



Tillsynsärende - godkände revisorn A-son

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

1 Inledning

A-son har varit föremål för Revisorsinspektionens kvalitetskontroll och har då bedömts inte bedriva sin revisionsverksamhet enligt god revisionssed och god revisorssed. Detta har föranlett inspektionen att öppna ett ärende inom ramen för den riskbaserade tillsynen.

Revisorsinspektionens utredning har omfattat A-sons granskningsinsatser för räkenskapsåret 2022 i de tre revisionsuppdrag som kvalitetskontrollen omfattade (bolagen benämns i det följande transportbolaget, schaktbolaget och järnhandelsbolaget). Inspektionen har därutöver granskat hans hantering av ytterligare två revisionsuppdrag (bolagen benämns i det följande holdingbolaget och förvaltningsbolaget). Förvaltningsbolaget var moderbolag till transportbolaget. I ärendet har, utöver frågor om kvaliteten i utfört revisionsarbete, frågor om behörighet som revisor aktualiserats. Utredningen har även omfattat frågan om revisionsplikt för A-sons eget revisionsföretag.

Bolagens omsättning och balansomslutning för räkenskapsåret 2022 framgår av följande uppställning (belopp i mnkr).

Bolag	Omsättning	Balansomslutning
Transportbolaget	149	54
Schaktbolaget	73	34
Järnhandelsbolaget	90	29
Holdingbolaget (moderbolag)	0	19
Holdingbolaget (koncern)	126	51
Förvaltningsbolaget (moderbolag)	5	52
Förvaltningsbolaget (koncern)	161	127

Transportbolaget, järnhandelsbolaget, holdingbolaget och förvaltningsbolaget upprättade sina årsredovisningar med tillämpning av Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2016:10) *Årsredovisning i mindre företag* (K2). Schaktbolaget upprättade sin årsredovisning med tillämpning av Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2012:1) *Årsredovisning och koncernredovisning* (K3).

A-son lämnade för samtliga uppdrag revisionsberättelser utan modifieringar, anmärkningar eller upplysningar.

2 Revisorerers 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 revisorerers och registrerade revisionsbolags verksamhet. Dessa kompletteras av International Standard on Auditing (ISA) 230 *Dokumentation av revisionen*. Dokumentationen ska vara tydlig och sammanställd på ett överskådligt sätt. Av dokumentationen ska framgå bl.a. hur granskningen har planerats, vilken granskning som har genomförts, när granskningen har utförts, vilka iakttagelser som har gjorts och vilka slutsatser som har dragits. Underlåtenhet att fullgöra dokumentationsskyldigheten på ett riktigt sätt bedöms som

allvarlig, eftersom den försvårar en analys och en tillfredsställande bedömning av arbetet i efterhand.

Den omständigheten att en revisor inte dokumenterar sina granskningsåtgärder på ovan angivet sätt behöver i och för sig inte innebära att granskningsåtgärderna har varit otillräckliga. I ett sådant fall får dock Revisorsinspektionens bevisbörda anses övergå på revisorn. Det innebär att revisorn måste kunna redogöra för sin granskning på ett sådant sätt att det vid en helhetsbedömning framstår som sannolikt att de påstådda åtgärderna har utförts och att de har haft sådan inriktning och omfattning att de har kunnat tjäna som underlag för välgrundade slutsatser. Vid denna bedömning beaktar Revisorsinspektionen bl.a. hur detaljerade uppgifter revisorn har lämnat om sina granskningsinsatser. Om revisorn därvid inte förmår göra den påstådda granskningen sannolik, utgår Revisorsinspektionen från att någon tillfredsställande granskning inte har skett.

3 Behörighet som revisor (schaktbolaget, transportbolaget och förvaltningsbolaget)

Under utredningen har framkommit att schaktbolaget för räkenskapsåren 2016-2021 överskred mer än ett av de storlekskriterier som anges i 9 kap. 13 och 14 §§ aktiebolagslagen (2005:551). Detsamma gäller transportbolaget, och därmed den koncern där transportbolaget (dotterbolag) och förvaltningsbolaget (moderbolag) ingick, för räkenskapsåren 2017-2021. Detta har väckt frågan om huruvida A-son – som är godkänd revisor – har varit behörig att vara revisor i bolagen.

Schaktbolagets och transportbolagets nettoomsättning, balansomslutning och genomsnittligt antal anställda enligt registrerade årsredovisningar framgår av nedanstående uppställning. A-son var bolagens revisor under samtliga angivna räkenskapsår. Han var också revisor i transportbolagets moderbolag (förvaltningsbolaget).

