



Tillsynsärende - auktoriserade revisorn A-son

Beslut: Revisorsinspektionen ger auktoriserade revisorn A-son en varning förenad med en sanktionsavgift om 40 000 kr.

1 Inledning

Revisorsinspektionen har tagit del av information som rör den auktoriserade revisorn A-son. Informationen har gett inspektionen anledning att öppna detta ärende.

Revisorsinspektionen har i ärendet utrett hur A-son fullgjort sina och sitt revisionsföretags skyldigheter enligt lagen (2017:630) om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism (penningtvättslagen). Vidare har inspektionen granskat det förhållandet att han vid sidan av sitt arbete som revisor har haft uppdrag som styrelseledamot och styrelseordförande i ett bolag. Slutligen har Revisorsinspektionen utrett hans revision i tre aktiebolag, här benämnda byggvarubolaget, bilbolaget och hotellbolaget. Bolagens omsättning och balansomslutning för de av inspektionen granskade räkenskapsåren framgår av nedanstående uppställning (belopp i mnkr).

Bolag	Räkenskapsår	Nettoomsättning	Balansomslutning
Byggvarubolaget	2021	22,1	15,7
Bilbolaget	2021	37,0	16,4

Hotellbolaget	2021	95,4	84,4
---------------	------	------	------

Årsredovisningarna i byggvarubolaget och bilbolaget upprättades med tillämpning av Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2016:10) *Årsredovisning i mindre företag* (K2). Hotellbolaget tillämpade i stället Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2012:1) *Årsredovisning och koncernredovisning* (K3).

Revisionsberättelserna var för samtliga bolag utan modifieringar, upplysningar eller anmärkningar.

2 Rättslig reglering

2.1 Revisorers dokumentationskyldighet

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 dokumentationskyldigheten 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.

2.2 Penningtvättsregelverket

Penningtvättslagen gäller för fysiska och juridiska personer som driver vissa i lagen uppräknade verksamheter, däribland sådan verksamhet som en auktoriserad eller godkänd revisor eller ett registrerat revisionsbolag bedriver och annan yrkesmässig verksamhet som avser revisionstjänster (se 1 kap. 2 § första stycket 18 och 19). Det innebär att såväl enskilda revisorer som juridiska personer som bedriver revisionsverksamhet är skyldiga att följa lagens bestämmelser och de föreskrifter som har meddelats på området. I den utsträckning verksamheten bedrivs i en juridisk person har den juridiska personens ställföreträdare som utgångspunkt ett personligt ansvar för att verksamheten är inrättad så att penningtvättsregelverket kan följas.

Det förhållandet att penningtvättslagen är tillämplig på revisionsverksamhet medför att det inom ramen för revisionsverksamhet måste göras en bedömning av hur de produkter och tjänster som tillhandahålls i verksamheten kan utnyttjas för penningtvätt eller finansiering av terrorism och hur stor risken är för att detta sker (allmän riskbedömning; se 2 kap. 1 § penningtvättslagen). Vid den allmänna riskbedömningen ska det särskilt beaktas vilka slags produkter och tjänster som tillhandahålls, vilka kunder och distributionskanaler som finns samt vilka geografiska riskfaktorer som förekommer. Enligt 2 kap. 2 § penningtvättslagen ska riskbedömningen utformas så att den kan ligga till grund för verksamhetsutövarens rutiner, riktlinjer och övriga åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism. Den allmänna riskbedömningen ska dokumenteras och hållas uppdaterad.

Den som bedriver revisionsverksamhet ska vidare ha dokumenterade rutiner och riktlinjer avseende sina åtgärder för kundkännedom, övervakning och rapportering samt för behandling av personuppgifter (se 2 kap. 8 § penningtvättslagen). Dessa ska fortlöpande anpassas efter nya och förändrade risker för penningtvätt och finansiering av terrorism.

Av 2 kap. 3 § penningtvättslagen följer att en revisor ska bedöma den risk för penningtvätt eller finansiering av terrorism som kan förknippas med kundrelationen

(kundens riskprofil). Kundens riskprofil ska bestämmas med utgångspunkt i den allmänna riskbedömningen och revisorns kännedom om kunden.

En revisor ska vidare vidta åtgärder för kundkännedom. Sådana åtgärder ska vidtas redan vid etableringen av en affärsförbindelse (se 3 kap. 4 § penningtvättslagen). Revisorn får över huvud taget inte etablera eller upprätthålla en affärsförbindelse, om han eller hon inte har tillräcklig kännedom om kunden för att kunna hantera risken för penningtvätt eller finansiering av terrorism som kan förknippas med kundrelationen samt övervaka och bedöma kundens aktiviteter och transaktioner (se 3 kap. 1 §).

Av 3 kap. 7 § följer att revisorn ska identifiera kunden och kontrollera kundens identitet genom identitetshandlingar eller registerutdrag eller genom andra uppgifter och handlingar från en oberoende och tillförlitlig källa. Om kunden företräds av en person som uppger sig handla på kundens vägnar, ska revisorn kontrollera den personens identitet och behörighet att företräda kunden.

Revisorn ska också utreda om kunden har en verklig huvudman (se 3 kap. 8 § penningtvättslagen). En sådan utredning ska avse åtminstone en sökning i det register över verkliga huvudmän som Bolagsverket för enligt lagen (2017:631) om registrering av verkliga huvudmän. Om kunden är en juridisk person, ska utredningen omfatta åtgärder för att förstå kundens ägarförhållanden och kontrollstruktur. Om kunden har en verklig huvudman, ska revisorn vidta åtgärder för att kontrollera den verkliga huvudmannens identitet. Kontrollen av kundens och den verkliga huvudmannens identitet ska slutföras innan en affärsförbindelse etableras (se 3 kap. 9 §).

Revisorn ska vidare bedöma om kunden eller kundens verkliga huvudman är en person i politiskt utsatt ställning eller en familjemedlem eller känd medarbetare till en sådan person samt om kunden är etablerad i ett s.k. högriskredjeland (se 3 kap. 10 och 11 §§ penningtvättslagen). Han eller hon ska också, enligt 3 kap. 13 §, löpande och vid behov följa upp pågående affärsförbindelser i syfte att säkerställa att kännedomen om kunden är aktuell och tillräcklig för att hantera den bedömda risken för penningtvätt eller finansiering av terrorism. Åtgärderna för kundkännedom ska, enligt 3 kap. 14 §, ha den omfattning som behövs med hänsyn till kundens riskprofil och övriga omständigheter.

Av 9 § Revisorsinspektionens föreskrifter (RIFS 2021:1) om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism (penningtvättsföreskrifterna) följer att en revisor under pågående uppdrag, på grundval av en riskbedömning, men minst en gång per år, ska

utvärdera kundkännedomen och kundens riskprofil samt vid behov uppdatera dessa. Enligt 5 kap. 3 § penningtvättslagen ska handlingar och uppgifter avseende åtgärder som har vidtagits för kundkännedom bevaras under fem år. Tiden ska räknas från det att, i de fall då en affärsförbindelse har etablerats, affärsförbindelsen upphörde. Av dokumentationen ska framgå bl.a. vilka granskningsåtgärder som har utförts, vad dessa har omfattat samt när och hur granskningsåtgärderna har utförts, se 11 § penningtvättsföreskrifterna med hänvisning till 7 och 9 §§ verksamhetsföreskrifterna. Dokumentationen ska vara tydlig och strukturerad på ett överskådligt sätt. Den ska vara inriktad på väsentlig information men ändå så detaljerad att revisorns arbete kan bedömas i efterhand.

