



Tillsynsärende - auktoriserade revisorn A-son

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

1 Inledning

Revisorsinspektionen har tagit emot en rapport från Ekobrottsmyndigheten avseende auktoriserade revisorn A-sons uppdrag för ett aktiebolag, nedan benämnt gymbolaget. Rapporten har föranlett Revisorsinspektionen att öppna detta ärende.

Mot bakgrund av Revisorsinspektionens iakttagelser i ärendet dnr 2020–1170¹ har Revisorsinspektionens utredning även omfattat två andra aktiebolag som A-son har varit revisor i. Bolagen benämns i det följande fastighetsbolaget och tillverkningsbolaget.

Ärendet avser revisionen av gymbolaget för räkenskapsåret 2019 och revisionen av fastighetsbolaget och tillverkningsbolaget för räkenskapsåret 2021. I alla bolagen upprättades årsredovisningar med tillämpning av Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2016:10) *Årsredovisning i mindre företag* (K2).

¹ Ärendet avgjordes av Revisorsinspektionen genom Tillsynsnämnden för revisorer den 11 juni 2021.

Bolagens omsättning och balansomslutning för de aktuella räkenskapsåren framgår av nedanstående uppställning (belopp i mnkr).

Bolag	Räkenskapsår	Omsättning	Balansomslutning
Gymbolaget	2019	0	11,7
Fastighetsbolaget	2021	10,0	26,2
Tillverkningsbolaget	2021	10,3	5,7

I revisionsberättelsen för gymbolaget anmärkte A-son på att årsredovisningen inte hade upprättats i sådan tid att det varit möjligt att, enligt 7 kap. 10 § aktiebolagslagen (2005:551) hålla årsstämma inom sex månader efter räkenskapsårets utgång, att årsredovisningen i strid med 8 kap. 2 § årsredovisningslagen (1995:1554) hade lämnats till revisorn senare än sex veckor före ordinarie bolagsstämma samt att bolaget under räkenskapsåret inte i rätt tid hade kunnat deklarera och inbetala inkomstskatt med rätt belopp beroende på att bokslutet inte var färdigställt i rätt tid. I de båda andra uppdragen lämnade A-son revisionsberättelser utan modifieringar, anmärkningar eller upplysningar.

I detta ärende behandlas frågor om revisorers skyldighet att lämna revisionsberättelse, dokumentationsskyldighet, åtgärder enligt penningtvättslagen samt granskning av balans- och resultatposter, styrelsens förvaltning och händelser efter räkenskapsårets slut.

2 Revisorers dokumentationsskyldighet

En auktoriserad eller godkänd revisor ska enligt god revisionsred dokumentera *dels* sådana förhållanden som har betydelse för att ge bevis till stöd för uttalandena i revisionsberättelsen, *dels* sådana förhållanden som utgör bevis för att revisionen har planerats och utförts enligt god revisionsred. Bestämmelser om dokumentation finns i 24 § revisorslagen (2001:883) och 7–12 §§ Revisorsinspektionens föreskrifter (RIFS 2018:2) om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet. 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 Gymbolaget

Den årsredovisning för räkenskapsåret 2019 som finns registrerad hos Bolagsverket undertecknades av bolagets styrelse den 20 april 2021. A-son anmärkte i sin revisionsberättelse, daterad den 21 april 2021, på att årsredovisningen inte hade upprättats i sådan tid att det hade varit möjligt att hålla årsstämma inom sex månader efter räkenskapsårets utgång och att denna hade lämnats till honom senare än sex veckor före ordinarie bolagsstämma.

Enligt uppgifter i dokumentet *revision 2019 12 31* i A-sons revisionsdokumentation fick han en första årsredovisning från styrelsen i maj 2020, men den var inte undertecknad varför någon granskning av den inte gjordes. Av dokumentet framgår vidare att han därefter erhöll en undertecknad årsredovisning för granskning från styrelsen den 17 juni 2020 men att han bedömde att det rådde stor osäkerhet om huruvida resultat och ställning var rättvisande. Det är också antecknat *att* han inte var överens med styrelsen om hur vissa omständigheter hade hanterats i årsredovisningen, *att* han föreslog att styrelsen skulle kontakta en expert och *att* det inte var aktuellt för honom att lämna revisionsberättelse förrän en korrekt färdig årsredovisning lades fram.