Schaktbolaget	2021	2020	2019	2018	2017	2016
Nettoomsättning (tkr)	90 217	84 306	79 675	92 621	86 429	82 810

Balansomslutning (tkr)	66 179	69 002	64 194	65 491	61 384	55 916
Antal anställda	61	58	52	56	55	49

Transportbolaget	2021	2020	2019	2018	2017
Nettoomsättning (tkr)	127 418	105 978	107 875	104 428	88 222
Balansomslutning (tkr)	46 203	51 110	54 659	47 448	39 793
Antal anställda	3	85	117	116	95

A-son har uppgett följande.

Detta var en missuppfattning från hans sida. Han trodde att han kunde kvarstå som revisor i schaktbolaget, transportbolaget och förvaltningsbolaget, eftersom han hade uppdragen innan bolagen överskred gränsvärdena. När det gäller transportbolagets årsredovisning för år 2017 hade han kontakt med Bolagsverket om detta, men han måste ha missförstått den information som han fick. Bolagsverket har godkänt samtliga årsredovisningar.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Av 9 kap. 13 § aktiebolagslagen följer att minst en revisor som bolagsstämman utser ska vara auktoriserad revisor, om bolaget för vart och ett av de senaste två räkenskapsåren uppfyller mer än ett av de villkor avseende antal anställda, redovisad balansomslutning och redovisad nettoomsättning som anges i lagrummet. Det är här fråga om de kriterier som i redovisningslagstiftningen används för att avgränsa s.k. större företag, dvs. i medeltal mer än 50 anställda, en balansomslutning om mer än 40 mnkr eller en nettoomsättning om mer än 80 mnkr. Enligt 9 kap. 14 § samma lag gäller kravet på auktoriserad revisor även för moderbolag i en koncern om koncernen uppfyller mer än ett av motsvarande villkor.

I detta fall var förhållandena sådana att schaktbolaget var skyldigt att utse minst en auktoriserad revisor från och med räkenskapsåret 2018. För transportbolaget och

förvaltningsbolaget gällde detsamma från och med räkenskapsåret 2019. A-son – som var ensam revisor i bolagen – var därmed inte behörig att inneha uppdragen från och med dessa räkenskapsår och framåt. Genom att trots detta revidera schaktbolaget för räkenskapsåren 2018–2022 och transportbolaget och förvaltningsbolaget för räkenskapsåren 2019–2022 har han åsidosatt god revisorssed. Att Bolagsverket likväl registrerade årsredovisningarna medför inte någon annan bedömning.

4 Tidpunkt för granskning och lämnande av revisionsberättelse (schaktbolaget)

Revisorsinspektionen har inhämtat den årsredovisning för schaktbolaget som registrerades hos Bolagsverket för räkenskapsåret 2022. Enligt fastställelseintyget fastställdes årsredovisningen på årsstämma den 21 februari 2023. A-sons revisorspåteckning och revisionsberättelse är daterade med samma datum. Handlingarna inkom och registrerades hos Bolagsverket den 3 maj 2023.

I A-sons dokumentation finns en årsredovisning för samma räkenskapsår där det i fastställelseintyget anges att den fastställts på årsstämma den 19 maj 2023. Revisorspåteckningen och den revisionsberättelse som finns i akten är daterade med samma datum.

A-sons i revisionsakten dokumenterade granskningsåtgärder är i huvudsak daterade den 19 och 20 maj 2023.

A-son har uppgett följande.

Den registrerade årsredovisningen är felaktig och skulle aldrig ha skickats in till Bolagsverket. Bolagets dåvarande ekonomichef och A-sons assistent hade under flera veckor gått igenom räkenskaperna, eftersom bolagets bank önskade få tillgång till preliminära bokslut för samtliga koncernföretag. Boksluten för andra bolag i koncernen hade färdigställts och även för schaktbolaget fanns det en förhoppning om att bli färdig i början av året. Alla handlingar gjordes klara för underskrifter. Tyvärr hann han dock inte med schaktbolaget. Av misstag undertecknades tydligen årsredovisningen och revisionsberättelsen och någon skickade uppenbarligen in de felaktiga handlingarna till Bolagsverket.

Årsredovisningen för schaktbolaget upprättades i maj 2023, då också revisionen genomfördes. Handlingarna skickades därefter in till Bolagsverket. När det gjordes visste han inte att den felaktiga versionen av årsredovisningen hade skickats in tidigare.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

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

I detta fall daterades en första undertecknad revisionsberättelse den 21 februari 2023. Revisionen utfördes dock inte förrän i maj 2023.

