



FörvR dom 2021-06-21, mål nr 15836-21, avslag

KammR beslut 2022-02-02, mål nr 5152-21, ej prövningstillstånd

Tillsynsärende - auktoriserade revisorn A-son

Beslut: Revisorsinspektionen upphäver A-sons auktorisation som revisor och bestämmer att beslutet ska gälla omedelbart.

1 Inledning

A-son har varit föremål för FAR:s kvalitetskontroll. FAR:s kvalitetsnämnd har bedömt att hans revisionsarbete inte uppfyller den kvalitetsnivå som förutsätts enligt god revisors- sed och god revisionsred. Revisorsinspektionen har därför öppnat detta ärende.

Utredningen i ärendet omfattade initialt de två revisionsuppdrag som ingick i kvalitetskon- trollen. I det följande benämns dessa uppdrag byggbolaget och restaurangbolaget. Revis- orsinspektionens granskning avser för båda bolagen räkenskapsår som avslutades under år 2017. Utredningen utvidgades därefter till att omfatta ytterligare två revisionsuppdrag; kioskbolaget och markanläggningsbolaget. Revisorsinspektionens granskning för de till- kommande bolagen avser räkenskapsår som avslutades under år 2019.

Samtliga fyra bolags årsredovisningar upprättades med tillämpning av Bokförings- nämndens allmänna råd BFNAR 2016:10 *Årsredovisning i mindre företag* (K2).

Bolagens omsättning och balansomslutning samt revisionsberättelsernas datering för de räkenskapsår som Revisorsinspektionen har granskat framgår av nedanstående uppställning (belopp i mnkr).

Bolag	År	Omsättning	Balansomslutning	Datering av revisionsberättelse
Byggbolaget	2016/17	13,5	3,7	2018-05-14
Restaurangbolaget	2017	3,0	0,1	2018-04-27
Kioskbolaget	2018/19	9,4	2,7	2019-12-10
Markanläggningsbolaget	2018/19	53,8	26,1	2019-08-27

För restaurangbolaget avstyrkte A-son att bolagsstämman skulle behandla förlusten enligt förslaget i förvaltningsberättelsen. Han angav därvid att återbetalning av aktieägartillskott hade skett i strid mot kraven i aktiebolagslagen (2005:551) på att återbetalning kan ske från enbart fria vinstmedel. Vidare avstyrkte han ansvarsfrihet för styrelsens ledamot mot bakgrund av att bolaget inte hade upprättat någon kontrollbalansräkning och verksamheten därmed hade bedrivits under personligt ansvar. En upplysning lämnades om att bolaget vid ett flertal tillfällen inte i tid hade genomfört betalningar till skattekontot.

Övriga revisionsberättelser var utan modifiering, upplysning eller anmärkning.

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 revisionsberättelsen, *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 verksamhet¹. 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 all-

¹ Motsvarande bestämmelser fanns före den 1 juli 2018 i 2–4 §§ Revisorsnämndens föreskrifter (RNFS 2001:2) om villkor för revisorer och registrerade revisionsbolags verksamhet.

varlig, 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 bevisböcker 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 Kvalitetskontrollsystemet

I FAR:s rapport från den utförda kvalitetskontrollen dras slutsatsen att kvalitetskontrollsystemet i det revisionsföretag som A-son driver inte uppfyller de krav som ställs i International Standard on Quality Control (ISQC) 1. Det saknades

- beskrivning av hur uppdrag utförs,
- beskrivning över övervakningsprocessen,
- riktlinjer och rutiner avsedda att ge revisionsföretaget rimlig säkerhet att det hanterar klagomål och påståenden på rätt sätt, och
- fastställda riktlinjer och rutiner som kräver dokumentation av att varje del i kvalitetskontrollsystemet fungerar.

I rapporten, som avgavs år 2019, anges vidare att A-sons revisionsverksamhet startade under år 2017 och att någon övervakning av revisionsföretagets riktlinjer och rutiner för kvalitetskontroll ännu inte hade förekommit.

A-son har uppgett följande.

Arbete har vidtagits för att åtgärda de brister som FAR har påpekat. Detta har medfört en uppdatering av rutinerna samt av hur arbetet ska bedrivas. Den första övervakningen efter starten av verksamheten utfördes av FAR i och med kvalitetskontrollen. Nästa

övervakning kommer att ske med interna krafter under år 2020 och avse 2019 års revisioner.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Enligt 21 § första stycket 8 Revisorsinspektionens föreskrifter (RIFS 2018:2) om revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet (nedan kallade 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. Enligt 21 § första stycket 12 ska ett revisionsföretag övervaka och utvärdera lämpligheten och effektiviteten i sina riktlinjer, system och övriga rutiner samt vidta lämpliga åtgärder för att avhjälpa eventuella brister. I 21 § femte stycket ställs krav på en årlig utvärdering av det interna kvalitetskontrollsystemet.²

Mera detaljerade riktlinjer för den byråinterna kvalitetskontrollen finns i ISQC 1. Av p. 11 följer att kvalitetskontrollsystemet ska ge rimlig säkerhet för att revisionsföretaget och dess personal följer standarder för yrkesutövningen och tillämpliga krav i lagar och andra författningar. Systemet ska också ge rimlig säkerhet för att rapporter som revisionsföretaget eller ansvariga revisorer lämnar är korrekta. Enligt p. 16 krävs att revisionsföretaget inrättar och upprätthåller ett kvalitetskontrollsystem som innefattar riktlinjer och rutiner för hantering av bland annat hur uppdrag utförs och övervakning.

