

FörvR: dom 2014-03-20, avslag, mål nr 28636-13

KamR: dom 2014-11-04, Ej Pröv, mål nr 2248-14

D 13

Disciplinärende – godkände revisorn A-son

Revisorsnämnden meddelar godkände revisorn A-son varning.

1 Inledning

1.1 Bakgrund

A-son har varit föremål för Revisorsnämndens (RN) systematiska och uppsökande tillsyn (SUT). Vad som framkommit har föranlett RN att öppna detta disciplinärende. RN har granskat A-sons revisionsarbete i fyra aktiebolag, här benämnda **bilbolaget**, **cafébolaget**, **gjuteribolaget** och **metallbolaget**. Bolagens omsättning och balansomslutning för de av RN granskade räkenskapsåren framgår av nedanstående uppställning (belopp i mnkr).

Bolag	Räkenskapsår	Omsättning	Balansomslutning
Bilbolaget	2010-09-01–2011-08-31	8,6	1,5
Cafébolaget	2011-01-01–2011-12-31	1,2	0,2
Gjuteribolaget	2011-05-01–2012-04-30	13,7	8,9
Metallbolaget	2011-05-01–2012-04-30	7,8	10,0

A-sons revisionsberättelser är för samtliga bolag och räkenskapsår upprättade i enlighet med standardutformningen.

Detta beslut är disponerat enligt följande. I avsnitt 1.2 redogörs allmänt för revisorers dokumentationsskyldighet. I avsnitt 2 behandlas generella iakttagelser som är gemensamma för samtliga fyra revisionsuppdrag. I avsnitt 3 och 4 behandlas vissa ytterligare frågor som rör revisionsarbetet i **bilbolaget** respektive **cafébolaget**. RN:s sammanfattande bedömning och frågan om val av disciplinär åtgärd redovisas i avsnitt 5.

1.2 Allmänt om revisorers dokumentationsskyldighet

En godkänd eller auktoriserad 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 2–4¹ §§ RN:s föreskrifter om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet (RNFS 2001:2). Dokumentationen ska vara tydlig och sammanställd på ett överskådligt sätt. Av dokumentationen ska bl.a. framgå 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 enligt gällande föreskrifter behöver i och för sig inte innebära att hans eller hennes granskningsåtgärder har varit otillräckliga. I ett sådant fall får dock en stor del av tillsynsmyndighetens bevisbörda anses övergå på revisorn. Det innebär att revisorn måste kunna redogöra för sin granskning på ett sådant sätt att det vid en helhetsbedömning framstår som sannolikt att de påstådda åtgärderna har utförts och att de har haft sådan inriktning och omfattning att de har kunnat tjäna som underlag för välgrundade slutsatser. Vid denna bedömning beaktar RN bl.a. hur detaljerade uppgifter revisorn har lämnat om sina granskningsinsatser. Om revisorn därvid inte förmår göra den påstådda granskningen sannolik, utgår RN från att någon tillfredsställande granskning inte har skett.

2 Granskningen av resultaträkningarna

I dokumentationen beträffande granskningen av **bilbolagets** resultaträkning finns en saldolist samt ett arbetsprogram av vilket framgår att A-son hade gjort vissa analyser. I dokumentationen beträffande granskningen av **cafébolagets**, **gjuteribolagets** och **metallbolagets** resultaträkningar finns arbetsprogram på vilka standardfrågor besvarats med ”Ja”. Därutöver finns revisionspromemorior i vilka anges att A-son bl.a. hade gjort jämförelser mellan åren av olika intäcks- och kostnadskonton, rörelseresultat och olika nyckeltal. Det finns dock inget i dokumentationen som visar om han genomförde någon faktisk granskning av någon resultatpost, vare sig avseende intäkter eller kostnader (frånsett kostnader för markunderhåll beträffande metallbolaget).

A-son har anfört följande.

