



Tillsynsärende - auktoriserade revisorn A-son

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

1 Inledning

Revisorsinspektionen har tagit del av uppgifter rörande två aktieföretag där auktoriserade revisorn A-son har varit vald revisor (nedan benämnda mobiltelefonbolaget och värdepappersbolaget) avseende räkenskapsåren 1 april 2018–31 mars 2019 respektive 1 januari 2020–31 december 2020. Uppgifterna har föranlett inspektionen att öppna detta tillsynsärende.

Mobiltelefonbolaget redovisade en nettoomsättning med 43,4 mnkr och en balansomslutning med 9,3 mnkr. Värdepappersbolaget redovisade en nettoomsättning med 1 550,5 mnkr och en balansomslutning med 1,2 mnkr.

A-sons revisionsberättelser för respektive företag och räkenskapsår innehöll inga modifieringar, upplysningar eller anmärkningar.

2 Mobiltelefonbolaget

2.1 Intäktsredovisningen

Risikbedömning och planering

I dokumentationen av A-sons riskbedömning och planering av granskningen har han antecknat att företagsledaren hade beskrivit för honom hur rutiner gällande inköp och försäljning gick till. Syftet var bl.a. att A-son skulle få en förståelse för bolagets nya verksamhet. I dokumentationen har han också tecknat ned beskrivningar av rutinerna. Av dokumentationen kan inte utläsas om hans åtgärder enbart omfattade intervjuer om hur rutinerna fungerade eller om han också inhämtade några handlingar eller observerade några rutiner eller kontrollmoment som bekräftade att rutinerna fungerade så som han hade fått dem beskrivna.

I dokumentationen av A-sons bedömning av risk för väsentliga fel i intäktsredovisningen orsakade av oegentligheter har han antecknat att han bedömde att risken för oegentligheter var låg. Han har vidare antecknat att han tidigare inte hade upptäckt några sådana fel och att han tyckte att kontrollmiljön var god. Hans slutsats var dock att han på grund av verksamhetens art och omfattning inte kunde utesluta risken för att det skulle kunna förekomma oegentligheter i intäktsredovisningen. Av dokumentationen går det inte att utläsa vad han menade med att han på grund av verksamhetens art och omfattning inte kunde utesluta förekomsten av oegentligheter i intäktsredovisningen. Han har antecknat att han inte hade identifierat någon kontrollaktivitet som han kunde förlita sig på utan att poster som var förknippade med betydande risk skulle granskas med utökad substansgranskning. Det kan dock inte utläsas hur detta ställningstagande påverkade inriktningen på och omfattningen av granskningen. Enligt hans arbetsprogram för posten Nettoomsättning bedömde han att det inte fanns någon betydande risk förknippad med posten, trots det som han hade skrivit om risken för oegentligheter.

Av dokumentationen framgår vidare att A-son bedömde att posten Nettoomsättning var en post med hög väsentlighet. Han bedömde att den inneboende risken var låg, att kontrollrisken var hög och att en kombinerad riskbedömning kunde sättas till medium. Den redovisade nettoomsättningen uppgick till 43,4 mnkr, jämfört med en nettoomsättning om 3,5 mnkr föregående räkenskapsår. Av dokumentationen framgår att bolaget hade försäljning både i Sverige (2 procent av försäljningen), inom EU (83 procent av för-

säljningen) och utanför EU (15 procent av försäljningen). Det framgår också av en rutinbeskrivning att det enligt företagsledaren förekom en del kreditfakturor som ett resultat av att bolaget inte alltid fick tag på så många mobiltelefoner som kunden hade beställt och betalat för.

Utförd granskning

Enligt arbetsprogrammet var slutsatsen efter utförd granskning att A-son bedömde att posten Nettoomsättning var rimligt redovisad samt att han hade nått sina granskningsmål för räkenskapspåståendena förekomst, fullständighet och avklipp. Av arbetsprogrammet framgår vidare *att* han skulle göra en rimlighetsbedömning av posten, *att* han skulle analysera bruttovinsten jämfört med föregående år, budget eller prognos *och att* han skulle inhämta eller upprätta en jämförande analys av försäljningen med tillhörande kostnader för den aktuella och tidigare räkenskapsperioder. I samband med utförandet av den sist beskrivna åtgärden skulle han också inhämta förklaringar till varför konton eventuellt hade förändrats väsentligt. Av hans anteckningar framgår att det var svårt att göra jämförande analyser, eftersom verksamheten hade förändrats i jämförelse med föregående räkenskapsår.

Enligt arbetsprogrammet utförde A-son en periodiseringskontroll för att granska att försäljningen före och efter balansdagen var bokförd på rätt räkenskapsår.

En annan granskningsåtgärd i arbetsprogrammet var att han stickprovvis skulle kontrollera bokföringen av försäljningstransaktioner. Förutom att han har beskrivit hur försäljningen i vissa delar gick till så har han angett att han gjorde stickprov på transaktioner utifrån bolagets huvudbok. På en handling i dokumentationen har han satt två bockar vid två poster i en specifikation över den summerade försäljningen per kund under räkenskapsåret. En bock är placerad vid en summapost om 15,7 mnkr som avser försäljning till ett engelskt företag, motsvarande 36 procent av försäljningen och den andra bocken är placerad vid en summapost om 8,5 mnkr som avser försäljning till ett tyskt företag, motsvarande 20 procent av försäljningen. Det går att utläsa att bockarna betydde att han hade stämt av delposterna mot underlag i bolagets verifikationspärmar. Några kopior på underlag finns dock inte i dokumentationen. Det framgår inte vilken typ av underlag han granskade, vilka uppgifter i underlaget som A-son granskade eller i övrigt några identifikationsfaktorer för det granskade underlaget som visar vad han granskade. Det går heller inte att utläsa inriktningen på och omfattningen av den granskningen eller vad denna

granskningsåtgärd syftade till att ge honom revisionsbevis för. Hans slutsats var att granskningen hade skett utan anmärkning. I dokumentationen finns dock inte några anteckningar om vilka revisionsbevis han inhämtade för att kunna godta fullständigheten i den samlade intäktsredovisningen. I dokumentationen finns även utdrag från de huvudbokskonton där försäljningen hade bokförts men dessa innehåller inte några anteckningar från någon granskning.

Enligt arbetsprogrammet skulle A-son också kontrollera att det för en utvald period inte fanns några glapp i nummerserier för fakturor, kreditfakturor, ordersedlar och följesedlar. Han antecknade att eftersom faktureringen skedde i ett bokföringsprogram så fanns det inte några avbrott i fakturanummerserien och att han hade kontrollerat detta. Han antecknade också att om det saknades en faktura så hade den makulerats. Några skriftliga underlag från granskningen finns inte. Det framgår inte heller av A-sons anteckningar om han utförde några granskningsåtgärder med avseende på kreditfakturor, ordersedlar eller följesedlar såsom granskningsåtgärden är beskriven i arbetsprogrammet.

