

## Disciplinärende - auktoriserade revisorn A-son

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

### 1 Inledning

A-son har varit föremål för Revisorsinspektionens riskbaserade tillsyn avseende sitt uppdrag som revisor i tre aktieföretag. Det som har kommit fram avseende ett av företagen, här benämnt företaget eller företaget, för räkenskapsåret 1 maj 2015 - 30 april 2016 har gett Revisorsinspektionen anledning att öppna detta ärende.

Företagets omsättning under det aktuella räkenskapsåret uppgick till 2,5 mkr och dess balansomsättning till 5,2 mkr. Det fastställda väsentlighetstalet var 100 tkr. Årsredovisningen upprättades med tillämpning av Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2008:1) *Årsredovisning i mindre aktieföretag* (K2).

### 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<sup>1</sup>. 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 en 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 Agerandeplikt vid sen årsredovisning

Årsredovisningen för räkenskapsåret 2015/16 undertecknades av styrelsen den 28 september 2017. Revisionsberättelsen undertecknades den 4 oktober 2017 och innehåller en anmärkning om att årsredovisningen inte hade avgetts inom sådan tid att årsstämma hade kunnat hållas inom sex månader efter räkenskapsårets utgång.

I revisionsdokumentationen finns inga noteringar om någon begäran om att få in material för att kunna genomföra revisionen. Det finns inte heller några kopior av korres-

---

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

pondens med företrädare för bolaget om detta. Det saknas också dokumenterade överväganden rörande åtgärder vid misstanke om brott enligt 9 kap. 42–44 §§ aktiebolagslagen (2005:551) med anledning av den sena årsredovisningen.

Av dateringarna i revisionsdokumentationen framgår att revisionen utfördes i början av oktober 2017.

A-son har uppgett följande.

Eftersom det ofta var svårt att få kontakt med bolagets företrädare, hade han nästan uteslutande kontakt med den redovisningsbyrå som bolaget anlidade. Han förhörde sig i samband med besök hos redovisningsbyrån för att revidera andra klienter också om aktuell status för bolaget.

Redovisningsbyrån skötte inte bara bokföringen utan hade också rätt att genom företagsledaren teckna bolagets firma (och därmed rätt att verkställa betalningar). Betalningarna skedde i allt väsentligt i tid. Han hade inte anledning att misstänka att den löpande bokföringen var så försenad att bokföringsbrott skulle kunna vara aktuellt. Årsredovisningen avgavs uppseendeväckande sent; detta torde dock bero på att bolaget i ett ganska sent skede hade bytt till en annan redovisningsbyrå och att ”överlämningen” blev segdragen.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

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.

Enligt 7 kap. 10 § aktiebolagslagen 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. 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 måste vara för att bokföringsbrott över huvud taget ska föreligga. Högsta domstolen har emellertid i avgörandena ”De försenade årsredovisningarna” (NJA 2018 s. 77) utvecklat hur gränsdragningen mellan bokföringsbrott av normalgraden och ringa bokföringsbrott ska göras. Av domarna 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 enskilda 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.

Av Högsta domstolens avgöranden framgår att underlåtenheten att upprätta årsredovisning i tid någon gång kan vara att bedöma som enbart ringa bokföringsbrott, trots att förseningen har uppgått till sex eller sju månader. En förutsättning för detta är dock normalt att förseningen beror enbart på slarv eller missförstånd. Den förutsättningen föreligger normalt inte, om revisorn i rätt tid (se ovan) har underrättat om sin brottsmisstanke och styrelsen likväl inte har upprättat någon årsredovisning inom fyra veckor därefter. Revisorn har mot den bakgrunden sällan skäl att dröja med sin anmälan till åklagare till senare än elva månader från räkenskapsårets utgång.

Det som nu har sagts ligger i linje med FAR:s uttalande EtikU 10 *Revisorns åtgärder vid sen årsredovisning i aktiebolag*. Där anges att en revisor under inga omständigheter kan underlåta att lämna redogörelse om misstanke om bokföringsbrott i fall när årsredovisningen inte beräknas kunna läggas fram på årsstämma inom elva månader efter räkenskapsårets utgång.