3 Åtgärder enligt penningtvättslagen

A-son är sedan januari 2021 auktoriserad revisor samt ställföreträdare för ett revisionsföretag som enligt offentliga uppgifter bildades hösten 2020.

3.1 Åtgärder i den egna verksamheten

A-son har förelagts att ge in revisionsföretagets allmänna riskbedömning samt rutiner och riktlinjer för åtgärder enligt penningtvättslagen. Han har tillfrågats om när revisionsföretagets allmänna riskbedömning upprättades och har uppgett att den upprättades första gången den 1 januari 2022.

På fråga från Revisorsinspektionen om när revisionsföretagets rutiner och riktlinjer upprättades har A-son uppgett att de upprättades första gången den 1 januari 2022.

3.2 Byggvarubolaget

Uppdragsbrevet för A-sons uppdrag som revisor i byggvarubolaget är daterat den 21 december 2021. I dokumentationen finns ett registreringsbevis som är utskrivet den 15 januari 2022.

I dokumentationen finns ett arbetspapper, rubricerat *Kundutvärdering – Accepterande av ny kund* och daterat den 13 juni 2022. I arbetspappret anges att åtgärder för kundkännedom inklusive identitetskontroll har utförts. Därtill finns det i dokumentationen två kopior på id-handlingar avseende bolagets styrelseledamöter. Den ena kopian togs fram den 17 juni

2022. Det framgår inte av den andra kopian när den togs fram eller när originalet kontrollerades.

I arbetspappret anges vidare att en kontroll av verklig huvudman har skett. I dokumentationen finns ett odaterat utdrag från Bolagsverkets register över verkliga huvudmän.

I arbetspappret anges också att det har kontrollerats om någon i styrelsen eller närstående kretsen är en person i politiskt utsatt ställning (PEP). A-son har tillfrågats om hur och när denna kontroll gjordes.

Det finns ingen dokumentation som visar att A-son bedömde kundens riskprofil eller kontrollerade eventuell koppling till högriskredjeland.

A-son har uppgett följande.

Han valdes som revisor på en extra bolagsstämma den 24 november 2021. Detta registrerades hos Bolagsverket den 15 januari 2022. Uppdragsbrevet upprättades den 21 december 2021.

Identitetskontrollerna av byggvarubolagets företrädare utfördes i samband med ett personligt möte den 21 december 2021. Kopiorna av företrädarnas identitetshandlingar kopierades och skannades vid senare tillfällen.

Kontrollen av verklig huvudman skedde i samband med ett personligt möte den 21 december 2021. Vid detta tillfälle gjordes också en kontroll av bolagets styrelse mot aktuellt registreringsbevis från Bolagsverket. Bolagets ägarförhållanden framgick av aktieboken, som han inhämtade vid det personliga mötet den 21 december 2021. Utdraget från Bolagsverkets register gjordes vid ett senare tillfälle och fogades till akten inför avgivandet av revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2021.

Kontrollen av person i politiskt utsatt ställning gjordes genom samtal och frågor vid ett personligt möte den 21 december 2021. Detta dokumenterades sedan i handlingen *Kundutvärdering – Accepterande av ny kund*.

Kontrollen av eventuell koppling till högriskredjeland utfördes vid det personliga mötet den 21 december 2021 genom samtal och frågor. Eftersom bolaget hade affärsförbindelser med Vietnam och USA, gjorde han dessutom en kontroll mot

Europeiska kommissionens förteckning över högriskredjeländer och kunde konstatera att dessa länder inte fanns med på listan. Det har i efterföljande möten med bolagets företrädare inte framkommit några omständigheter som visar att omständigheterna i detta avseende har förändrats.

Vad gäller bedömningen av kundens riskprofil fick han vid mötet den 21 december 2021 en god bild av bolagets ägarstruktur, koncernstruktur, verksamhet och affärsmetoder. Han tog del av bolagets senaste årsredovisningar, aktiebok, schema över koncernstruktur samt styrelsens och ägarnas identitetshandlingar. De diskuterade närståendekretsens eventuella engagemang i bolagets verksamhet och berörde även risken för att bolaget och dess verksamhet skulle kunna utnyttjas för penningtvätt. I nära anslutning till detta kontaktade han bolagets redovisningskonsult för att diskutera bolagets redovisningsprinciper, redovisningsprocess, bokslutsprocess och upprättande av årsredovisning. De diskuterade bolagets skäl för att byta revisor och han kontaktade även den tidigare revisorn. Hans samlade bedömning av risken för penningtvätt i uppdraget blev att den var normal. Han anser att det i arbetspappret *Kundutvärdering – Accepterande av ny kund* finns ett antal frågeställningar och påståenden för att bedöma bolagets riskprofil.

3.3 Bilbolaget

Uppdragsbrevet för A-sons uppdrag som revisor i bilbolaget är undertecknat den 28 december 2021. I revisionsakten finns en odaterad kopia av styrelseledamotens identitetshandling. Det framgår inte huruvida kontrollen gjordes vid ett personligt möte eller på distans. I dokumentationen, i arbetspappret *Kundutvärdering – Accepterande av ny kund*, står: ”Har IDkontroll enligt penningtvättslagen gjorts?” Detta har besvarats med ett ”Ja” och ”Körkort”. Dokumentet är daterat den 22 maj 2022.

I dokumentationen finns en skärmbild från en sökning i Bolagsverkets register över verkliga huvudmän. Det framgår inte när kontrollen gjordes men däremot att det fanns två verkliga huvudmän i bolaget, den ena av dem tillika styrelseledamot. Det kan inte utläsas av dokumentationen vilka åtgärder som A-son vidtog för att kontrollera identiteten på den verkliga huvudman som inte var styrelseledamot.

I dokumentet *Kundutvärdering – Accepterande av ny kund* ställs frågan om huruvida en kontroll har gjorts avseende person i politiskt utsatt ställning. Detta har besvarats med ”Ja” och ”E/T”. Dokumentet är, som ovan nämnts, daterat den 22 maj 2022.

Det finns ingen dokumentation av att A-son bedömde kundens riskprofil eller kontrollerade om det fanns någon koppling till högrisktredjeland.

A-son har uppgett följande.

Han har känt bilbolagets ägare sedan år 1999 då han blev vald revisor i bolaget. Han var fortsatt vald revisor i bolaget fram till slutet av år 2019 och blev sedan på nytt vald i slutet av år 2021. I samband med undertecknandet av uppdragsbrevet den 28 december 2021 träffade han ägaren och dennes son, som var styrelseledamot. Vid mötet skedde en formell identitetskontroll av dessa personer. Därefter fick han identitetshandlingarna skannade till sig. Identitetskontrollen dokumenterades i databasen den 22 maj 2022.

Slagningen i Bolagsverkets register över verkliga huvudmän gjordes i samband med eller strax efter mötet den 28 december 2021. Den verkliga huvudman som inte var styrelseledamot hade han känt sedan år 1999. Den formella kontrollen av dennes identitet skedde den 28 december 2021.

Kontrollen av huruvida någon i kunden var en person i politiskt utsatt ställning utfördes den 28 december 2021 men dokumenterades i databasen den 22 maj 2022.

I egenskap av vald revisor i bolaget sedan år 1999, med avbrott för åren 2020 och 2021, hade han god kännedom om bolaget och dess verksamhet. Utifrån detta och ett stort antal personliga möten med bolagets styrelse och ledning under åren, kom det inte fram någon information som tydde på att närstående kretsens hade kopplingar till något högrisk-tredjeland.

Utifrån hans samlade vetskap om bolagets verksamhet, affärsprocesser, rutiner för intern kontroll, ägare, ägarstyrning, styrelsens sammansättning samt ägarens och ledningens närståendekrets bedömde han att risken för att bolaget användes för penningtvätt var normal.