A-son har uppgett följande.

Det lades fram en årsredovisning till ordinarie bolagsstämma i juni 2020. Stämman beslutade på hans inrådan att inte fastställa denna utan att hänskjuta frågan till fortsatt stämma. Fram till den fortsatta stämman tog styrelsen hjälp för att utreda den skatte- och mervärdesskattemässiga situationen i bolaget.

Han valde, trots att årsredovisningen var framlagd på stämman i juni, att lämna en anmärkning i den revisionsberättelse som han sedermera avgav. Eftersom det lades fram en årsredovisning i juni 2020, hade styrelsen följt aktiebolagslagen och årsredovisningslagen. Han gjorde därför inte någon anmälan till Ekobrottsmyndigheten, trots att tidsutdräkten tills den fortsatta stämman kunde hållas blev väldigt lång.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Enligt 7 kap. 10 § aktiebolagslagen ska en ordinarie bolagsstämma (årsstämma) hållas inom sex månader från utgången av varje räkenskapsår. Vid årsstämman ska styrelsen lägga fram en årsredovisning och en revisionsberättelse. Detta innebär att årsredovisningen måste vara upprättad och reviderad inom sexmånadersfristen.

En revisor ska enligt 9 kap. 5 § aktiebolagslagen efter varje räkenskapsår lämna en revisionsberättelse. Enligt 9 kap. 28 § ska revisionsberättelsen lämnas till bolagets styrelse senast tre veckor före årsstämman.

Utgångspunkten måste följaktligen vara att om en revisor av styrelsen erhåller en underskriven årsredovisning ska han eller hon granska denna och avge en revisionsberättelse i sådan tid att den tillsammans med årsredovisningen kan behandlas på årsstämman. Så är fallet även om revisorn har invändningar mot innehållet i årsredovisningen, under förutsättning att handlingen uppfyller grundläggande krav på en årsredovisning.

I förevarande fall presenterade styrelsen en undertecknad årsredovisning för A-son den 17 juni 2020. A-son har såvitt framgår av hans dokumentation och yttranden ansett att denna handling uppfyllt årsredovisningens krav på en årsredovisning och detta får, i avsaknad av utredning om motsatsen, godtas. Av utredningen framgår dock att han efter granskning av handlingen inte var överens med styrelsen om hur vissa omständigheter hade hanterats i denna och att han därför inte ville lämna någon revisionsberättelse.

Det är visserligen inte uteslutet att det i enskilda fall kan föreligga omständigheter som medför att en revisor, trots att han eller hon erhållit en underskriven årsredovisning, inte

kan slutföra revisionsuppdraget och lämna en revisionsberättelse. Det kan t.ex. föreligga omständigheter som kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet och som ger honom eller henne anledning att överväga att lämna uppdraget. Av allt att döma var emellertid anledningen till att A-sons inte lämnade någon revisionsberättelse att han inte ville lämna en modifierad revisionsberättelse. Detta utgör inte en sådan undantagssituation då en revisor kan avstå från att lämna revisionsberättelse.

Genom att underlåta att lämna en revisionsberättelse inför årsstämman har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

4 Fastighetsbolaget

4.1 Allmänt om revisionsdokumentationen

A-sons revisionsakt innehåller ingen dokumentation av hans förståelse för fastighetsbolaget och dess miljö. Det finns inte heller någon dokumentation av hans övergripande revisionsstrategi, granskningsplan och riskbedömning.

I akten finns granskningsprogram, utan bilagor, för bl.a. nettoomsättning och kostnader.² Av granskningsprogrammen kan utläsas att viss riskbedömning gjordes. För samtliga frågor och granskningsåtgärder har antecknats ”u.a.” (utan anmärkning). När det gäller t.ex. kundfordringar finns ett granskningsprogram utan kommentarer och ställningstagande på påståendenivå.

A-son har uppgett följande.

Han tog del av handlingar hos fastighetsbolaget vid besök eller ur de akter med räkenskapsinformation som han hade erhållit från bolaget. Han stämmer av balansposterna mot upprättade bokslutsbilagor för att se att dessa är korrekta. Om han upptäcker brister som ska påpekas, kopieras underlag. I annat fall tar han enbart del av materialet utan speciell hänvisning i revisionsakten, dvs. revisionsbevisen finns i kundens pärmar.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

² Granskningsprogrammen är rubricerade *Försäljning, Övriga intäkter, Kostnader – material och varor, Kostnader – övriga* och *Kostnader – arbetskraft*.

