



Disciplinärende - auktoriserade revisorn A-son

Beslut: 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.

Bakgrunden till underrättelsen är att Skatteverket under en revision hos ett aktiebolag (nedan bolaget), där A-son är revisor, har konstaterat brister i bokföringen. Skatteverket har granskat bokföringen för åren 2010–2014, men underrättelsen rör huvudsakligen händelser åren 2013 och 2014. Av underrättelsen framgår bl.a. att bolaget ägs av två personer, nedan kallade A och B, och att dess verksamhet består i att bedriva importhandel.

Ur Bolagsverkets näringslivsregister kan utläsas att A är styrelseledamot i bolaget och att B var styrelsesuppleant i bolaget till och med den 19 april 2018.

Bolaget har upprättat sina årsredovisningar med tillämpning av Bokföringsnämndens allmänna råd BFNAR 2008:1 *Årsredovisning i mindre aktieföretag* (K2). Bolagets nettoomsättning och balansomslutning för de aktuella räkenskapsåren framgår av nedanstående uppställning (belopp i mnkr).

| <i>Räkenskapsår</i> | <i>Nettoomsättning</i> | <i>Balansomslutning</i> |
|-------------------------|------------------------|-------------------------|
| 2013-01-01 – 2013-12-31 | 6,8 | 2,1 |
| 2014-01-01 – 2014-12-31 | 5,8 | 1,8 |

För räkenskapsåren 2013 och 2014 har A-son anmärkt på att bolagets eget kapital understeg hälften av aktiekapitalet och att kontrollbalansräkning inte hade upprättats. För räkenskapsåret 2014 har han även anmärkt på att årsredovisningen inte hade upprättats i rätt tid. I övrigt avviker revisionsberättelserna inte från standardutformningen.

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 verksamhet¹. 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.

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

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 bevisbörla 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 Intäkter och kostnader för handelsvaror

I årsredovisningen för räkenskapsåret 2013 redovisas posten Nettoomsättning med 6,8 mnkr och posten Handelsvaror med 5 mnkr. För räkenskapsåret 2014 redovisas posten Nettoomsättning med 5,8 mnkr och posten Handelsvaror med 4 mnkr.

Av utredningen framgår att bolaget har betalat ut provisioner och kommissioner på grundval av fakturor erhållna från bl.a. Kina.

För såväl räkenskapsåret 2013 som räkenskapsåret 2014 anges i planeringen av revisionen att det kan vara viktigt att följa upp eventuella kontrakt med motparterna avseende importerna från Kina. Av dokumentationen för respektive år kan dock inte utläsas om, och i så fall hur, en sådan uppföljning gjordes och inte heller vilka granskningsåtgärder och ställningstaganden som gjordes avseende avtal och faktureringar kopplade till importerna.

I den övergripande revisionsstrategin för båda räkenskapsåren tas intäkter upp som ett område med hög risk för väsentliga fel. Det anges att avklippet² och värderingen av kundfordringar bedöms som riskfyllda områden. Av dokumentationen framgår också att

² Avklipp utgör ett räkenskapspåstående om huruvida transaktioner och händelser har bokförts under rätt räkenskapsperiod (se ISA 315 A 129).

inköp bokförs enligt kontantmetoden, medan kundfakturor bokförs enligt fakturametoden.³

I planeringsavsnittet för leverantörsrutiner/inköp i revisionsdokumentationen för räkenskapsåret 2013 anges att det hade varit rörigt och att det saknades attester samt att de bristande redovisningsrutinerna medförde att urvalet av stickprov borde utökas och att transaktioner med närstående skulle följas upp. Av dokumentationen kan dock inte utläsas vilka granskningsåtgärder och ställningstaganden som gjordes avseende attester och leverantörsrutiner eller transaktioner med närstående.