3.4 Hotellbolaget

Uppdragsbrevet för A-sons uppdrag som revisor i hotellbolaget är undertecknat den 18 oktober 2021.

I dokumentationen finns kopior av företrädarnas identitetshandlingar. I dokumentet *Kundutvärdering – Accepterande av ny kund*, daterat den 27 juni 2022, har antecknats att

företrädarnas identitet hade kontrollerats och att kunden var känd. Det framgår dock inte när kontrollen gjordes. Det framgår inte heller om kontrollen utfördes vid personliga möten eller per distans.

I dokumentationen finns en skärmbild från en sökning i Bolagsverkets register över verkliga huvudmän. Det kan inte utläsas när kontrollen gjordes. Den enda dokumentation med bäring på tidpunkten för kontrollen är en anteckning i dokumentet *Kundutvärdering – Accepterande av ny kund*, som är daterad den 27 juni 2022.

I *Kundutvärdering – Accepterande av ny kund* ställs frågan om kontroll har gjorts av huruvida någon i styrelsen eller närståendekretsen är person i politiskt utsatt ställning. Detta har i dokumentet besvarats med ”Ja” respektive ”E/I”.

Det finns ingen dokumentation av att A-son gjorde någon bedömning av kundens riskprofil eller eventuell koppling till högriskredjeland.

A-son har uppgett följande.

Den formella kontrollen av företrädarnas identitet skedde vid ett personligt möte i samband med undertecknandet av uppdragsbrevet, den 18 oktober 2021.

Vem som var hotellbolagets verkliga huvudman hade varit känt för honom sedan regelverket infördes och ägaren registrerades som bolagets verkliga huvudman. Den formella kontrollen inför antagandet av revisionsuppdraget gjordes vid ett personligt möte den 18 oktober 2021 och dokumenterades i sin helhet i databasen den 27 juni 2022, före avgivandet av revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2021. Beviset från Bolagsverket i form av en skärmbild är från slutet av år 2021, alternativt början av år 2022.

Kontrollen av person i politiskt utsatt ställning gjordes vid personliga möten med bolagets styrelseledamöter i samband med eller i nära samband med undertecknandet av uppdragsbrevet den 18 oktober 2021.

Som vald revisor i bolaget sedan år 2009 (med undantag för avbrottet under åren 2020 och 2021) hade han god kännedom om bolaget och dess verksamhet. Det kom inte fram någon information som tydde på att bolaget hade någon koppling direkt eller indirekt till något högriskredjeland. Formellt ställdes frågan vid ett personligt möte den 18 oktober 2021.

Utifrån hans samlade vetenskap och erfarenhet om bolagets verksamhet, affärsprocesser, rutiner för intern kontroll, ägare, ägarstyrning, styrelsens sammansättning samt ägaren och ledningens närståendekrets bedömde han att risken för att bolaget skulle användas för penningtvätt var normal.

3.5 Revisorsinspektionens bedömning

Skyldigheter enligt penningtvättslagen i den egna verksamheten

Av utredningen i ärendet framgår att det revisionsföretag som A-son var ställföreträdare för inte genomförde och dokumenterade någon allmän riskbedömning förrän den 1 januari 2022, dvs. cirka ett år efter det att revisionsföretaget startades och A-son på nytt blev auktoriserad som revisor. Revisionsföretaget införde eller dokumenterade inte heller några rutiner eller riktlinjer enligt penningtvättslagen förrän den 1 januari 2022.

Genom att under ett års tid försumma att upprätta en allmän riskbedömning samt rutiner och riktlinjer för verksamheten i revisionsföretaget har A-son brutit i sina skyldigheter enligt penningtvättslagen.

Skyldigheter enligt penningtvättslagen i uppdragen – kundkännedom och kundens riskprofil

En revisor får inte ingå en affärsförbindelse förrän han eller hon har uppnått kundkännedom och i samband med det bland annat slutfört vederbörliga identitetskontroller. För en juridisk person innebär identitetskontrollen en kontroll av bolagets registreringsbevis eller motsvarande. Först när det genom denna kontroll är utrett bl.a. vilka som har rätt att företräda bolaget, är det möjligt att genomföra en identitetskontroll av företrädarna.

Det ovan sagda innebär i detta fall att A-son skulle ha slutfört kontrollen av byggvarubolagets identitet innan han ingick affärsförbindelsen med bolaget i slutet av år 2021. Av revisionsdokumentationen framgår inte annat än att den åtgärd som han vidtog för att kontrollera bolagets identitet – en utskrift av ett registreringsbevis – utfördes först i januari 2022, vilket var för sent.

A-son har i fråga om samtliga tre uppdrag uppgett att han kontrollerade identiteten på bolagens företrädare och de verkliga huvudmännen vid personliga möten i samband med att uppdragsbrev upprättades. Vid dessa möten ska också, enligt A-son, en kontroll av huruvida någon av företrädarna var en person i politiskt utsatt ställning ha gjorts samt en kontroll av koppling till högriskredjeland. I dokumentationen kommer dock dessa

kontroller till uttryck enbart i handlingar som ligger betydligt senare i tiden, i juni 2022 avseende byggvarubolaget och hotellbolaget (dvs. sex respektive åtta månader senare) samt i maj 2022 avseende bilbolaget (fem månader senare).

Av dokumentationen framgår inte om A-son gjorde någon bedömning av kundernas riskprofiler.

I fråga om bilbolaget finns ingen dokumentation som bestyrker att A-son gjorde någon identitetskontroll av den verkliga huvudman som inte var styrelseledamot.

De uppgifter som A-son har lämnat i sina yttranden till Revisorsinspektionen om de åtgärder som han utförde vid sina möten med företagsledningarna är allmänt hållna. De medger ingen bedömning av om åtgärderna var tillräckliga för att ge honom den kundkännedom som han behövde ha innan han ingick affärsförbindelserna. A-son har därmed inte gjort sannolikt att tillräckliga åtgärder för kundkännedom vidtogs. Revisorsinspektionen utgår därför från att sådana åtgärder inte för något av bolagen utfördes i rätt tid (se den i avsnitt 2 beskrivna bevisbörderegeln).

A-son har således åsidosatt sina skyldigheter enligt penningtvättslagen i samtliga tre uppdrag.

4 Förtroenderubbande sidoverksamhet

A-sons auktorisation som revisor upphävdes på hans egen begäran den 2 januari 2020. Han blev åter auktoriserad den 1 januari 2021. Enligt offentliga uppgifter var han styrelseledamot i ett bolag – A-bolaget – mellan den 30 mars 2020 och den 10 februari 2023. Han var även styrelseordförande i A-bolaget mellan den 15 september 2021 och den 10 februari 2023. A-bolaget bedriver teknisk konsultverksamhet inom bygg- och anläggningsteknik och verksamheten består i att bedriva konsult- och entreprenadverksamhet inom fastighetssektorn och därmed förenlig verksamhet.

A-son har gett in ett dokument som uppges utgöra en sammanställning av A-bolagets ”verksamhet och organisation för att använda vid oberoendeanalys i enlighet med analysmodellen vid antagande/bibehållande av framtida revisionsuppdrag i svenska aktiebolag”. Under rubriken *Bolagets verksamhet* anges att A-bolaget tillhandahåller tjänster för fastigheter avseende värmeinjustering och ventilation. Under rubriken *Kunder* anges att dessa utgörs av fastighetsbolag och bostadsrättsföreningar. I dokumentet anges i övrigt vilka produkter bolaget erbjuder, vilka geografiska områden bolaget är verksamt i,

vilka leverantörer det har, vilka konkurrenterna är samt vilka som innehar ledande befattningar. Dokumentet anges vara upprättat år 2020 och uppdaterat åren 2021 och 2022.