Genom att lämna en revisionsberättelse vid ett datum då revisionen inte var avslutad har A-son åsidosatt god revisionssed. Det som han har uppgett om att undertecknandet skedde av misstag föranleder inte någon annan bedömning.

5 Tillämpning av redovisningsregelverk (transportbolaget, holdingbolaget och förvaltningsbolaget)

I transportbolagets och förvaltningsbolagets årsredovisningar för räkenskapsåren 2019–2022 anges att de upprättades i enlighet med årsredovisningslagen och Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2016:10) *Årsredovisning i mindre företag* (K2). Detsamma gäller beträffande holdingbolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2022. Transportbolaget, och därmed den koncern där transportbolaget (dotterbolag) och förvaltningsbolaget (moderbolag) ingick, överskred sedan räkenskapsåret 2017 mer än ett av de storlekskriterier för större företag respektive koncerner som anges i 1 kap. 3 § årsredovisningslagen (1995:1554), jfr avsnitt 3 ovan. Holdingbolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2022 innehöll en koncernredovisning. Förvaltningsbolagets årsredovisningar för räkenskapsåren 2021 och 2022 innehöll koncernredovisningar. Det gjorde däremot inte årsredovisningarna för räkenskapsåren 2019 och 2020.

¹ Jfr 9 kap. 29 § andra stycket aktiebolagslagen.

I dessa årsredovisningar angavs att koncernredovisning inte hade upprättats på grund av undantagsbestämmelsen i 7 kap. 3 § årsredovisningslagen.

A-son har uppgett följande.

När det gäller transportbolaget och förvaltningsbolaget missade han frågan om tillämpligt redovisningsregelverk. De aktuella årsredovisningarna skulle ha upprättats enligt (BFNAR 2012:1) *Årsredovisning och koncernredovisning* (K3). I fråga om holdingbolaget var det dotterbolagen som stod för omsättningen i koncernen. Dotterbolagen hade upprättat sina årsredovisningar enligt K2. Därför tänkte han inte närmare på frågan om tillämpligt regelverk för moderbolaget.

Förvaltningsbolaget borde ha upprättat koncernredovisning även för räkenskapsåren 2019 och 2020. Detta har såväl han själv som bolaget missat. Vid revisionen av räkenskapsåret 2020 var han konvalescent efter en tids svår sjukdom och hade behövt ta hjälp av andra revisorer för att slutföra arbetet. Situationen var kaosartad vilket bidrog till att felet inte uppmärksammades.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

I 1 kap. 3 § första stycket 4 och 6 årsredovisningslagen definieras vad som utgör större företag och större koncerner. Det är här fråga om samma storlekskriterier som de som används i aktiebolagslagen för att avgränsa gruppen av företag som måste ha en auktoriserad revisor (se ovan avsnitt 3).

Enligt 7 kap. 1 § årsredovisningslagen ska ett moderföretag för varje räkenskapsår upprätta en koncernredovisning. Från denna huvudregel finns undantag. Ett av dessa finns i 7 kap. 3 § och innebär att moderföretag i mindre koncerner inte är skyldiga att upprätta koncernredovisning.

Huvudregelverket för ett företag som ska upprätta årsredovisning är K3. Företag som är mindre företag enligt årsredovisningslagens definition kan välja att i stället tillämpa K2-regelverket. Detta gäller dock inte undantagslöst. K2 får exempelvis inte tillämpas av moderföretag i en större koncern eller moderföretag i en mindre koncern som upprättar koncernredovisning. I förevarande fall var transportbolaget ett större företag och utgjorde tillsammans med sitt moderbolag förvaltningsbolaget en större koncern från och med räkenskapsåret 2019 och framåt. Förvaltningsbolaget upprättade koncernredovisning för

räkenskapsåren 2021 och 2022. Inget av dessa bolag fick därför tillämpa K2-regelverket vid upprättandet av sina årsredovisningar för räkenskapsåren 2019-2022. Holdingbolaget upprättade koncernredovisning räkenskapsåret 2022 och kunde därför inte heller tillämpa K2-regelverket för det året. A-son skulle för de nämnda räkenskapsåren ha uppmärksammat detta och påtalat för bolagen att de tillämpade fel regelverk. För det fall att rättelse inte vidtogs skulle han ha modifierat sina revisionsberättelser och angett att årsredovisningarna inte var upprättade i enlighet med årsredovisningslagen. Genom att inte göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

När det gäller förvaltningsbolaget har han dessutom åsidosatt god revisionssed genom att inte vidta motsvarande åtgärder med anledning av att bolaget, trots att det var moderbolag i en större koncern, underlåtit att upprätta koncernredovisningar för räkenskapsåren 2019 och 2020. Hälsoproblem befriar inte en revisor från skyldigheten att agera som god revisionssed bjuder. Det som A-son har uppgett om att han under en period hade varit allvarligt sjuk kan därför inte tillmätas betydelse i detta fall.

