

Disciplinärende - auktoriserade revisorn A-son

Revisorsinspektionen ger auktoriserade revisorn A-son en varning.

1 Inledning

Revisorsinspektionen har öppnat detta ärende efter att ha tagit emot en underrättelse från Skatteverket avseende den auktoriserade revisorn A-son. I Skatteverkets underrättelse anges bl.a. att skatterevision har utförts hos ett aktiebolag, nedan kallat A-bolaget, i vilket A-son är revisor. Skatterevisionen har omfattat räkenskapsåren 2012–2014.

Vid skatterevisionen noterades bl.a. följande:

- A-bolaget är ett fåmansföretag som har bedrivit medicinsk konsultation, medicinsk expeditiv verksamhet, fastighetsförvaltning och därmed förenlig verksamhet.
- A-bolaget har enligt Skatteverkets register en ägare som samtidigt varit ensam styrelseledamot, firmatecknare och VD.
- Skatteverket har förelagt A-bolagets enda kund att komma in med samtliga fakturor som ställts ut av A-bolaget. Det har då visat sig att omsättningen varit betydligt högre än den redovisade omsättningen enligt årsredovisningarna. Betalning av kundfakturor har av kunden via bankgiro satts in på A-bolagets bankkonto. Differenserna är följande (belopp i tkr)¹:

Räkenskapsår	Nettoomsättning och övriga intäkter	Fakturor utställda till	Differens

¹ I Skatteverkets underrättelse finns ett skrivfel i beloppsöversikten, detta har korrigerats här.

	enligt årsredovisning	kund	
2012	464	933	469
2013	223	616	393
2014	165	558	393
Summa	852	2 107	1 255

- De i årsredovisningarna upptagna värdena på balansposten Kassa och bank jämfört med A-bolagets behållning på bankkontot i Swedbank uppvisade substantiella avvikelser enligt följande (belopp i tkr):

Datum	Årsredovisning	Bankkonto	Differens
2012	91	260	169
2013	73	346	273
2014	30	363	333

Skatteverket hade följande kommentarer:

- Skatteverkets utredning visar att under en period av tre år har halva omsättningen utelämnats från den bokföring som legat till grund för årsredovisningarna. Avstämning av intäkter mot A-bolagets enda kund förefaller inte ha skett.
- Genomgång av bankkontona för de aktuella åren visar inga troliga avstämningsposter i nära anslutning till årsskiften som kan förklara avvikelserna, varför avstämning mot bankengagemang inte framstår som trolig.

Skatteverket har mot bakgrund av det som kommit fram i skatterevisjonen ifrågasatt om A-son utförde sin revision för räkenskapsåren 2012–2014 med den omsorg och professionella skepticism som god revisionssed kräver.

Revisorsinspektionen har förelagt A-son att yttra sig över Skatteverkets underrättelse. Inspektionen har också tagit del av A-sons revisionsdokumentation för A-bolaget avseende räkenskapsåren 2012–2014.

Efter granskning avseende A-bolaget har inspektionen begärt in revisionsdokumentation avseende ytterligare två revisionsuppdrag. Nedan kommenteras ett av uppdragen, B-bolaget, avseende räkenskapsåret 2016-05-01–2017-04-30.

2 Revisorers dokumentationsskyldighet

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

I årsredovisningarna för A-bolaget anges att de har upprättats med tillämpning av Bokföringsnämndens allmänna råd BFNAR 2008:1 *Årsredovisning i mindre aktieföretag* (K2).

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

Bolagets omsättning och balansomslutning för de av Revisorsinspektionen granskade räkenskapsåren anges på följande sätt (belopp i tkr).

Räkenskapsår	Nettoomsättning och övriga intäkter enligt årsredovisning	Balansomslutning
2012	464	1 502
2013	223	1 353
2014	165	1 312

I sina revisionsberättelser för räkenskapsåren 2012 och 2013 har A-son anmärkt på att årsredovisningarna upprättats sent. För räkenskapsåret 2012 har han även anmärkt på att inbetalningar till skattekontot vid ett antal tillfällen under året inte skett i rätt tid. För räkenskapsåret 2014 har han avgett en revisionsberättelse utan modifiering, upplysning eller anmärkning.

A-son har med anledning av Skatteverkets underrättelse uppgett följande.

Han känner inte igen sig i det material som Skatteverket har presenterat när han jämför detta med det material som han har fått från kunden. Revisionsteamet har kontoutdrag från Swedbank som överensstämmer med huvudbokens saldon. När revisionsteamet har jämfört dessa kontoutdrag med de kontoutdrag som Skatteverket presenterade har man kunnat konstatera stora avvikelser.