Det kan i och för sig förekomma situationer när revisorn anser att ett dröjsmål med upprättande av årsredovisningen inte utgör bokföringsbrott, t.ex. därför att dröjsmålet inte kan tillskrivas uppsåt eller oaktsamhet. Revisorns agerandeplikt enligt 9 kap. 42–44 §§ inträder emellertid redan när ett brott av visst angivet slag ”kan misstänkas”. När en årsredovisning är mer än fyra eller fem månader försenad finns det normalt anledning att misstänka att bokföringsbrott föreligger, om det inte föreligger mycket speciella omständigheter som talar i annan riktning. Vid en så kraftig försening som fyra eller fem månader får därför revisorns utrymme för att underlåta att agera enligt de angivna paragraferna anses vara mycket begränsat.

I förevarande fall skulle årsredovisningen ha upprättats senast den 31 oktober 2016. A-son skulle redan före den 31 oktober 2016 ha verkat för att årsredovisningarna upprättades i tid. Av revisionsdokumentationen framgår att granskningen av årsredovisningen genomfördes i oktober 2017. Enligt Revisorsinspektionens mening har A-son – genom att inte tillräckligt tidigt och aktivt ta kontakt med bolagets styrelse – brutit i den aktivitetsplikt som en revisor har i en situation som denna. Han har härigenom åsidosatt god revisionsd.

Revisorsinspektionen konstaterar därefter att årsredovisningen avgavs mer än sexton månader efter räkenskapsårets utgång. Förseningen var så betydande att A-son inte kan ha undgått att misstänka att styrelseledamoten hade gjort sig skyldig till bokföringsbrott. Han skulle därför ha vidtagit de åtgärder som anges i 9 kap. 43 och 44 §§ aktiebolagslagen. Genom att inte göra det har han åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

#### 4 Tillgång till verifikationer och avsaknad av underlag

I sin revisionsberättelse varken till- eller avstyrkte A-son att årsstämman fastställde resultaträkningen och balansräkningen. Han hänvisade till att han saknade fullständiga räkenskaper för bolaget och att detta begränsade hans möjligheter att göra en verifikationsgranskning och även medförde att han inte kunde hämta in tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för upplupna intäkter om ca 2,3 mnkr.

Motsvarande information finns även i revisionsberättelsen för det närmast föregående räkenskapsåret. I revisionsdokumentationen finns en anteckning om att det liksom föregående år helt saknades underlag till de 2,3 mnkr som hade bokförts som upplupna intäkter. Någon ytterligare information om de upplupna intäkterna kan inte utläsas av revisionsdokumentationen.

A-son har uppgett följande.

Det var inte så att verifikationerna saknades; de fanns för hela räkenskapsåret hos redovisningsbyrån. Han kunde emellertid bara ta del av ett begränsat antal verifikationer. Revisionen utfördes under tidspress, eftersom Bolagsverket hotade med tvångslikvidation på grund av utebliven årsredovisning. Avsaknaden av underlag gav honom därför inte anledning att misstänka bokföringsbrott.

Han kom under revisionens gång inte i kontakt med bolagets företrädare så att han kunde diskutera de uppbokade upplupna intäkterna som det saknades underlag för eller de saknade verifikationerna; revisionen genomfördes, som nyss sagts, under stark tidspress. Redovisningsbyråns uppbokning av upplupna intäkter skedde via en bokföringsorder och grundade sig på muntliga uppgifter från bolagets företrädare om att bolaget hade anlåtats av dennes enskilda firma för att utföra arbeten motsvarande 2,3 mnkr. Något underlag för detta hade dock inte företetts. Han fann inte några alternativa granskningsåtgärder avseende de upplupna intäkterna.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Avsaknaden av underlag som klargör vilka tjänster som har tillhandahållits ger, typiskt sett, anledning till misstanke om att det inte rör sig om verkliga intäkter. I detta fall saknade A-son helt underlag till de 2,3 mnkr som hade bokförts som upplupen intäkt. Motsvarande brist på underlag, såväl avseende upplupna intäkter som avseende verifikationer, hade förelegat också föregående räkenskapsår. I detta läge borde A-son ha ställt sig skeptisk till att det fanns en komplett bokföring.