Enligt ISA 300 *Planering av revision av finansiella rapporter* p. 2 ingår det i planeringen av en revision att upprätta en övergripande revisionsstrategi och att utarbeta en granskningsplan. Granskningsplanen ska enligt p. 9 innehålla en beskrivning av karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av planerad riskbedömning och fortsatta planerade granskningsåtgärder på påståendenivån. Av ISA 315 *Identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter genom att förstå företaget och dess miljö* p. 28 framgår att revisorn ska identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter på rapportnivån och påståendenivån.

För att revisionsdokumentationen ska uppfylla kraven i ISA 230 (se den avsnitt 2 beskrivna dokumentationsskyldigheten) och de särskilda dokumentationskraven i andra ISA-standarder ska den visa grunden för de slutsatser som revisorn har dragit och att revisionen har planerats och utförts enligt ISA samt tillämpliga krav i lagar och andra författningar.

I A-sons revisionsdokumentation för fastighetsbolaget finns varken revisionsstrategi, granskningsplan eller riskbedömning. Granskningsprogrammen saknar till övervägande del referenser till underlag och i många fall saknas det revisionsbevis i akten.

A-sons dokumentation är så bristfällig att den inte medger någon bedömning av huruvida han utförde en tillräcklig granskning eller inhämtade tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis. Bristerna avser väsentliga poster och granskningsområden. Dokumentationskraven har följaktligen inte uppfyllts för uppdraget och A-son har därmed åsidosatt god revisionssed.

4.2 Förvaltningsrevision

I revisionsakten finns ett granskningsprogram för förvaltningsrevision. Granskningsprogrammet innehåller inte några granskningspunkter eller någon underliggande dokumentation. Den enda anteckning som har gjorts är att bolagets styrelse inte har handlat i strid med aktiebolagslagen och att ansvarsfrihet ska beviljas.

A-son har uppgett följande.

Bolaget är ett av tretton bolag i koncernen. Det är i stort sett samma styrelse i alla bolag. Han har granskat ingångna hyresavtal samt övriga åtgärder i bolaget under året. Ingen i

styrelsen hade haft uppsåt att skada bolaget genom sitt agerande. Det var enkelt att bedöma att styrelsen hade skött sig.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Granskning genom förvaltningsrevision regleras i 9 kap. 3 § aktiebolagslagen och RevR 209 *Förvaltningsrevision*.

Granskningsprogrammet för revisionen av fastighetsbolaget saknar granskningspunkter. Det finns ingen annan dokumentation av utförd granskning. Det kan inte heller på annat sätt utläsas om A-son inhämtade tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis. Han har inte heller genom de knapphändiga uppgifter som han har lämnat i sina yttranden till Revisorsinspektionen i denna del gjort sannolikt att han genomförde en godtagbar förvaltningsrevision. Revisorsinspektionen utgår därför från att någon sådan förvaltningsrevision inte utfördes (se den i avsnitt 2 beskrivna bevisbörderegeln).

Genom att inte utföra någon godtagbar förvaltningsrevision har A-son åsidosatt god revisionssed.

4.3 Händelser efter räkenskapsårets slut

I dokumentet *Slutrapportering* anges att händelser efter räkenskapsårets slut granskas i normal omfattning, dvs. mot balans- och resultatrapport, fram till perioden innan revisionsberättelsen upprättas. Enligt dokumentet ansåg A-son, eftersom han bedömde att det inte förelåg någon förhöjd risk, att detta, tillsammans med en diskussion med företagsledningen om väsentliga händelser efter balansdagen i samband med slutrevisionen, var en tillräcklig granskningsåtgärd. Revisionsakten innehåller inga underlag som avser denna granskning.

A-son har uppgett följande.