3.1 Intäktsredovisning och posten Kassa och bank

3.1.1 Intäktsredovisningen (samtliga räkenskapsår)

Posten Nettoomsättning uppgick enligt årsredovisningen för räkenskapsåret 2012 till 416 tkr, enligt årsredovisningen för räkenskapsåret 2013 till 223 tkr och enligt årsredovisningen för räkenskapsåret 2014 till 141 tkr. Dokumentationen för respektive räkenskapsår består av en kontosammanställning, en checklista och en specifikation. Posten har bedömts som väsentlig. Inneboende risk och kontrollrisk har bedömts som låg med motiveringen att bolaget anlitar redovisningskonsult som stöd för upprättande av bokslut och att denna borde upptäcka eventuella fel på kontot, vilket minskar risken. På checklistorna för respektive år, rubricerade *Nettoomsättning*, har angetts U.a. [utan an-

märkning] efter två granskningsåtgärder.³ Efter granskningsåtgärderna finns kortfattade noteringar om fakturanummer och tidsperioder. A-sons slutsats var att intäkterna föreföll vara rimligt redovisade.

Det kan inte utläsas av dokumentationen om A-son genomförde någon kontroll av bolagets rutiner avseende intäkter och inte heller om han gjorde någon mer detaljerad substansgranskning av nettoomsättningen.

A-son har uppgett följande.

Den viktigaste granskningsåtgärden var att kontrollera att samtliga fakturor var bokförda. Revisorn får i ett bolag av denna typ vara nöjd med att kunna konstatera att alla fakturor är bokförda och reglerade. I detta bolag var omfattningen mycket begränsad. Den granskning som han gjorde av nummerserier visade att det inte förelåg något glapp. De fakturor som revisionsteamet hade fått stämde med betalda belopp från kunden. Under rådande omständigheter bedömde revisionsteamet att det inte förelåg någon förhöjd risk för oegentligheter i intäktsredovisningen.

I samtalen med företagsledaren var denne noga med att betona hur viktigt han tyckte det var att ”göra rätt för sig”. Han skötte grundbokföringen och det var sällan några fel i de underlag och SIE-filer han kom in med. Ingen i revisionsteamet hade anledning att misstro företagsledaren.

Det sändes inte någon saldförfrågan till bolagets kund, eftersom hans bedömning var att det inte behövdes. Kunden betalade fakturorna med rätt belopp och i rätt tid. Det fanns inga kundförluster de aktuella åren och inga tecken på brister eller tvister. Eftersom hans granskningsmetod var substansgranskning, var han tillfreds med att konstatera att kundfordringarna blev reglerade.

³ Granskningsåtgärderna är *Granskning av nummerserier* och *Periodiseringskontroll*.

3.1.2 Kassa och bank (samtliga räkenskapsår)

Posten Kassa och bank uppgick enligt årsredovisningen för räkenskapsåret 2012 till 91 tkr, enligt årsredovisningen för räkenskapsåret 2013 till 73 tkr och enligt årsredovisningen för räkenskapsåret 2014 till 30 tkr. Dokumentationen för respektive räkenskapsår består av en kontosammanställning, en checklista, en bilaga och utdrag över kontotransaktioner. På checklistorna, rubricerade *Kassa och bank*, har det angetts U.a. efter två granskningsåtgärder. A-son gjorde bedömningen att kontot inte var väsentligt och någon riskbedömning finns inte dokumenterad. Av dokumentationen framgår att posten stämde av mot huvudbok och årsredovisning samt att saldot på kontot stämde av mot kopia på kontobesked från bank som bolaget tillhandahållit. A-sons slutsats var att posten Kassa och bank föreföll vara rimligt redovisad.

Det kan inte utläsas av dokumentationen om A-son gjorde någon annan faktisk granskning av posten Kassa och bank. Han har därför förelagts att utförligt redogöra för sin granskning av posten samt att förklara och verifiera på vilket sätt hans granskning säkerställde postens värde för respektive räkenskapsår. Han har vidare förelagts att redogöra för sitt ställningstagande med beaktande av avsaknad av direkt erhållen engagemangsrapport. Slutligen har han förelagts att redogöra för om han hade fått ytterligare underlag från bank som verifierade saldon på bankkontot, exempelvis årsbesked.

A-son har uppgett följande.

Posten Kassa och bank säkerställdes genom prickning av samtliga transaktioner på bankkontot. Utgående saldo stämde med huvudboken och årsredovisningen. Om han hade gått ett steg längre och begärt en engagemangssammanställning från banken per balansdagen, hade den rapporten med hänsyn till banksekretess gått via kunden. Eftersom kunden redan hade förfalskat bekräftelsen från banken, hade även engagemangssammanställningen högst sannolikt blivit förfalskad och därmed inte lett till någon annan slutsats än att likvida medel var i sin ordning.