Av dokumentationen för räkenskapsåret 2013 framgår att det i fråga om tre större affärer hade gjorts tester avseende intäkter mot kostnad såld vara. För en av affärerna hade bolaget sänt ut fakturor avseende samtliga varor trots att bara hälften av varorna borde ha fakturerats. Det periodiseringsfelet hade rättats i bokslutet genom att en ytterligare kostnad reserverats motsvarande den hälft som ännu inte hade betalats till leverantören. Det kan inte utläsas av dokumentationen när de faktiska leveranserna av varorna hade skett, vare sig från leverantören eller till kunden, eller att leveranstidpunkterna granskades. Av dokumentationen kan inte heller utläsas vilka granskningsåtgärder och ställningstaganden som gjordes avseende rättelsen i bokslutet.

Av dokumentationen för räkenskapsåret 2014 framgår att det gjordes ett avklippstest med inriktning på åtta försäljningar. Inga avvikelser är noterade, men det anges att avklippet inte var fullt ut tillförlitligt, eftersom det var svårt att veta om alla kostnader var med och att den interna kontrollen måste bli bättre. Vidare anges att det är extremt svårt att matcha intäkter och kostnader och att det borde upplysas om detta i en promemoria. Någon sådan promemoria finns inte i dokumentationen. Av dokumentationen kan inte heller utläsas vilka granskningsåtgärder och ställningstaganden som gjordes avseende rörelsetillhörighet, den interna kontrollen och de vid avklippstestet noterade iakttagelserna.

A-son har uppgett följande.

³ Kontantmetoden regleras i 5 kap. 2 § tredje stycket bokföringslagen (1999:1078) och fakturametoden i första och andra styckena samma paragraf.

Eftersom skriftliga avtal saknades för merparten av affärerna och det bara fanns korrespondens per e-post rörande större affärer, gjorde han en totalanalys över alla intäkter och kostnader i bolaget för räkenskapsåret 2013. Han gick igenom granskningen med den dåvarande styrelsesuppleanten B. I stort kunde han konstatera att även om bolaget gjorde bra bruttovinster beräknat på intäkter minus kostnader för produkterna, så försvann dessa genom frakt, tull och speditjonskostnader samt genom personalkostnader och kostnader för agenter arbete, resekostnader och provisioner.

Fakturor som företaget hade betalat till kinesiska leverantörer och agenter gick genom med A och han fick rimliga förklaringar.

Det stämmer att attester saknades på leverantörsfakturor avseende räkenskapsåret 2013, vilket han påpekade. Anledningen till att attester saknades var att A nästan alltid var på resande fot och inte hann skriva sin attest. Istället gjordes kontroller genom att alla betalningar godkändes och verkställdes av B. Var B osäker tog han kontakt med A via telefon eller e-post. Utbetalningar till A skulle godkännas av B.

Felperiodiseringen räkenskapsåret 2013 noterades vid granskningen av resultaträkningen. Det visade sig att bolaget hade fakturerat kunden hela ordern men endast betalat halva leveransen till leverantören. Därför bokades det upp en upplupen kostnad i bokslutet motsvarande resterande belopp att betala på ordern. Periodiseringskontroll gjordes av tre större leveranser. Men på grund av osäkerheten i periodiseringar och övriga frågetecken rörande bolagets resultat gjordes den övergripande totalanalys som beskrivits ovan.

Dokumentationen för räkenskapsåret 2014 om test av avklipp är en medarbetares kommentar avseende dennes granskning av intäkter och kostnader. Själv gjorde han en anteckning vid medarbetarens kommentar om att B hade en pärm där denne följde upp varje projekt och såg till att allt blev fakturerat. På grund av osäkerheten rörande detta så utförde han själv en mer omfattande granskning och genomgång av intäkter och kostnader med hjälp av B. Enligt hans bedömning hade bolaget därmed egen uppföljning över matchning över intäkter och kostnader för varje projekt. Därför togs denna punkt inte upp i någon promemoria.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Intäktsredovisningen får normalt anses vara ett väsentligt granskningsområde som revisorn har anledning att ägna särskild uppmärksamhet. Posten Handelsvaror var en väsentlig post i bolaget som hade stor påverkan på resultatet och A-son hade därför anledning att ägna även den särskild uppmärksamhet.