Det finns inte heller några anteckningar eller underlag som visar hur A-son hanterade iakttagelsen om makulerade fakturor, hur det påverkade inriktningen på och omfattningen av hans granskning och vilka slutsatser han drog av denna iakttagelse.

Affärsrelationer med finansbolag avseende factoring

Av dokumentationen framgår att bolaget hade ett samarbete med ett finansbolag. Samarbetet innebar bl.a. att bolaget skulle sälja sina kundfordringar till finansbolaget. Av A-sons dokumentation framgår att bolagets kostnader för factoringavgifter hade ökat från 7 tkr föregående räkenskapsår till 419 tkr detta räkenskapsår. Han antecknade att transaktionerna på huvudbokskontot avsåg finansbolaget och att kostnaden verkade rimlig. I övrigt går det inte att utläsa om han utförde någon granskning av transaktionerna med finansbolaget, förutom att han vid granskningen av kundfordringar antecknade att bolaget fick betalt först när kunderna hade betalat finansbolaget. Han antecknade även vid sin granskning av händelser efter räkenskapsårets slut att bolagets omsättning fortsatte att öka efterföljande räkenskapsår och att bl.a. bättre avtal med finansbolaget hade möjliggjort att genomföra flera affärer. I dokumentationen finns en bokslutsbilaga från bolaget med en specifikation över bolagets fordran på finansbolaget. I bokslutsbilagan finns anteckningar om vad fordringarna avsåg men i övrigt inget underlag. I dokumentationen finns inte några kopior av bolagets avtal med finansbolaget och det saknas också andra

handlingar eller anteckningar som beskriver affärsupplägget mellan bolaget och finansbolaget. Det framgår inte om A-son vidtog några åtgärder för att skapa sig en förståelse för avtalens påverkan på bolagets sätt att redovisa sin försäljning och sina kundfordringar.

I samband med planeringen av granskningen fastställde A-son sin arbetsväsentlighet till 130 tkr.

Revisorns uppgifter

A-son har uppgett följande.

Hans åtgärder avseende bolagets rutiner för försäljning och inköp bestod i att han intervjuade företagsledaren och upprättade dokumentationen utifrån dennes svar. Han fann inget som tydde på att den information som han då fick inte skulle stämma överens med verkligheten.

Hans bedömning var att risken för oegentligheter överlag var låg, dock inte när det gällde intäktsredovisningen. Intäktsredovisningen är alltid förenad med en betydande risk, bl.a. risk för oegentligheter, såvida det inte finns omständigheter som talar för motsatsen.

Han valde att inte utföra några särskilda åtgärder vad gällde just risken för oegentligheter. Risken beaktades inom ramen för alla de granskningsåtgärder som han utförde för att nå granskningsmålen förekomst, fullständighet och avklipp. På grund av något som han bedömer som en bugg i hans revisionsverktyg kom det inte att framgå av arbetsprogrammet för posten Nettoomsättning, att intäktsredovisningen bedömdes innebära en risk för oegentligheter. Det var emellertid hans riskbedömning i dokumentationen som gällde.

Han fann under granskningens gång att han inte kunde använda sig av jämförande analyser av omsättningen och bruttovinst för att styrka förekomst och fullständighet. Skälet till detta var att bolaget bedrev ny verksamhet och att den inte var jämförbar med tidigare år. Han arbetade i stället med sina andra granskningsåtgärder för att bekräfta dessa räkenskapspåståenden.

Han kunde möjligen ha varit tydligare i sin dokumentation beträffande stickprovsgranskningen. Han sorterade försäljningen per kund för att se hur stor andel som bolaget sålde till respektive kund. De två överlägset största kunderna var ett engelskt företag och ett tyskt företag. Därför valde han att fokusera på handeln med dessa. Hans ”bockar” innebär

att han tittade på alla fakturor som hade skickats till de företagen. Dessa fakturor uppgick tillsammans till cirka 24,2 mnkr. I dokumentationen finns ett huvudbokskontoutdrag för de konton där försäljningen bokfördes. Av utdraget framgår varje enskild faktura.

Av miljöhänsyn undvek han att skriva ut alla kundfakturor och i stället letade han upp fakturorna i bokföringsprogrammet och granskade fakturaunderlagen där. Vid granskningen ansåg han att det var viktigt att titta på att fakturan innehöll alla de uppgifter som en faktura ska innehålla, t.ex. löpnummer, datum, registreringsnummer för mervärdesskatt m.m., säljare, köparens namn och adress samt mervärdesskatt. Han tittade också på att fakturan var riktigt bokförd. Han bedömde vidare informationen i fakturorna för att se om något avvikande framgick. Eftersom försäljning skedde till länder utanför Sverige, bedömde han att det var extra viktigt att kontrollera att fakturorna bokfördes på rätt konto utifrån vilket land som varorna såldes till.

Han fann inget att anmärka på vid sin stickprovsgranskning i denna del.

Bolagets bokföringsprogram tillät inte glapp i en fakturanummerserie och han stämde av att fakturorna följde fakturadatum i bokföringsprogrammet. Hans granskning innebar alltså att han dels sorterade fakturorna på nummerserie i bokföringsprogrammet, dels kontrollerade att fakturadatumerna följde en kronologisk ordningsföljd. Hans slutsats var att nummerserien var obruten och att alla fakturorna följde en kronologisk ordningsföljd. Han borde möjligen ha formulerat sig tydligare i sin dokumentation.

Han ansåg att han utifrån sin stickprovsgranskning, kontroll av nummerserie och periodiseringskontroll, där han inte fann några fel, kunde godta förekomsten och fullständigheten i intäktsredovisningen.

Han gjorde en rimlighetsbedömning av factoringavgifter från finansbolaget som grundade sig på att dessa avgifter brukar ligga på en till tre procent. Bokfört saldo bedömdes därför rimligt i förhållande till bolagets bokförda omsättning. Han tittade också på några enskilda avgiftstransaktioner i huvudboken och såg då att de motsvarade cirka en procent av den faktura som avsågs enligt verifikationstexten. Om factoringavgifterna hade motsvarat en betydligt högre andel av omsättningen, skulle han ha utfört ytterligare granskningsåtgärder och då också efterfrågat avtal med finansbolaget. Eftersom han fick muntlig information om avtalet med finansbolaget och hans granskning inte visade på några avvikelser, bedömde han det inte som väsentligt att inhämta några avtal med finansbolaget.