Nu med facit i hand vet han att allt var förfalskat vilket han är den förste att beklaga. Vid tidpunkten för revisionen av respektive räkenskapsår hade han ingen misstanke om att något var fel och begärde därför inte några ytterligare underlag.

3.1.3 Revisorsinspektionen gör följande bedömning

Vid revisionen av bolaget förelåg en förhöjd risk med hänsyn till att företagsledaren kontrollerade alla transaktioner som skedde i bolaget. Även om en revisor har tidigare erfarenhet av en företagsledning som ärlig och hederlig, ska han eller hon hålla sig professionellt skeptisk under hela revisionen och noggrant beakta företagsledningens möjligheter att kunna manipulera räkenskaperna och att det därigenom förekommer väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter (ISA 240 *Revisorns ansvar avseende oegentligheter* p. 12). Den förhöjda risken i bolaget skulle enligt god revisions sed föranlett ökad skepticism och flera revisionsåtgärder. Enligt ISA 330 *Revisorns hantering av bedömda risker* p. 19 ska revisorn överväga om åtgärder för externa bekräftelser ska utföras som substansgranskningsåtgärd.

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 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 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).

Intäktsredovisningen

Intäktsredovisningen är normalt ett väsentligt granskningsområde som revisorn har anledning att ägna särskild uppmärksamhet. A-sons dokumentation består huvudsakligen av checklistor på vilka granskningsåtgärder har markerats med U.a. Såsom Revisorsinspektionen har konstaterat i flera beslut i disciplinärenden kan det slaget av markeringar inte anses tillräckliga för att dokumentera vidtagna revisionsåtgärder.⁴ Härutöver innehåller dokumentationen uppgifter om två granskningsåtgärder, *periodiseringskontroller* och *granskning av nummerserier*. Uppgifterna om dessa åtgärder tyder på att granskningsåtgär-

⁴ Se t.ex. Revisorsinspektionens beslut den 27 oktober 2010 ärende dnr 2010–682 och den 15 juni 2018 i ärende dnr 2016–1250.

derna var av begränsat slag. När det gäller frågan om vilka underlag som har funnits för dessa granskningsåtgärder har A-son i sina yttranden till Revisorsinspektionen i huvudsak hänvisat till fakturor som han har fått från bolaget.

Det fanns enligt Revisorsinspektionens bedömning inte någon intern kontroll i bolaget som A-son kunde förlita sig på. Det förhållandet att företagsledaren själv skötte grundbokföringen innebar dessutom en förhöjd risk för att bokföringen kunde vara manipulerad. Det kan inte för något av de här aktuella räkenskapsåren utläsas av dokumentationen att A-son utförde någon närmare kontroll av bolagens rutiner för intäktsredovisningen eller att han gjorde någon mer ingående analytisk granskning eller avstämning av underlag mot det som faktiskt hade fakturerats. Inte heller den granskning som han har redogjort för i sina yttranden till Revisorsinspektionen har haft sådan omfattning och inriktning att den har kunnat ge honom tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att bolagets intäkter var fullständigt redovisade.

Det som A-son har angett som förklaring till varför han inte misstrodde företagsledaren – att företagsledaren betonade hur viktigt det var att ”göra rätt för sig” och att det sällan var några fel i de underlag som han inkom med – gav honom inte anledning att begränsa omfattningen av revisionen.

Med hänsyn till att posten Nettoomsättning var väsentlig för här aktuella räkenskapsår innebar den bristfälliga granskningen att A-son saknade grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra det har han åsidosatt god revisionssed.

Kassa och bank

A-sons dokumentation består av kontosammanställningar samt checklistor rubricerade *Kassa och bank*, på vilka han har antecknat U.a. Där finns också två mer specifika granskningsåtgärder, *stäm av mot specifikation* och *kontroll mot kontobesked*; dessa framstår dock som ganska begränsade. De uppgifter om vidtagna granskningsåtgärder som A-son har lämnat i sina yttranden är allmänt hållna och innefattar t.ex. inte någon närmare konkretisering av hur den uppgivna detaljgranskningen gick till. Han har därför inte heller genom sina kompletterande redogörelser gjort sannolikt att posten Kassa och bank granskades på ett godtagbart sätt.

Revisorsinspektionen bedömer att kontrollrisken på posten var hög och att posten inte kan ha varit en oväsentlig post även om saldon på bokslutsdagen var låga. Företagsledaren kontrollerade både in- och utbetalningar och hade därigenom stora möjligheter att manipulera redovisningen vilket enligt god revisionssed (bl.a. ISA 240) innebar en förhöjd risk på posten. Under rådande omständigheter borde A-son ha begärt in en engagemangsrapport direkt från banken. Först därigenom skulle han ha haft revisionsbevis för att fastställa att korrekt information tagits in i bokföringen.