6 Intäktsredovisningen (transportbolaget, schaktbolaget och järnhandelsbolaget)

Nettoomsättningen under räkenskapsåret 2022 uppgick i transportbolaget till 149 mnkr, i schaktbolaget till 73 mnkr och i järnhandelsbolaget till 90 mnkr.

I revisionsdokumentationen har A-son för samtliga tre uppdrag angett att försäljning utgjorde ett betydande konto. Någon risk för oegentligheter i intäktsredovisningen identifierades inte.

Det går inte av de använda granskningsprogrammen att utläsa att det gjordes någon granskning av försäljningen (nettoomsättningen). I dokumentationen för respektive bolag finns kontolistor från SIE-analys och huvudboksutdrag. Av dessa handlingar framgår dock inte hur granskningen utfördes eller vilka närmare slutsatser som drogs.

A-son har under utredningens gång gett in kompletterande dokumentation för de tre uppdragen i form av dokument, betecknade *Intäkter* (inklusive bilagor). I dokumenten har antecknats att han kontrollerade nummerföljd på fakturor och gjorde avstämning mot fakturajournaler och att samtliga avräkningar var medtagna (för järnhandelsbolaget prickades samtliga försäljningsjournaler i december mot huvudbok). Vidare har

antecknats att han utförde periodiseringskontroll och kontroll av mervärdesskatt, att han gjorde en jämförelse av åren 2020-2022 samt att han bedömde bolagens interna kontroll. Samtliga dessa åtgärder har föranlett slutsatsen ”ok”. Uppräkningen av granskningsåtgärder är mycket kortfattad och det saknas uppgifter om hur och när granskningen utfördes. Det framgår inte heller närmare hur de uppräknade granskningsåtgärderna var kopplade till de bifogade dokumenten. När det gäller bolagens interna kontroll kring intäkter finns i ett dokument, betecknat *grundakt*, en övergripande beskrivning av respektive bolags försäljningsrutiner. Det kan inte i något fall utläsas om A-son testade den interna kontrollen. Den kompletterande dokumentationen innehåller därutöver korta resonemang om att hans utförda granskning motverkade risken för oegentligheter i intäktsredovisningen.

Revisorsinspektionen har förelagt A-son att detaljerat redogöra för hur han granskade intäktsredovisningen i respektive bolag vid revisionen av räkenskapsåret 2022.

A-son har i sitt svar till Revisorsinspektionen hänvisat till sin dokumentation samt uppgett att hans granskning i kombination med vetskapen om att bolagen hade god intern kontroll gav honom grund för att godta att redovisningen var korrekt och fullständig.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Intäktsredovisningen är normalt ett väsentligt granskningsområde som revisorn har anledning att ägna särskild uppmärksamhet.

A-sons dokumentation av granskningen av bolagens intäktsredovisning i de tre nu aktuella uppdragen är knapphändig. Granskningsåtgärder har endast dokumenterats med slutsatser som ”ok” eller liknande. Närmare uppgifter om granskningen och gjorda iakttagelser saknas och det går inte heller att koppla de åtgärder som kortfattat räknas upp till bilagor eller andra underliggande handlingar. I sina yttranden till Revisorsinspektionen har A-son hänvisat till att han visste att bolagen hade god intern kontroll. Som framgått ovan finns det emellertid inte något i dokumentationen som visar att han testade den interna kontrollen i bolagen. Han har inte lämnat några ytterligare uppgifter om hur granskningen genomfördes.