Revisorsinspektionens bedömning

Intäktsredovisningen är normalt ett väsentligt granskningsområde som revisorn har anledning att ägna särskild uppmärksamhet. Av A-sons dokumentation och yttranden har framkommit *dels* att han ansåg att nettoomsättningen var en väsentlig post att granska, *dels* att han bedömde att grundantagandet i International Standard on Auditing (ISA) 240 *Revisorns ansvar avseende oegentligheter i en revision av finansiella rapporter* p. 27 om att det fanns risker för väsentliga felaktigheter som berodde på oegentligheter i intäktsredovisningen var tillämpligt. Han skulle alltså i enlighet med p. 28 samma ISA behandla denna risk som en betydande risk och följaktligen identifiera bolagets kontroller för att hantera dessa risker, utvärdera deras utformning och kontrollera huruvida de hade införts.

Sedan han hade fått rutinerna beskrivna för sig konstaterade han att det inte fanns någon kontrollaktivitet som han kunde förlita sig på och att poster som var förknippade med en betydande risk därför skulle granskas med utökad substansgranskning. Enligt ISA 330 *Revisorns hantering av bedömda risker* p. 21 ska revisorn, när denne har fastställt att en bedömd risk för väsentliga felaktigheter på påståendenivån är en betydande risk, utföra substansgranskning med särskild inriktning på den risken. När revisorn hanterar en betydande risk enbart genom substansgranskning, ska granskningen enligt samma punkt innefatta detaljgranskning.

Varken av A-sons dokumentation eller hans yttranden går att utläsa vilka åtgärder den utökade substansgranskningen innefattade eller hur de granskningsåtgärder som han sedermera valde att utföra var utformade för att särskilt hantera de bedömda riskerna.

Den jämförande analys av försäljningen och bruttovinsten som han planerade att utföra var inte möjlig att göra eftersom verksamheten var förändrad mot föregående räkenskapsår. Den periodiseringskontroll som han utförde gav honom revisionsbevis för att transaktioner kring balansdagen var bokförda på rätt räkenskapsår men gav i sig inte någon möjlighet att bedöma den samlade intäktsredovisningen.

När det gäller A-sons stickprovgranskning av fakturor går det inte av dokumentationen att utläsa vilken granskning som faktiskt utfördes. Det saknas sålunda identifikationsuppgifter för de handlingar som granskades och det framgår inte heller vilka uppgifter i handlingarna som kontrollerades eller varför granskningen föranledde att fullständigheten i den samlade intäktsredovisningen kunde godtas. Av de uppgifter om granskningen som

A-son har lämnat till Revisorsinspektionen framgår i och för sig hur han gick till väga vid granskningen vad gäller två av bolagets kunder. Det går emellertid inte att utläsa hur han granskade försäljningen till andra kunder och därmed inte heller hur han kunde dra slutsatser om rimligheten i den samlade intäktsredovisningen. Han utförde en kontroll av att bolagets löpnummerserie för kundfakturor var obruten men en sådan åtgärd ger i sig, om revisorn inte kan förlita sig på bolagets kontroller, inte heller tillräckliga revisionsbevis för att alla försäljningstransaktioner under räkenskapsåret är bokförda. Det framgår inte heller av hans yttranden hur hans granskning påverkades av förekomsten av kreditfakturor som enligt företagsledaren var föranledda av att bolaget inte lyckades få tag på så många mobiltelefoner som bolaget hade fakturerat.

Sammanfattningsvis bedömer Revisorsinspektionen att den granskning som framgår av A-sons dokumentation och yttranden till inspektionen inte gav honom grund för att godta den samlade intäktsredovisningen för räkenskapsåret.

Bolaget hade ett omfattande samarbete med ett finansbolag avseende factoring. Det fanns därför anledning för A-son att skaffa sig ingående kännedom om bolagets och factoringbolagets affärsförhållande. I denna del sträckte sig A-sons åtgärder till att *dels* göra en rimlighetsbedömning av nivån på kostnaden för factoringavgifter i förhållande till den totala omsättningen, *dels* att titta på några enskilda avgiftsfakturor. Ett avtal om factoring kan få olika konsekvenser för hur ett bolag ska redovisa sina intäkter och kundfordringar beroende på om det rör sig om fakturabelåning eller fakturaförsäljning. Mot denna bakgrund borde A-son ha tagit del av avtal mellan bolaget och finansbolaget för att kunna bedöma om bolagets redovisning av försäljning och kundfordringar skedde på ett riktigt sätt. Inspektionens slutsats är att han inte vidtog tillräckliga åtgärder för att skaffa sig förståelse för hur bolagets avtal med finansbolaget kunde påverka intäktsredovisningen.

A-son har alltså inte utfört en tillräcklig granskning av fullständigheten i den samlade intäktsredovisningen. Han har inte heller skaffat sig tillräckligt med information för att kunna bedöma riktigheten i bolagets sätt att redovisa intäkter och kundfordringar.. Bristerna vid granskningen har varit sådana att han – med hänsyn till nettoomsättningens betydelse i bolaget – saknade grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att likväl göra det har han åsidosatt god revisions sed.

2.2 Kostnad för sålda varor

Uppgifter ur revisionsdokumentationen

Mobiltelefonbolaget redovisade kostnaden för sålda varor med 40,5 mnkr, jämfört med 2,9 mnkr föregående räkenskapsår. Av dokumentationen av A-sons bedömning av väsentlighet och risk framgår att han bedömde att kostnadsposten var en post med hög väsentlighet. Han bedömde att den inneboende risken var låg, att kontrollrisken var hög och att en kombinerad riskbedömning kunde sättas till medium.

I dokumentationen finns ett arbetsprogram för A-sons granskning av posten. Slutsatsen efter utförd granskning var att han bedömde att posten var rimligt redovisad och att han hade nått sina granskningsmål för räkenskapspåståendena förekomst, fullständighet och avklipp. Han antecknade namnet på de största leverantörerna och att företagsledarens egna bolag i Hong Kong stod för 60 procent av varuinköpen.

Enligt arbetsprogrammet skulle A-son bl.a. rimlighetsbedöma posten genom jämförelse med föregående år och vara uppmärksam på om ovanliga relationstal skulle kunna tyda på oegentligheter. Han konstaterade i samband med detta att det var svårt att göra denna jämförelse på grund av att verksamheten hade ändrats under räkenskapsåret. Han utförde dock en periodiseringskontroll genom att kontrollera att det inte fanns några fakturor, utställda under perioden 1 april 2019 till och med 30 juni 2019, som hörde till räkenskapsåret som avslutades den 31 mars 2019.