Revisorsinspektionen drar av det ovan sagda slutsatsen att A-sons granskning av posten Kassa och bank var bristfällig (se den i avsnitt 2 angivna bevisbörderegeln). Med hänsyn till detta saknade A-son grund för att tillstyrka fastställandet av bolagets resultat- och balansräkningar för respektive år. Genom att ändå göra det har han åsidosatt god revisionssed.

3.2 Efterföljande händelser (samtliga räkenskapsår)

Av A-sons revisionsdokumentation kan inte för något av de tre räkenskapsåren utläsas vilken faktisk granskning som gjordes av efterföljande händelser. Dokumentationen för respektive räkenskapsår består av en checklista rubricerad *Händelser efter räkenskapsårets slut* med följande påstående. ”Vi har granskat balans- och resultaträkning på nya året och det finns inga väsentliga händelser som har betydelse för årsredovisningen”. Påståendet har besvarats med ett Nej. Det saknas referenser till underliggande material som styrker de slutsatser som dragits.

Revisorsinspektionen har förelagt A-son att redogöra för vilka faktiska granskningsåtgärder som han vidtog avseende efterföljande händelser fram till revisionsberättelsens avgivande för respektive räkenskapsår. Han har vidare förelagts att redogöra för sin granskning av resultaträkningarna samt sin granskning p.g.a. eftersläpning i redovisningen. Slutligen har han förelagts att lämna uppgift om sina möten med företagsledaren.

A-son har uppgett följande.

En uppföljning av vad som har hänt på det nya året görs bäst genom att man tittar på hur redovisningen har utvecklats, om det har dykt upp några oväntade belopp bland

tillgångarna eller skulderna. Materialet i detta fall hade mycket liten omfattning och det förelåg en stor eftersläpning av redovisningen. Han konstaterade därför i sin dokumentation att det inte fanns något som tydde på att det under det nya året hade hänt något som skulle ha någon påverkan på årsredovisningarna. Inte heller i samtal med kunden framkom det något som föranledde särskilda åtgärder från hans sida.

I fråga om samtliga räkenskapsår fick revisionsteamet svar på sina frågor och erhöll dessutom skriftliga uttalanden från företagsledaren i enligt med ISA 580 *Skriftliga Uttalanden*. Revisionsteamet noterade i checklistorna, rubricerade *Allmänna revisionshandlingar/Händelser efter räkenskapsårets utgång*, att inget tydde på att det hade inträffat något på det nya året som skulle påverka årsredovisningarna.

Kunden hade skickat originalhandlingar till revisionsbyrån och något fysiskt möte ägde inte rum. Det berodde på att det i vart fall för räkenskapsåren 2012 och 2013 var en väldig tidspress och på att kunden hade sitt säte i södra Sverige.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Enligt 6 kap. 1 § andra stycket 2 årsredovisningslagen (1995:1554) i dess lydelse före den 1 januari 2016 ska det i förvaltningsberättelsen lämnas upplysningar om bl.a. sådana händelser av väsentlig betydelse för företaget som har inträffat efter räkenskapsårets slut.⁵

Enligt ISA 560 *Efterföljande händelser* ska revisorn 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 revisors rapport 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 saldon på balansdagen, exempelvis avklippskontroller.

Av A-sons dokumentation – som i denna del innehåller enbart vissa kortfattade anteckningar i granskningsprogrammet – kan inte utläsas på vilket sätt han följde upp efterföljande händelser som kunde ha en väsentlig påverkan på årsredovisningen.

⁵ Liknande upplysningskrav finns numera i 5 kap. 22 § årsredovisningslagen.

A-sons uppgifter till Revisorsinspektionen om vilka revisionsåtgärder som genomfördes i detta avseende är allmänt hållna. Det framgår inte av hans yttranden vilka specifika frågor som ställdes till företagsledningen eller om det utfördes några tillkommande revisionsåtgärder. Inte heller går det att utläsa vilka genomgångar som gjordes av balans- och resultaträkningarna på det nya året för att säkerställa att efterföljande händelser avspeglades korrekt i bolagets årsredovisningar. Sammantaget framstår det som att granskningen skedde på en sådan övergripande nivå som inte gav honom tillräckliga revisionsbevis för att ta ställning till om det förelåg väsentliga händelser efter balansdagen.

A-son har alltså inte heller genom sina uppgifter i ärendet gjort sannolikt att han vidtog tillräckliga revisionsåtgärder för att kunna ta ställning till om årsredovisningen korrekt avspeglade de väsentliga händelser som eventuellt hade inträffat efter balansdagen. Revisorsinspektionen drar av detta slutsatsen att hans granskning i detta avseende var bristfällig (se den i avsnitt 2 angivna bevisbörderegeln). Genom att inte utföra en tillräcklig granskning av efterföljande händelser har han åsidosatt god revisionssed.