Enligt Revisorsinspektionens uppfattning var den granskning som kan utläsas av A-sons dokumentation och yttranden i ärendet inte ägnad att ge honom godtagbara revisionsbevis för att bedöma intäktsredovisningen i de tre uppdragen. Inspektionens slutsats är därför

att granskningen var otillräcklig. Posten Nettoomsättning var väsentlig i samtliga tre bolag. A-son hade därmed inte grund för att tillstyrka ett fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

7 Förvaltningsrevision (transportbolaget, schaktbolaget och järnhandelsbolaget)

I fråga om transportbolaget, schaktbolaget och järnhandelsbolaget är förvaltningsrevisionen för räkenskapsåret 2022 dokumenterad i form av granskningspunkter som består av ja/nej-frågor. Frågorna täcker följande områden; fullgörande av bokföringsskyldigheten, åtgärder/försummelse som kan föranleda skadeståndsskyldighet, andra överträdelser och övrigt. Samtliga frågor i programmet har besvarats jakande men utan några kommentarer eller referenser till revisionsbevis. I alla tre uppdragen är den antecknade slutsatsen att förvaltningen hade varit tillfredsställande.

Dokumentationen omfattar också granskningsåtgärden *kontrollera att företaget redovisar och betalar skatter och avgifter med rätt belopp och i rätt tid*. Denna granskning skedde utan anmärkning. Inte heller i denna del finns det några revisionsbevis, referenser till revisionsbevis eller några anteckningar i övrigt dokumenterade i revisionsakten. A-son har under utredningens gång för respektive bolag kompletterat dokumentationen med huvudboksutdrag för kontona Redovisningskonto för moms, Personalskatt och Lagstadgade sociala avgifter. På dessa har antecknats ”ok”. Av dokumenten framgår emellertid inte vilken granskning som utfördes.

Revisorsinspektionen har förelagt A-son att detaljerat redogöra för hur han granskade förvaltningen i respektive bolag vid revisionen av räkenskapsåret 2022.

A-son har även i denna del besvarat Revisorsinspektionens fråga genom att hänvisa till sin dokumentation. Han har därutöver uppgett att han kontrollerade utdrag från Skatteverket mot huvudbok samt sammanställningar avseende moms och arbetsgivaravgifter.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Enligt 9 kap. 3 § första stycket aktiebolagslagen ska revisorn granska styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning. Vad som ingår i revisorns ansvar kan utläsas bl.a. av 9 kap. 33 § och 35 §. I 33 § behandlas revisorns skyldighet att i revisionsberättelsen

uttala sig om ansvarsfrihet samt att anmärka på åtgärder eller försummelser som kan föranleda ersättningsskyldighet och på annat handlande i strid med aktiebolagslagen, tillämplig lag om årsredovisning eller bolagsordningen. I 9 kap. 35 § behandlas revisorns möjlighet att i revisionsberättelsen lämna upplysningar som han eller hon anser att aktieägarna bör få kännedom om. Enligt 9 kap. 34 § har revisorn även en skyldighet att i revisionsberättelsen anmärka på vissa brister i bolagets sätt att fullgöra sina skyldigheter i skatte- och avgiftshänseende. Närmare vägledning ges i FAR:s rekommendation i revisionsfrågor (RevR) 209 *Förvaltningsrevision*.

A-sons dokumentation av förvaltningsrevisionen för de tre bolagen är begränsad till några granskningspunkter som har besvarats i ja/nej-form. När det gäller granskningen av hur bolagen hade uppfyllt sina skyldigheter i skatte- och avgiftshänseende har han kompletterat dokumentationen med huvudboksutdrag för ett par konton. Vilken granskning som utfördes framgår emellertid inte av dessa utdrag. Den granskning som framträder i dokumentationen framstår därför enligt Revisorsinspektionens mening som helt otillräcklig.

I ett yttrande till Revisorsinspektionen har A-son lämnat en mycket kortfattad och allmänt hållen kommentar om granskningen av skatter och avgifter men har inte berört förvaltningsrevisionen i övrigt. Han har inte genom dessa uppgifter förmått göra sannolikt att han genomförde en godtagbar granskning av förvaltningen.

Revisorsinspektionen drar av detta slutsatsen att A-sons förvaltningsrevision var otillräcklig i samtliga tre uppdrag (se den i avsnitt 2 beskrivna bevisbörderegeln).

Genom att för räkenskapsåret 2022 inte utföra en godtagbar förvaltningsrevision i något av de tre uppdragen har A-son åsidosatt god revisionssed.

8 Efterföljande händelser (transportbolaget, schaktbolaget och järnhandelsbolaget)

Av A-sons dokumentation för transportbolaget, schaktbolaget och järnhandelsbolaget kan inte utläsas vilken granskning som, vid revisionen av räkenskapsåret 2022, skedde av efterföljande händelser. Han har därför förelagts att redogöra för eventuell sådan granskning genom att ange vilka granskningsåtgärder som utfördes, vilka iakttagelser som gjordes och vilka slutsatser som han drog.