Vid revisionen förelåg en förhöjd risk inom dessa områden. Risken var kopplad dels till osäkerheter kring bolagets avtalsförhållanden och bristande internkontroll, dels till det förhållande att styrelseföreträdarna kunde påverka vad som blev redovisat.

Även en revisor som har erfarenhet av en företagsledning som ärlig och hederlig ska förhålla sig professionellt skeptisk under hela revisionen och noggrant beakta ledningens möjligheter att påverka och manipulera räkenskaperna (se ISA 240 *Revisorns ansvar avseende oegentligheter* p. 12). Den förhöjda risk som förelåg i bolaget skulle enligt god revisionssed ha föranlett ökad skepticism och ökade revisionsåtgärder för att få bekräftat att de intäkter och kostnader som redovisades inte innehöll några väsentliga fel. Revisorn ska i denna situation överväga substansgranskningsåtgärder, t.ex. i form av externa bekräftelser eller utökade stickprov (jfr bl.a. ISA 330 *Revisorns hantering av bedömda risker* p. 19).

Enligt ISA 500 *Revisionsbevis* p. 6 ska en revisor utforma och utföra granskningsåtgärder som är lämpliga med hänsyn till omständigheterna för att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis. Ändamålsenligheten är måttet på kvaliteten på revisionsbevisen, dvs. deras 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 beror på under vilka särskilda omständigheter det har inhämtats (p. A 5). När revisorn till stor del förlitar sig på information som har tagits fram av företaget, ska han eller hon kritiskt utvärdera om informationen är tillräckligt tillförlitlig för revisorns syften (p. 9).

I bolaget fanns två personer som var ansvariga för dess styrning, A och B, och A-son borde därför ha utvärderat vilken påverkan dessa personer hade på bolagets verksamhet och hur den redovisades (jfr ISA 260 *Kommunikation med dem som har ansvar för företagets*

styrning p. 22 om att revisorn ska fastställa vilken kommunikation som är nödvändig med företrädarna för att kunna inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis).

Det kan inte av A-sons dokumentation utläsas att han utförde någon egen godtagbar granskning avseende bolagets inköps- och leverantörsrutiner. Av dokumentationen kan heller inte för något av de aktuella räkenskapsåren utläsas att han genomförde granskningsåtgärder som gav honom tillräckliga revisionsbevis för fullständigheten i intäktsredovisningen eller rörelsetillhörigheten avseende de kostnader som var hänförliga till handelsvaror.

A-son har i yttrande till Revisorsinspektionen uppgett att han för räkenskapsåret 2013 genomförde en totalanalys och genomgång av intäkter och kostnader med hjälp av styrelsesuppleanten B. För räkenskapsåret 2014 har han uppgett att han tillsammans med styrelseledamoten A gick igenom de fakturor som betalats och att han fick rimliga förklaringar av vad dessa avsåg. Revisorsinspektionen godtar i och för sig hans uppgifter om att han gick igenom sina iakttagelser med B och A och fick svar på vissa frågor. Åtgärder av detta slag – inhämtande av muntliga uppgifter från personer som har kunnat utöva stor påverkan på räkenskaperna – är emellertid inte tillräckliga; revisorn måste se till att de muntliga uppgifterna bekräftas av ytterligare revisionsbevis. De uppgifter A-son har lämnat om bl.a. en ”totalanalys” är allmänt hållna och innehåller inga detaljer som visar vilka självständiga och konkreta granskningsåtgärder som han faktiskt vidtog.

Revisorsinspektionen anser mot denna bakgrund att A-son inte gjort sannolikt att han inhämtade de ytterligare revisionsbevis som krävdes och drar mot den bakgrunden slutsatsen att granskningen av posterna var otillräcklig (jfr den i avsnitt 2 angivna bevisbörderegeln).

