



Ekobrottsmyndigheten
endast per e-post

Yttrande över god revisionsred i fråga om granskning av omställningsstöd

Ekobrottsmyndigheten har begärt att Revisorsinspektionen yttrar sig i tre frågor rörande revisorers granskning enligt förordningen (2020:552) om omställningsstöd för mars och april (nedan förordningen).

Av 6 § förordningen framgår att revisorns granskning ska utföras med professionell skepticism och vara så ingående och omfattande som god revisionsred kräver.

Om det söka beloppet uppgick till minst 300 000 kr skulle revisorn bestyrka uppgifterna med rimlig säkerhet (revision). Om det sökta beloppet var mellan 100 000 och 300 000 kr skulle revisorn granska de uppgifter i ansökan som yttrandet avsåg och rapportera sina iakttagelser (översiktlig granskning).

De frågor som Ekobrottsmyndigheten vill få belysta är följande:

1. Fanns det i juni 2020 några riktlinjer, eller motsvarande, vad som innefattades i begreppen ”professionell skepticism och vara så ingående och omfattande som god revisionsred kräver”.
2. För det fall sådana riktlinjer saknades, vad bör inbegripas i begreppen.
3. Vad bör inbegripas i begreppen ”granska de uppgifter som yttrandet avser och rapportera sina iakttagelser”.

Revisorsinspektionens uppdrag

Revisorsinspektionen ansvarar enligt 3 § revisorslagen (2001:883) för att god revisorssed och god revisionsmed utvecklas på ändamålsenligt sätt. Detta sker genom föreskrifter, uttalanden och beslut i enskilda ärenden. Beslut om disciplinära åtgärder fattas av Tillsynsnämnden för revisorer, som är ett särskilt beslutsorgan inom myndigheten.

Revisorsinspektionen har ett tolkningsföreträdare vad gäller innehållet i god revisorssed och god revisionsmed, men ytterst bestäms innehållet av domstol.

Professionell skepticism

I fråga om revision infördes begreppet professionell skepticism i 9 kap. 3 § aktiebolagslagen (2005:551) år 2016 när det s.k. revisionspaketet implementerades i svensk lagstiftning.¹

Kravet på professionell skepticism grundar sig på artikel 21.2 i revisorsdirektivet² och är en aspekt av god revisionsmed som innebär att revisorn ska ha en ifrågasättande inställning, vara uppmärksam på förhållanden som eventuellt kan tyda på felaktigheter till följd av fel eller bedrägeri och göra en kritisk bedömning av revisionsbevis.

Direktivets definition av professionell skepticism överensstämmer i allt väsentligt med den som gäller enligt ISA³ 200 p. 15 och p. A 20-A 24. ISA är en revisionsstandard som tillämpats i Sverige sedan år 2011.⁴ ISA är en del av god revisionsmed i Sverige.

Professionell skepticism är alltså ett vedertaget begrepp som funnits långt innan juni 2020 och ska genomsyra revisorers arbete när de utför revisioner, översiktliga granskningar och andra bestyrkandeuppdrag.⁵

När det gäller överenskommen granskning enligt standarden SNT 4400 *Uppdrag att utföra granskning enligt särskild överenskommelse rörande finansiell information*⁶ innehåller denna inte något krav på professionell skepticism. Det går alltså inte att där hitta någon särskild

¹ Prop. 2015/16:162, *Revisorer och revision*.

² Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG av den 17 maj 2006 om lagstadgad revision av årsredovisning, årsbokslut och koncernredovisning och om ändring av rådets direktiv 78/660/EEG och 83/349/EEG samt om upphävande av rådets direktiv 84/253/EEG.

³ International Standard on Auditing

⁴ Prop. 2015/16:162, *Revisorer och revision*, s. 260.

⁵ International Ethics Standards Board for Accountants Etikod, p. 120.16 A1.

⁶ Standarden SNT 4400 ersattes den 1 januari 2022 av ISRS 4400.

ledning för vad förordningens krav på detta innebär. Förordningens krav på professionell skepticism bör enligt Revisorsinspektionens mening i stället läsas i ljuset av de bestämmelser som återgetts ovan med avseende på revision.

Vara så ingående och omfattande som god revisionssed kräver

Enligt förordningsmotiven (Fm 2020:8) till förordningen skulle revisorn när hon eller han bestyrkte uppgifterna med rimlig säkerhet genomföra granskningen i enlighet med standarden ISA, ett s.k. bestyrkandeuppdrag. Om revisorn granskade och rapporterade sina iakttagelser skulle revisorns granskning följa standarden SNT 4400. Vilken standard som skulle tillämpas för granskningen fick alltså en avgörande betydelse för vad god revisionssed kräver.

ISRS 4400 (SNT 4400) ger revisorn vägledning vid granskning enligt särskild överenskommelse. Den stora skillnaden mellan denna uppdragsform och bestyrkandeuppdrag är att revisorn kommer överens med uppdragsgivaren, innan uppdraget påbörjas, om vilka granskningsåtgärder som ska utföras. I denna uppdragsform råder alltså full transparens vad gäller granskningsåtgärderna, till skillnad från bestyrkandeuppdrag där revisorn själv bestämmer granskningsåtgärderna med hänsyn till väsentlighet och risk.⁷

En viktig utgångspunkt vid granskning enligt ISRS 4400 (SNT 4400) är att revisorn inte bestyrker något, utan i stället bedömer användarna av rapporten själva de granskningsåtgärder och iakttagelser som revisorn rapporterat och drar sina egna slutsatser av revisorns arbete.⁸

Villkoren för uppdraget ska som utgångspunkt framgå av det s.k. uppdragsbrevet mellan uppdragsgivaren och revisorn.

Granskning av omställningsstöd

I 6 § förordningen anges de områden som revisorns yttrande ska omfatta. Det ankommer ytterst på mottagaren (Skatteverket) att bedöma om revisorns yttrande uppfyller kraven enligt förordningen och om det bolag som söker omställningsstöd har inkommit med en komplett ansökan.

⁷ FAR:s Ramverk för utförande av granskningsuppdrag i Sverige p. 2.16.

⁸ ISRS 4400 p. 4 och SNT 4400 p. 5.

För revisorernas granskning av omställningsstöd enligt standarden ISRS 4400 (SNT 4400) tog branschorganisationen FAR i samråd med Skatteverket fram granskningsprogram för revisorerna. Det första granskningsprogrammet publicerades på FAR:s webbplats i början av juli 2020. Innan dess fanns det inte något särskilt stöd eller vägledning för revisorer kring granskningens omfattning utöver de generella uttalanden i vissa frågor som går att hitta i förordningsmotiven.

I juni 2020 fanns det alltså ingen vägledning från FAR för hur revisorerna skulle utforma sina granskningsåtgärder. Det ankom då på revisorn att utifrån en professionell bedömning i sitt uppdragsbrev redogöra för de granskningsåtgärder som skulle vidtas kring respektive punkt i 6 § förordningen samt i sin rapport redogöra för vidtagna granskningsåtgärder och för de iakttagelser som föranleddes av granskningsåtgärderna. Det var sedan upp till Skatteverket ta del av rapporten och att dra sina egna slutsatser utifrån det arbete som revisorn hade utfört och de rapporterade iakttagelserna.

Detta yttrande har beslutats av myndighetschefen Per Johansson, i närvaro av chefsjuristen Anders Ahlgren, chefsrevisorn Anna-Karin Brusik Rönnqvist, samt avdelningsdirektören Tobias Fredrikson som har föredragit ärendet.

Per Johansson

Tobias Fredriksson