A-son har gett in dokument där förändring av saldo per månad framgår fram till tidpunkten för avlämnande av respektive revisionsberättelse. På dessa dokument har för transportbolaget och järnhandelsbolaget antecknats att inga ovanliga händelser/transaktioner hade skett under det nya året och, beträffande schaktbolaget, att verksamheten var under förändring och skulle övertas av andra bolag. Under inspektionens utredning har A-son gett in nya exemplar av samma dokument. Dokumenten har då innehållit ytterligare anteckningar om utförd granskning. Beträffande schaktbolaget har det antecknats att han kontrollerade mot underlag i redovisningssystemet och att han substansgranskade verifikationer. För järnhandelsbolaget har antecknats att han kontrollerade bank, skattekonto och skatter på nya året och substansgranskade verifikationer för januari 2023. När det gäller transportbolaget har antecknats att han kontrollerade bank, skattekonto, kundfordringar, skatter och att han substansgranskade verifikationer för januari 2023. Han har även för alla tre bolagen gett in balans- och resultatrapporter för samma perioder med vissa färgmarkeringar, bockar och anteckningar om att det är ok. Det framgår inte av dokumentationen vad som avses.

A-son har inte berört frågan om granskning av efterföljande händelser i sina yttranden till Revisorsinspektionen.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Enligt ISA 560 *Efterföljande händelser* p. 6 ska revisorn utföra granskningsåtgärder som ger honom eller henne tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att han eller hon har uppmärksammat alla händelser som inträffat mellan datumet för de finansiella rapporterna och datumet för revisors rapport och som kräver justering av eller upplysning i de finansiella rapporterna.

För samtliga tre bolag saknas det i revisionsakterna dokumentation som utvisar att A-son granskade efterföljande händelser. Inte heller de kompletteringar av dokumentationen som han har gett in under utredningen kan, med beaktande av att samma dokument har getts in vid två olika tillfällen och vid det senare tillfället varit försedda med ytterligare anteckningar om utförd granskning, anses bestyrka att efterföljande händelser granskades på ett tillfredsställande sätt. Han har inte heller gjort detta sannolikt genom sina yttranden till Revisorsinspektionen.

Revisorsinspektionen drar av detta slutsatsen att A-sons granskning i detta avseende var otillräcklig i samtliga tre uppdrag (se den i avsnitt 2 beskrivna bevisbörderegeln). Genom att inte granska händelser efter räkenskapsårets utgång på ett godtagbart sätt har han åsidosatt god revisionssed.

9 Koncernrevision (holdingbolaget)

I holdingbolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2022 anges att den är upprättad i enlighet med årsredovisningslagen och K2. Årsredovisningen innehåller en koncernredovisning, utan jämförelseår. Vissa notuppgifter har lämnats avseende koncernen. Det finns ingen information om koncernen i förvaltningsberättelsen.

Av revisionsdokumentationen framgår inte vilka särskilda överväganden som A-son gjorde med anledning av att uppdraget även innefattade en koncernrevision. Dokumentationen av koncernredovisningen består enbart av de delar av årsredovisningen som avser koncernen med referens till balans- och resultatrappport samt huvudbok för koncernen. A-son har under ärendets utredning kompletterat sin dokumentation med viss revisionsdokumentation för moderföretaget samt årsredovisningar för de i koncernen ingående dotterföretagen. Detta material innehåller emellertid inte någon information om hur koncernrevisionen utfördes.

A-son har i sina yttranden inte redogjort för hur han granskade koncernredovisningen utan har i dessa delar hänvisat till sin dokumentation.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Av ISA 600 *Särskilda överväganden – revision av koncernredovisningar (däribland arbete som utförs av revisorer för delar av koncernen)*² p. 22 framgår att det ska upprättas en övergripande strategi för koncernrevisionen och utarbetas en koncernrevisionsplan enligt ISA 300 *Planering av revision av finansiella rapporter*.

A-sons dokumentation innehåller inte något av detta. Det som kan utläsas av dokumentationen är att balans- och resultaträkningarna prickades utifrån den huvudbok för koncernen som fanns. Det framgår dock inte när, hur och av vem detta arbete utfördes eller hur de uppgifter som användes granskades.

² Vid tidpunkten för revisionen fanns motsvarande krav i p. 15.

Av A-sons revisionsakt och kompletteringar i ärendet framgår inte heller vilka risker som identifierades vid koncernrevisionen, vilka betydande enheter som bedömdes finnas i koncernen och hur detta påverkade inriktningen på koncernrevisionen. Det framgår till exempel inte hur han säkerställde att han kunde förlita sig på resultat- och balansräkningarna från dotterbolagen och att räkningarna följde de redovisningsprinciper som tillämpades av moderbolaget. Det framgår inte heller hur han granskade och bedömde konsolideringsjusteringar.