Av arbetsprogrammet framgår också att A-son tog ut utdrag från huvudboken som visade varutransaktioner och att han utifrån en sammanställning av samtliga transaktioner gjorde ett stickprov på ”särskilt utvalda inköpsfakturor”. Stickprovet bestod av transaktioner med två leverantörer, dels bolaget som företagsledaren ägde i Hong Kong (motsvarande 60 procent av varuinköpen), dels ett annat svenskt bolag (motsvarande 19 procent av varuinköpen). Vid dessa delposter i sammanställningen finns två bockar som enligt A-sons anteckningar innebar att posterna var avstämde mot underlag i bolagets verifikationspärmar. Några kopior på underlag finns dock inte i dokumentationen och det framgår inte vilken typ av underlag som han hade granskat eller vilka uppgifter i underlaget som han granskade. Det går heller inte att utläsa inriktningen på och omfattningen av den granskningen eller vad denna granskningsåtgärd syftade till att ge honom revisionsbevis för. Hans slutsats var att granskningen hade skett utan anmärkning. Det finns inga anteck-

ningar i dokumentationen om vilka revisionsbevis han inhämtade för att kunna godta fullständigheten i den samlade kostnadsposten.

Som redan har nämnts framgår det av dokumentationen att 60 procent av varuinköpen skedde från en leverantör i Hong Kong och att denna leverantör utgjorde företagsledarens eget företag. Det framgår däremot inte om A-son identifierade och bedömde några risker för väsentliga felaktigheter som kunde förknippas med närstående relationer och närståendetransaktioner. Slutligen går det inte att utläsa om han inhämtade några revisionsbevis för att inköpen med detta företag skedde på marknadsmässiga villkor.

Revisorns uppgifter

A-son har uppgett följande.

Under revisionens gång bedömde han att han inte kunde använda sig av jämförande analyser av omsättning och bruttovinst för att styrka förekomst och fullständighet, med tanke på att det var ny verksamhet och förhållandena därför inte var jämförbara med föregående år. Han arbetade i stället med andra granskningsåtgärder för att bekräfta dessa räkenskapspåståenden.

Han valde att stickprovsgranska inköpsfakturer från de två största leverantörerna där inköpsbeloppen var väsentliga. Han har i dokumentationen markerat att han stämde av leverantörsfakturer från företagsledarens företag i Hong Kong och ett annat företag. Han borde möjligen ha varit tydligare och angett att alla fakturer från dessa två leverantörer, som framgår av efterföljande huvudboksutdrag, hade granskats. Han skrev inte ut kopior av varje faktura utan tittade på dem i bolagets bokföringsprogram där han smidigt kunde söka upp och titta på varje faktura. Han ansåg att det var viktigt att titta på innehållet och informationen i respektive faktura för att kunna bedöma bokföringen och att inköpet hörde till bolagets rörelse. Han fann inget väsentligt att anmärka på vid sin genomgång av leverantörsfakturorna. Stickprovsgranskningen bekräftade förekomsten, fullständigheten och avklipp.

Han fann inte några väsentliga fel vid sin stickprovsgranskning och periodiseringskontroll. Han bedömde därför att han kunde godta förekomst och fullständighet i posten.

Han dokumenterade inget om sin bedömning av risker för väsentliga felaktigheter som skulle kunna vara förknippade med närståendetransaktioner. Men han beaktade förstås

detta när han utförde granskningen och tittade särskilt på fakturorna från det närstående bolaget i Hong Kong för att identifiera eventuella avvikelser från marknadsmässiga villkor. Han inhämtade inga revisionsbevis för att inköpen var på marknadsmässiga villkor. Men med tanke på nivån på bruttovinstmarginalen hade han inte skäl att tro att transaktionerna inte var på sådana villkor.

Revisorsinspektionens bedömning

Kostnaden för sålda varor var en väsentlig post i resultaträkningen. Det har framgått att A-son avsåg att granska posten genom ett antal åtgärder i ett arbetsprogram. Den jämförande analys av bruttovinsten mot föregående räkenskapsår som han avsett att göra kom dock inte till stånd, eftersom bolagets verksamhet hade ändrats under räkenskapsåret. Den periodiseringskontroll som han utförde gav honom vissa revisionsbevis för att transaktioner kring balansdagen var bokförda på rätt räkenskapsår. Enbart periodiseringskontrollen gav dock inte möjlighet att dra några slutsatser om den samlade kostnadsposten. Av dokumentationen framgår att A-son avsåg att göra en stickprovsgranskning av särskilt utvalda inköpsfakturer, dels från företagsledarens bolag i Hong Kong, dels från en annan leverantör. I A-sons yttranden anges att han granskade samtliga fakturer från dessa leverantörer, något som dock inte framgår av dokumentationen. Uppgifterna om den utförda granskningen är kortfattade och allmänt hållna och ger ingen möjlighet att bedöma om den granskning som utfördes var tillräcklig för att godta kostnadsposten.

Enligt ISA 550 *Närståendeförhållanden* p. 2 sker många närståendetransaktioner inom ramen för den normala affärsverksamheten. I sådana fall medför de kanske inte större risk för väsentliga felaktigheter i de finansiella rapporterna än liknande transaktioner med fristående parter. I vissa fall kan dock närståenderelationers och närståendetransaktioners karaktär ge upphov till högre risker för väsentliga felaktigheter i de finansiella rapporterna än transaktioner med fristående parter. Exempel på detta kan enligt samma punkt vara att närstående kan verka i omfattande och komplexa relationer och strukturer, med en motsvarande ökning av komplexiteten i närståendetransaktioner. Dessutom kanske närståendetransaktioner inte genomförs till normala marknadsvillkor.

Även om det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering fastställer minimikrav eller inga krav alls när det gäller närstående, behöver revisorn enligt ISA 550 p. 4 ändå skaffa sig en tillräcklig förståelse för företagets närståenderelationer och närståendetransaktioner för att kunna dra slutsatser om huruvida de finansiella rapporterna, i den mån de påverkas

av dessa relationer och transaktioner, uppnår en rättvisande bild. Dessutom är, enligt p. 5, en förståelse för företagets närstående relationer och närståendetransaktioner relevant när revisorn ska bedöma om det finns en eller flera faktorer som innebär en risk för oegentligheter, eftersom det kan vara lättare att begå oegentligheter genom närstående.¹

Förutom åtgärder som krävs i samband med riskbedömningen och planeringen vad gäller väsentliga felaktigheter som förknippas med närstående relationer och närståendetransaktioner enligt ISA 550 p. 11-14 och 18-20 ska revisorn enligt p. 24 inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för en företagslednings påstående i de finansiella rapporterna som gör gällande att en närståendetransaktion har genomförts enligt villkor som är likvärdiga med villkoren i en transaktion på affärsmässiga villkor.