3.3 Sena årsredovisningar (räkenskapsåren 2012 och 2013)

Bolaget hade kalenderår som räkenskapsår. Årsredovisningarna för de aktuella räkenskapsåren upprättades den 4 november 2013 respektive den 5 november 2014, dvs. mer än 10 månader efter räkenskapsårets utgång. Revisionsberättelserna lämnades den 8 november 2013 respektive den 14 november 2014.

A-son har uppgett följande.

Revisionsteamet påminde kunden via e-postmeddelanden vid två tillfällen, den 18 april och den 11 juni 2013 för räkenskapsåret 2012 samt den 10 april 2014 och den 7 juli 2014 för räkenskapsåret 2013. Detta framgår av dokumentationen i årsakten för respektive räkenskapsår.

Vid muntliga kontakter påtalade revisionsteamet vikten av att materialet kom in till revisionsbyrån åtminstone i sådan tid att någon brottsanmälan till åklagare avseende bokföringsbrott (sen årsredovisning) inte blev aktuell.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Revisors aktivitetsplikt

Enligt 7 kap. 10 § aktiebolagslagen (2005:551) ska aktieägarna inom sex månader från utgången av varje räkenskapsår hålla en årsstämma där styrelsen ska lägga fram en årsredovisning och en revisionsberättelse. Detta innebär att årsredovisningen måste vara upprättad inom denna tidsfrist.

I förevarande fall skulle årsredovisningarna ha upprättats senast den 30 juni 2013 respektive den 30 juni 2014. De upprättades emellertid först i november.

Det ålåg A-son att vidta åtgärder för att förmå bolagets företrädare att upprätta årsredovisningarna i tid. Revisorsinspektionen godtar i och för sig hans uppgifter om att han tog kontakt med styrelseledamoten i april och juni för år 2012 respektive april och juni för år 2013. Kontakterna ledde emellertid inte för något av åren till att bolaget sände över en fullständig och undertecknad årsredovisning så att revisionen kunde avslutas i rätt tid. Han skulle därför när de muntliga kontakterna inte ledde någonstans, skriftligen ha uppmanat styrelsen att fullgöra sin skyldighet att upprätta årsredovisning.

Genom att inte tillräckligt aktivt ta kontakt med bolagets styrelse har A-son brutit i den agerandeplikt som en revisor har i en situation av detta slag. Han har härigenom åsidosatt god revisionssed.

Skyldighet att vidta åtgärder vid misstanke om brott

Av 9 kap. 42 § aktiebolagslagen följer att en revisor som vid sin revision finner att det kan misstänkas att en styrelseledamot inom ramen för det granskade bolagets verksamhet har gjort sig skyldig till vissa i paragrafen angivna brott ska vidta särskilda åtgärder enligt 9 kap. 43 och 44 §§ samma lag. Revisorn ska i sådana fall underrätta styrelsen om sina iakttagelser. Senast fyra veckor därefter ska revisorn i en särskild handling till åklagare redogöra för misstanken samt ange de omständigheter som misstanken grundar sig på. I tre undantagsfall behöver revisorn dock inte göra anmälan till åklagare; nämligen om den ekonomiska skadan av det misstänkta brottet har ersatts och övriga menliga verkningar av gärningen har avhjälpats, om det misstänkta brottet redan har anmälts till Polismyndigheten eller åklagare eller om det misstänkta brottet är obetydligt. När revisorn har lämnat den särskilda handlingen till åklagare, ska revisorn genast pröva om han eller hon ska avgå från sitt uppdrag.

Ett av de brott som anges i 9 kap. 42 § aktiebolagslagen är bokföringsbrott. Bokföringsbrott föreligger, enligt 11 kap. 5 § brottsbalken, när någon uppsåtligen eller av oaktsamhet åsidosätter bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen (1999:1078). En förutsättning för straffansvar är att åsidosättandet får till följd att rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning inte kan i huvudsak bedömas med ledning av bokföringen (huvudsaklighetsrekvisitet). Lagtexten anger olika straffskalor för ringa bokföringsbrott, bokföringsbrott av normalgraden respektive grovt bokföringsbrott.