Revisionsdokumentationen utvisar således inte att det utfördes någon godtagbar koncernrevision. A-son har inte heller genom sina yttranden till Revisorsinspektionen gjort sannolikt att en sådan koncernrevision kom till stånd.

Revisorsinspektionen drar av detta slutsatsen att någon tillfredsställande granskning av koncernens förhållanden inte genomfördes (se den i avsnitt 2 beskrivna bevisbörderegeln). A-son hade därför inte grund för att tillstyrka fastställandet av de resultat- och balansräkningar som ingick i koncernredovisningen. Genom att ändå göra det har han åsidosatt god revisionssed.

10 Revisor i den egna revisionsverksamheten

A-son bedriver sin revisionsverksamhet i ett aktiebolag (revisionsföretaget).

Revisionsföretagets nettoomsättning, balansomslutning och genomsnittligt antal anställda enligt registrerade årsredovisningar framgår av nedanstående uppställning.

	2023	2022	2021	2020	2019	2018	2017	2016
Nettoomsättning (tkr)	3 719	3 837	2 803	3 875	2 997	3 385	3 288	2 999
Balansomslutning (tkr)	4 286	3 978	3 517	3 651	3 731	3 593	3 870	3 901
Antal anställda	3	3	3	3	3	3	3	3

Nettoomsättningen och balansomslutningen överskred för räkenskapsåren 2017 och 2018 de gränsvärden som anges för revisionsplikt i aktiebolagslagen. Årsredovisningen för räkenskapsåret 2019 saknar revisionsberättelse.

Gränsvärdena överskreds även för räkenskapsåren 2022 och 2023. Enligt fastställelseintyget i årsredovisningen för 2023 hade bolaget årsstämma den 9 januari 2024. Enligt Bolagsverkets uppgifter per den 26 februari 2025 hade revisionsföretaget då ännu inte utsett någon revisor.

A-son har uppgett följande.

År 2019 fyllde han 60 år och planerade då att dra ned på verksamheten. Han visste att revisionsföretaget skulle understiga gränsvärdena för det året, budgeterad omsättning beräknades till 2,8 mnkr. Dock fick han ett flertal nya uppdrag som höjde omsättningen något och även påverkade följande år.

Under år 2024 har bolagets verksamhet och personalstyrka minskat, varför gränsvärdena kommer att underskridas markant detta år.

Hans tolkning har alltid varit att revisionsplikten inträder om bolaget överstiger gränsen även det tredje året. Denna tolkning har han kontrollerat med andra revisorer som har samma uppfattning.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

A-son bedriver revisionsverksamhet i ett av honom helägt aktiebolag i vilket han är ensam styrelseledamot. Han är därmed att anse som ställföreträdare för ett revisionsföretag och ansvarig för att bolagets skyldigheter fullgörs.

Av 9 kap. 1 § aktiebolagslagen framgår att ett aktiebolag ska ha minst en revisor, om bolaget för vart och ett av de senaste två räkenskapsåren uppfyller mer än ett av de villkor avseende antal anställda, redovisad balansomslutning och redovisad nettoomsättning som anges i lagrummet. De angivna gränsvärdena är att bolaget i medeltal har haft mer än 3 anställda, en balansomslutning som överstiger 1,5 mnkr eller en nettoomsättning som överstiger 3 mnkr.

Av 32 § andra stycket revisorslagen följer att disciplinära åtgärder kan riktas mot en revisor med anledning av dennes agerande som ställföreträdare för ett revisionsföretag. Av god revisorssed följer att en revisor ska bedriva sin verksamhet i ordnade former och eftersträva sunda ekonomiska förhållanden. Kraven på att en revisor i sin revisionsverksamhet

ska sköta sina och revisionsföretagets åligganden när det gäller efterlevnad av aktiebolagslagen ställs mycket högt.

I detta fall skulle revisionsföretaget ha utsett en revisor senast vid årsstämman år 2019. Genom att inte göra det har A-son åsidosatt sina skyldigheter som ställföreträdare för företaget. Han har därmed åsidosatt god revisorssed. Det som han har anfört om planerna på att minska verksamheten och hur han har tolkat regelverket föranleder inte någon annan bedömning.