Med hänsyn till att posterna var väsentliga innebar den otillräckliga granskningen att A-son saknade grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra det har han åsidosatt god revisionsred.

4 Varulager

Posten Varulager redovisades räkenskapsåret 2013 med 0,8 mkr, vilket motsvarade 38 procent av balansomslutningen. För räkenskapsåret 2014 redovisades posten med 0,6 mkr, motsvarande 33 procent av balansomslutningen.

I planeringsdokumentationen för räkenskapsåret 2013 anges att lagret var väsentligt och bedömdes som den största risken samt att en stor del av granskningen skulle ske inom detta område. Det är även antecknat att produkter ibland importerades lite på chans och att lagret var rörigt och svårt att värdera. På revisionsprogrammets försättsblad *Varulager* för samma räkenskapsår anges att det inte hade gjorts någon priskontroll för gamla varor och att värdet på dessa var individuellt uppskattade av B. I en promemoria, betecknad Kontrollinventering 2013-12-27, uppmärksammades bl.a. att det saknades skriftliga instruktioner för hur inventeringen skulle gå till, att den interna kontrollen och rutinerna i lagerhanteringen bedömdes vara mycket svaga, att det var svårt att uttala sig om fullständigheten i lagret samt att varulagret skulle följas upp noga i samband med bokslutsgranskningen. Den sammanfattande slutsatsen av revisionsdokumentationen är att de olika delmålen i granskningen inte kunde accepteras p.g.a. att värdet var osäkert samt att lagervärdet behövde följas upp. Av dokumentationen framgår inte om en sådan uppföljning gjordes och i så fall vilka ytterligare granskningsåtgärder och ställningstaganden som vidtogs avseende varulagrets existens och värde eller rutiner och intern kontroll avseende lagerhanteringen.

Av planeringsdokumentationen för räkenskapsåret 2014 framgår att varulagret bedömdes som den största risken. I granskningsdokumentationen för samma år finns en uppställning, betecknad Varulager [Bolaget] 141231. Av uppställningen framgår att det hade gjorts en årlig schablonmässig inkuransbedömning med 10 % för samtliga varor. För vibbmaskiner anges det kvarstående värdet utgöra 60 % av anskaffningsvärdet och för övriga varor 90%. Av dokumentationen kan inte utläsas vilka granskningsåtgärder och ställningstaganden som gjordes avseende lagerposterna.

A-son har uppgett följande.

Bolaget importerar aldrig något på chans. Det som står i planeringsdokumentationen för räkenskapsåret 2013 är fel och beror troligtvis på att hans medarbetare hade missuppfattat varför vissa varor låg kvar i lager. Granskningen av lagret var tillfredsställande. Det stämmer att skriftliga lagerinventeringsinstruktioner saknades. Därför kontrollerades lagerinventeringen fysiskt varje år. Lagret består oftast av endast fem eller sex artiklar, varav merparten ligger kvar från tidigare år. Han har personligen kontrollerat lagret med B två av de senaste fem åren. Det fanns inte något tvivel om lagrets existens, däremot var värdet och hur kurant lagret var svårt att uppskatta. Troligtvis var det en ny assistent under detta år som med de bristfälliga underlag denne såg hade svårt att uppskatta värde och existens. Men med sin erfarenhet och sin uppföljning av balansposten ansåg han själv att posten existerade och att värdet kunde accepteras, även om det var osäkert.

Revisorsinspektionens gör följande bedömning.

I ISA 501 *Revisionsbevis – särskilda överväganden för vissa poster* p. 4 anges att om varulagret är väsentligt för de finansiella rapporterna ska revisorn inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis rörande varulagrets existens och skick.