Vid revisionen hade han tillgång till fastighetsbolagets redovisningsprogram och han gick därför in och kontrollerade resultat- och balansräkningar före påskrift. Han erhöll även en rapport och ett bankkontoutdrag till och med den 31 maj 2022 som var avstämnda av redovisningsbyrån.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Enligt ISA 560 *Efterföljande händelser* p. 6 ska en revisor utföra granskningsåtgärder som ger honom eller henne tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att han eller hon har uppmärksammat alla händelser som har inträffat mellan datumet för de finansiella rapporterna och datumet för revisorns revisionsberättelse och som kräver justering av eller upplysning i de finansiella rapporterna. Granskningsåtgärderna är avsedda att komplettera sådan granskning som har genomförts i syfte att få fram revisionsbevis för saldona på balansdagen, exempelvis avklippskontroller.

Eftersom dokumentationen avseende granskningen av händelser efter räkenskapsårets utgång inte innehåller några resonemang eller underlag för dragna slutsatser, går det inte av dokumentationen att utläsa om A-son genomförde en godtagbar granskning och inhämtade tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis. Även i denna del är de uppgifter som han har lämnat i sina yttranden till Revisorsinspektionen knapphändiga. Han har enligt inspektionens mening inte gjort sannolikt att han utförde en granskning av godtagbart slag. Revisorsinspektionen utgår därför från att någon sådan granskning inte skedde (se den i avsnitt 2 beskrivna bevisbörderegeln).

Genom att underlåta att genomföra en godtagbar granskning av händelser efter räkenskapsårets slut har A-son åsidosatt god revisionsbedömning.

5 Tillverkningsbolaget

5.1 Åtgärder enligt penningtvättslagen

I dokumentet *Penningtvätt, Revisorns prövning av penningtvättslagen (2017:630)*, som är daterat den 24 mars 2022, har antecknats att styrelseledamoten inte sysslade med penningtvätt eftersom han var en seriös ledamot. Med utgångspunkt i den allmänna riskbedömningen för verksamheten och sin kännedom om kunden bedömde A-son kundens riskprofil som Mellan. I fältet för kommentarer har antecknats ”Enligt alla ska det vara mellan som lägst så då blir det så”.

I samma dokument har angetts att kundkännedom hade uppnåtts vid tidigare tillfälle och att prövningen i dokumentet endast var en uppdatering. Det kan av dokumentet utläsas att ID-handling för ställföreträdare eller ombud hade kontrollerats mot registreringsbevis vid besök hos bolaget och att det fanns kopior tillsammans med uppdragsbrevet. Det framgår inte när kontrollen hade skett.

Uppdragsbrevet är undertecknat i maj 2019. Bilagt finns kopior av två körkort där det för den ena personen – samma person som har undertecknat uppdragsbrevet för bolagets räkning – står antecknat ”VD, ledamot”. Den andra kopian är överstruken med en anteckning om att personen är pensionerad.

Frågan i dokumentet *Penningtvätt, Revisorns prövning av penningtvättslagen (2017:630)* om det finns ett aktuellt registreringsbevis har besvarats med ”Ja”. Det finns även en kommentar om att inga förändringar skett. Det registreringsbevis som finns i dokumentationen skapades den 18 juni 2021.

I samma dokument anges att ledamoten är angiven som verklig huvudman i Bolagsverkets register över verkliga huvudmän. Det finns ingen utskrift från registret i dokumentationen.

A-son har förelagts att redogöra för de kundkännedomsåtgärder som han tidigare hade vidtagit för att uppnå den kundkännedom som uppdaterats för det aktuella räkenskapsåret samt att komma in med sin fullständiga dokumentation i detta avseende. Någon ytterligare dokumentation har inte getts in.

A-son har uppgett följande.

För att uppnå kundkännedom har han träffat bolagets ägare, såväl nuvarande som tidigare, minst två gånger per år. Kopiorna av registreringsbevisen fick han troligen när den tidigare styrelsesuppleanten blev ensam ägare och ledamot i bolaget. Vid denna förändring gjorde han en kontroll av verklig huvudman i registret via skärm.

Den nuvarande ledamoten och enda ägaren av bolaget har arbetat i företaget sedan början av 2010-talet. A-son träffade honom ett antal gånger under dessa år och lärde känna honom väldigt väl. Kontrollen bestod mera av att lära känna personen och dennes personlighet än att stämma av mot registreringsbevis m.m.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Auktoriserade och godkända revisorer är, enligt 1 kap. 2 § 18 lagen (2017:630) om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism (penningtvättslagen), verksamhetsutövare och ska därmed följa lag och föreskrifter på området.