Revisionsföretaget var inte revisionspliktigt för åren 2020-2023. Företaget blev emellertid åter revisionspliktigt när årsredovisningen för år 2023 hade färdigställts. En revisor skulle därför ha utsetts senast vid årsstämman den 9 januari 2024. Det kan noteras att revisionsföretaget per den 26 februari 2025 fortfarande saknade revisor. Genom sin underlåtenhet att agera för att revisorsval kom till stånd har A-son åsidosatt sina skyldigheter som ställföreträdare för revisionsföretag.

11 Sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

Revisorsinspektionen har funnit omfattande brister i A-sons revisionsarbete. Brister förekommer i samtliga fem revisionsuppdrag som behandlas i ärendet.

I tre av uppdragen har A-son under flera år kvarstått som revisor trots att han inte var behörig att utföra revisionen enligt aktiebolagslagen. I två av dessa uppdrag har han, också under flera års tid, förbisett och underlåtit att vidta åtgärder med anledning av att bolagen tillämpade fel redovisningsregelverk vid upprättandet av årsredovisningar. Detta gäller även för ett annat uppdrag avseende räkenskapsåret 2022. Han har inte heller agerat med anledning av att ett av bolagen under två räkenskapsår hade åsidosatt sin skyldighet att upprätta koncernredovisning. I ett fall har han lämnat en revisionsberättelse vid ett datum då revisionen ännu inte var avslutad. Vidare har han i tre av uppdragen för räkenskapsåret 2022 inte utfört en tillräcklig granskning av intäktsredovisningen, förvaltningen och efterföljande händelser. Bristerna i granskningen av intäktsredovisningen har medfört att han inte för något av de tre uppdragen har haft grund för att tillstyrka att bolagens resultat- och balansräkningar fastställdes. I ett uppdrag har hans granskning av en koncernredovisning varit bristfällig, vilket inneburit att han inte haft grund för att tillstyrka fastställandet av de resultat- och balansräkningar som ingick i koncernredovisningen.

A-son har även åsidosatt sina skyldigheter som ställföreträdare för ett revisionsföretag genom att inte utse revisor i det aktiebolag där han bedriver sin revisionsverksamhet, trots att bolaget var revisionspliktigt enligt aktiebolagslagen.

A-son har i de nu nämnda avseendena åsidosatt sina skyldigheter som revisor och som ställföreträdare för ett revisionsföretag. Han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd.

Det som läggs honom till last är sammantaget mycket allvarligt. Revisorsinspektionen noterar särskilt att han, såväl i revisionsuppdragen som i sin egen verksamhet, har underlåtit att iaktta och efterleva regelverk och bestämmelser som borde framstå som självklara för en kvalificerad revisor. Därtill kommer ett flertal granskningsbrister i de olika revisionsuppdragen.

A-son har två gånger tidigare meddelats varning av Revisorsinspektionen. I ärendet 2017–1298, vilket hade föranletts av att han inte hade godkänts i en tidigare kvalitetskontroll, fann Revisorsinspektionen att hans granskning av intäkter, efterföljande händelser, varulager och kundfordringar hade varit otillräcklig. Han kritiserades även för att han hade underlåtit att invända mot en felaktig rubricering om otillräcklig information i årsredovisning. I ärendet 2021-1879 kritiserades han för att han inte utformat ett revisorsyttrande på ett tydligt sätt och för att yttrandet även i visst avseende saknade stöd i genomförd granskning.

Med hänsyn till de omfattande och allvarliga brister i A-sons arbete som har framkommit i förevarande ärende får omständigheterna anses vara synnerligen försvårande. A-sons godkännande som revisor ska därför, med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen, upphävas. Revisorsinspektionen finner också – med beaktande av arten och omfattningen av bristerna – skäl att med stöd av 35 § andra stycket revisorslagen bestämma att upphävandet ska gälla omedelbart.

Ärendet har avgjorts av Revisorsinspektionen genom Tillsynsnämnden för revisorer. I beslutet har deltagit f.d. justitierådet Sten Andersson, ordförande, kammarrättslagmannen Christina Eng, vice ordförande, skattedirektören Tomas Algotsson, redovisningsexperten Sofia Bildstein-Hagberg, auktoriserade revisorn Maria Danckler, rådgivaren Sophie Degenne, auktoriserade revisorn Magnus Fredmer, advokaten Emma Norburg och docenten Jessica Östberg. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt

revisionsdirektören Patrik Israelsson och avdelningsdirektören Fredrik Bengtsson, som har föredragit ärendet, varit närvarande.

Sten Andersson

Fredrik Bengtsson

Hur man överklagar, se bilaga.