Av dokumentationen går inte att utläsa att A-son utförde några av de åtgärder som ISA 550 kräver vad gäller förekomsten av närstående relationer och närståendetransaktioner. Enligt hans uppgifter beaktade han dock detta vid sin stickprovsgranskning av inköpsfakturor och tittade särskilt efter avvikelser från marknadsmässiga villkor. Hur han gjorde den bedömningen och vad han jämförde mot framgår dock inte av hans yttrande. Han har hänvisat till nivån på bruttovinstmarginalen för sin bedömning, men som utredningen har visat kunde han inte göra någon rimlighetsbedömning av den, eftersom verksamheten med försäljning av mobiltelefoner var ny för räkenskapsåret. Av detta drar Revisorsinspektionen slutsatsen att han inte vidtog tillräckliga granskningsåtgärder vad gäller förekomsten av närstående relationer och närståendetransaktioner i resultatposten kostnad för sålda varor.

Sammanfattningsvis bedömer Revisorsinspektionen att A-son inte utförde en tillräcklig granskning av bolagets kostnader för sålda varor. Mot bakgrund av att posten var väsentlig hade han inte grund för att tillstyrka fastställandet av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att likväl göra det har han åsidosatt god revisions sed.

¹ ISA 240 p. 25.

2.3 Skatter och avgifter

Uppgifter ur revisionsdokumentationen

I A-sons revisionsdokumentation finns handlingar och anteckningar som visar att han granskade saldon på fordringar och skulder avseende skatter och avgifter som var upptagna i bokslutet. Det finns också handlingar från mobiltelefonbolaget som visar bolagets redovisade uppgifter och betalningar av skatter och avgifter löpande under räkenskapsåret samt kopia på skattekontoutdrag. Av handlingarna i dokumentationen går det inte att utläsa om A-son utförde någon granskning av att bolaget hanterade, redovisade och betalade skatter och avgifter, bl.a. mervärdesskatt, på ett riktigt sätt under räkenskapsåret. I ett arbetsprogram finns uppgift om en planerad kontroll av att mervärdesskatt hade erlagts i rätt tid och med rätt belopp. Vid åtgärden finns endast anteckningen ”U.a”. Det finns ingen hänvisning till några revisionsbevis. Detsamma gäller en planerad granskningsåtgärd som avser riktigheten i källskatt och sociala avgifter. Av en bokslutsbilaga framgår att en skuld som redovisades med 57 tkr avsåg mervärdesskatt som inte var redovisad till Skatteverket och att en rättelse skulle skickas in. A-son har antecknat ”Rättad?” på bokslutsbilagan. Det framgår inte om han fick svar på sin fråga.

Av dokumentationen framgår vidare att bolaget hade lämnat in en annan rättelse avseende mervärdesskatt till Skatteverket, vilket hade resulterat i en fordran som redovisades med 2 mnkr. A-son har noterat att rättelsen vid tidpunkten för hans granskning var under utredning av Skatteverket. På en bokslutsbilaga för fordringar har han antecknat ”Status idag?”. Av dokumentationen kan inte utläsas om han fick något svar på sin fråga eller om han fick några revisionsbevis för den bokförda fordran som motsvarade 21 procent av balansomslutningen.

Av dokumentationen framgår att bolaget bedrev handel inom såväl Sverige om övriga EU och genom såväl export som import.

Revisorns uppgifter

A-son har uppgett följande.

Han granskade bolagets hantering, redovisning och betalning av skatter och avgifter genom analys i ett särskilt analysprogram. Utskrifter från detta program finns i dokumentationen. Han inhämtade en periodsammanställning för bolagets redovisning av mer-

värdesskatt för räkenskapsåret. Utifrån periodsammanställningen fyllde han i de redovisade beloppen i analysprogrammet för att därefter stämma av redovisade belopp mot bokföringen för hela räkenskapsåret. Han gjorde följande iakttagelser:

- Bokförd mervärdesskattepliktig försäljning stämde med deklARATIONER.
- Bokförd utgående mervärdesskatt stämde med deklARATIONER.
- Ingående mervärdesskatt rimlighetsbedömdes utan anmärkning.
- Bokförd ingående mervärdesskatt stämde sett över hela året även om det förekom differenser för vissa månader.
- Bokförda varuinköp och mervärdesskatt på dessa från land utanför EU stämde med vad som hade deklarerats med en differens för en av månaderna vilken han dock inte bedömde så väsentlig att han krävde rättelse. Han påpekade det dock muntligen.
- Bokförda varuinköp och mervärdesskatt på dessa från andra EU-länder stämde med vad som hade deklarerats.
- Bokförd försäljning som var undantagen mervärdesskatt stämde bra med vad som hade deklarerats.

Han stämde också av bolagets betalningar av skatter och avgifter genom att titta igenom skattekontoutdraget för räkenskapsåret. Han såg att det hade skett två obetydligt sena inbetalningar och att det i övrigt inte förekom något negativt saldo under året. Han såg inte att detta obetydliga slarv skulle ha gett anledning till anmärkning.

Hans slutsats av den utförda granskningen av bolagets hantering, redovisning och betalning av skatter och avgifter var att det inte hade framkommit något att anmärka på.

Det är en felskrivning att fordran om 2 mnkr var en rättelse under utredning. I detta avseende avsåg ”utredning” att rättelse hade lämnats in för flera perioder och att det ännu inte hade dykt upp något beslut på skattekontot. På grundval av periodsammanställningen och rättelseunderlag kunde han se att Skatteverket hade godkänt rättelserna.

I beloppet ingick fordran för mervärdesskatt för februari och mars månader 2019 samt rättelsebelopp för oktober 2018 till och med januari 2019. Rättelser för februari och mars 2019 gjordes i augusti 2019. Rättade belopp att få tillbaka uppgick till 0,5 mnkr respektive 2,1 mnkr. Av periodsammanställningen framgick det att även oktober 2018 – januari 2019 rättades i augusti 2019. Rättelsebeloppet för dessa månader uppgick sammanlagt till 0,6 mnkr att betala. Nettot av rättelserna för samtliga månader, dvs. både belopp att erhålla och att betala, blev de 2 mnkr som är bokförda som fordran. Han förstår att det av dokumentationen inte framgår hur det är beräknat, men det var på detta vis han hade kontrollerat saldot på fordran. Hans kommentar ”status idag?” skrev han innan han hade sett rättelserna och sedan missade han att stryka eller kommentera denna anteckning.

Revisorsinspektionens bedömning

Mobiltelefonbolaget bedrev handel både inom Sverige och inom övriga EU och genom export och import. När det gällde handeln inom EU samt exporten och importen medförde detta att bolaget hade att beakta särskilda regler för redovisning av mervärdesskatt. Dessa regler är till sin karaktär generellt mer komplexa än de regler avseende mervärdesskatt som träffar handel som enbart sker inom Sverige. Vid revisionen var det därför väsentligt att granska och bedöma hur bolaget tillämpade dessa regler.