A-sons iakttagelser utgjorde enligt Revisorsinspektionens bedömning grund för misstanke om bokföringsbrott. Han skulle därför ha vidtagit de åtgärder som anges i 9 kap. 43 och 44 §§ aktiebolagslagen och som har beskrivits i avsnitt 3 ovan. Genom att inte göra det har han åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

Revisionsberättelsen för ett aktiebolag ska enligt 9 kap. 32 § aktiebolagslagen innehålla ett uttalande om huruvida årsstämman bör fastställa balansräkningen och resultaträkningen. Av förarbetena till 1975 års aktiebolag, som fortfarande kan tjäna till viss ledning vid tillämpningen av den nu gällande bestämmelsen, framgår att en revisor undantagsvis kan underlåta att till- eller avstyrka fastställande av en granskad räkning och i stället påpeka att företagsledningens förslag rörande räkning i visst avseende kan ge anledning till tvekan.<sup>2</sup>

Revisorsinspektionen har tidigare uttalat att möjligheten att varken tillstyrka eller avstyrka fastställandet av balans- och resultaträkningarna bör användas med försiktighet.<sup>3</sup>

De upplupna intäkterna hade bokförts redan före räkenskapsårets början och hade inte fakturerats när revisionsberättelsen lämnades. När revisionsberättelsen avgavs hade de därför varit bokförda som upplupna under åtminstone två år och fem månader. Att någon fakturering inte hade skett under så lång tid indikerade, tillsammans med den totala avsaknaden av underlag, starkt att posten saknade substans. Situationen var inte av

---

<sup>2</sup> Se prop. 1975:103 s. 433.

<sup>3</sup> Se Revisorsinspektionens beslut den 10 november 2017 i ärende dnr 2016-93, den 15 mars 2002 i ärende dnr 1999-315, och beslut den 10 december 2010 i ärende dnr 2010-95.

det speciella slag som måste vara för handen för att en revisor ska kunna avstå från att ta ställning till om ett bolags balans- och resultaträkningar bör fastställas.

Genom att avstå från att till- eller avstyrka balans- och resultaträkningarna har A-son åsidosatt god revisionssed.

## 5 Granskning av resultat- och balansposter

### 5.1 Intäktsredovisning

Av A-sons granskningsnoteringar framgår följande. Posten Nettoomsättning, som utgjordes av 27 transaktioner, blev föremål för en kontoanalys. Granskning mot faktura genomfördes för ett stickprov av transaktionerna. Stickprovet utgjordes av de transaktioner som hade bokförts under perioden maj – augusti. Ingen fakturering hade skett efter den 10 mars 2016 och samtliga fakturor hade blivit betalda under året.

Av revisionsdokumentationen kan inte utläsas om det gjordes någon genomgång av faktureringen på det nya året.

A-son har uppgett följande.

Han kunde inte gå igenom faktureringen i början av det påföljande räkenskapsåret, eftersom han inte hade tillgång till något räkenskapsmaterial för detta räkenskapsåret. Bolagsverket hotade med tvångslikvidation på grund av utebliven årsredovisning.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Intäktsredovisningen är normalt ett väsentligt granskningsområde som revisorn har anledning att ägna särskild uppmärksamhet. A-son gjorde inte den genomgång av faktureringen på det nya året som är nödvändig för att säkerställa att intäkterna är rätt periodiserade. Hans granskning av entreprenadbolagets intäktsredovisning var därmed otillräcklig.

### 5.2 Inventarier, verktyg och installationer

Av revisionsdokumentationen framgår att posten Inventarier, verktyg och installationer om 1 064 tkr till större delen utgjordes av bostadsvagnar, bilar och andra typer av fordon. En avstämning gjordes mot en specifikation som innehöll uppgifter om anskaffningsvärden, inköpsår och vad inköpet avsåg. Enligt granskningsnoteringarna bedömdes



avskrivningarna som rimliga. Det framgår inte om det gjordes någon kontroll av äganderätten till tillgångarna.

A-son har uppgett följande.

Äganderätten kontrollerades stickprovsvis mot olika typer av underlag; registerutdrag från Trafikverket i samband med överlåtelse efter balansdagen till närstående bolag, försäkringsavier, fordonsskatteavier m.m.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Omständigheterna vid denna revision, såsom att det helt saknades underlag för upplupna intäkter om 2,3 mnkr, att A-son inte fick tillgång till samtliga verifikationer och att årsredovisningen var sent upprättad, indikerade en bristande kontrollmiljö hos entreprenadbolaget. Brister i kontrollmiljön kan öka risken för felaktigheter i många av de påståenden som görs i en finansiell rapport. Revisorsinspektionens bedömning är mot denna bakgrund att risken för väsentliga felaktigheter på rapportnivån var förhöjd (jfr ISA 315 *Identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter genom att förstå företaget och dess miljö*, p. A 122).