Granskning av samtliga bolags resultaträkningar genomfördes och det finns noteringar om detta. Beträffande granskningen av intäkter och kostnader har han regelmässigt i sina promemorior kommenterat avvikande och stora kostnader, intäcksförändringar, bruttovinster och andra nyckeltal. Dessutom har han gjort noteringar om den verifikationsgranskning som gjordes antingen av honom själv eller av assisterande personal. Genom att upprätta promemorior med uppgifter om intäkter och kostnader samt verifikationsgranskning har han verifierat att granskning utfördes. Promemoriorna visar att han, åtminstone översiktligt, gick igenom resultaträkningarna. Generellt gäller att han, om han vid sin granskning

¹ Bestämmelserna i 4 § fanns före den 1 augusti 2013 i 5 § samma föreskrifter.

uppmärksammar konton som avviker till sin storlek, eller som är oklara i något annat avseende, tar fram en kontospecifikation för att utreda avvikelserna. Det material som upprättas vid en revision tillförs inte alltid revisionsakten. Det beror på att det endast är fråga om stödnoteringar för hans egen del. Det har inte heller funnits andra skäl till att gå djupare i granskningen av konton i resultaträkningen. Om det i de nu aktuella revisionsuppdragen inte ingår några sådana noteringar i dokumentationen, beror det på att det inte har förekommit några större oklarheter i fråga om posterna i resultaträkningen.

RN gör följande bedömning.

Av A-sons dokumentation kan inte beträffande något av de fyra bolagen utläsas att han genomförde någon närmare granskning av resultaträkningarna eller vilka iakttagelser som gjordes vid revisionen utöver att han gjorde noteringar om större förändringar mellan åren på enskilda konton. Det förhållandet att han i sina revisionspromemorior har gjort vissa övergripande kommentarer verifierar inte att någon faktisk granskning genomfördes. Han har inte heller genom sina allmänt hållna uppgifter i svaren till RN gjort sannolikt att han granskade bolagens resultaträkningar på ett godtagbart sätt. RN drar därför slutsatsen att granskningen i detta hänseende har varit otillräcklig (jfr den i avsnitt 1.2 angivna bevisbörderegeln). Bristerna i hans granskning av resultaträkningarna framstår som så omfattande att han för samtliga fyra bolag saknade grund för att tillstyrka fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

3 Granskningen av mervärdesskatt (bilbolaget)

Av A-sons dokumentation framgår att bilbolaget bl.a. köper och säljer nya och begagnade bilar, husbilar och husvagnar. Han har vidare antecknat att en kontrollrisk var ”Problem import och importmoms vad avser främst bilar”. I A-sons dokumentation finns ett dokument benämnt Avstämning av mervärdesskatt. Under rubriken Kontroll inbetalning har A-son för två månader noterat ingående och utgående mervärdesskatt enligt bokföringen, belopp att redovisa och betala till Skatteverket samt datum för betalningar. Som sammanfattning har han antecknat att han hade granskat redovisningen av mervärdesskatt och att underlag fanns kopierade för februari och juni 2011, att skattedeklarationer och inbetalningar till Skatteverket var gjorda i tid samt att han inte hade hittat några felaktigheter i redovisningen. Hans slutsats blev att det inte fanns något väsentligt att anmärka på vad avsåg bolagets redovisning av mervärdesskatt. Någon ytterligare dokumentation finns inte beträffande hans granskning av bolagets hantering av mervärdesskatt. Inte heller finns några hänvisningar till att några mer ingående granskningar hade skett tidigare år.

RN har i förelägganden till A-son och i en promemoria noterat att det av hans dokumentation inte kan utläsas om han gjorde några rimlighetsbedömningar av intäkter från försäljning av nya bilar under året mot bokförd utgående mervärdesskatt eller om han granskade hur bolaget tillämpade de speciella mervärdesskatte regler som gäller vid handel med begagnade fordon. Han har

förelagts att kommentera detta, beskriva eventuella granskningar och förklara hur han hade förvissat sig om att bolagets rutiner fungerade på ett godtagbart sätt.