A-son har uppgett följande.

A-bolaget har utvecklat en metod för energioptimering. Bolagets nettoomsättning uppgår till cirka 40 mnkr. När han tillträdde som styrelseledamot i bolaget, var han inte auktoriserad revisor. När han ansökte om att på nytt bli auktoriserad revisor, var det hans avsikt att utträda ur styrelsen för A-bolaget. Han ombads emellertid att kvarstå tillfälligt, eftersom en styrelseledamot och bolagets verkställande direktör hade drabbats av sjukdom. Hans förordnande som styrelseledamot i A-bolaget avslutades vid bolagets årsstämma den 31 januari 2023.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Enligt 25 § revisorslagen får en revisor inte utöva annan verksamhet än revisionsverksamhet eller verksamhet som har ett naturligt samband därmed, om utövandet är av sådan art eller omfattning att det kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet eller utövandet på annat sätt är oförenligt med den ställning som följer av behörigheten att utföra lagstadgad revision. I lagens förarbeten anges att sidoverksamhet i form av omfattande affärsverksamhet kan innebära en sådan risk för revisorns opartiskhet och självständighet att revisorn inte bör inneha uppdraget. Av förarbetena kan även utläsas att revisionens intressenter överhuvudtaget inte ska behöva räkna med att en revisor innehar sidouppdrag som kan gå ut över eller komma i konflikt med revisionsuppdraget.¹

Revisorsinspektionen har tidigare uttalat att frågan om huruvida en revisor kan utöva sidoverksamhet i form av styrelseuppdrag i ett bolag måste prövas mot dels det affärsintresse som revisorn får i det enskilda bolaget, dels omfattningen och arten av bolagets verksamhet.²

Av revisorslagens förarbeten framgår att bedömningen av sidoverksamhetens art måste göras i relation till bl.a. vilken verksamhet som revisionsklienterna bedriver. Revisorn bör exempelvis inte ha styrelseuppdrag som kan förväntas föranleda en typ av ställnings-

¹ Se prop. 2000/01:146 s. 55.

² Se Revisorsinspektionens beslut den 12 maj 2017, dnr 2017-426.

taganden som han eller hon också, men från en granskande utgångspunkt, behöver göra i sin revisionsverksamhet. Detta kan bli fallet om revisorn är styrelseledamot i ett bolag som bedriver verksamhet i samma bransch som en revisionsklient.³ Hänsyn kan även tas till andra omständigheter, exempelvis vad som föranlett revisorn att åta sig uppdraget liksom uppdragets omfattning. I Revisorsinspektionens praxis avseende förhandsbesked i frågan har viss hänsyn tagits till förhållanden som att egendom tas över inom ramen för ett generationsskifte eller till att revisorns befattning med bolaget planeras bli förhållandevis begränsad. I detta fall har A-son uppgett att han hade för avsikt att utträda ur styrelsen för A-bolaget när han ämnade ansöka om auktorisation på nytt. Revisorsinspektionen konstaterar dock att han trots detta kom att sitta kvar i styrelsen under mer än två år från det att han på nytt blev auktoriserad revisor och att han under en del av denna tid också axlade rollen som styrelseordförande i bolaget.

Uppdraget som styrelseledamot, och sedan under knappt ett och ett halvt år uppdraget som styrelseordförande, innebar i detta fall att A-son fick ett betydande affärsmässigt intresse i bolaget. Revisorsinspektionen finner också att uppdragen, mot bakgrund av bolagets storlek, får anses ha varit relativt omfattande. Vidare bedriver bolaget verksamhet delvis inom samma branscher som A-sons revisionsklienter verkar i. Vid en samlad bedömning finner Revisorsinspektionen därför att uppdragen var av sådan art och omfattning att de stod i strid med bestämmelserna i 25 § revisorslagen. A-son borde alltså inte ha behållit uppdraget som styrelseledamot när han auktoriserades som revisor i januari 2021 och han borde inte ha åtagit sig uppdraget som styrelseordförande. Genom att ändå göra det har han åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

5 Oberoende

A-son har ombetts att redogöra för hur han har hanterat sitt oberoende i relation till klienter i branscher som berörs av A-bolagets (se avsnitt 3) verksamhet. Ett av dessa är ett kommunägt bostadsbolag där han är revisor. Han har gett in dokumentationen av sin oberoendeanalys ur revisionsprogrammet för detta uppdrag. I dokumentet – som upptar en sida – anges under rubriken *Omständigheter som kan utgöra jäv/bot* ”Inga sådana omständigheter har konstaterats”. Dokumentet innehåller utöver detta enbart en anteckning om att uppdraget kunde accepteras.

³ Jfr prop. 2000/01:146 s. 107

A-son har uppgett följande.

A-bolaget tillhandahåller tjänster för fastigheter avseende värmejustering och ventilation. För att säkerställa sin opartiskhet och självständighet (oberoende) gentemot eventuella framtida revisionsklienter genomförde han en oberoendeanalys av sitt styrelseuppdrag i A-bolaget. Analysen omfattade en genomgång och dokumentation av bolagets huvudsakliga produkter, kundsegment, geografiska verksamhetsområden, leverantörer, personer i bolagets ledning och styrelse samt nätverk. Denna analys och dokumentation har löpande uppdaterats vid väsentliga förändringar. För varje nytt revisionsuppdrag som han har åtagit sig efter den 1 januari 2021 har han genomfört en oberoendeanalys enligt den s.k. analysmodellen. Vid dessa prövningar, liksom vid den löpande utvecklingen av ett revisionsuppdrag samt vid hans prövning av om ett uppdrag kan behållas, har analysen och dokumentationen av A-bolaget beaktats.

Bostadsbolaget är helägt av en kommun och ska förvärva, avyttra, äga, bebygga och förvalta fastigheter med bostäder och affärslokaler. Bolaget förvaltar 348 lägenheter och ett mindre antal lokaler. Han blev vald revisor i bolaget i november 2021 och genomförde inför antagandet av uppdraget en oberoendeanalys i enlighet med analysmodellen. Han kunde vid sin prövning inte identifiera några eventuella omständigheter som typiskt sett kunde utgöra ett hot mot hans opartiskhet eller självständighet. Han stämde av sin dokumentation av A-bolagets verksamhet mot inhämtade bolagsuppgifter avseende bostadsbolaget. Hans prövning visade att det inte förelåg vare sig någon jävssituation eller något hot avseende egenintresse, självgranskning, partsställning, vänskap, skrämsel eller annan omständighet. Utifrån resultatet av den genomförda oberoendeanalysen accepterade han uppdraget. Under tiden fram till dess att han avgick ur A-bolagets styrelse tillkom inga omständigheter som innebar jäv eller utgjorde hot mot hans opartiskhet eller självständighet.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Enligt den s.k. analysmodellen i 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.

I paragrafens första stycke 1 anges ett antal typsituationer där utgångspunkten är att revisorn måste avböja eller avsäga sig uppdraget. En av typsituationerna är om revisorn har ett direkt eller indirekt ekonomiskt intresse i uppdragsgivarens verksamhet. Förutom

i de särskilt angivna typsituationerna ska revisorn enligt första stycket 2 (den s.k. generalklausulen) avböja eller avsäga sig uppdraget om det föreligger något annat förhållande av sådan art att det kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet.

Revisorn behöver dock, enligt paragrafens andra stycke, 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.