Av rättspraxis följer att ansvar för bokföringsbrott kan aktualiseras om årsredovisningen inte upprättas i tid (se rättsfallet NJA 2004 s. 618). Varken lag, förarbeten eller rättspraxis ger besked om i vilket skede straffansvar inträder, dvs. hur lång förseningen med årsredovisningen måste vara för att bokföringsbrott över huvud taget ska föreligga. I rättsfallet NJA 2018 s. 77 har Högsta domstolen emellertid utvecklat hur gränsdragningen mellan bokföringsbrott av normalgraden och ringa bokföringsbrott ska göras. Av domen framgår att förseningens längd därvid bör fungera som en utgångspunkt för den bedömningen. Om årsredovisningen i ett aktiebolag är mer än fem månader försenad – dvs. om den inte har upprättats inom elva månader från räkenskapsårets utgång – finns det normalt anledning att bedöma brottet som brott av normalgraden. Om förseningen understiger fem månader, är det naturligt att i stället, som utgångspunkt, bedöma brottet som ringa. Det måste emellertid alltid göras en sammanvägning av samtliga i det en-

skilda fallet relevanta omständigheter. Av betydelse är, förutom förseningens längd, det informationsunderskott som förseningen ger upphov till för aktieägare och tredje man samt om brottet begåtts uppsåtligen eller av oaktsamhet.

Revisorsinspektionen konstaterar att revisorns skyldighet enligt 9 kap. 43 § aktiebolagslagen att underrätta styrelsen om sina iakttagelser inträder så snart det är fråga om en misstanke om bokföringsbrott, även om detta är ringa. Revisorn får därför normalt anses vara skyldig att lämna en sådan underrättelse redan på ett ganska tidigt stadium och senast när årsredovisningen är ca fyra månader försenad. Om årsredovisningen då likväl inte upprättas, har revisorn, när förseningen uppgår till ca fem månader, normalt anledning att misstänka att det föreligger ett bokföringsbrott som inte är obetydligt och han eller hon är då skyldig att genast göra anmälan till åklagare.

De här aktuella årsredovisningarna undertecknades av styrelsen den 4 november 2013 respektive den 5 november 2014, dvs. mer än 10 månader efter räkenskapsårets utgång och upprättades alltså för sent. När det gäller årsredovisningen för räkenskapsåret 2012 – som upprättades drygt 10 månader efter räkenskapsårets utgång – finner Revisorsinspektionen inte anledning att kritisera A-son för att han avvaktade med att vidta åtgärder enligt 9 kap. 42–44 §§ aktiebolagslagen. När ett dröjsmål med upprättande av årsredovisning upprepas från ett år till ett annat finns det emellertid anledning att se allvarigare på det nya dröjsmålet. Revisorns utrymme för att avvakta med åtgärder enligt 9 kap. 42–44 §§ aktiebolagslagen med hänvisning till att det misstänkta brottet framstår som obetydligt blir då i motsvarande utsträckning mindre (jfr prop. 2012/13:61 s. 61). Med hänsyn till att det för räkenskapsåret 2013 rörde sig om en upprepning av en tidigare försening borde A-son enligt Revisorsinspektionens mening i oktober 2014 skriftligen ha lämnat bolagets styrelse en sådan underrättelse som sägs i 9 kap. 43 § aktiebolagslagen. Genom att inte göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

4 B-bolaget

Revisorsinspektionen har tagit del av A-sons revisionsdokumentation för B-bolaget avseende räkenskapsåret 2016-05-01–2017-04-30. Enligt årsredovisningen för detta räkenskapsår hade den upprättats med tillämpning av Bokföringsnämndens allmänna råd BFNAR 2016:10 *Årsredovisning i mindre aktiebolag* (K2). Bolagets omsättning angavs till 12,9 mnkr, balansomslutningen till 4,6 mnkr och resultatet till 289 tkr.

I sin revisionsberättelse har A-son anmärkt på att årsredovisningen upprättats försent.

4.1 Uttalande från företagsledningen

Uttalandet från företagsledningen enligt ISA 580 *Skriftliga uttalanden* är daterat den 6 november 2017 och revisionsberättelsen är daterad den 29 november 2017.

A-son har uppgett följande.

Det är riktigt att uttalandet från företagsledningen är daterat tre veckor före revisionsberättelsen. Hans bedömning är att dessa tre veckor inte har varit av avgörande betydelse för om uttalandet kunde godkännas eller inte. Under mellanperioden hade han nämligen varit i kontakt med företagsledaren och förvissat sig om att inte något av väsentlig art hade inträffat under perioden från uttalandets lämnande till revisionsberättelsens avgivande.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning

I ISA 580 p. 10 anges att revisorn ska begära att företagsledningen lämnar ett skriftligt uttalande om att den har uppfyllt sitt ansvar för upprättandet av årsredovisningen enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering. Detta innefattar, där så är relevant, att årsredovisningen ger en rättvisande bild enligt villkoren i revisionsuppdraget. Vidare ska revisorn enligt p. 11 begära att företagsledningen lämnar ett skriftligt uttalande om att den har försett revisorn med all relevant information och åtkomst enligt villkoren för revisionsuppdraget samt att alla transaktioner har bokförts och avspeglas i årsredovisningen. Enligt p. 14 ska datumet för de skriftliga uttalandena vara så nära datumet för revisionsberättelsen för årsredovisningen som det är praktiskt möjligt. Skälet för detta är risken för att revisorn inte har de revisionsbevis som ISA 580 kräver för tiden mellan dateringen för det skriftliga uttalandet och dateringen av revisionsberättelsen.