Revisorn ska enligt punkt 5 i ISA 330 *Revisorns hantering av bedömda risker* utforma och genomföra övergripande åtgärder för att hantera de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter på rapportnivån. Till sådana åtgärder hör, enligt punkt A1 i samma ISA, exempelvis att understryka vikten av professionell skepticism, att öka inslaget av oförutsägbarhet i granskningsåtgärderna och att ändra granskningsåtgärdernas karaktär för att inhämta mer övertygande revisionsbevis. Revisorsinspektionens bedömning är att A-son mot bakgrund av den förhöjda risken på rapportnivån för denna balanspost hade behövt inhämta mer övertygande revisionsbevis än för motsvarande post i ett företag utan förhöjd risknivå.

A-son har i sitt yttrande uppgett att han genomförde viss granskning avseende äganderätten. Han har emellertid inte genom sina allmänt hållna uppgifter gjort sannolikt att den utförda granskningen var sådan att posten Inventarier, verktyg och installationer kunde accepteras. Revisorsinspektionen drar av detta slutsatsen att hans granskning av posten var bristfällig (se den i avsnitt 2 angivna bevisbörderegeln).

### 5.3 Pågående nyanläggningar och förskott avseende materiella anläggningstillgångar

I granskningsnoteringarna anges att av posten Pågående nyanläggningar och förskott avseende materiella anläggningstillgångar, totalt 1 030 tkr, föreföll 1 000 tkr snarare vara finansiella anläggningstillgångar, eftersom beloppet hade betalats ut under år 2013 och något förvärv av materiella anläggningstillgångar därefter inte hade kunnat konstateras.

Av revisionsplaneringen framgår att den person som utbetalningen hade gjorts till hade blivit entreprenadbolagets redovisningskonsult.

A-son har uppgett följande.

Anledningen till att 1 000 tkr betalades ut till redovisningskonsulten under år 2013 var att entreprenadbolaget avsåg att förvärva en del av en fastighet från denne. Köpet fullföljdes dock inte. I och med avsikten var rubriceringen initialt ett förskott avseende materiella anläggningstillgångar. Eftersom köpet (dittills) inte hade fullföljts, skulle möjligen en rubricering som långfristig fordran ha varit mer relevant. Han konstaterade, vad gäller det räkenskapsår som avslutades den 30 april 2016, att posten kvarstod oförändrad sedan föregående år.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

A-sons revisionsdokumentation innehåller inte något avtal kopplat till den aktuella utbetalningen. Han kände emellertid till att den ursprungliga avsikten med utbetalningen inte hade fullföljts och att posten hade kvarstått oförändrad under flera år. Han borde mot denna bakgrund ha vidtagit granskningsåtgärder avseende redovisningskonsultens vilja och förmåga att återbetala det utbetalda beloppet. Han har inte ens påstått att sådana granskningsåtgärder kom till stånd. Hans granskning av värderingen av pågående nyanläggningar och förskott avseende materiella anläggningstillgångar var därmed otillräcklig.

### 5.4 Lager

Av granskningsnoteringarna framgår att lagret om 162 tkr avsåg fyra bilar samt en tavla som hade köpts in under räkenskapsåret 2014/15 samt att lagerintyg och inventeringsinstruktioner inte fanns. En specifikation som anger inköpspris per lagerartikel finns bifogad. Härutöver innehåller granskningsnoteringarna ingenting om posten.

A-son har uppgett följande.

Äganderätten kontrollerades stickprovsvis mot olika typer av underlag; exempelvis registerutdrag från Trafikverket i samband med överlåtelse efter balansdagen till närstående bolag, försäkringsavier, fordonsskatteavier m.m.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Enligt ISA 501 *Revisionsbevis – särskilda överväganden för vissa poster* p. 4 ska revisorn, om lagret är väsentligt för de finansiella rapporterna, inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis rörande varulagrets existens och skick genom att närvara vid lagerinventering såvida inte detta är praktiskt ogenomförbart. Om det inte är praktiskt genomförbart att närvara vid en lagerinventering, ska revisorn enligt p. 7 samma standard utföra alternativa granskningsåtgärder för att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis rörande varulagrets existens och skick. Om detta inte är möjligt, ska revisorn modifiera uttalandet i sin rapport enligt ISA 705 *Modifierat uttalande i rapport från oberoende revisor* och enligt RevR 705 *Modifierade uttalanden, upplysningar och anmärkningar i revisionsberättelsen*.