Syftet med generalklausulen och de övriga punkterna i 21 a § revisorslagen är att trygga att en revisor inte bara är opartisk och självständig (faktiskt oberoende) utan också att han eller hon för omgivningen framstår som opartisk och självständig (synbart oberoende).

Av 24 § samma lag följer att revisorer ska dokumentera sådan information som är väsentlig för att revisorns oberoende ska kunna bedömas i efterhand. Ytterligare bestämmelser om dokumentation av oberoendet finns i verksamhetsföreskrifterna. I 7 § p. 6–8 verksamhetsföreskrifterna anges att det av dokumentationen ska framgå de omständigheter, ägnade att enligt 21 a § 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 § revisorslagen. Revisorsinspektionen har i tidigare beslut erinrat om att de omständigheter som är ägnade att rubba förtroendet för revisorn ska framgå av dokumentationen. Det räcker inte att i dokumentationen ange att t.ex. ett självgranskningshot har bedömts föreligga utan ett närmare angivande av vilka omständigheter som grundar detta hot. Även eventuella motåtgärder måste dokumenteras på ett tydligt sätt.

Att A-son var styrelseledamot och ordförande i ett bolag som sålde ventilations- och värmejusteringslösningar till fastighetsägare utgjorde enligt Revisorsinspektionens mening sådana omständigheter som kunde rubba förtroendet för hans opartiskhet eller självständighet i bostadsbolaget. Det förelåg därför en presumtion för att han skulle avsäga sig uppdraget. Varken det som anges i revisionsdokumentationen eller det som A-son har uppgett i sina yttranden utgör sådana omständigheter eller åtgärder som neutraliserade detta hot mot hans oberoende. Genom att trots detta kvarstå i uppdraget har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

6 Nettoomsättning samt Råvaror och förnödenheter & handelsvaror (byggvarubolaget)

Posten Nettoomsättning redovisades i byggvarubolagets årsredovisning med 22,1 mnkr. Den bestod huvudsakligen av försäljning av varor utanför EU med 18,9 mnkr.

I den övergripande revisionsstrategin under avsnitt C. *Försäljningsprocessen* anges följande. ”[person X och person Y]. Avstämning och påminnelser var tredje månad.” A-sons bedömning av processen var att den inte hade en väsentlig påverkan på revisionen.

Dokumentationen för posten Nettoomsättning består av en kontosammanställning och ett arbetsprogram. Stegen i arbetsprogrammet är besvarade med u.a. (utan anmärkning).⁴

Efter granskningsåtgärden *Är hela eller del av verksamheten skattepliktig? Kontrollera att korrekt ingående och utgående mervärdesskatt dragits av* har antecknats att en stor del av moderbolagets inköp sker från Vietnam och skeppas direkt till kund utanför EU. Det anges också att posten har granskats analytiskt. Enligt granskningsåtgärden *Kontrollera att faktureringen/försäljningen före och efter balansdagen är bokfört i rätt period* granskades faktureringen i december 2021 och januari 2022 samt inköpsfakturor från det vietnamesiska dotterbolaget. Bedömningen var att avklippet var riktigt hanterat. Efter granskningsåtgärden *Skapa en förväntan för försäljning på belår utifrån föregående år, trender och andra kända faktorer och bestäm accepterad avvikelser* har antecknats att försäljningen till en stor amerikansk kund hade ökat år 2021 i jämförelse med år 2020, vilket enligt moderbolagets ledning förklarade en stor del av intäktsökningen. Under rubriken *Övriga noteringar och iakttagelser på posten* i arbetsprogrammet har antecknats att täckningsgraden var 13,5 procent i jämförelse med 18,9 procent föregående år. Beträffande förändringen av täckningsgraden erhöll A-son en förklaring från moderbolagets ledning. Totalt gjordes fyra stickprov för månaderna december 2021 och januari 2022 avseende faktureringen och inköpsfakturor. A-sons slutsats var att posten Nettoomsättning kunde accepteras.

⁴ Granskningsstegen var följande; *Analysera den redovisade momsen på belår utifrån bolagets försäljning, Är hela eller delar av verksamheten skattepliktig? Kontrollera att korrekt ingående och utgående moms dragits av, Analysera kreditnotor före och efter balansdagen och säkerställ korrekt periodisering, Har analys genomförts av under året bokade kundförluster? Är dessa konstaterade? Har moms behandlats riktigt? Avklippskontroll, Kontrollera att faktureringen/försäljningen före och efter balansdagen är bokfört i rätt period, Finns förskott från kund och förutbetalda hyror att ta hänsyn till och har dessa periodiserats korrekt?, Skapa en förväntan för försäljning på belår utifrån föregående år, trender, branschen och andra kända faktorer och bestäm accepterad avvikelser.*

Underlagen till posten består av en bokslutsbilaga över nettoomsättningen och huvudboksutdrag för posten Förskott från kunder för perioden 21 januari – 25 december 2021, inköpsfakturer (tre för december 2021 och en för januari 2022) och fyra kundfakturer för samma period (december 2021 och januari 2022).

A-son har till Revisorsinspektionen gett in ett sekretessavtal mellan det vietnamesiska dotterbolaget och den amerikanska kunden.

Posten Råvaror och förnödenheter & handelsvaror redovisades i byggvarubolagets årsredovisning med 19,1 mnkr. Den bestod huvudsakligen av inköp från det vietnamesiska dotterbolaget (18,9 mnkr.)

I dokumentationen finns ett dokument, betecknat *Internprissättning inom koncernen*. Av dokumentet framgår att bolaget är moderbolag till ett helägt vietnamesiskt dotterbolag och att dotterbolaget bedriver tillverkning och försäljning av inredningsprodukter och annan legotillverkning. Enligt dokumentet avser de inköp som moderbolaget gör från sitt dotterbolag till största delen varor för vidareförsäljning till den amerikanska marknaden. Av dokumentet framgår också att prissättningen av de produkter som moderbolaget köper från dotterbolaget baseras på en marknadsmässig produktkalkyl med vinstmarginal.

I den övergripande revisionsstrategin under *avsnitt A. Inköpsprocessen* anges följande. ”[person X och person Z] sköter löpande inköp vid order från kund.” A-son har, enligt dokumentet, bedömt att processen inte hade en väsentlig påverkan på revisionen.

Dokumentationen består i övrigt av en kontosammanställning och ett arbetsprogram. Stegen i arbetsprogrammet är besvarade med u.a.⁵

Efter granskningsåtgärden *Är hela eller del av verksamheten skattepliktig? Kontrollera att korrekt ingående och utgående moms dragits av* har antecknats att stor del av moderbolagets inköp sker från Vietnam och skeppas direkt till kund utanför EU. Posten har granskats analytiskt. Enligt anteckningar vid granskningsåtgärden *Säkerställ att avsedda varor och tjänster levereras i samma redovisningsperiod som fakturan och att fakturorna har periodiserats korrekt* har inköps-

⁵ Granskningsåtgärderna var följande; *Är hela eller delar av verksamheten skattepliktig? Kontrollera att korrekt ingående och utgående moms dragits av, Rimlighetsbedöm ingående moms mot redovisade inköp/kostnader, Gör pristest på lagerartiklar. Bedöm rimligheten i värderingen. Stickprovsgranska xxx artiklar genom att stämma av lagervärdet mot inköpsfakturer; Säkerställ att avsedda varor och tjänster levereras i samma redovisningsperiod som fakturan och att fakturorna har periodiserats korrekt, Stickprovsgranska leverantörsfakturer och säkerställ att rörelsefrämmande kostnader inte belastar redovisningen, Gå igenom urval av leverantörsfakturer före och efter bokslutsdagen för att säkerställa att posten är fullständig, Analysera årets bruttovinst och jämför mot tidigare år.*

fakturor från dotterbolaget och kundfakturor granskats för december 2021. Det framgår också att samtliga granskade inköp som har skett i december också har fakturerats i december. Av dokumentet framgår även att A-son granskade inköps- och kundfakturor i januari 2022 med avseende på avklippet och att det totalt gjordes fyra stickprov för månaderna december och januari.