Av dokumentationen går inte att utläsa att A-son för det aktuella räkenskapsåret granskade att reglerna tillämpades på ett korrekt sätt. Det som framgår av hans yttranden är att han kontrollerade bokförda belopp mot till Skatteverket deklarerade belopp och att han gjorde en rimlighetsbedömning av redovisad ingående mervärdesskatt. Dessutom kontrollerade han att betalning hade skett i rätt tid. Denna granskning berättigade dock inte till slutsatsen att bolaget följde de särskilda regler vad gäller mervärdesskatt för handeln med andra EU-länder samt export och import. Av hans uppgifter framgår också att bolaget för sex av tolv uppbördsperioder under det aktuella räkenskapsåret i efterhand gjorde rättelser med betydande belopp. Detta var en ytterligare anledning till att hans granskning av bolagets hantering av mervärdesskatt borde ha utökats i förhållande till den inriktning och omfattning som han valde för granskningen.

Revisorsinspektionen anser sammantaget att A-sons granskning av bolagets redovisning av mervärdesskatt var otillräcklig. Genom att inte utföra en godtagbar granskning av att bolaget hade redovisat mervärdesskatt på ett korrekt sätt har han åsidosatt god revisions-sed.

2.4 Åtgärder enligt penningtvättslagen

I A-sons revisionsdokumentation finns en checklista avseende åtgärder enligt penningtvättslagen. Av den framgår bl.a. att han hade gjort identitetskontroll, att inget hade framkommit som tydde på att det inte var rätt person registrerad som verklig huvudman hos Bolagsverket, att inga transaktioner hade upptäckts som misstänktes härröra från en straffbar handling och att han fortsatt bedömde att risken för penningtvätt inte var förhöjd, dvs. att den var normal.

Av övrig revisionsdokumentation framgår, som delvis redan redogjorts för ovan, bl.a. följande. Bolagets verksamhet under året hade ändrats från att avse försäljning av inredning till att i huvudsak avse försäljning av ”IT-produkter”, framför allt mobiltelefoner. Företrädaren för bolaget var bosatt i Hong Kong där han ägde ett bolag som också bedrev försäljning av IT-produkter. I samtal med företrädaren hade denne förklarat att det fanns ett intresse av att köpa produkter direkt från ett svenskt företag, eftersom detta medförde mer fördelaktiga mervärdesskatteregler för köpare inom EU. Till följd av den nya verksamhetsinriktningen hade bolagets omsättning ökat markant. Samtliga inköp i det svenska bolaget hanterades och attesterades av företrädaren. Därtill anges i dokumentationen att det fanns omfattande externa engagemang i form av factoring. Utredningen i ärendet visar vidare att A-son kände till att bolaget för flera perioder hade skickat in rättelser avseende den redovisade mervärdesskatten och att dessa var föremål för utredning hos Skatteverket. Av dokumentationen kan inte utläsas om han mot bakgrund av dessa omständigheter gjorde några överväganden kring risken för penningtvätt och finansiering av terrorism eller om dessa hade någon påverkan på hans bedömning av kundens riskprofil eller hans övervakning i uppdraget.

A-son har i sina svar till Revisorsinspektionen avseende sina överväganden och slutsatser med anledning av efterlevnaden av penningtvättslagen hänvisat till sin revisionsdokumentation.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Tillämpliga bestämmelser

Auktoriserade och godkända revisorer samt registrerade revisionsbolag utgör verksamhetsutövare i penningtvättslagens mening (se 1 kap. 2 § 18). I enlighet med 2 kap. 1 § penningtvättslagen ska en revisor därför göra en bedömning av om den bedrivna revi-

sionsverksamheten kan utnyttjas för penningtvätt eller finansiering av terrorism och hur stor risken är för att detta sker, en s.k. allmän riskbedömning.

En revisor ska också, med utgångspunkt i den allmänna riskbedömningen och sin kännedom om kunden, bedöma den risk för penningtvätt eller finansiering av terrorism som kan förknippas med en specifik kundrelation, kundens riskprofil (se 2 kap. 3 §). Revisorn ska vidare för varje uppdrag utföra åtgärder för kundkännedom (se kap. 3). Dessa ska baseras på kundens riskprofil.

FAR har i sitt uttalande EtikU 11 *Medlemmars tillämpning av lagen om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism* gett ytterligare vägledning och information om vilka överväganden som en revisor bör göra samt vilka åtgärder som bör vidtas för att revisorn ska uppfylla penningtvättslagens krav. I bilaga 2 till uttalandet ges exempel på transaktioner och omständigheter som kan motivera en närmare granskning och skärpta kundkännedsåtgärder enligt penningtvättslagen. Bland de omständigheter som anges i uppräkningsen kan nämnas transaktioner som är stora i förhållande till vad som normalt förekommer hos kunden och att kunden använder nya produkter.²

Bedömningen i detta fall

A-son har i sin planering och utvärdering av uppdraget angett att det inte fanns något i bolagets verksamhet som indikerade en förhöjd risk för penningtvätt.

En revisor ska vid utförande av kundkännedsåtgärder och vid sin bedömning av kundriskprofil förhålla sig professionellt skeptisk. I detta ligger bl.a. att revisorn ska ha en ifrågasättande inställning och kritiskt bedöma den information som han eller hon får från företagsledningen.

I förevarande fall hade bolagets verksamhet tidigare främst avsett inredning och färgsättning men verksamheten hade sedermera övergått till att avse försäljning av IT-produkter. Under det aktuella räkenskapsåret utvidgades försäljningen till att omfatta framförallt mobiltelefoner. Till följd av detta gjorde bolaget en avsevärd omsättningsökning. A-son hade också fått indikationer på att företrädaren hade valt att driva verksamheten genom ett svenskt bolag för att kunna utnyttja mer fördelaktiga mervärdesskatteregler. Utredningen i ärendet visar vidare att A-son kände till att bolaget för flera perioder hade

² EtikU 11 ändrades senast genom FAR N 2022:1, exemplifieringen i bilaga 2 är dock oförändrad sedan version EtikP 2018:9 av uttalandet.

skickat in rättelser avseende den redovisade mervärdesskatten och att dessa var föremål för utredning hos Skatteverket.

Trots A-sons kännedom om dessa omständigheter bedömde han kundens riskprofil med avseende på risken för penningtvätt och finansiering av terrorism som normal. Enligt Revisorsinspektionens mening hade han inte fog för sin bedömning. Omständigheterna var tvärtom sådana att han borde ha bedömt risken som förhöjd, dvs. högre än normalt.