När det gäller hur uppdrag utförs ska revisionsföretaget enligt p. 32 fastställa riktlinjer och rutiner avsedda att ge det rimlig säkerhet att uppdrag utförs enligt standarder för yrkesutövningen och tillämpliga lagar och andra författningar samt att revisionsföretaget eller den ansvarige revisorn lämnar rapporter som är korrekta med hänsyn till omständigheterna. Detta innebär exempelvis, enligt p. 34, att revisionsföretaget ska fastställa riktlinjer och rutiner avsedda att ge rimlig säkerhet att vederbörliga konsultationer äger rum i svåra eller tvistiga frågor. Ytterligare exempel på frågor som kan behandlas i riktlinjerna och rutinerna är enligt tillämpningspunkt A32 processer för att följa tillämpliga standarder för uppdrag och ändamålsenlig dokumentation av utfört arbete.

Av p. 48 framgår att revisionsföretaget ska inrätta en övervakningsprocess, avsedd att ge rimlig säkerhet för att de riktlinjer och rutiner som rör kvalitetskontrollsystemet är rele-

² Kraven infördes den 17 juni 2016 genom dåvarande Revisorsnämndens föreskrifter (RNFS 2016:1) om ändring i Revisorsnämndens föreskrifter (RNFS 2001:2) om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet.

vanta och ändamålsenliga och att de fungerar. Denna process ska bl.a. innefatta fortgående överväganden och utvärderingar av revisionsföretagets kvalitetskontrollsystem, däribland en regelbundet återkommande inspektion av minst ett avslutat uppdrag för varje ansvarig revisor. I tillämpningsanvisningarna till ISQC 1, p. A68, anges att ett revisionsföretag med ett begränsat antal anställda kan välja att anlita en extern person med passande kvalifikationer eller ett annat revisionsföretag för att genomföra uppdragsinspektioner eller andra övervakningsåtgärder. Alternativt kan revisionsföretaget komma överens med andra lämpliga organisationer om att dela resurser. Som en del av övervakningen krävs enligt p. 55 att revisionsföretaget ska fastställa riktlinjer och rutiner avseende hanteringen av klagomål.

ISQC 1 ställer utöver krav på innehållet även krav på dokumentation av kvalitetskontrollsystemet. Enligt p. 57 ska revisionsföretaget fastställa riktlinjer och rutiner som kräver dokumentation av att varje del i dess kvalitetskontrollsystem fungerar.

Revisorsinspektionen konstaterar att A-son vid inledandet av sin revisions-verksamhet inte inrättade ett kvalitetskontrollsystem som uppfyller de krav som verksamhetsföreskrifterna och ISQC 1 ställer upp. Ett sådant system var inte heller upprättat vid tiden för FAR:s kvalitetskontroll. Han har härigenom åsidosatt god revisorssed.

4 Efterlevnad av penningtvättslagen

I FAR:s rapport från utförd kvalitetskontroll konstateras att revisionsföretaget som A-son driver saknar

- interna rutiner för att lagen (2017:630) om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism (penningtvättslagen) följs, och
- riktlinjer och rutiner för att förhindra att verksamheten utnyttjas för penningtvätt eller finansiering av terrorism.

Inom ramen för Revisorsinspektionens granskning av A-sons revisionsuppdrag har följande iakttagelser gjorts. I fråga om samtliga fyra bolag innehöll uttalandet från företagsledningen en bekräftelse av att ingen av styrelsens ledamöter eller företrädare för bolaget var att betrakta som en person i politiskt utsatt ställning (PEP). Revisionsdokumentationen ger härutöver inte någon information om vilka åtgärder A-son vidtog för att följa penningtvättslagen.

A-son har uppgett följande.

Arbete har vidtagits för att åtgärda de brister som FAR har påpekat. Detta har medfört en uppdatering av rutinerna samt av hur arbetet ska bedrivas.

Tidigare har granskningen av penningtvättsreglerna skett som en integrerad del av riskbedömningen och därigenom beaktats i den allmänna ansatsen. Någon specifik checklista för penningtvättsfrågorna har inte använts, utan det har gjorts en helhetsbedömning för att bedöma risken.

För byggbolaget bedömdes risken för penningtvätt som liten. Arbetet inriktades på att säkerställa att leverantörsfakturorna uppfyllde lagens krav på uppgifter om F-skatt. Rörande restaurangbolaget fanns en utökad risk, eftersom bolagets försäljning till en viss, om än begränsad, del utgjordes av kontantförsäljning. Personen som kontrollerade och stämde av kassarapporter var inte involverad i den dagliga verksamheten, vilket gjorde att risken minskade. Kontrollen hade också koppling till utgifterna så att leverantörsfakturorna var rörelserelaterade och inga ovanliga poster fanns. För kioskbolaget noterades inledningsvis att risken för penningtvätt kunde vara förhöjd. Vid genomgång av kassa-redovisningen framkom dock att andelen kontanter var begränsad och att dessa löpande sattes in på banken. Såväl avräkningskonton med ägare som bankkontot granskades för att se om det fanns ovanliga och stora transaktioner som skulle kunna indikera penningtvätt. I fråga om markanläggningsbolaget noterades inga förhöjda risker för penningtvätt. Motsvarande granskning som för kioskbolaget genomfördes avseende avräkningskonton med ägare och bankkontot.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Auktoriserade och godkända revisorer samt registrerade revisionsbolag utgör verksamhetsutövare i penningtvättslagens mening (se 1 kap. 2 § 17). I enlighet med 2 kap. 1 § penningtvättslagen ska de därför göra en bedömning av hur den bedrivna revisionsverksamheten kan utnyttjas för penningtvätt eller finansiering av terrorism och hur stor risken är för att detta sker, en så kallad allmän riskbedömning. Vid denna bedömning ska särskilt beaktas exempelvis hur tjänsterna tillhandahålls, vilka kunder man har och vilka geografiska riskfaktorer som finns (2 kap. 1 § andra stycket). Revisorer ska också, med utgångspunkt i den allmänna riskbedömningen och sin kännedom om kunden, bedöma

den risk för penningtvätt eller finansiering av terrorism som kan förknippas med en specifik kundrelation, kundens riskprofil (se 2 kap. 3 §).