Av utredningen framgår att det saknades skriftliga instruktioner för hur inventeringen skulle gå till och att den interna kontrollen och rutinerna i lagerhanteringen var svaga. Av dokumentationen kan inte utläsas vilka granskningsåtgärder och ställningstaganden som gjordes för att stämma av lagerposterna.

Det går varken av A-sons dokumentation eller av hans redogörelse att utläsa vilken inriktning och omfattning hans granskningsåtgärder avseende varulagrets existens och värde hade. Det framgår inte att han inhämtade tillfredsställande revisionsbevis. Han kan inte genom de kortfattade och oprecisa uppgifter som han lämnat till Revisorsinspektionen anses ha gjort sannolikt att han utförde en godtagbar granskning av posten Varulager. Revisorsinspektionen drar mot den bakgrunden slutsatsen att granskningen i denna del var otillräcklig (se den i avsnitt 2 angivna bevisbörderegeln). Med hänsyn till att posten var väsentlig innebar den otillräckliga granskningen att han saknade grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra det har han åsidosatt god revisionssed.

5 Kundfordringar (räkenskapsår 2013)

Bolaget redovisade för räkenskapsåret 2013 kundfordringar om 1,2 mkr, vilket motsvarade 57 procent av bolagets balansomslutning.

Av revisionsdokumentationen framgår att avstämning gjordes mot reskontrautdrag. Dokumentationen innehåller uppgifter om tvister och förlikningar med kunder. Det framgår vidare att det fanns obetalda fakturor från tidigare år som det inte hade gjorts några reservationer för. Av dokumentationen kan inte utläsas vilka granskningsåtgärder och ställningstaganden som gjordes avseende faktiska betalningar, reservationer för äldre kundfordringar och eventuella pågående processer/tvister.

A-son har uppgett följande.

Kundfordringar per balansdagen stämde av mot betalning och gjorda krediteringar och reserveringar. Kvarstående obetalda kundfakturor diskuterades med företagsledningen varvid fordringarna antingen bedömdes som säkra eller föranledde ytterligare reserveringar i bokslutet. Sammanfattningen av granskningen framgår av ett dokument i bokslutspärmen för räkenskapsåret 2013. Det fanns tre obetalda fakturor, på totalt 435 tkr, som var äldre än ett år. En var reserverad i sin helhet med 28 tkr och för en hade 50 tkr erhållits vid förlikning medan resterande 81 tkr var reserverat. Den sista fakturan förhandlade bolaget om men B gjorde bedömningen att korrekt material hade levererats och bolaget skulle få betalt för denna faktura. Han bedömde detta som rimligt.

Revisorsinspektionens gör följande bedömning.

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

Posten Kundfordringar var en väsentlig post i bolaget. Av dokumentationen framgår att det hade förelegat tvister. Det framgår vidare att det fanns obetalda fakturor som legat kvar i flera år och som det inte hade gjorts reservationer för. Det kan inte utläsas av dokumentationen vilka granskningsåtgärder som vidtogs – fränsett viss avstämning mot

reskontrautdrag – eller vilka slutsatser som drogs. Inte heller finns det några kommentarer till varför flera år gamla kundfordringar godtogs.

Dokumentationen ger därmed inte belägg för att det utfördes en tillräcklig granskning av posten Kundfordringar. Den kortfattade redogörelse som A-son har lämnat till Revisorsinspektionen medger inte någon bedömning av om adekvata och tillräckliga granskningsåtgärder vidtogs för att komma till de slutsatser som drogs. Genom redogörelsen har han alltså inte gjort sannolikt att det skedde en tillfredsställande granskning av de osäkra poster som förelåg. Revisorsinspektionen drar av detta slutsatsen att hans granskning av bolagets kundfordringar var otillräcklig (se den i avsnitt 2 angivna bevisbörderegeln). Med hänsyn till att posten var väsentlig innebar den otillräckliga granskningen att han saknade grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra det har han åsidosatt god revisionssed.