Den felaktiga riskbedömningen medförde att A-son inte hade förutsättningar för att vidta tillräckliga och ändamålsenliga åtgärder för kundkännedom. Han har därmed brutit i sina skyldigheter enligt penningtvättslagen och har därigenom också åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

3 Värdepappersbolaget

3.1 Intäktsredovisningen

Uppgifter ur revisionsdokumentationen

Bolaget redovisade en nettoomsättning om 1 551 mnkr för räkenskapsåret, att jämföra med 362 mnkr för närmast föregående räkenskapsår. Av dokumentationen av A-sons riskbedömning kan utläsas att han för granskningen av nettoomsättningen bedömde att posten var väsentlig, att den inneboende risken och kontrollrisken var hög och att detta innebar att en kombinerad risk var hög. Det framgår också att han bedömde att intäktsredovisningen var förknippad med en betydande risk med avseende på risken för oegentligheter. Det framgår däremot inte hur detta påverkade inriktningen på och omfattningen av hans granskningsåtgärder.

I dokumentationen som A-son har upprättat i syfte att kartlägga sin förståelse för bolagets verksamhet finns en rutinbeskrivning av handeln med terminer. Av dokumentationen framgår dock inte om han tog del av några handlingar eller observerade några rutinmoment som bekräftade den beskrivning som han hade fått. Av dokumentationen går inte heller att utläsa hur den information som han skaffade sig påverkade riskbedömningen eller inriktningen på och omfattningen av hans granskning. Det framgår vidare inte vilka överväganden han gjorde med anledning av bolagets kraftiga omsättningsökning och hur den påverkade hans planering och riskbedömning. Detta särskilt mot bakgrund av att överskottet av transaktionerna, ställt i relation till omsättningen, var relativt liten.

Av arbetsprogrammet för posten Nettoomsättning kan utläsas att A-sons slutsats efter utförd granskning var att posten var rimligt redovisad och att han hade uppnått granskningsmålen för räkenskapspåståendena förekomst, fullständighet och avklipp.

Av arbetsprogrammet framgår vidare *att* A-son bedömde rimligheten i posten jämfört med föregående år, *att* han analyserade bruttovinsten i jämförelse med föregående år, *att* han jämförde utvecklingen av intäkter och kostnader mot föregående år *och att* han kontrollerade att intäkterna kring årsskiftet var periodiserade till rätt räkenskapsår. Dessutom valde han ut försäljningstransaktioner i bokföringen och kontrollerade mot kontoutdrag från det finansiella institut i USA som agerade mäklare där bolaget handlade med värdepapper. Han valde att kontrollera februari månads transaktioner. Transaktionerna motsvarade totalt cirka 870 mnkr av de 1 551 mnkr som bolaget redovisade som total försäljning. Han gjorde beräkningar utifrån vissa belopp på summerad nivå på kontoutdragen och beräknade vad försäljning, inköp och avgifter borde vara i bokföringen. Hans slutsats var att han inte fann något avvikande i sin granskning och att han bedömde att affärshändelserna hade bokförts korrekt.

I dokumentationen finns inte några anteckningar från någon kontrollgranskning, enbart från substansgranskning. Det går inte att utläsa vilka granskningsåtgärder som A-son utförde eller vilka revisionsbevis han inhämtade för att kunna dra slutsatsen att han kunde godta räkenskapspåståendena förekomst och fullständighet i den totala intäktsredovisningen, dvs. även den del om cirka 681 mnkr som inte hade varit föremål för hans stickprov.

Revisorsinspektionen kan inte av uppgifterna i de nämnda kontoutdragen utläsa vilken typ av transaktioner som avses, innebörden i dessa och hur dessa skulle bokföras.

Revisorns uppgifter

A-son har uppgett följande.

Han träffade företagsledaren som visade honom hur han genomförde affärer och hur systemet för detta såg ut. Han dokumenterade sin rutinbeskrivning utifrån samtal med företagsledaren och rutinerna bekräftades genom det som företagsledaren visade honom i sin dator.

Hans förståelse för bolagets handel med terminer utifrån handlingar och samtal med företagsledaren hjälpte honom att förstå hur handeln gick till. I sin stickprovsgranskning kunde han granska att rutinbeskrivningen och hans förståelse överensstämde med transaktionerna som framgick av underlag från terminsmäklaren och bokföringen av dessa transaktioner. Eftersom terminsmäklaren var en välkänd och världsledande aktör och revisionsbevisen visade att rutinbeskrivningen och hans förståelse stämde bra överens, bedömde han att omfattningen av granskningen inte behövde utökas.

Han bedömer nästan alltid intäktsredovisningen som en betydande risk och som ett område där det kan förekomma risk för oegentligheter, såvida särskilda förhållanden inte säger annat. Hans bedömning att det fanns risk för oegentligheter i intäktsredovisningen bidrog till att omfattningen av hans granskning var större än om det inte hade bedömts föreligga någon risk.

Han diskuterade omsättningsökningen med företagsledaren och denne förklarade att han hade lagt mer tid och genomfört betydligt fler transaktioner än tidigare. Inom värdepappershandeln är det vanligt med stora svängningar i omsättningen mellan åren eftersom verksamheten är närmast helt beroende av hur mycket tid som läggs ned. Han bedömde då att det inte fanns anledning till någon ökad omfattning eller annorlunda inriktning på granskningen.

Han kontrollerade affärer som hade gjorts runt årsskiftet. Syftet var att se att transaktioner i slutet av året var med och var bokförda och att det inte förelåg några öppna affärer över årsskiftet som skulle innebära ett lagervärde. Han vill minnas att företagsledaren visade honom det i sin dator men det kan också vara så att han fick ett utdrag runt årsskiftet som han missade att sätta in i dokumentationen. Han utförde stickprov på en stor del av årets omsättning och gick då grundligt igenom alla händelser hos terminsmäklaren genom att inhämta utdrag för att stämma av att det var riktigt bokfört utifrån hans kunskaper om hur det skulle bokföras. För att säkerställa att han hade kunskap om hur värdepappershandeln skulle bokföras hade han tidigare varit i kontakt med såväl Bokföringsnämnden som FAR.

Revisorsinspektionens bedömning

Intäktsredovisningen är normalt ett väsentligt granskningsområde som revisorn har anledning att ägna särskild uppmärksamhet. Av A-sons dokumentation och yttranden har

framkommit *dels* att han ansåg att nettoomsättningen var en väsentlig post att granska, *dels* att han bedömde att grundantagandet i ISA 240 *Revisorns ansvar avseende oegentligheter i en revision av finansiella rapporter* p. 27 om att det fanns risker för väsentliga felaktigheter som berodde på oegentligheter i intäktsredovisningen var tillämpligt. Han skulle alltså i enlighet med p. 28 samma ISA behandla denna risk som en betydande risk och följaktligen identifiera bolagets kontroller för att hantera dessa risker, utvärdera deras utformning och kontrollera huruvida de hade införts.