Revisorn ska vidare för varje uppdrag utföra åtgärder för kundkännedom. Dessa ska baseras på kundens riskprofil. Med åtgärder för kundkännedom avses identifiering av kunden och kontroll av dennes identitet genom t.ex. identitetshandlingar (se 3 kap. 7 § penningtvättslagen). Detta ska enligt 3 kap. 4 § ske redan vid etableringen av en affärsförbindelse, men affärsförbindelsen ska sedan, enligt 3 kap. 13 §, löpande följas upp för att säkerställa att kundkännedomen är tillräcklig och aktuell.

Av 2 kap. 8 § penningtvättslagen följer att revisorer ska ha dokumenterade rutiner och riktlinjer avseende sina åtgärder för kundkännedom, övervakning och rapportering samt för behandling av personuppgifter. Om en revisor bedriver sin verksamhet som anställd hos ett registrerat revisionsbolag, ska skyldigheten att upprätthålla rutiner gälla revisionsbolaget (jfr 2 kap. 16 §).

Det revisionsföretag som A-son driver hade vid tidpunkten för FAR:s kvalitetskontroll inte upprättat någon allmän riskbedömning eller tagit fram rutiner och riktlinjer i enlighet med 2 kap. penningtvättslagen. I egenskap av ställföreträdare för revisionsföretaget var det A-sons ansvar att se till att penningtvättslagen efterlevdes i dessa delar.

Avsaknaden av en allmän riskbedömning – tillsammans med bristen på rutiner för att utröna behovet av åtgärder enligt penningtvättslagen – har även inneburit att det inte heller har funnits förutsättningar för A-son att i penningtvättslagens mening vidta övriga åtgärder i de enskilda uppdragen såsom att åsätta en kundriskprofil, bedöma och vidta åtgärder för kundkännedom och genomföra övervakning.³

Det kan tilläggas att de åtgärder som A-son har uppgett att han vidtog främst tog sikte på övervakningen under pågående revision. Åtgärderna var inte ägnade att uppnå sådan kundkännedom som penningtvättslagen kräver.

Genom att inte upprätta en allmän riskbedömning och inrätta sådana rutiner och riktlinjer som penningtvättslagen förutsätter har A-son åsidosatt sina skyldigheter som ställföreträdare för ett revisionsföretag.

³ Jfr Revisorsinspektionens beslut den 12 februari 2021 i ärende med dnr 2019–1606 och dnr 2019–1607.

5 Oberoendeprövning

I revisionsdokumentationen finns för samtliga fyra bolag ett dokument rubricerat ”Analysmodellen”. Det kan dock, varken av detta dokument eller av någon annan del av dokumentationen, utläsas vilken prövning som gjordes avseende A-sons oberoende.

A-son har uppgett följande.

Vid prövningen av oberoendet tog han först ställning till om han hade några ekonomiska relationer till bolagen eller några personliga relationer till bolagets ägare/företrädare. Om det hade funnits några sådana relationer, skulle han ha av sagt sig uppdraget direkt.

Därefter följde han upp vilken information om bolaget som fanns i offentliga register och sökte information på nätet om bolagets ägare/företrädare. Förutsatt att inget negativt kom fram vid denna informationssökning och att bolagets affärsverksamhet och ekonomiska status bedömdes vara sunda accepterade han uppdraget.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Enligt 21 a § revisorslagen ska en revisor för varje uppdrag i revisionsverksamheten pröva om det finns omständigheter som kan rubba förtroendet för hans eller hennes opartiskhet eller självständighet.

Revisorn ska avböja eller avsäga sig ett sådant uppdrag:

1. om han eller hon eller någon annan fysisk person som kan påverka resultatet av revisionen
 - a. har ett direkt eller indirekt ekonomiskt intresse i uppdragsgivarens verksamhet,
 - b. vid rådgivning som inte utgör revisionsverksamhet har lämnat råd i en fråga som till någon del omfattas av granskningsuppdraget,
 - c. uppträder eller har uppträtt till stöd för eller emot uppdragsgivarens ståndpunkt i någon rättslig eller ekonomisk angelägenhet,
 - d. har nära personliga relationer till uppdragsgivaren eller till någon person i dennes ledning
 - e. utsätts för hot eller någon annan påtryckning som är ägnad att inge obehag, eller
2. om det finns något annat förhållande av sådan art att det kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet.

A-son har inte dokumenterat någon prövning av sitt oberoende. Han har inte heller genom sina uppgifter till Revisorsinspektionen gjort sannolikt att någon sådan prövning

gjordes. Revisorsinspektionen drar av detta slutsatsen att någon sådan prövning inte förekommit (se den i avsnitt 2 angivna bevisbörderegeln).

6 Planering och riskbedömning

Dokumentationen från planerings- och riskbedömningsfasen av revisionen består för samtliga fyra bolag enbart av uppdragsaccept, uppdragsbrev och bestämning av väsentlighetstal. Några närmare uppgifter om planeringen och riskbedömningen finns inte i dokumentationen.

A-son har uppgett följande.