Underlag till posten består av bokslutsbilaga, sammanställning över mervärdesskatt, kopior av inköpsfakturor, beställningar och kundfakturor. Den slutsats som A-son har antecknat är att posten Råvaror och förnödenheter & handelsvaror kunde accepteras.

A-son har till Revisionsinspektionen gett in kopior på tre produktkalkyler, en inköpsfaktura daterad den 24 december 2020 och ett dokument rubricerat *Produktkalkyler och påslag/marginal mellan dotterbolaget och moderbolaget*.

A-son har uppgett följande.

När det gäller posten Nettoomsättning tog han genom samtal och viss verifiering del av och dokumenterade att moderbolaget hade ett antal processer och rutiner för intern kontroll. Dessa beskrevs och dokumenterades i arbetsprogrammet.

Hans granskning av intäktsredovisningen skedde genom substansgranskning. Granskningen gjordes genom analytisk granskning och jämförelse av täckningsgrad och budget mot föregående år, granskning av eventuella krediteringar, kundförluster, periodiseringskontroll samt riktighet och fullständighet i redovisningen av fakturering för perioden december 2021 och januari 2022. Därtill granskades mervärdesskatt på årsbasis av momspliktig verksamhet. Han diskuterade rimligheten i nettoomsättningen med företagsledningen.

Det fanns inget skriftligt avtal med den amerikanska kunden utan endast ett sekretessavtal mellan det vietnamesiska dotterbolaget och den amerikanska kunden. Enligt moderbolagets ägare gäller sekretessavtalet även för moderbolaget. Betalningsvillkoren mellan parterna framgick av inköpsordern, betalningen skedde i flera steg; förskott och slutbetalning.

När det gäller posten Råvaror och förnödenheter och handelsvaror tog han genom samtal och viss verifiering del av och dokumenterade att moderbolaget hade processer och rutiner för intern kontroll. Han beskrev och dokumenterade dessa i arbetsprogrammet.

Hans granskning av posten skedde genom substansgranskning. Han erhöll dokumentet *Internprissättning inom koncernen* från företagsledningen. Han diskuterade den prismetod som beskrivs i dokumentet med företagsledningen. Ledningen förtydligade att moderbolagets vinstmarginal på produkter sålda till kund, som tillverkas och inköps från dotterbolaget, ska ligga mellan 8–10 procent beroende på produkt och produktkostnad. Utifrån detta granskade han produktkalkyler för ett antal produkter inköpta från dotterbolaget samt kundfakturor avseende försäljning av dessa produkter. Hans slutsats var att internprissättningen mellan dotterbolaget och moderbolaget höll sig inom det som hade fastställts av företagsledningen och stod i överensstämmelse med dokumentet för internprissättning inom koncernen. Slutsatsen av hans granskning var att han inte hade kunnat identifierat några risker för väsentliga fel, medvetna eller omedvetna.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Intäktsredovisningen är normalt ett väsentligt granskningsområde som revisorn har anledning att ägna särskild uppmärksamhet. I förevarande fall var såväl intäkterna av varor från den amerikanska kunden som inköpen från det vietnamesiska dotterbolaget väsentliga. A-son hade därför anledning att ägna båda dessa försäljnings- respektive inköpstransaktioner särskild uppmärksamhet. Av dokumentationen framgår endast en kortfattad beskrivning av processerna.

Beträffande inköpen från det vietnamesiska dotterbolaget finns i dokumentationen ett dokument rubricerat *Internprissättning inom koncernen* i vilket anges att prissättningen av de produkter som moderbolaget köpte från dotterbolaget baserades på en marknadsmässig produktkalkyl med vinstmarginal.

Av A-sons yttrande till Revisorsinspektionen framgår att han genom samtal och viss verifiering tog del av och dokumenterade att bolaget hade ett antal processer och rutiner för intern kontroll. Det framgår också att bolaget inte hade något skriftligt kundavtal med den amerikanska kunden. Det som fanns var endast ett sekretessavtal, tecknat mellan det vietnamesiska dotterbolaget och den amerikanska kunden.

Av A-sons yttrande framgår vidare att han diskuterade den beskrivna prismetoden med företagsledningen och att han utifrån viss granskning av produktkalkyler och kundfakturor kom fram till att moderbolagets vinstmarginaler låg i det angivna intervallet 8 – 10 procent.

Enligt ISA 330 *Revisorns hantering av bedömda risker* p. 21 ska revisorn, när han eller hon har fastställt att en bedömd risk för väsentliga felaktigheter på påståendenivån är en betydande risk, utföra substansgranskning med särskild inriktning på den risken. När revisorn hanterar en betydande risk enbart genom substansgranskning, ska granskningen innefatta detaljgranskning.

Av dokumentationen framgår att A-son utförde viss substansgranskning i form av stickprovsgranskning. I sina yttranden till Revisorsinspektionen har han redogjort även för vissa andra granskningsåtgärder. Varken de dokumenterade eller de beskrivna åtgärderna kan emellertid anses ha gett honom tillräckliga och godtagbara revisionsbevis för riktigheten och fullständigheten i de intäkter som avsåg de produkter som härrörde från det vietnamesiska dotterbolaget. Inte heller gav åtgärderna honom tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att godta posten Råvaror och förnödenheter & handelsvaror såvitt gäller inköpen från vietnamesiska dotterbolaget.

A-sons slutsatser grundade sig till väsentlig del på företagsledningens beskrivning av rutinerna. Enligt Revisorsinspektionens bedömning har han, genom att okritiskt acceptera revisionsbevis från företagsledningen, brutit i den professionella skepticism som en revisor ska iaktta.

Till följd av den otillräckliga granskningen hade A-son inte grund för att tillstyrka ett fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

7 Kundfordringar (byggvarubolaget)

Posten Kundfordringar redovisades i årsredovisningen för byggvarubolaget med 3,4 mnkr. Dokumentationen består av en kontosammanställning och ett arbetsprogram. Stegen i arbetsprogrammet är besvarade med u.a. Efter granskningsåtgärden *Gör betalningskontroll efter bokslutsdagen* har antecknats att betalningskontroll gjordes mot kundreskontra per den 13 juni 2022.

A-son har uppgett följande.

Betalningsuppföljning gjordes mot kundreskontra daterad den 13 juni 2022. Han har dessutom granskat kreditfakturer för januari 2022.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Av ISA 500 *Revisionsbevis* p. 6 framgår att en revisor ska utforma och utföra granskningsåtgärder som är lämpliga med hänsyn till omständigheterna för att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis. Revisionsbevisens kvalitet är beroende av deras ändamålsenlighet, dvs. bevisens relevans och tillförlitlighet som stöd för de slutsatser som revisorn använder sig 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).

Posten Kundfordringar var en väsentlig post och A-son hade därför anledning att ägna posten särskild uppmärksamhet. Hans dokumentation består av arbetsprogram och en kontosammanställning på vilka han har antecknat u.a. Av arbetsprogrammet framgår att posten hade reglerats efter bokslutsdagen.