Varken av A-sons dokumentation eller yttranden till Revisorsinspektionen framgår att han planerade eller utförde en kontrollbaserad granskning efter genomgången med företagsledaren. De åtgärder som framgår av hans dokumentation och yttranden har uteslutande karaktären av substansgranskning. Enligt ISA 330 *Revisorns hantering av bedömda risker* p. 21 ska revisorn, när han eller hon har fastställt att en bedömd risk för väsentliga felaktigheter på påståendenivån är en betydande risk, utföra substansgranskning med särskild inriktning på den risken. När revisorn hanterar en betydande risk enbart genom substansgranskning, ska granskningen enligt samma punkt innefatta detaljgranskning.

Varken av A-sons dokumentation eller hans yttranden går att utläsa vilka åtgärder den utökade substansgranskningen omfattade eller hur de granskningsåtgärder som han sedermera valde att utföra var utformade för att särskilt hantera de bedömda riskerna.

Den rimlighetsbedömning och periodiseringskontroll som A-son utförde gav honom enligt Revisorsinspektionens mening inte grund för att kunna uttala sig om fullständigheten i intäktsredovisningen. Han gjorde ett stickprov på transaktioner bokförda i februari månad under räkenskapsåret och kontrollerade bokföringen mot utdrag från det finansiella institut i USA som agerade mäklare i handeln med derivat. Som ovan nämnts kan inte Revisorsinspektionen utifrån den dokumentation som finns utläsa vilken typ av transaktioner som avsågs, innebörden i dessa och hur de skulle bokföras. A-sons yttranden innehåller inte heller några uppgifter som visar att han hade en tillräcklig förståelse för vilken typ av transaktioner det rörde sig om.

Varken av A-sons dokumentation eller yttranden om stickprovsgranskningen av transaktioner går det att tydligt utläsa vilken granskning som faktiskt utfördes och hur granskningen kunde leda till att fullständigheten i den samlade intäktsredovisningen kunde godtas. Att substansgranska en månads försäljningstransaktioner ger i sig inte tillräckliga revisionsbevis för att alla försäljningstransaktioner under räkenskapsåret med rimlig

säkerhet var bokförda, även om dessa transaktioner motsvarade 870 mnkr av totalt 1 550 mnkr, särskilt som han inte kunde förlita sig på bolagets kontroller i sin granskning.

Sammanfattningsvis bedömer Revisorsinspektionen att A-sons inte utförde en granskning som gav honom grund för att godta den samlade intäktsredovisningen för räkenskapsåret. Mot bakgrund av att posten var väsentlig saknade han grund för att tillstyrka fastställandet av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att likväl tillstyrka sådant fastställande har han åsidosatt god revisionsbedömning.

3.2 Åtgärder enligt penningtvättslagen

I A-sons revisionsdokumentation finns en checklista avseende åtgärder enligt penningtvättslagen. Av checklistan framgår bl.a. *att* han hade gjort identitetskontroll, *att* inget hade framkommit som tydde på att det inte var rätt person registrerad som verklig huvudman hos Bolagsverket, *att* inga transaktioner hade upptäckts som misstänktes härröra från en straffbar handling *och att* han fortsatt bedömde att risken för penningtvätt inte var förhöjd, dvs. att den var normal.

Av revisionsdokumentationen i övrigt framgår bl.a. att bolagets verksamhet hade ökat kraftigt mot bakgrund av en ökad terminshandel men att bruttovinsten var väldigt låg i förhållande till den höga omsättningen. A-sons bedömning var att ledningen var hederlig och ville göra rätt för sig. Alla betalningar gjordes via bankkontot och de transaktioner som inte hörde till den dagliga verksamheten var enkla att fånga upp. Vidare anges att pengar kunde skickas endast till konton som i förväg var granskade och godkända och som innehades av depåinnehavaren. Även mot denna bakgrund var hans bedömning att risken för penningtvätt fortsatt var normal.

A-son har i sina svar avseende hans överväganden och slutsatser med anledning av efterlevnaden av penningtvättslagen hänvisat till sin revisionsdokumentation.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Tillämpliga bestämmelser framgår ovan av avsnitt 2.4.

A-son har i sin planering och utvärdering av uppdraget angett att det inte fanns något i bolagets verksamhet som indikerade en förhöjd risk för penningtvätt.

Som redan har framhållits (se avsnitt 2.4) ska en revisor vid utförande av kundkännedomsgärder, bedömning av kundriskprofil förhålla sig professionellt skeptisk. I detta ligger bl.a. att revisorn ska ha en ifrågasättande inställning och kritiskt bedöma den information som han eller hon får från företagsledningen.

I förevarande fall bestod bolagets verksamhet av handel med terminer som hade ökat kraftigt under året. Till följd av detta gjorde bolaget en avsevärd omsättningsökning. Utredningen i ärendet visar även att A-son saknade förståelse för syftet med verksamheten och att han därtill inte i tillräcklig utsträckning granskade intäkterna. Trots detta bedömde han kundens riskprofil med avseende på risken för penningtvätt och finansiering av terrorism som normal. Enligt Revisorsinspektionens mening hade han inte fog för sin bedömning. Omständigheterna var tvärtom sådana att han borde ha bedömt risken som förhöjd, dvs. högre än normalt.

Den felaktiga riskbedömningen medförde att A-son inte hade förutsättningar för att vidta tillräckliga och ändamålsenliga åtgärder för kundkännedom. Han har därmed brutit i sina skyldigheter enligt penningtvättslagen och därigenom också åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

4 Sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

Revisorsinspektionen har funnit flera brister i A-sons revisionsarbete. Han har inte utfört en tillräcklig granskning av mobiltelefonbolagets kostnad för sålda varor eller dess hantering av skatter och avgifter. Därtill har han – såvitt gäller båda bolagen – inte utfört en tillräcklig granskning för att kunna godta den samlade intäktsredovisningen. Bristerna i granskningen har varit sådana att han har saknat grund att tillstyrka bolagens resultat- och balansräkningar. Vidare har inte för något av bolagen fullgjort sina skyldigheter enligt penningtvättslagen.

A-son har i ovan nämnda avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor och ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Det som ligger honom till last är allvarligt, särskilt med beaktande av att han har tillstyrkt fastställandet av 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, rådgivaren Sophie Degenne, auktoriserade revisorn Magnus Fredmer, advokaten Michael Frie, redovisningsexperten Claes Norberg och docenten Jessica Östberg. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt avdelningsdirektören Claudia David Toronjo och revisionsdirektören Mathias Byström, som har föredragit ärendet, varit närvarande.

Sten Andersson

Mathias Byström

Hur man överklagar, se bilaga.