Planeringen och riskbedömningen gjordes för samtliga fyra bolag i samband med att bokslutsgranskningen påbörjades. För byggbolaget framkom att det inte fanns några pågående arbeten samt att kundfordringarna och Upparbetade men ej fakturerade intäkter uppgick till höga belopp. Därmed var rutinerna för intäktsredovisning väsentliga. Övriga riskkonton var de som var kopplade till mervärdesskatt och arbetsgivaravgifter. Fokus lades på dessa konton, eftersom det noterades att ägaren tillika var styrelseledamot och ansvarig för den löpande verksamheten. Avseende restaurangbolaget var fokus på att säkerställa att alla fordringsägare hade fått betalt. Revisionen genomfördes när verksamheten var avvecklad. Alkoholtillståndet hade förlorats under året, vilket hade lett till att lönsamheten kraftigt hade försämrats och det fanns ingen möjlighet till omstrukturering. För kioskbolaget hade omsättningen och resultatet minskat under året på grund av betydande ombyggnadsarbeten utanför kiosken. Bolaget hade en god soliditet samt betydande likvida medel varför eventuella förluster kunde hanteras. Väsentliga områden var därmed likvida medel, försäljningsprocessen och periodiserings-/avklippfrågor. Markanläggningsbolaget hade en god soliditet, varför motståndskraften var god. En viktig process var försäljningsprocessen med koppling till kundfordringar och periodisering av intäkter. Upplupna intäkter var väsentliga och för dessa genomfördes en fördjupad kontroll av att intäkten hamnade i rätt period. Fakturering gjordes i nästkommande månad. Kundstocken bestod av stora och välkända kunder och ej reglerade fordringar kunde huvudsakligen förklaras av tvister.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Enligt ISA 300 *Planering av revision av finansiella rapporter* p. 2 ingår i planeringen av en revision att upprätta en övergripande revisionsstrategi och utarbeta en granskningsplan. Granskningsplanen ska enligt p. 9 innehålla en beskrivning av karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av planerad riskbedömning och fortsatta planerade granskningsåtgärder på påståendenivån. Av ISA 315 *Identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter genom att förstå företaget och dess miljö* p. 25 framgår att revisorn ska identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter på rapportnivån och påståendenivån.

I A-sons revisionsdokumentation finns varken revisionsstrategi, granskningsplan eller någon riskbedömning. De noteringar som A-son har uppgett att han gjorde inför revisionerna motsvarar inte vad sådana dokument ska innehålla. Genom att underlåta att planera revisionen och göra riskbedömning på det sätt som ISA 300 och ISA 315 kräver har han åsidosatt god revisionssed.

7 Resultat- och balansräkningar

7.1 Byggbolaget - dokumentation och yttranden

Av dokumentationen för posten Inventarier, verktyg och installationer i byggbolagets balansräkning framgår att posten huvudsakligen bestod av två bilar som båda hade anskaffats under sommaren 2016 och som hade samma bokförda anskaffningsvärde. I dokumentationen ingår ett köpeavtal och ett leasingavtal (ej underskrivna av köpare respektive leasetagare) samt två fakturor varav en avser ett bilköp och den andra en månatlig leasingavgift. Dokumentationen för posten Övriga långfristiga skulder till kreditinstitut består av en bokslutsbilaga. Av denna framgår beloppet av en skuld och att den avser leasade bilar. Bokslutsbilagan innehåller en handskriven anteckning om att löpande avbetalningar är korrekt bokförda.

Vilken granskning av byggbolagets resultaträkning som utfördes kan över huvud taget inte utläsas av dokumentationen.

A-son har uppgett följande.

Bolaget hade tre bilar till sitt förfogande. Samtliga var att betrakta som arbetsverktyg, vilket innebar att all mervärdesskatt var avdragsgill. För två av bilarna fanns köpehandlingar tillgängliga och de hade finansierats med likvida medel. Den tredje bilen hade

finansierats via biltillverkaren. Den betraktades på grund av ett lågt restvärde också som ett köp.

De övriga långfristiga skulderna till kreditinstitut stämdes av mot gällande betalningsplaner. Bolaget hade inte ställt några säkerheter för skulderna utan säkerheterna utgjordes av personlig borgen.

Nettoomsättningen stämdes av mot redovisningen av mervärdesskatt och på så sätt säkerställdes att alla intäkter hade deklarerats på ett korrekt sätt. Därutöver gjordes en periodiseringskontroll. Den kom till stånd genom att det säkerställdes att alla projekt hade fakturerats och intäktsförts i rätt period. Det gjordes vidare en kontroll av när december månads fakturering av arbeten utfördes. Det konstaterades att det hade varit en semesterperiod under december och att det därför inte hade utförts något arbete då. Nya projekt påbörjades i slutet av januari med fakturering i februari. Vid en rutingenomgång framkom att bolaget månatligen fakturerade allt utfört arbete.

Aktiverat arbete för egen räkning var en olycklig benämning av posten men avser fakturering gjord under nästa månad av utfört arbete månaden innan, upplupna intäkter.

Råvaror och förnödenheter granskades genom genomgång av fakturor och intervjuer med berörd person. Bolaget använde sig av underentreprenörer och hyrde in medarbetare för specifika projekt. Granskningen inkluderade också en periodiseringskontroll för att säkerställa att alla kostnader inkluderades. Även frågeställningar om penningtvätt beaktades.

Övriga externa kostnader rimlighetsbedömdes och alla poster som översteg väsentlighets-talet analyserades via intervjuer om kontots innehåll och om dessa tillhörde rörelsen.

Personalkostnaderna stämdes av mot Skatteverkets uppgifter om deklarerade löner. Bolagets huvudägare ansvarade för utbetalningar av alla löner baserat på närvaro.

7.2 Restaurangbolaget - dokumentation och yttranden

Dokumentationen rörande restaurangbolagets resultaträkning består av en resultatrapport med vissa handskrivna anteckningar, en leverantörsreskontra där det har antecknats att periodiseringskontroll gjorts utan anmärkning, ett avtal avseende en försäljning av en lokal

med några handskrivna anteckningar på samt kopia på en z-rapport.⁴ Av de handskrivna anteckningarna på resultatrapporten framgår att lönekostnaderna stämde av mot kontrolluppgifter, att den bokförda reavinsten från försäljningen av lokalen granskades och stämde av mot avtal samt att den bokförda förmedlingsprovisionen granskades mot avtal och faktura.

A-son har uppgett följande.

Nettoomsättningen kontrollerades genom att det säkerställdes att alla z-kvitton fanns, att kassaredovisning hade gjorts dagligen och att allt hade blivit korrekt redovisat på bankkontot och, vad avser kreditkort, reglerats. Den kopia av en z-rapport som finns i dokumentationen utgör ett test av att alla poster hade blivit korrekt redovisade. En stickprovvis kontroll gjorde att inga väsentliga differenser, mer än 30–40 kr, fanns noterade. Övriga konton kontrollerades stickprovvis.