Det innebär bland annat att en revisor, med utgångspunkt i den allmänna riskbedömningen och sin kännedom om kunden, ska bedöma den risk för penningtvätt eller finansiering av terrorism som kan förknippas med en specifik kundrelation, kundens riskprofil (se 2 kap. 3 §). Revisorn ska vidare för varje uppdrag utföra åtgärder för kundkännedom (se 3 kap.) och övervakning (se 4 kap.). Dessa ska baseras på kundens riskprofil och genomföras innan affärsförbindelsen etableras.

I 3 kap. 7 § anges särskilt att kundens identitet ska kontrolleras genom identitetshandling eller registerutdrag eller genom andra uppgifter och handlingar från en oberoende och tillförlitlig källa. Enligt 3 kap. 8 § ska det utredas om kunden har en verklig huvudman. Om kunden är en juridisk person, ska verksamhetsutövaren vidta åtgärder för att förstå kundens ägarförhållanden och kontrollstruktur. Har kunden en verklig huvudman, ska det vidtas åtgärder för att kontrollera dennes identitet. Verksamhetsutövaren ska bevara handlingar och uppgifter om åtgärder som har vidtagits för att uppnå kundkännedom i minst fem år.

Enligt Revisorsinspektionens föreskrifter (RIFS 2021:1) om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism (penningtvättsföreskrifterna), som trädde i kraft den 1 januari 2022, ska dokumentationen 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. I 7 § penningtvättsföreskrifterna anges vidare att identitetskontroller av fysiska personer ska dokumenteras genom en kopia av den kontrollerade handlingen eller en anteckning av den kontrollerade handlingens nummer, giltighetstid och utfärdare samt att datum för när kontrollen genomfördes ska framgå.

En verksamhetsutövare – och därmed också en revisor – är enligt 3 kap. 13 § penningtvättslagen även skyldig att löpande och vid behov följa upp pågående affärsförbindelser för att säkerställa att kännedomen om kunden är aktuell och tillräcklig för att hantera den bedömda risken för penningtvätt och finansiering av terrorism.

Enligt 9 § penningtvättsföreskrifterna ska en revisor minst en gång per år utvärdera såväl kundkännedomen som kundens riskprofil, och vid behov uppdatera dessa. Datum, överväganden och slutsatser för utvärderingen, samt eventuell uppdatering, ska dokumenteras.

Dokumentationen av A-son åtgärder för att uppnå kundkännedom i det aktuella uppdraget är ofullständig. För vissa i checklistorna uppgivna åtgärder saknas

underliggande dokumentation och för andra går det inte utläsa när åtgärderna vidtogs. Det framgår inte heller om och i så fall när den inhämtade kundkännedom utvärderades.

A-son har inte heller genom sina yttranden till Revisorsinspektionen gjort sannolikt att han genomförde de åtgärder som penningtvättslagen kräver för att inleda eller bibehålla en affärsförbindelse. Revisorsinspektionen utgår därför från att sådana åtgärder inte kom till stånd (se den i avsnitt 2 angivna bevisbörderegeln).

Revisorsinspektionen konstaterar mot denna bakgrund att A-son inte vidtog de åtgärder som ålägg honom för att uppnå och upprätthålla kundkännedom avseende tillverkningsbolaget. Han har därigenom åsidosatt sina skyldigheter enligt penningtvättslagen.

5.2 Intäkter och kundfordringar

Tillverkningsbolagets verksamhet bestod enligt årsredovisningen av tillverkning och försäljning av beslag och detaljer. Bolagets nettoomsättning uppgick till 10 mnkr och kundfordringarna till 0,7 mnkr.

I dokumentet *Förståelse av företaget och all revisorsinformation* har A-son identifierat en betydande risk för väsentliga fel på påståendenivå avseende intäkter. Han har också angett att intäktsredovisningen inte var komplex och att han inte hade uppmärksammat några oegentligheter eller väsentliga fel tidigare. Han har vidare antecknat att företagsledningen inte hade några incitament att otillbörligen påverka intäktsredovisningen, eftersom bolaget hade en god ekonomisk ställning och det inte fanns något tryck på ägarna via t.ex. lånevillkor eller bonusavtal.