Av dokumentationen framgår att vid A-sons granskning gjordes betalningsuppföljning med kundreskontran som underlag. Att göra en betalningsuppföljning med enbart kundreskontran som underlag är emellertid inte ägnat att ge tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för posten. Den granskning som framträder i dokumentationen var därför inte tillräcklig. Vad han uppgett om granskning av kreditfakturor från januari 2021 påverkar inte bedömningen.

Med hänsyn till att posten Kundfordringar var väsentlig innebar den otillräckliga granskningen att A-son saknade grund för att tillstyrka fastställandet av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra det har han åsidosatt god revisionssed.

8 Nettoomsättning (bilbolaget)

Posten Nettoomsättning redovisades i bilbolagets årsredovisning för år 2021 med 37 mnkr.

I dokumentationen finns ett handskrivet arbetsblad rubricerat *Betalningsrutin*. I arbetsbladet finns anteckningar med en kortfattad beskrivning av betalningssystemet, hantering av bolagets terminal för betalning samt utförd granskning. A-son har som sin

slutsats av granskningen antecknat att det inte fanns något att anmärka på. Det framgår vidare att han bedömde att bolaget hade en god intern kontroll över betalningsrutinen.

Dokumentationen för posten Nettoomsättning består av en kontosammanställning och ett arbetsprogram. Stegen i arbetsprogrammet är besvarade med u.a.⁶

Efter granskningsåtgärden *Kontrollera att faktureringen/försäljningen före och efter balansdagen är bokfört i rätt period* har antecknats att samtliga verifikationer för december 2021 och januari 2022 hade granskats med beaktande av periodisering. I anslutning till granskningsåtgärden *Skapa en förväntan för försäljning på helår utifrån föregående år, trender, branschen och andra kända faktorer och bestäm accepterad avvikelse* finns en notering om att bolaget hade ökat sin försäljning år 2021 med sju procent jämfört med föregående år. Detta var i linje med bolagets förväntan, eftersom bolaget hade haft svårt att få fram nya bilar till försäljning, men detta problem hade lättat under år 2021, eftersom bolaget hade bytt från ett bilmärke till ett annat. Under rubriken *Övriga noteringar och iakttagelser på posten* har antecknats att bolaget hade en mycket liten kontantförsäljning. Det framgår vidare att bolagets kassaregister var certifierat. Slutligen framgår det att granskning genomfördes stickprovsvis av kassatransaktioner för ett antal kassarapporter med avseende på dagligt kassaavslut.

Underlaget till posten består av ett kontoutdrag från bank, daterat den 31 mars 2021, och fyra kassarapporter, daterade den 25, 26, 29 och 31 mars 2021. På kontoutdraget har markerats fyra datum med bockar för kontokortsinbetalningar. A-son har som slutsats angett att posten Nettoomsättning kunde accepteras.

A-son har till Revisionsinspektionen gett in ett dokument som är rubricerat [*Bilbolaget*], *Rutiner för inköp och försäljning av fordon*. Dokumentet innehåller en beskrivning av rutiner vid inköp av nya och begagnade fordon samt försäljning av fordon. Han har vidare gett in ett utklipp från betalterminalbolagets webbplats av vilket framgår att bolaget har ett dedikerat antibedrägeriteam vars fokus är att förebygga ekonomisk brottslighet.

A-son har uppgett följande.

⁶ Granskningsstegen var följande; *Analysera den redovisade momsen på helår utifrån bolagets försäljning, Analysera kreditnotor före och efter balansdagen och säkerställ korrekt periodisering, Har analys genomförts av under året bokade kundförluster? Är dessa konstaterade? Har moms behandlats riktigt? Kontrollera att faktureringen/försäljningen före och efter balansdagen är bokfört i rätt period, Skapa en förväntan för försäljning på helår utifrån föregående år, trender, branschen och andra kända faktorer och bestäm accepterad avvikelse.*

Hans granskning av bolagets nettoomsättning baserades inte på tester av bolagets interna kontroll. Han förvissade sig genom möten och diskussioner om att bolaget hade vissa rutiner för intern kontroll. De beskrivna rutinerna för inköp och försäljning av fordon avsåg hur inköp och försäljningar hanterades i redovisningen och hans verifiering bestod av att redovisningskonsulten visade honom hur ett antal sådana transaktioner bokfördes i huvudboken, vilket han noterade. Några underlag från granskningen kopierades inte. Hans bedömde att det förelåg en normal risk för väsentliga fel, medvetna eller omedvetna. Hans granskning av posten gjordes genom substansgranskning av bolagets räkenskaper.

Substansgranskningen skedde genom granskning av samtliga bokförda intäktstransaktioner i december 2021 avseende räkenskapspåståendena existens, riktighet och fullständighet. Granskningen omfattade samtliga bokförda intäktstransaktioner i januari 2022. Det gjordes också en kontroll av eventuella krediteringar i januari 2022 utifrån en skapad förväntan av bolagets försäljning år 2021 som sedan diskuterades och verifierades av företagsledningen. Slutligen utfördes en analytisk granskning genom en jämförelse av bolagets täckningsgrad i förhållande till föregående år. Iakttagelserna diskuterades med företagsledningen som förklarade avvikelserna mellan åren.

Han hänvisar till det handskrivna dokumentet *Betalningsrutin* i dokumentationen i vilket han har redogjort för sin kartläggning av bolagets kassarutin vid betalning via handterminal (betalningsterminal för kortbetalningar). Det var bara en mycket liten del av bolagets nettoomsättning som registrerades genom handterminal. Merparten av försäljningen av fordon, reservdelar och service fakturerades kund (privatkund och företagskund). Bolaget hade ingen kontantförsäljning och endast ett mycket litet antal kortbetalningar från kund. Han ansåg därför att risken för väsentliga fel, medvetna eller omedvetna, i redovisningen för denna hantering var oväsentlig. I samband med besök hos kunden genomfördes stickprovsgranskning, för 15 dagar i mars 2021, av kassarapporter. För fyra av dessa dagar sparades underlag i form av kopia på bankkontoutdrag och kopior på kassarapporter, vilket finns dokumenterat i arbetsprogrammet för posten Nettoomsättning. För övriga elva dagar genomfördes granskning mot bankkontoutdrag och kopior på kassarapporter. Underlagen för den dokumenterade granskningen sparades inte. Denna granskning finns även dokumenterad i dokumentet *Betalningsrutin*. Hans slutsats efter genomförd granskning var att bolagets kassaredovisning fungerade enligt bolagets rutin.

Enligt bolaget är handterminalen certifierad av Skatteverket. Något certifikat från Skatteverket förevisades honom inte. Han sökte därför på betalterminalbolagets webbplats där det framgår att dess handterminaler hade hög säkerhet när det gällde att förebygga ekonomisk brottslighet.

Utifrån resultatet av hans granskning var hans bedömning att det inte förelåg några väsentliga fel i bolagets redovisning av posten Nettoomsättning.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Som påpekats i avsnitt 6 är intäktsredovisningen normalt ett väsentligt granskningsområde som revisorn har anledning att ägna särskild uppmärksamhet. I förevarande fall var posten Nettoomsättning väsentlig. A-son hade därför anledning att ägna posten särskild uppmärksamhet.

Enligt ISA 330 p. 21 ska revisorn, när han eller hon har fastställt att en bedömd risk för väsentliga felaktigheter på påståendenivån är en betydande risk, utföra substansgranskning med särskild inriktning på den risken. När revisorn hanterar en betydande risk enbart genom substansgranskning, ska granskningen enligt samma punkt innefatta detaljgranskning.