De övriga rörelseintäkterna, utöver reavinsten från försäljningen av lokalen, avsåg huvudsakligen uthyrning av personal, eftersom arbetsbelastningen hade varit låg. Det konstaterades att uthyrningen gav en mindre marginal som skulle täcka administrativa kostnader.

För råvaror och förnödenheter gjordes en avstämning av procentsatserna. Vid negativa avvikelser mot förväntade efterfrågades förklaringar. I samband med vissa kontroller noterades felaktiga konteringar samt att matsvinnet hade ökat. Aktiviteterna hade gått ned med felaktig planering och det var omöjligt att omstrukturera verksamheten.

Utöver den dokumenterade granskningen av förmedlingsprovisionerna avseende försäljningen av lokalen analyserades de övriga externa kostnaderna med avseende på ovanliga transaktioner. Det gjordes också förfrågningar avseende postens innehåll. Granskning gjordes av hyreskostnaderna och att inga krav inkommit från den nya ägaren.

Personalkostnaderna granskades, utöver den dokumenterade granskningen mot kontrolluppgift, mot närvarolistor som sedan stämde av mot löneberäkningen. Det noterades att löneberäkningen gjordes av en person som inte var involverad i den löpande verksamheten (ekonomiansvarig).

⁴ En z-dagrappport är enligt 2 kap. 16 § SKVFS 2014:10 en sammanställning av ett kassaregisters registreringar avsedd för redovisning av en dags försäljning.

7.3 Kioskbolaget - dokumentation och yttranden

Granskningen av resultaträkningen för kioskbolaget finns dokumenterad i ett arbetspapper. Där anges att nedgången i nettoomsättningen berodde på tillfälliga avstängningar av tunnelbanan och att ökningen av varuinköpsprocenten berodde på kostnadsökningar samt redovisning av kostnaden för butiksmaskiner. Vidare hade lokalkostnaderna ökat vilket berodde på ökad hyra. Övriga kostnader analyserades, enligt arbetspapperet, för stora och ovanliga poster och kontrollerades slumpmässigt mot fakturor.

Revisionsdokumentationen avseende kassahantering och lager har betydelse för resultaträkningsposterna Nettoomsättning och Handelsvaror. Rörande kassahanteringen finns dels ett underlag avseende kontantkassan per balansdagen dels ett arbetspapper som innehåller en kort rutinbeskrivning avseende kontanthanteringen. I arbetspapperet anges att kassaavstämningsrutinen kontrollerades för en dag samt att penningtvättslagen (dvs. om det fanns brister i kassorna) och marginalerna utvärderades. När det gäller granskningen av lagret finns ett kortfattat arbetspapper samt en sammanställning som visar vilka varugrupper lagret bestod av. I arbetspapperet anges att lagersaldot var i nivå med föregående år och att individuell inkurans tillämpades. Sammanställningen kontrollerades enligt arbetspapperet mot inventeringslistor och priskontroll gjordes mot tre inköpsfakturor (ej specificerat vilka).

A-son har uppgett följande.

Den minskade nettoomsättningen förklarades huvudsakligen av betydande ombyggnadsarbeten utanför kiosken vilka medförde att antalet kunder minskade. Med detta som bakgrundsinformation genomfördes granskning av dagsrapporter för en månad för att säkerställa att avklippet mellan perioderna blev korrekt. Rörande kontantkassan granskades en månads kassaredovisning. Det noterades att övervägande del av försäljningen skedde mot kort. De kontanter som förekom stämde av mot bankinsättningar.

Rörande handelsvarorna var inte redovisningen uppdelad på produktgruppsnivå. Detta medförde att uppföljning av bruttovinstmarginal jämfört med fjolåret gjordes på totalnivå. Inga större avvikelser förväntades. Bruttovinstmarginalen hade försämrats med två procentenheter, vilket berodde på normala kostnadsökningar. Lagret inventerades och fastställdes årligen. Posten granskades analytiskt. Därutöver kontrollerades inköspriserna stickprovsvis mot faktura. Inkuransfrågan diskuterades och det framkom att en individuell

bedömning hade gjorts. Inga färskvaror hade lagerförts. Färskvarorna betraktades som inkuranta, vilket var i överensstämmelse med fjolåret. Balansposten lager var inte väsentlig.

De övriga externa kostnaderna analyserades. Större avvikelser jämfört med fjolåret detaljgranskades mot faktura utan anmärkning.

Lönerna baserades på arbetad tid i kiosken. Kontroll gjordes av att arbetad tid var korrekt i löneberäkningen samt att beräkningen stämde med rapporterade uppgifter till Skatteverket.

7.4 Markanläggningsbolaget - dokumentation och yttranden

Granskningen av resultaträkningen för markanläggningsbolaget finns dokumenterad i ett arbetspapper. Där anges att den ökade nettoomsättningen var hänförlig till flera vinterväghållningskontrakt. Faktureringen gjordes månadsvis baserat på utfört arbete samt kontrakt. Vissa kontrakt hade fast arvode och vissa var på löpande räkning. Stickprovsvis kontroll gjordes av faktureringen för att säkerställa att intäkterna var korrekt redovisade. Ökningen av kostnaderna för material och varor förklarades huvudsakligen av att fler underentreprenörer nyttjades för att kunna hantera den ökade volymen. Lokalkostnaderna ökade på grund av större lokaler. Ökningen i övriga rörelsekostnader berodde huvudsakligen på högre kostnader för maskiner. I övrigt noterades inga ovanliga poster i resultaträkningen.

A-son har uppgett följande.

Granskningsinriktningen för nettoomsättningen var att säkerställa att allt fakturerades i rätt period och att inga felaktiga faktureringar gjordes. Att periodisering mellan räkenskapsåren var korrekt kontrollerades genom granskning av upplupna intäkter. Felaktig fakturering identifierades enklast genom en kontroll av att allt verkligen blivit betalt. Kunderna var stora och välkända företag som inte bedömdes ha betalningssvårigheter.