Företagsledningens uttalande är daterat tre veckor innan A-son avgav sin revisionsberättelse. Genom att likväl godta uttalandet från företagsledningen har han åsidosatt god revisionssed. Vad han uppgett om sina muntliga kontakter med företagsledaren föranleder ingen annan bedömning.

4.2 Kundfordringar

Posten Kundfordringar redovisades i årsredovisningen med 3,5 mnkr efter gjord reservering med 423 tkr. Posten utgjorde 76 procent av balansomslutningen. I sin dokumentation har A-son antecknat att osäkra kundfordringar bör följas upp, eftersom bolaget haft betydande reservationer tidigare år. Av en specifikation i dokumentationen framgår att kundfordringar om 1,8 mnkr var obetalda per den 31 augusti 2017 med förfalldatum från den 30 maj 2012 till den 12 april 2017. I dokumentationen finns en promemoria till styrelsen rubricerad *Revisions-PM*, daterad den 29 november 2017. I den kommenterar han bl.a. den stora osäkerheten som förelåg i kundfordringar.

I dokumentationen ingår även en checklista, rubricerad *Kundfordringar och försäljning*, på vilken en av A-sons medarbetare har antecknat U.a. efter olika granskningsåtgärder.⁶ Av planeringsdokumentationen framgår att den övergripande väsentligheten har fastställts till 200 tkr och den övergripande arbetsväsentligheten till 160 tkr. Medarbetaren har efter granskningsåtgärden *Rimlighets bedöm mot tidigare år* antecknat att posten hade minskat med cirka 692 tkr, vilket bedömdes som rimligt. Efter granskningsåtgärden *Översiktlig genomgång av kundreskontran/specifikation* har medarbetaren antecknat att det inte fanns några avvikande kundnamn eller nollsaldon. Efter granskningsåtgärden *Betalningsuppföljning* har medarbetaren antecknat bl.a. att vid kontroll av obetalda kundfordringar var 1,8 mnkr obetalda.

Medarbetaren har vidare antecknat att företagsledaren bedömde att de äldre förfallna fakturorna skulle komma att vara reglerade vid nästa årsbokslut den 31 augusti 2018. Medarbetaren har även gjort en notering om att revisionsteamet gjorde samma bedömning som företagsledaren. Slutligen har medarbetaren antecknat att revisionsteamet hade informerat företagsledaren om att ifall ingen bättring skedde till nästa bokslut skulle ytterligare reserveringar göras alternativt att revisionsberättelsen skulle modifieras avseende osäkerheten kring värderingen av kundfordringar och därmed skulle balans- och resultaträkningen inte kunna tillstyrkas.

⁶ Granskningsåtgärderna är *Stäm av mot specifikation*, *Rimlighets bedöm mot tidigare år*, *Översiktlig genomgång av kundreskontran/specifikation* och *Betalningsuppföljning*.

A-son har förelagts att redogöra för på vilka grunder han bedömde att den gjorda reserveringen var tillräcklig för att han skulle kunna godta posten. Han har vidare förelagts att redogöra för vilka granskningsåtgärder han vidtog för att godkänna posten efter reserveringen.

A-son har uppgett följande.

Beträffande kundfordringarna gjorde han samma bedömning som företagsledaren, dvs. att det som inte reserverats som osäkra kundfordringar skulle komma att regleras. Han var också tydlig i promemorian med att, om så inte skedde, ytterligare reservation måste göras per den 30 april 2018. Av dokumentationen framgår att 1,8 mnkr var obetalda per den 31 augusti 2017. Efter muntlig kontakt med företagsledaren fick revisionsteamet bekräftat att beloppet ännu inte var reglerat den 30 oktober 2017. Frågan om kundfordringarnas värdering är en bedömningsfråga. Efter genomgång och samtal med företagsledaren accepterade han dennes bedömning men poängterade att bedömningen måste förfinas till kommande räkenskapsår. Det betyder också att han inte hade några avgörande iakttagelser som skulle stödja en strängare bedömning än den företagsledaren hade gjort.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning

Av ISA 200 *Den oberoende revisorns övergripande mål samt utförande av revision* p. 17 framgår att en revisor ska inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att minska revisionsrisken till en godtagbar låg nivå som ger möjlighet att dra rimliga slutsatser som grund för sitt uttalande.