Varulagret i entreprenadbolaget upptogs till ett värde om 162 tkr, dvs. till ett högre belopp än väsentlighetstalet för de finansiella rapporterna som helhet vilket var 100 tkr. Varulagret var därmed väsentligt för de finansiella rapporterna.

Det framgår varken av dokumentationen eller av A-sons yttrande att han närvarade vid någon lagerinventering. Om en inventering genomfördes, skulle A-son ha närvarat vid denna förutsatt att detta inte var praktiskt ogenomförbart. Om en inventering inte genomfördes eller om han inte kunde närvara skulle han ha utfört alternativa granskningsåtgärder. Han har i yttrande till Revisorsinspektionen uppgett att han genomförde viss granskning. De uppgifter som han därvid har lämnat är dock allmänt hållna. Han har därför inte gjort sannolikt att granskningen gav honom grund för att bedöma om varulagret kunde accepteras. Revisorsinspektionen drar av detta slutsatsen att hans granskning av bolagets varulager var bristfällig (se den i avsnitt 2 angivna bevisbörde-regeln).

## 5.5 Sammanfattande bedömning av granskningen av resultat- och balansposter

Revisionsuppdraget i entreprenadbolaget var förenat med en förhöjd risknivå. Bolaget upprättade sin årsredovisning för sent. För posten Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter hade det även föregående år saknats underlag till den upplupna intäkten om 2,3 mnkr och revisorn hade inte heller då haft tillgång till samtliga verifikationer. A-son valde, trots den förhöjda risken, att kvarstå som revisor i bolaget och skulle därmed ha anpassat sina granskningsåtgärder till risknivån i bolaget.

Som framgår av avsnitt 5.1–5.4 ovan är Revisorsinspektionens bedömning att granskningen av ett flertal resultat- och balansposter inte gav tillräckliga revisionsbevis för posterna. Av den totala balansomslutningen om 5,2 mnkr utgjorde de i detta avsnitt behandlade posterna 2,2 mnkr.

Genom att i fråga om ett flertal resultat- och balansposter inte utföra någon tillräcklig granskning har A-son åsidosatt god revisionssed.

## 6 Efterföljande händelser

Revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2015/16 undertecknades den 4 oktober 2017.

I ett dokument, betecknat Förståelse av företaget och all revisorsinformation och daterat den 3 oktober 2017, nämns att det föreföll som att verksamheten i stort hade upphört under första kvartalet 2016 och att A-son hade fått uppfattningen att verksamheten fortsättningsvis skulle komma att bedrivas i ett närstående bolag. Vidare anges att dålig likviditet kunde vara ett hot mot fortsatt drift men att det såg ut som att verksamheten skulle komma att avvecklas under 2016/2017.

I förvaltningsberättelsen nämns under rubriken Väsentliga händelser under och efter räkenskapsåret att bolaget utökade sin produktion av timmerstugor.

Revisionsdokumentationen innehåller ingen granskning av efterföljande händelser.

A-son har uppgett följande.

Vid tidpunkten för avgivandet av revisionsberättelsen hade han inte tillgång till något räkenskapsmaterial för det nya räkenskapsåret. Revisionen skedde under tidspress eftersom Bolagsverket hotade med tvångslikvidation på grund av utebliven årsredovisning. Upplysningen i förvaltningsberättelsen var felaktig, men han bedömde att den var oväsentlig i sammanhanget.

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 sådana händelser av väsentlig betydelse för företaget som har inträffat under räkenskapsåret eller efter dess slut.<sup>4</sup>

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 har inträffat mellan datumet för de finansiella rapporterna och datumet för revisors rapport och som kräver justering av - eller upplysning om - i de finansiella rapporterna. Granskningsåtgärderna är avsedda att komplettera sådan granskning som har genomförts i syfte att få fram revisionsbevis för saldon på balansdagen, såsom exempelvis avklippskontroller.

A-son genomförde inte några granskningsåtgärder som gav honom tillräckliga revisionsbevis avseende förekomsten av efterföljande händelser fram till tidpunkten för avgivandet av revisionsberättelsen. Uppgiften i förvaltningsberättelsen om att bolaget utökade sin produktion av timmerstugor framstod, mot bakgrund av vad som anges i revisorsdokumentationen om att företagets verksamhet avvecklades, som felaktig. A-son borde därför ha verkat för att uppgiften rättades. Genom att inte inhämta tillräckliga revisionsbevis avseende efterföljande händelser och inte verka för en rättelse har han åsidosatt god revisionssed.