För råvaror och förnödenheter genomfördes en marginalanalys som visade att marginalen, justerad för pågående arbeten, var i stort sett oförändrad. Den mindre ökning av kostnaderna som fanns förklarades av årets normala kostnadsökningar. Andelen av kostnadsmassan hänförlig till underentreprenörer hade ökat. Underentreprenörerna ansvarade för alla direkta kostnader kopplade till sitt arbete.

Kostnaderna för handelsvaror granskades tillsammans med kostnaderna för råvaror och förnödenheter. Posterna granskades tillsammans, eftersom konteringarna mellan dessa grupper delvis kunde vara felaktiga.

De övriga externa kostnaderna analyserades. Större avvikelser jämfört med fjolåret detaljgranskades mot faktura utan anmärkning.

Rörande personalkostnaderna kontrollerades löneberäkningarna för en period med avseende på en korrekt redovisning till anställda och myndigheter. Även på årsbasis kontrollerades de bokförda lönekostnaderna mot rapportering till myndigheterna utan anmärkning. Slutligen stämde löneskatten av.

7.5 Revisorsinspektionens bedömning

Vad gäller granskningen av **byggbolagets balansräkning** ger revisionsdokumentationen enbart begränsade besked. Det framgår inte av dokumentationen avseende inventarierna om någon kontroll gjordes mot underskrivna avtal för de båda bilar med samma bokförda anskaffningsvärde som hade anskaffats under sommaren 2016. Det framgår inte heller vilka överväganden som gjordes avseende hur respektive bil skulle redovisas med anledning av att den ena bilen förefaller ha varit köpt och den andra leasad. På bokslutsbilagan som avser leasingskulden finns en handskriven anteckning om att löpande avbetalningar är korrekt bokförda. Vilken granskning som gjordes i övrigt avseende leasingskulden går inte att utläsa.

A-son har uppgett att den leasade bilen på grund av sitt låga restvärde betraktades som ett köp och därför redovisades bland inventarier samt att leasingskulden stämde av mot gällande betalningsplan. Uppgifterna är allmänt hållna. Det framgår inte hur analysen gjordes. Någon betalningsplan har inte getts in till Revisorsinspektionen. Inspektionens slutsats blir att någon tillfredsställande granskning i dessa delar inte gjordes (jfr den i avsnitt 2 angivna bevisbörderegeln).

Av revisionsdokumentationen går över huvud taget inte att utläsa vilken granskning som genomfördes av **byggbolagets resultaträkning**. För **övriga tre bolag** innehåller dokumentationen vissa anteckningar och kortfattat beskrivna granskningsåtgärder rörande resultaträkningarnas poster. Inte för något av de fyra bolagen är den granskning av resultaträkningarna som framgår av revisionsdokumentationen tillräcklig.

De uppgifter som A-son har lämnat i sina yttranden till Revisorsinspektionen om granskningen av resultaträkningarna är för samtliga bolag allmänt hållna. Det som har beskrivits översiktligt är exempelvis periodiseringskontroller, rimlighetsbedömningar, bruttovinstanalyser på totalnivå och avstämning av redovisade löner mot deklarerade löner. I betydande grad handlar det enbart om ett angivande av målen för granskningen utan att det har lämnats några besked om hur granskningen konkret gick till. A-sons uppgift att han säkerställde att ”intäkter/kostnader bokförs i rätt period genom periodiseringskontroll” har sålunda inte kompletterats med några uppgifter om hur periodiseringskontrollen utfördes och vad som blev resultatet av den.

Sammantaget har A-son inte genom sina uppgifter gjort sannolikt att han genomförde en godtagbar granskning av bolagens resultaträkningar. Revisorsinspektionen drar av detta slutsatsen att någon sådan granskning inte förekommit (se den i avsnitt 2 angivna bevisbörderegeln).

Eftersom de otillräckligt granskade posterna var väsentliga, saknade A-son grund för att tillstyrka fastställandet av alla fyra bolagens resultaträkningar. Därmed saknade han också grund för att tillstyrka fastställandet av balansräkningarna för bolagen. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisions sed.

8 Förvaltningsrevision (byggbolaget, kioskbolaget och markanläggningsbolaget)

Vilken granskning av förvaltningen som gjordes för byggbolaget kan inte utläsas av dokumentationen. Såvitt gäller kioskbolaget och markanläggningsbolaget utvisar dokumentationen att det gjordes en granskning av skatter och avgifter men det framgår inte vilken granskning som därutöver gjordes av förvaltningen.

A-son har uppgett följande.

I byggbolaget kontrollerade han genom en analys av skattekontot att skatter betalades i tid. Styrningen av verksamheten hanterades av ägaren, tillika styrelseledamoten. Kontroll gjordes avseende förbjudna lån, rörelsefrämmande kostnader och penningtvättsreglerna. I kioskbolaget kontrollerade han att styrningen av verksamheten hade fungerat genom att ekonomirapportering skett. I markanläggningsbolaget granskades den interna styrningen för att säkerställa en korrekt redovisning. Rörande utdelningen gjorde han en fördjupad

analys för att säkerställa dess lämplighet. En viktig del var att säkerställa borgenärsskyddet. Bolagets intjäningsförmåga var fortsatt god och soliditeten blev marginellt försämrad.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Granskning genom förvaltningsrevision regleras i 9 kap. 3 § aktiebolagslagen och RevR 209 *Förvaltningsrevision*. I fråga om de tre här aktuella bolagen saknas dokumentation avseende förvaltningsrevision helt eller avser enbart skatter och avgifter. De uppgifter som A-son har lämnat är knapphändiga och allmänt hållna. Han har inte genom dessa uppgifter gjort sannolikt att han genomförde en godtagbar förvaltningsrevision (se den i avsnitt 2 angivna bevisbörderegeln). Genom att underlåta att genomföra en godtagbar förvaltningsrevision har han åsidosatt god revisionsd.