6 Fordringar på delägare

För räkenskapsåret 2013 fanns fordringar på delägare om 112 tkr. Av dokumentationen framgår att posten historiskt hade tagits upp *dels* som förskott med 65 tkr och *dels* som övrig fordran på avräkningskonto som inte reglerats. Det finns också en notering i dokumentationen med kommentaren ”Upplyser om risk i PM”..

Räkenskapsåret 2014 redovisades förskott till delägare på totalt 190 tkr. I dokumentationen finns noteringar med kommentarerna ”antagligen privata uttag”, ”förbjudna lån, högst troligt” och ”anmärkning i revisionsberättelse”.

Av dokumentationen kan inte, för något av åren, utläsas vilka granskningsåtgärder och ställningstaganden som gjordes avseende posten eller om eventuell förekomst av förbjudna lån övervägdes.

A-son har uppgett följande.

Förskott till anställda har nog uppgått till högre belopp än 112 tkr vid vissa bokslut. Han har för varje bokslut analyserat vilka utbetalningar som förskotten hänförde sig till. Så gott som samtliga avsåg förskott för resor som B hade betalat ut till A efter att B kon-

trollerat vilken resa som var på gång. Förskotten ska kvittas mot reseräkningar med kvitton och traktamenten. Det är denna rutin som är bristfällig. B hade granskat utbetalningarna och diskuterat resorna med A. Det fanns kostnader och traktamenten som matchade dessa förskott.

Ett större förskott på ca 65 tkr hade funnits med ett antal år. Han konstaterade att det avsåg en mängd kvitton och fakturor från resor till Kina. Kvittona, varav merparten på kinesiska, fyllde en hel skrivbordslåda och han påpekade under ett antal år att dessa skulle sammanställas och redovisas mot förskotten. En mindre del av förskotten avsåg ett kreditkort som A använde. Poster på detta kort, som redovisaren inte fått underlag för, bokades upp som fordran på anställd. Vid bokslut fanns för så gott som alla obetalda förskott motsvarande upplupen resekostnad bokförd på skuldsidan. Hans bedömning var att denna fordran avsåg oredovisade förskott och inte var något förbjudet lån.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

I 21 kap. 1 § aktiebolagslagen (2005:551) finns ett straffsanktionerat förbud för ett aktiebolag att låna ut pengar till bolagets aktieägare och vissa andra personer. Förskott på lön, utgifter och arvoden för utförande av uppdrag för bolaget eller liknande omfattas inte av låneförbudet förutsatt att de har slutreglerats vid räkenskapsårets utgång.⁴

Av ISA 200 framgår att revisorn ska inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att få möjlighet att dra rimliga slutsatser som grund för sitt uttalande. I ISA 700 (p. 6) anges bl.a. 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. För att revisorn ska kunna bilda sig en sådan uppfattning måste han eller hon först ha uppnått rimlig säkerhet i frågan om huruvida de finansiella rapporterna i sin helhet inte innehåller väsentliga felaktigheter (jfr p. 11).

Av utredningen framgår att betydande belopp hade bokförts som upplupen resekostnad i boksluten för båda de här aktuella räkenskapsåren för ej redovisade förskott till delägare och att större förskott hade legat kvar oredovisade under flera år.

⁴ Se prop. 1973:93 s. 133.

Det kan inte av dokumentationen utläsas vilken riskbedömning som gjordes i frågan om posten Fordringar på delägare kunde innehålla väsentliga fel eller ha en högre risk. Det framgår inte heller vilka granskningsåtgärder och ställningstagande som A-son gjorde avseende interna kontroller och rutiner i förhållande till förskotten eller hur han bedömde eventuell förekomst av förbjudna lån.

A-son har till Revisorsinspektionen uppgett *att* för så gott som alla obetalda förskott var motsvarande upplupen resekostnad bokförd på skuldsidan, *att* det fanns en hel skrivbordslåda med oredovisade kinesiska kvitton och fakturor *och att* hans bedömning var att fordringarna som avsåg oredovisade förskott inte var förbjudna lån.