Av dokumentationen framgår att den substansgranskning som A-son utförde i det nu aktuella fallet var en stickprovgranskning. A-son har i sitt yttrande till Revisorsinspektionen hänvisat till denna stickprovgranskning men har inte lämnat några ytterligare uppgifter av väsentlig betydelse för bedömningen av granskningen. Varken de åtgärder som framgår av dokumentationen eller det som han har redogjort för i sitt yttrande kan anses ha gett honom tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för riktigheten och fullständigheten i intäktsredovisningen.

Till följd av den otillräckliga granskningen av posten hade A-son inte grund för att tillstyrka ett fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

9 Kundfordringar (hotellbolaget)

Posten Kundfordringar redovisades i hotellbolagets årsredovisning för år 2021 med 7,5 mnkr, varav delposten Kundreskontran uppgick till 7,1 mnkr. Posten hade ökat med 6,9

mnkr från föregående år. A-sons dokumentation består av en kontosammanställning och ett arbetsprogram. Stegen i arbetsprogrammet är besvarade med u.a. Efter granskningsåtgärden *Gör betalningskontroll efter bokslutsdagen* har antecknats att betalningskontroll gjordes mot kundreskontra för juni månad 2022.

A-son har uppgett följande.

Betalningsuppföljning av redovisade kundfordringar per den 31 december 2021 gjordes genom granskning av bolagets kundreskontra för juni 2022.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Det finns inledningsvis anledning att erinra om de bestämmelser i ISA 500 som har redogjorts för tidigare i detta beslut (se avsnitt 6).

Posten Kundfordringar var en väsentlig post i årsredovisningen för hotellbolaget och A-son hade därför anledning att ägna posten särskild uppmärksamhet. Hans dokumentation består av ett arbetsprogram och en kontosammanställning på vilka han har antecknat u.a. Av arbetsprogrammet framgår att posten hade reglerats efter bokslutsdagen.

Av dokumentationen kan utläsas att det vid A-sons granskning gjordes en betalningsuppföljning med kundreskontran som underlag. Att göra en betalningsuppföljning med enbart kundreskontran som underlag är emellertid, som redan tidigare har påpekats, inte ägnat att ge tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för posten Kundfordringar.

Med hänsyn till att posten Kundfordringar var väsentlig innebar den otillräckliga granskningen att A-son saknade grund för att tillstyrka fastställandet av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra det har han åsidosatt god revisionssed.

10 Upplýsning i revisionsberättelsen om tidigare revisor (samtliga bolag)

A-sons uppdrag som revisor utgjorde i samtliga tre bolag nya revisionsuppdrag för honom. Hans revisionsberättelser saknar upplýsning om att bolagens årsredovisningar för föregående år hade reviderats av en annan revisor.

A-son har uppgett följande.

I samtliga bolag hade bytet av revisor skett på respektive bolags initiativ genom val på extra bolagsstämma. Det har förekommit att information i revisionsberättelsen om att föregående räkenskapsår reviderats av en annan revisor har tolkats som en ”anmärkning” i revisionsberättelsen av kreditratingbolag. Detta har påverkat det berörda bolagets kreditrating negativt. Utifrån vetskapen om detta och hans fleråriga kontakt med berörda bolag och deras intressenter var hans professionella bedömning att inte lämna den informationen i sina revisionsberättelser. Han hade avstämningar med avgående revisor i respektive bolag.

I ett senare yttrande har A-son tillagt att det var ett misstag att revisionsberättelserna saknade de aktuella upplysningarna.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

En revisor ska enligt FAR:s rekommendation i revisionsfrågor RevR 700 *Revisionsberättelsens utformning* p. 137 lämna upplysningar i enlighet med exempel 19 kopplat till 9 kap. 36 § aktiebolagslagen (2005:551) i RevR 9 *Revisorns övriga yttranden enligt aktiebolagslagen och aktiebolagsförordningen*.

Enligt RevR 700 p. 134 kan revisorn, om föregående års årsredovisning reviderades av en tidigare revisor, besluta att upplysa om att så är fallet och om typen av uttalanden som den tidigare revisorn gjort samt ange datum för denna revisionsberättelse. Revisorn bör lämna sådana upplysningar, om det inte finns särskilda skäl som talar emot. Exempel på särskilda skäl kan vara byten mellan revisorer i samma revisionsföretag eller byte från registrerat revisionsbolag till revisor verksam i det registrerade revisionsbolaget.

A-son har inte i något fall lämnat uppgift om att föregående års årsredovisning hade reviderats av en annan revisor. Det som han har uppgett som skäl för detta utgör enligt Revisorsinspektionens mening inte sådana omständigheter som krävs för att avstå från att lämna sådana uppgifter. Han har härigenom åsidosatt god revisionssed.

11 Sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

A-son har genom sina uppdrag som ledamot och ordförande i A-bolagets styrelse äventyrat sitt oberoende som revisor. Därutöver har han i flera avseenden brutit i sina skyldigheter enligt regelverket mot penningtvätt och finansiering av terrorism.

Revisorsinspektionen har därutöver funnit flera brister i A-sons revisionsarbete i de tre bolag som detta ärende behandlar. I två av bolagen har han inte utfört tillräcklig granskning av posten Nettoomsättning och i ett av bolagen har hans granskning av posten Råvaror och förnödenheter & handelsvaror inte varit tillräcklig. Han har för två av bolagen inte utfört en tillräcklig granskning av posten Kundfordringar. Bristerna i granskningen har för samtliga bolag varit sådana att han har saknat grund att tillstyrka fastställandet av bolagens resultat- och balansräkningar. Slutligen har han inte för något av de tre bolagen uppfyllt de särskilda skyldigheter som har åvilat honom med anledning av att föregående räkenskapsår hade reviderats av en annan revisor.

A-son ska, med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen, meddelas en disciplinär åtgärd. Vid valet av disciplinär åtgärd beaktar Revisorsinspektionen följande.

Det som ligger A-son till last är allvarligt. Han ska därför ges en varning. Revisorsinspektionen finner att det, i synnerhet mot bakgrund av de omfattande och systematiska bristerna i hans fullgörande av en revisors skyldigheter på penningtvättsområdet, finns särskilda skäl för att, med stöd av 32 a § revisorslagen, förena varningen 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. Sanktionsavgiften 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 bl.a. att avgiften ska stå i proportion till överträdelsens allvar, hur länge den har pågått, graden av ansvar för den som har begått överträdelsen och revisorns finansiella ställning. I förmildrande riktning talar i detta fall den omständigheten att A-son numera, från den 1 januari 2022, har åtgärdat tidigare brister avseende revisionsföretagets allmänna riskbedömning samt rutiner och riktlinjer. Vid bestämmandet av avgiftens storlek bör samtidigt de övriga betydande brister som har konstaterats i A-sons arbete beaktas.

Revisorsinspektionen anser vid en sammantagen bedömning att sanktionsavgiften för A-son bör bestämmas till 40 000 kr. Sanktionsavgiften tillfaller staten och ska betalas när beslutet vunnit laga kraft.

Ärendet har avgjorts av Revisorsinspektionen genom Tillsynsnämnden för revisorer. I beslutet har deltagit f.d. justitierådet Sten Andersson, ordförande, kammarrättslagmannen Christina Eng, vice ordförande, enhetschefen Tomas Algotsson, redovisningsexperten Sofia Bildstein-Hagberg, auktoriserade revisorn Maria Danckler, rådgivaren Sophie Degenne, auktoriserade revisorn Magnus Fredmer, advokaten Emma Norburg och docenten Jessica Östberg. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt chefsrevisorn Anna-Karin Brusk Rönnqvist och avdelningsdirektören Lotta Westerberg, som har föredragit ärendet, varit närvarande.

Sten Andersson

Lotta Westerberg

Hur man överklagar, se bilaga.