Intäkter har i granskningsprogrammet bedömts vara ett riskområde för fel vad gäller fullständighet, existens och mätning. Den granskningsdokumentation som finns i revisionsakten utgörs av en jämförelse mellan inbetalningar på bankkonto justerat för förändringar i kundfordringar under året och huvudbokens intäktsredovisning för samma period. A-son har gjort en anteckning om att han tillsammans med företagsledaren hade granskat att allt som utlevererats till och med 31 december 2021 också har fakturerats. Hans slutsats var att all försäljning bedömdes vara med och korrekt redovisad på rätt år och med rätt belopp.

Kundfordringarna har i dokumentet *Förståelse av företaget och all revisorsinformation* bedömts ha betydande risk för fel i värderingen. Denna risk har inte tagits upp i granskningsprogrammet för posten. Rörande värdering finns en granskningspunkt som avser betalningskontroll av utestående fakturor i bokslutet.

A-son har uppgett följande.

Som underlag för revisionen erhöll han, via en digital delningstjänst, samtliga leverantörs- och kundfakturor för det granskade året och tiden fram till tidpunkten för sin granskning. Han sparade alla dessa bilagor, men har inte skrivit ut några underlag och dokumenterat i revisionsakten.

Eftersom tillverkningsbolaget höll stängt under perioden 22–23 december fram till efter trettonhelgen, skedde inga in- eller utleveranser under denna period. Allt som är utlevererat före denna period var också fakturerat före juledigheten. Granskning av detta skedde på plats. Eftersom inga avvikelser eller frågor uppstod gjordes dokumentation enbart i granskningsprogrammet.

Han anser att betalda kundfordringar är ett starkt bevis på att försäljning har skett. Han kontrollerade även att inga kreditfakturor avseende det granskade året hade upprättats under det nya räkenskapsåret.

Han granskade kundreskontra på nya året avseende öppna fakturor och konstaterade därmed att det inte fanns några ej reglerade fakturor från bokslutet kvar. Han kontrollerade även att inga fakturor hade kvittats mot kreditfakturor under nästkommande räkenskapsår.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Intäktsredovisningen är normalt ett väsentligt granskningsområde som revisorn har anledning att ägna särskild uppmärksamhet. I förevarande fall var intäkterna dessutom väsentliga såväl beloppsmässigt som sett till risken för oegentligheter.

Av A-sons dokumentation framgår att viss substansgranskning av intäkter gjordes. Enligt hans yttranden till Revisorsinspektionen gjordes även en jämförelse av en kundreskontra på nya året mot kundreskontra per bokslutsdag.

Enligt Revisorsinspektionens bedömning kan den granskning som A-son utförde inte anses uppfylla de krav på granskning som omständigheterna påkallade, eftersom den inte gav tillfredsställande revisionsbevis för riktigheten och fullständigheten i intäktsredovisningen.

Mot denna bakgrund hade A-son inte heller grund för att tillstyrka ett fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra det har han åsidosatt god revisionssed.

5.3 Lager

Tillverkningsbolagets lager uppgick till 2,8 mnkr. A-son bedömde enligt granskningsprogrammet för posten att såväl den inneboende risken som kontrollrisken för posten var hög. Värderingen av varulagret bedömdes vidare, i dokumentet *Förståelse av företaget och all revisorsinformation*, ha ett stort mått av subjektiva uppskattningar.

Av dokumentationen framgår att A-son inte närvarade vid någon av bolagets egna inventeringar under räkenskapsåret, med motiveringen att bolaget hade rullande inventeringar. I revisionsdokumentationen finns bland annat en lagervärdechecklista per bokslutsdatum av vilken kan utläsas att en väsentlig del av lagret inte hade inventerats av bolaget under räkenskapsåret.

Enligt anteckning i granskningsprogrammet genomförde A-son en egen kontrollinventering den 27 oktober 2021. Vid denna kontrollräknades 9,5% av lagrets värde. Det framgår inte hur han valde ut de artiklar som räknades.

I granskningsprogrammet har antecknats att priskontroll skedde. Det finns inte några underlag för detta.

A-sons slutsats var att lagret hanterades så gott som perfekt av bolaget och att posten accepterades utan anmärkning.