9 Årsredovisningen (byggbolaget och restaurangbolaget)

På framsidan av byggbolagets och restaurangbolagets årsredovisningar finns en handskrivna anteckning om att årsredovisningarna är avstämda mot resultat- och balansrapporter. Någon ytterligare granskning av årsredovisningen kan inte utläsas av dokumentationen.

A-son har uppgett följande.

Han kontrollerade att alla notupplysningar som krävdes enligt de tillämpade redovisningsprinciperna fanns med i årsredovisningarna.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Granskning av årsredovisningen behandlas bl.a. i ISA 700 *Bilda sig en uppfattning och uttala sig om finansiella rapporter* p. 12–15, i ISA 330 *Revisorns hantering av bedömda risker* p. 20 och i ISA 710 *Jämförande information – jämförelsetal och jämförande finansiella rapporter* p. 7. A-sons dokumentation avseende granskningen av årsredovisningarna består enbart av en anteckning om att årsredovisningarna stämts av mot resultat- och balansräkningar. De kompletterande uppgifter som han har lämnat till Revisorsinspektionen är knapphändiga och allmänt hållna. Han har inte genom dessa uppgifter gjort sannolikt att han genomförde en godtagbar granskning av årsredovisningen (se den i avsnitt 2 angivna bevisbörderegeln).

Genom att underlåta att genomföra en godtagbar granskning av årsredovisningen har A-son åsidosatt god revisionsd.

10 Uppdragsbrev och uttalande från företagsledningen (kioskbolaget)

Det går inte av dokumentationen att utläsa vem som från kioskbolagets sida har undertecknat uppdragsbrevet och uttalandet från företagsledningen. Den namnteckning som finns på dokumenten motsvarar inte styrelseledamotens underskrift såsom den ser ut i årsredovisningen.

A-son har uppgett följande.

Uppdragsbrevet och uttalandet från företagsledningen undertecknades av kioskbolagets redovisnings- och internkontrollansvarige, eftersom dessa uppgifter hade delegerats till denne. Vederbörande arbetade som rådgivare/konsult till företagsledningen med ansvar för de rubricerade frågorna och bedömdes ha det yttersta ansvaret för kontakter med revisorer samt avrapportering till styrelsen/aktieägare. Rätten att besluta om upprättandet av bokslutet och att besluta om eventuella korrigeringar efter revisorns synpunkter om justeringsförslag låg också på samma person. Därigenom bedömdes konsulten ha det fulla ansvaret för bokslutet inför styrelsen både vad avser beställandet och ansvaret för upprättandet.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Enligt ISA 210 *Villkor för revisionsuppdrag* p. 9–11 ska revisorn avtala villkoren för revisionsuppdraget med företagsledningen eller styrelsen, utifrån vad som är tillämpligt. De avtalade villkoren för revisionsuppdraget ska dokumenteras i ett uppdragsbrev eller annan lämplig form av skriftligt avtal, om inte annat följer av lag eller annan författning.

Kioskbolagets uppdragsbrev undertecknades av en person som var rådgivare/konsult åt företagsledningen men inte själv ingick i företagsledningen eller styrelsen. A-son saknade därmed ett vederbörigen undertecknat uppdragsbrev. Genom att likväl utföra revisionen har han åsidosatt god revisions sed.

Av ISA 580 *Skriftliga uttalanden* p. 9 framgår att revisorn ska begära skriftliga uttalanden från den eller de i företagsledningen som har vederbörigt ansvar för de finansiella rapporterna och kunskap om de berörda förhållandena. Av p. 8 framgår att ”företags-

ledning” enligt denna ISA ska uttydas som företagsledningen och, i tillämpliga fall, de som har ansvar för företagets styrning (styrelsen).

Enligt p. A2 kan de personer som ansvarar för upprättandet av de finansiella rapporterna vara olika personer beroende på företagets styrstruktur och relevanta lagar eller andra författningar, men företagsledningen är (snarare än styrelsen) ofta den part som är ansvarig. Skriftliga uttalanden kan därför begäras från företagets verkställande direktör och ekonomidirektör eller andra personer med motsvarande befogenheter i företag som inte använder sådana titlar. I vissa fall har dock även andra parter, såsom styrelsen, ansvar för upprättandet och presentationen av de finansiella rapporterna.

I fråga om kioskbolagets undertecknades uttalandet från företagsledningen av en person som var rådgivare/konsult åt företagsledningen men inte ingick i företagsledningen eller styrelsen. Uttalandet borde därför i stället, eller därtill, ha undertecknats av någon med ett formellt ansvar för upprättandet av de finansiella rapporterna. A-son saknade därmed ett fullständigt revisionsbevis enligt ISA 580. Genom att inte hämta in ett sådant revisionsbevis har han åsidosatt god revisionssed.⁵

11 Revisionsberättelsen (restaurangbolaget)

I revisionsberättelsen för restaurangbolaget avstyrkte A-son, under rubriken Uttalanden, att bolagsstämman behandlade förlusten enligt förslaget i förvaltningsberättelsen, mot bakgrund av att återbetalning av aktieägartillskott skett i strid med aktiebolagslagens krav om att återbetalning enbart kan ske från fria vinstmedel. Under avsnittet ”Upplysningar” i revisionsberättelsen nämns att bolaget under ett flertal tillfällen inte i tid hade reglerat sina avgifter till skattekontot, men att bolaget därigenom inte drabbats av annan skada än dröjsmålsavgifter. Det kan av dokumentationen inte utläsas vilka överväganden som A-son gjorde innan han lämnade en revisionsberättelse med modifierade uttalanden.

A-son har uppgett följande.