ISA 320 *Väsentlighet vid planering och utförande av en revision* behandlar revisorns ansvar för att på ett ändamålsenligt sätt tillämpa begreppet väsentlighet vid planering och utförande av en revision av de finansiella rapporterna. Vid upprättandet av den övergripande revisionsstrategin ska revisorn fastställa en väsentlighetsnivå för de finansiella rapporterna som helhet (p. 10). Enligt p. 11 ska revisorn också bl.a. fastställa en arbetsväsentlighet i syfte att bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter.

Av ISA 450 *Utvärdering av felaktigheter som identifierats under revisionen* följer att revisorn ska utvärdera hur revisionen påverkas av identifierade felaktigheter och hur de finansiella

rapporterna påverkas av eventuella felaktigheter som inte har rättats. Revisorn ska avgöra om icke rättade felaktigheter är väsentliga, enskilt eller sammantaget (p. 11).

I ISA 700 *Bilda sig en uppfattning och uttala sig om finansiella rapporter* anges att revisorns mål är att bilda sig en uppfattning om de finansiella rapporterna, grundad på en utvärdering av de slutsatser som har dragits av de inhämtade revisionsbevisen, och att tydligt uttrycka denna uppfattning i en skriftlig rapport (p.6). Det förutsätter att revisorn kommer till en slutsats om huruvida han eller hon har uppnått rimlig säkerhet i frågan om huruvida de finansiella rapporterna i sin helhet inte innehåller väsentliga felaktigheter vare sig dessa beror på oegentligheter eller fel (p. 11).

Posten Kundfordringar var med hänsyn till sin storlek väsentlig och av avgörande betydelse för frågan om årsredovisningen gav en rättvisande bild av bolagets finansiella ställning. Av planeringsdokumentationen framgår att A-son fastställde den övergripande väsentligheten till 200 tkr och den övergripande arbetsväsentligheten till 160 tkr. Med hänsyn till bl.a. att bolaget hade haft betydande reservationer tidigare år och en väsentlig del av kundfordringarna var förfallna till betalning, som översteg fastställd övergripande väsentlighet, hade han påtaglig anledning att ifrågasätta om det bokförda värdet på kundfordringarna var riktigt.

Omständigheterna motiverade alltså att A-son granskade postens värde särskilt noga och därvid tog ställning till om reserveringen om 423 tkr var tillräcklig. Även efter den gjorda reserveringen kvarstod en osäkerhet i kundfordringar om 1,4 mkr, ett belopp som både var väsentligt och hade en avgörande betydelse för en läsare av årsredovisningen.

Av det som nu har sagts följer att A-son saknade grund för att godta det kvarvarande redovisade värdet på kundfordringarna i årsredovisningen. Han saknade därmed också tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att kunna ta ställning i frågan om tillstyrkande av resultat- och balansräkningarna i årsredovisningen. Genom att trots detta tillstyrka att årsstämman fastställde bolagets resultat- och balansräkningar har han åsidosatt god revisionssed. Det förhållande att han kommenterade osäkerheten i en promemoria till styrelsen föranleder ingen annan bedömning.

5 Sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

Revisorsinspektionen har funnit flera brister i A-sons revisionsarbete. Han har i ett av bolagen inte utfört en godtagbar granskning av intäktsredovisningen, posten Kassa och bank och efterföljande händelser. Han har vidare inte tillräckligt aktivt verkat för att bolaget skulle avge sin årsredovisning i rätt tid och inte heller fullgjort en revisors aktivitetsplikt vid misstanke om brott i bolaget. I ett annat bolag har han godtagit ett uttalande från företagsledningen som var daterat alltför lång tid innan revisionsberättelsen avgavs. Slutligen saknade han i samma bolag, med beaktande av den stora osäkerhet som förelåg angående posten Kundfordringar, grund för att tillstyrka fastställandet av bolagets resultat- och balansräkningar.

A-son har i nu nämnda avseenden åsidosatt god revisions sed och ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Det som läggs honom till last är allvarligt, särskilt med beaktande av att han har tillstyrkt fastställande av båda de av Revisorsinspektionen granskade bolagens resultat- och balansräkningar utan att ha grund för det. Han ska därför, med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883), ges en varning.

Ärendet har avgjorts av Revisorsinspektionen genom Tillsynsnämnden för revisorer. I beslutet har deltagit justitierådet Sten Andersson, ordförande, kammarrättslagmannen Christina Eng, vice ordförande, enhetschefen Tomas Algotsson, auktoriserade revisorn Maria Danckler, advokaten Helena Dandenell, auktoriserade revisorn Magnus Fredmer, redovisningsexperten Claes Norberg, rådgivaren Charlotte Sandart och lektorn Jessica Östberg. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt avdelningsdirektören Jessica Otterstål och revisionsdirektören Maria Hynning, som har föredragit ärendet, varit närvarande.

Sten Andersson

Maria Hynning

Hur man överklagar, se bilaga.