A-son har uppgett följande.

Slumpen avgjorde vilka artiklar som valdes ut för inventering. Syftet med hans stickprovskontroll var att säkerställa att rutinen med in- och utleveransregistrering fungerade och att eventuellt svinn hade hanterats korrekt. Att ta ut de största posterna och granska dessa

skulle inte ha gett honom samma inblick i vad som kunde gå fel vid lagerhanteringen och lagerredovisningen.

Bolaget hade rutiner för att hela lagret skulle bli inventerat under en årscykel. Det fanns instruktioner om hur inventeringen skulle gå till. I listor skrevs upp när och av vem inventering av dellager hade skett och av överblicken kunde man se om hela lagret hade blivit inventerat.

Han följde upp de största posterna mot inköpsfakturor för att se att styckpris med påslag för hanteringskostnad och frakt enligt schablon hade blivit rätt.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Enligt ISA 501 *Revisionsbevis – särskilda överväganden för vissa poster* ska en revisor om varulagret är väsentligt för de finansiella rapporterna inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis rörande varulagrets existens och skick genom att närvara vid lagerinventering såvida detta inte är praktiskt ogenomförbart. Om det är praktiskt ogenomförbart, ska revisorn enligt p. 7 samma ISA utföra alternativa granskningsåtgärder för att inhämta revisionsbevis rörande varulagrets existens och skick. Om detta inte är möjligt, ska revisorn modifiera uttalandet i revisionsberättelsen enligt ISA 705 (omarbetad) Modifierat uttalande i rapport från oberoende revisor p. 6 b) och FAR:s rekommendation i revisionsfrågor RevR 705 Modifierade uttalanden, upplysningar och anmärkningar i revisionsberättelsen p. 32 ff.

Närvaro vid bolagets lagerinventering innefattar att inspektera varulagret, försäkra sig om dess existens, utvärdera dess skick och utföra kontrollräkning. Vidare innefattar det att observera hur företagsledningens instruktioner följs och hur åtgärder för att registrera och kontrollera resultaten av lagerinventeringarna har utförts samt inhämta revisionsbevis om tillförlitligheten i företagsledningens inventeringsmetoder.

A-son närvarade inte vid lagerinventeringen. Han har motiverat detta med att bolaget hade rullande inventeringar och har uppgett att han i stället gjorde en egen stickprovsinventering.

Eftersom A-son inte närvarade vid någon av bolagets inventeringar, saknade han underlag för att kunna dra slutsatser kring bolagets rutiner kring lagerhantering och för att säkerställa ett korrekt lagervärde per bokslutsdatum.

Med hänsyn till att posten Varulager var väsentlig saknade A-son därför grund för att tillstyrka fastställandet av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

6 Sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

Revisorsinspektionen har funnit flera brister i A-sons revisionsarbete. Han har i ett av uppdragen underlåtit att lämna en revisionsberättelse inför bolagets årsstämma utan att ha godtagbara skäl för detta. I ett annat uppdrag har han försummat att dokumentera väsentliga delar av sin revision och har även brustit i sin granskning av bolagets förvaltning och i granskningen av händelser efter räkenskapsårets slut. Slutligen har han i ett av uppdragen inte fullgjort sina skyldigheter enligt penningtvättslagen och har därtill inte genomfört någon godtagbar granskning av intäkter och kundfordringar och av bolagets lager.

A-son ska därför, med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen, meddelas en disciplinär åtgärd. Det som ligger A-son till last är allvarligt. Han ska därför ges en varning.

Ärendet har avgjorts av Revisorsinspektionen genom Tillsynsnämnden för revisorer. I beslutet har deltagit f.d. justitierådet Sten Andersson, ordförande, kammarrättslagmannen Christina Eng, vice ordförande, enhetschefen Tomas Algotsson, redovisningsexperten Sofia Bildstein-Hagberg, auktoriserade revisorn Maria Danckler, rådgivaren Sophie Degenne, auktoriserade revisorn Magnus Fredmer, advokaten Emma Norburg och professorn Peter Öhman. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt och revisionsdirektören Patrik Israelsson och avdelningsdirektören Jessica Otterstål, som har föredragit ärendet, varit närvarande.

Sten Andersson

Jessica Otterstål

Hur man överklagar, se bilaga.