A-son har i samband med sitt yttrande över RN:s promemoria översänt ett dokument som avser hans granskning av bolagets mervärdesskatt för räkenskapsåret 2009/10. Av detta dokument, benämnt Avstämning mervärdesskatt, framgår att A-son hade gjort motsvarande granskning som för räkenskapsåret 2010/11, dvs. för två månader noterat ingående och utgående mervärdesskatt enligt bokföringen, belopp att redovisa och betala till Skatteverket samt datum för betalningar. Som sammanfattning har han antecknat att han hade granskat redovisningen av mervärdesskatt och stickprovsvist valt december 2009 och juni 2010 och att underlag hade kopierats. Han har vidare antecknat att bolaget ”handlar in och säljer varor med vinstmarginalbeskattning”, att moms på vinsten redovisas och att han inte hade hittat några felaktigheter i redovisningen. Skattedeklarationer var inlämnade i rätt tid och betalningar gjorda inom utsatt tid. Hans slutsats blev även för detta räkenskapsår att det inte fanns något väsentligt att anmärka på i momsredovisningen.

A-son har anfört följande.

Hans medarbetare kontrollerade för februari och juni 2011 bolagets mervärdesskattedeklarationer mot huvudbok och mot inbetalningar till skattekonto och att betalningarna skett i rätt tid. Detta var medarbetarens uppdrag om inte något annat hos bolaget gav anledning till ytterligare granskning. Så var inte fallet. Medarbetaren konstaterade att hon inte hade hittat några fel i redovisningen. Han fann inte skäl att ifrågasätta denna bedömning. Han har dock inte kontrollerat den sammanlagda utgående mervärdesskatten mot den redovisade totala försäljningsintäkten för året. Vad gäller reglerna för vinstmarginalbeskattning har han genom åren haft flera diskussioner med kund och bokföringsansvarig om dessa regler. Han vet att företagsledaren känner till dessa regler och att bolaget följer gällande regelverk.

Eftersom det är en rutin som ska granskas finns inte något krav att varje år granska en fungerande rutin om det inte skett några förändringar. Detta framgår av punkt 36 i RS 400 *Riskbedömning och intern kontroll*.² De kontroller som hans medarbetare gjorde styrkte att rutinen fungerade under räkenskapsåret. Av dokumentationen för räkenskapsåret 2009/10 framgår att han i samband med revisionen också ”tittat på” vinstmarginalbeskattningen. Som ett resultat av bl.a. denna granskning noterades att inga felaktigheter hade hittats i redovisningen.

RN gör följande bedömning.

Bolagets verksamhet avsåg köp och försäljning av nya och begagnade fordon. Att verksamheten avsåg bl.a. handel med begagnade fordon medförde att bolaget hade

² Revisionsstandard i Sverige (RS) gällde vid revisionen av det aktuella räkenskapsåret. För revisioner av finansiella rapporter avseende räkenskapsår som börjar den 1 januari 2011 eller senare gäller i stället International Standards on Auditing (ISA). Bestämmelser motsvarande RS 400 finns i ISA 330 *Revisorns hantering av bedömda risker*.

att iaktta speciella regler för beräkning och redovisning av mervärdesskatt.³ Vid revisionen av bilbolaget var det därför väsentligt att bl.a. granska och bedöma hur bolaget tillämpade dessa regler. Av A-sons dokumentation för räkenskapsåret 2010/11 framgår att granskning hade skett av att beloppen i huvudboken var desamma som på skattedeklarationerna och att betalningar hade skett i rätt tid. A-son har i efterhand tillställt RN ett dokument avseende hans granskning av bolagets hantering av mervärdesskatt för räkenskapsåret 2009/10. Av detta framgår att granskningen hade motsvarande inriktning och omfattning även för det räkenskapsåret, dvs. den var begränsad till avstämningar mellan huvudbok och deklarationer samt kontroll av att betalningar hade skett i rätt tid. Det finns inget i dokumentationen som visar att A-son granskade att bolaget hade bokfört de olika transaktionerna på ett korrekt sätt, dvs. att de belopp som var bokförda på ett korrekt sätt avspeglade de inköp och försäljningar som hade skett av nya och begagnade fordon, inom och utom Sverige. Att endast som en sammanfattning anteckna att redovisningen av mervärdesskatt hade hanterats korrekt verifierar inte att några godtagbara granskningar faktiskt hade skett eller att det fanns tillräcklig grund för slutsatserna.