Återbetalningen av aktieägartillskottet skedde utan att borgenärerna kom till skada, eftersom utbetalning skedde först efter att verksamheten hade avvecklats. Vid boksluts-

⁵ Jfr Revisorsinspektionens beslut den 14 juni 2019, dnr 2017–1303.

tillfället hade alla skatter betalats och därmed hade ingen borgenär lidit skada. Någon kvalitetssäkring av revisionsberättelsen gjordes inte innan den avlämnades.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

När det gäller uttalandet om huruvida bolagsstämman bör besluta om att disponera vinsten enligt förslaget i förvaltningsberättelsen blir – enligt RevR 705 *Modifierade uttalanden, upplysningar och anmärkningar i revisionsberättelsen* p. 49 – ett avstyrkande aktuellt om det efter vinstutdelning inte finns täckning för bolagets bundna kapital eller om det vid tillämpning av den s.k. försiktighetsregeln visar sig att den föreslagna utdelningen inte är försvarlig enligt de krav som ställs upp i denna regel. Vinstutdelning sker utifrån senast fastställda balansräkning, vilket normalt innebär den balansräkning som fastställts tidigare på samma bolagsstämma.

Enligt RevR 705 p. 118 ska revisorn ta in en anmärkning i revisionsberättelsen, om han eller hon vid sin granskning funnit att en styrelseledamot eller den verkställande direktören på något annat sätt i något väsentligt avseende handlat i strid med aktiebolagslagen, tillämplig lag om årsredovisning eller bolagsordningen. Ett exempel på när detta slag av anmärkning kan behöva lämnas är när styrelsen har underlåtit att upprätta kontrollbalansräkning när lagen så kräver eller vid förekomsten av s.k. förbjudna lån.

Enligt RevR 705 p. 119 ska revisorn anmärka i samband med vissa brister avseende redovisning och betalning av skatter och avgifter enligt skatteförfarandelagen.

I förvaltningsberättelsen för restaurangbolaget angavs att årets resultat uppgick till – 40 439 kr och att detta belopp skulle balanseras i en ny räkning. Det angivna beloppet var framräknat efter det att ett återbetalat aktieägartillskott om 355 000 kr först hade dragits ifrån. A-son avstyrkte att bolagsstämman skulle behandla förlusten enligt förslaget i förvaltningsberättelsen. Avstyrkandet motiverades med att återbetalning av aktieägartillskott hade skett i strid med aktiebolagslagens bestämmelser om att återbetalning kan ske enbart från fria vinstmedel. Detta förhållande borde emellertid inte ha föranlett ett avstyrkande av förslaget till resultatdisposition utan i stället ha medfört en anmärkning enligt RevR 705 p. 118.

Uppgifterna om att bolaget vid ett flertal tillfällen inte hade betalat skatter och avgifter i tid borde, i enlighet med RevR 705 p. 119, ha föranlett en anmärkning i revisionsberätt-

elsen i stället för en upplysning. Det förhållandet att bolaget inte hade drabbats av annan skada än dröjsmålsavgifter saknar i sammanhanget betydelse.

Genom att inte ha hanterat de ovan beskrivna omständigheterna korrekt i revisionsberättelsen har A-son åsidosatt god revisionssed.

12 Sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

A-son har brutit på flera sätt såväl i rollen som företrädare för ett revisionsföretag som vid utförd revision i rollen som påskrivande revisor.

Som ställföreträdare för ett revisionsföretag har han inte i tid inrättat ett kvalitetskontrollsystem som uppfyller de krav som verksamhetsföreskrifterna och ISQC 1 ställer upp. Han har inte heller uppfyllt sina skyldigheter enligt penningtvättslagen.

Som påskrivande revisor har han inte för något av de fyra revisionsuppdragen som omfattas av Revisorsinspektionens utredning genomfört en sådan oberoendeprövning som krävs enligt 21 a § revisorslagen. Han har heller inte för något av de fyra uppdragen planerat revisionen och genomfört riskbedömning på det sätt som ISA 300 och ISA 315 kräver. Granskningen av resultaträkningen har varit otillräcklig i samtliga fyra uppdrag. I ett av uppdragen har även granskningen av två balansposter varit otillräcklig. Bristerna har varit sådana att han inte har haft grund för att tillstyrka fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar. Vidare har han i tre av de fyra uppdragen inte utfört en godtagbar förvaltningsrevision. I två av uppdragen har han inte heller utfört en tillräcklig granskning av årsredovisningen. I ett uppdrag har han accepterat ett uppdragsbrev och ett uttalande från företagsledningen som inte var undertecknade av behörig person. I ett annat uppdrag har revisionsberättelsen varit felaktigt utformad i flera avseenden. A-son har härigenom åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

A-son ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Vid valet av disciplinär åtgärd beaktar Revisorsinspektionen följande. Det som ligger honom till last är allvarligt, särskilt med hänsyn till att han i samtliga fyra bolag har tillstyrkt fastställande av resultat- och balansräkningarna utan att ha grund för det. Vidare finns allvarliga brister kopplade till hans skyldigheter som ställföreträdare för ett revisionsföretag och systematiska brister i revisionsarbetet i de enskilda uppdragen, hela vägen från planering till slutförande av revisionen. Detta är sammantaget synnerligen försvårande och som en följd av detta ska

A-sons auktorisation, med stöd av 32 § andra stycket och 35 § revisorslagen, upphävas med omedelbar verkan.

Ärendet har avgjorts av Revisorsinspektionen genom Tillsynsnämnden för revisorer. I beslutet har deltagit justitierådet Sten Andersson, ordförande, kammarrättslagmannen Christina Eng, vice ordförande, enhetschefen Tomas Algotsson, auktoriserade revisorn Maria Danckler, rådgivaren Sophie Degenne, advokaten Michael Frie, auktoriserade revisorn Bo Johansson, redovisningsexperten Claes Norberg och professorn Peter Öhman. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt avdelningsdirektören Claudia David Toronjo samt revisionsdirektören Anna-Karin Brusk Rönnqvist, som har föredragit ärendet, varit närvarande.

Sten Andersson

Anna-Karin Brusk Rönnqvist

Hur man överklagar, se bilaga.