---

<sup>4</sup> Motsvarande bestämmelse angående upplysningar om efterföljande händelser finns numera i 5 kap. 22 § årsredovisningslagen.

## 7 Uttalande från företagsledningen

Av revisionsberättelsen framgår att A-son inte hade haft tillgång till samtliga verifikationer för bolaget och att han inte hade kunnat inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för upplupna intäkter på ca 2,3 mkr.

I uttalandet från företagsledningen, daterat den 4 oktober 2017, anges att bolaget har försett A-son med all information som är relevant för upprättandet av årsredovisningen såsom bokföring, dokumentation och annat.

A-son har i denna del uppgett att enligt hans erfarenhet läser klienterna sällan igenom uttalandet från företagsledningen särskilt noga.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Om det råder ett sådant tvivel om företagsledningens hederlighet att företagsledningens uttalanden inte kan anses tillförlitliga, ska revisorn enligt ISA 580 *Skrifliga uttalanden* p. 20 avstå från att uttala sig om de finansiella rapporterna. A-son borde ha påtalat diskrepansen mellan det material som han hade fått och uttalandet från företagsledningen och därmed ha gett företagsledningen en möjlighet att korrigera uttalandet. Genom att underlåta detta och likväl avge en revisionsberättelse har han åsidosatt god revisionssed.

## 8 Sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

Det har vid Revisorsinspektionens utredning kommit fram flera brister i A-sons revisionsarbete. Han har inte agerat på det sätt som en revisor bör göra för att se till att material för revision avlämnas i rätt tid. Han har vidare underlåtit att vidta de åtgärder som aktiebolagslagen kräver vid misstanke om brott. Han har i revisionsberättelsen uttalat att han inte kunde vare sig till- eller avstyrka fastställandet av bolagens balans- och resultaträkningar, trots att han inte haft grund för att göra ett sådant uttalande. I fråga om flera balans- och resultatposter har hans granskning varit otillräcklig. Inte heller hans granskning av efterföljande händelser har varit godtagbar. Slutligen har han accepterat ett uttalande från företagsledningen som innehåller information som är oförenlig med revisionsberättelsen.

A-son har åsidosatt sina skyldigheter som revisor i flera avseenden och ska på grund av detta meddelas en disciplinär åtgärd. Det som läggs honom till last är allvarligt. Vid valet

av disciplinär åtgärd beaktar Revisorsinspektionen därtill följande. A-son har meddelats varning i disciplinärendena dnr 2012-1387 och dnr 2014-1246). I det tidigare av de båda ärendena kritiserades A-son för att inte i något av de fem granskade bolagen ha utfört en godtagbar granskning av efterföljande händelser. Vidare kritiserades han för att hans granskning av kassa- och intäktsredovisningen, förutsättningarna för fortsatt drift och mellanhavande med närstående varit bristfällig samt för att han hade brutit mot en förbudsregel i aktiebolagslagen. Beslutet i det senare ärendet meddelades den 17 juni 2016, dvs. ca ett drygt år före den revisionsinsats som nu är föremål för prövning. I det beslutet kritiserades A-son för att han hade gjort en bristfällig granskning av intäktsredovisning, att han inte hade uppfyllt den agerandeplikt som åvilar en revisor i fall där det finns en risk för att klientens årsredovisning inte kommer att upprättas i rätt tid samt att han hade undertecknat sin revisionsberättelse utan att först inhämta ett skriftligt uttalande från företagsledningen. Den omständigheten att han i förhållandevis nära anslutning till den senast meddelade varningen på nytt har gjort sig skyldig till liknande försummelser medför att nu aktuella försummelser framstår som särskilt allvarliga. Sammantaget är omständigheterna synnerligen försvårande och som en följd av detta ska A-sons auktorisation, med stöd av 32 § andra stycket och 35 § revisorslagen, upphävas med omedelbar verkan.

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, auktoriserade revisorn Magnus Fredmer, redovisningsexperten Claes Norberg, rådgivaren Charlotte Sandart och lektorn Jessica Östberg. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt avdelningsdirektören Tobias Fredriksson samt revisionsdirektören Anna-Karin Brusk Rönnqvist, som har föredragit ärendet, varit närvarande.

Sten Andersson

Anna-Karin Brusk Rönnqvist

Hur man överklagar, se bilaga.