Vad gäller RS 400, som A-son har hänvisat till, framgår av punkt 36 att innan revisorn kan förlita sig på granskningsåtgärder från tidigare års revisioner ska han eller hon få fram revisionsbevis som stöder denna förlitan. Vidare framgår att ju längre tid som gått sedan sådan granskning utfördes, desto mindre kan revisorn förlita sig på den.

RN konstaterar att A-son varken genom sin dokumentation eller genom sina uppgifter till RN har gjort sannolikt att han granskade bolagets hantering av mervärdesskatt på ett godtagbart sätt. RN drar därför även i detta fall slutsatsen att granskningen i detta hänseende var otillräcklig (jfr den i avsnitt 1.2 angivna bevisbörderegeln). Bristerna var så omfattande att A-son inte hade grund för sin slutsats att bolaget hade hanterat redovisningen av mervärdesskatt på ett korrekt sätt. Vad han anfört om RS 400 medför inte någon annan bedömning, eftersom det i detta fall inte hade skett några tillräckliga granskningar i fråga om det tidigare räkenskapsår som han har hänvisat till. A-son har genom sin bristfälliga granskning av bolagets mervärdesskatteredovisning åsidosatt god revisionssed.

4 Granskningen av rutiner för kontanthantering och kassaredovisning (cafébolaget)

A-son har på en checklista, rubricerad *Kassa och bank*, för cafébolaget noterat att den var den största riskposten, dvs. det område där risken för betydande fel bedömdes vara störst. Han har i en granskningsplan antecknat att granskningen skulle inriktas på bl.a. kassahantering. Han har vidare i en promemoria antecknat att bolaget hade ett kassaregister med s.k. svart låda och att en person i revisionsteamet stickprovsvis hade granskat kassaredovisningen och inte funnit något väsentligt att anmärka på. I dokumentationen finns inte något som verifierar att några stickprovsvis

³ Se 9 a kap. mervärdesskattelagen (1994:200).

granskningar hade skett, omfattningen av dessa eller slutsatser. A-sons dokumentation av genomfört stickprov består av ett enda dagsavslut, från den 10 juli 2011, och en handskriven s.k. kassarapport från samma dag. Av hans dokumentation kan inte utläsas att han i övrigt genomförde någon granskning av bolagets rutiner för kontanthantering, kassaredovisning och intäktsredovisning.

A-son har anfört följande.

Den aktuella caféörelsen förvärvades år 2009 av en person (nedan FT) som han känner sedan länge och bedömer som både kompetent och rutinerad. Beträffande kassahanteringen bestod hans granskning i att inhämta information om att FT själv tog hand om kassan varje kväll samt gjorde en dagskasserapport med ingående och utgående saldon och stämde av den. Dock förvarades det ofta en hel del kontanter i kassan. Det berodde på att FT ansåg att det var kostsamt att göra banksättningar. Han kontrollerade huvudboken och det löpande saldot under räkenskapsåret och fann då inga negativa saldon eller något annat att anmärka på. Han besökte också bolaget oannonserat under året och genomförde en uppföljning av rutinen för att försäkra sig om att den fungerade tillfredställande. Besöket hos bolaget dokumenterades dock inte. Baserat på dessa åtgärder godkände han kassahanteringen. Bolaget har inte haft någon verksamhet sedan sensommaren 2011 och de flesta balansposterna var därför låga till sina belopp.

RN gör följande bedömning.

