventyrat sitt oberoende.

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

Ärendet har avgjorts av Revisorsinspektionen genom Tillsynsnämnden för revisorer. I beslutet har deltagit f.d. justitierådet Sten Andersson, ordförande, kammarrättslagmannen Christina Eng, vice ordförande, skattedirektören Tomas Algotsson, redovisningsexperten Sofia Bildstein-Hagberg, auktoriserade revisorn Maria Danckler, rådgivaren Sophie Degenne, advokaten Emma Norburg, auktoriserade revisorn Anneli Pihl och docenten Jessica Östberg. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt avdelningsdirektören Philip Lagerling och revisionsdirektören Henrik Jonsson, som har föredragit ärendet, varit närvarande.

Sten Andersson

Henrik Jonsson

Hur man överklagar, se bilaga.