De uppgifter som han har lämnat om sina granskningsåtgärder avseende de oredovisade reseförskotten är allmänt hållna. De innehåller inte några detaljer om hur han granskade de kvitton som fanns och de reserveringar som gjorts. Han kan inte genom dessa uppgifter anses ha gjort sannolikt att han utförde en godtagbar granskning av posten fordringar på delägare. Revisorsinspektionen drar av detta slutsatsen att hans granskning var otillräcklig (se den i avsnitt 2 angivna bevisbörderegeln). Han saknade därför grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra det har han åsidosatt god revisions sed. Bristerna i hans granskning var också sådana att han saknade tillräckliga revisionsbevis för att bedöma om de ansamlade oredovisade förskotten utgjorde förbjudna lån.

7 Årsredovisningens datering (räkenskapsår 2013)

Såväl årsredovisningen som revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2013 är daterad 27 juni 2014. I revisionsdokumentationen finns ett e-postmeddelande som skickats till bolagets styrelseledamot 28 juli 2014 om att årsredovisningen måste skrivas på av denne.

A-son har uppgett följande.

Troligtvis hade de först slutrevision och bestämde hur årsredovisningen skulle se ut och han avgav då sin revisionsberättelse i slutet av juni. Sedan skrevs den slutliga årsredovisningen ut och skickades till styrelsen för underskrift. Eftersom A reser mycket, fick han

påminna om årsredovisningen under juli och hans slutliga underskrift kom först i slutet av juli, då årsredovisningen med revisionsberättelse kunde skickas till Bolagsverket.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Av god revisionssed följer att såväl datering som undertecknande av en revisionsberättelse får ske tidigast det datum då revisorn har inhämtat tillräckliga och ändamålsenliga bevis som grund för revisionsuttalandet om de finansiella rapporterna. Eftersom revisorn bl.a. ska granska den årsredovisning som styrelsen och den verkställande direktören har upprättat och genom sina underskrifter godkänt får revisionsberättelsen inte dateras per en dag som infaller innan årsredovisningen ännu inte har undertecknats.

Det framgår av A-son egna uppgifter att han vid tidpunkten för revisionsberättelsens datering, den 27 juni, ännu inte hade erhållit tillräckliga revisionsbevis för att styrelsen hade godkänt och undertecknat årsredovisningen. Genom att ändå avge sin revisionsberättelse har han åsidosatt god revisionssed.

8 Sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

Revisorsinspektionen har funnit flera brister i A-sons revisionsarbete. Han har inte för något av de räkenskapsår som omfattas av detta beslut utfört en godtagbar granskning av bolagets intäkter och kostnader. Han har heller inte granskat varulagret eller bolagets fordringar på delägare i tillräcklig omfattning. För räkenskapsåret 2013 har han även brustit i sin granskning av kundfordringar och har avlämnat sin revisionsberättelse innan årsredovisningen var undertecknad av samtliga styrelseledamöter.

A-son har åsidosatt sina skyldigheter som revisor i flera avseenden och ska på grund av detta meddelas en disciplinär åtgärd. Sammantaget finner Revisorsinspektionen att det som ligger honom till last är allvarligt, särskilt eftersom han för båda räkenskapsår saknat grund för att tillstyrka bolagets resultat- och balansräkningar. Han ska därför, med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen, ges en varning.

Ärendet har avgjorts av Revisorsinspektionen genom Tillsynsnämnden för revisorer. I beslutet har deltagit justitierådet Sten Andersson, ordförande, enhetschefen Tomas Al-

gotsson, 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 chefsrevisor Carin Rytoft Drangel samt avdelningsdirektören Jessica Otterstål, som har föredragit ärendet, varit närvarande.

Sten Andersson

Jessica Otterstål

Hur man överklagar, se bilaga.