Bolaget bedrev caféverksamhet, vilket medför en väsentlig kontanthantering, något som typiskt sett innebär en ökad risk för fel och oegentligheter i samband med intäktsredovisningen. Vid revisionen av detta bolag var det därför av väsentlig betydelse att granska och bedöma rutinerna för kassaredovisning och kontanthantering samt intäktsredovisningen i övrigt.

Av revisionsdokumentationen går inte att utläsa om det gjordes någon närmare granskning av bolagets rutiner för kontanthantering och kassaredovisning. A-son har inte heller genom sina allmänt hållna uppgifter till RN gjort sannolikt att han granskade dessa rutiner på ett godtagbart sätt eller att han i övrigt utförde några kontroller för att förvissa sig om att bolagets intäktsredovisning var tillförlitlig och fullständig (jfr den i avsnitt 1.2 angivna bevisbörderegeln). RN drar av detta slutsatsen att hans granskning i dessa avseenden var otillräcklig. På grund av detta hade han inte grund för att räkenskapsåret 2011 tillstyrka fastställande av resultat- och balansräkningarna för cafébolaget. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed. Vad han har anfört om FT:s kompetens som företagsledare och om att bolaget inte hade haft någon verksamhet sedan sensommaren 2011 samt att de flesta balansposterna därför uppgick till mindre belopp medför ingen annan bedömning.

5 Sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

RN har funnit brister i A-sons revision i de fyra granskade uppdragen. Hans granskning av resultaträkningarna har varit bristfällig i samtliga uppdrag. Detta har

medfört att han i samtliga fall har tillstyrkt fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar utan att ha grund för det. I ett uppdrag har hans granskning av bolagets rutiner för kontanthantering, kassa- och intäktsredovisning varit otillräcklig, vilket har lett till att han för det bolaget även av det skälet saknade grund för att tillstyrka fastställandet av resultat- och balansräkningarna. I ett annat uppdrag har hans dokumentation gällande granskningen av bolagets redovisning av mervärdesskatt varit bristfällig.

A-son har i nu behandlade avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor och ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Vid bestämmande av disciplinär åtgärd beaktar RN följande. A-son meddelades den 17 februari 2011 varning då han hade avgett en revisionsberättelse för ett aktiebolag trots att han inte hade förvärvat sig om att årsredovisningen var formellt avgiven eller haft tillgång till erforderligt räkenskapsmaterial för att kunna utföra någon revision. Han hade vidare i samma uppdrag underlåtit att agera vid såväl misstanke om bokföringsbrott som misstanke om att skatter och avgifter inte hade hanterats korrekt (dnr 2010-1003).

Det förhållandet att A-son återigen har åsidosatt sina skyldigheter som revisor är allvarligt, liksom att han i det nu aktuella ärendet i samtliga fall har tillstyrkt fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar utan att ha grund för det. Vid en samlad bedömning finner dock RN inte att omständigheterna kan anses vara så försvårande att det finns skäl att upphäva hans godkännande. Den disciplinära åtgärden kan därför även i detta fall stanna vid en varning. I detta sammanhang kan noteras att RN, i situationer där revisorer har åsidosatt sina skyldigheter på ett så allvarligt sätt som här är fallet, inom ett till två år efter meddelad disciplinär åtgärd brukar följa upp revisorns arbete inom ramen för myndighetens systematiska och uppsökande tillsyn.

Med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883) meddelar RN A-son varning.

Ärendet har avgjorts av RN genom dess tillsynsnämnd. I beslutet har deltagit hovrättspresidenten Sten Andersson, f.d. hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, skattedirektören Vilhelm Andersson, advokaten Rune Brännström, auktoriserade revisorn Maria Danckler, avdelningschefen Eva Ekström, direktören Per-Ola Jansson, skattejuristen Kerstin Nyquist och auktoriserade revisorn Ola Wahlquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Anita Wickström, chefsjuristen Adam Diamant, avdelningsdirektören Philip Lagerling samt revisionsdirektören Maria Hynning som föredragit ärendet.