

D 14

1 Inledning

A-son har varit föremål för Revisorsnämndens (RN) kvalitetskontroll. Av en rapport framgår att den kontrollant som RN har anlitat har bedömt att A-son inte kan anses bedriva sin revisionsverksamhet enligt god revisorssed och god revisionsed. Rapporten har föranlett Revisorsnämnden (RN) att öppna detta disciplinärende för att göra en kompletterande utredning av de brister som konstaterades vid kvalitetskontrollen. RN:s utredning har omfattat de tre revisionsuppdrag och räkenskapsår som ingått i kvalitetskontrollantens granskning. De tre aktiebolag som dessa revisionsuppdrag avsåg benämns nedan *restaurangbolaget*, *ridsportbolaget* och *bemanningsbolaget*. Vidare har RN granskat ytterligare fyra av A-sons revisionsuppdrag. RN kommenterar nedan två av dessa, här benämnda *gymbolaget* och *tältbolaget*. Bolagens omsättning och balansomslutning för de av RN granskade räkenskapsåren framgår av nedanstående uppställning (belopp i mnkr).

Bolag	Räkenskapsår	Omsättning	Balansomslutning
Restaurangbolaget	2011-05-01–2012-04-30	10,8	5,3
Ridsportbolaget	2012	46,7	13,2
Bemanningsbolaget	2012	26,6	6,8
Gymbolaget	2012	16,3	4,9
Tältbolaget	2011-09-01–2012-08-31	7,0	4,2

Restaurangbolaget bedrev restaurangverksamhet och *ridsportbolaget* bedrev grossistverksamhet avseende ridsportartiklar. *Bemanningsföretaget* var verksamt inom industribemanning medan *gymbolaget* bedrev träningsverksamhet och friskvård. *Tältbolaget* bedrev försäljning av främst förtält till husvagnar.

Revisionsberättelsen för *restaurangbolaget* för det här aktuella räkenskapsåret avvek från standardutformningen. A-son uttalade i revisionsberättelsen att hon varken till- eller avstyrkte att årsstämman fastställde resultaträkningen och balansräkningen och att hon varken till- eller avstyrkte att årsstämman behandlade förlusten enligt förslaget i förvaltningsberättelsen. Grunden för att hon avstod från att uttala sig angavs vara att verifikationerna för det aktuella räkenskapsåret fanns hos Skatteverket och att hon därför inte hade tillgång till dem. Hon anmärkte i revisionsberättelsen på att årsredovisningen inte hade upprättats i sådan tid att det varit möjligt att hålla årsstämma inom sex månader efter räkenskapsårets utgång och att avdragen skatt, sociala avgifter och mervärdesskatt hade betalats för sent vid flera tillfällen.

För övriga här aktuella bolag och räkenskapsår avgav A-son revisionsberättelser som inte avvek från standardutformningen.

RN har sammanställt sina iakttagelser och A-sons svar i en promemoria som hon har beretts tillfälle att yttra sig över. I det sammanhanget har RN också förelagt henne att besvara ett antal kompletterande frågor. A-son har besvarat frågorna och yttrat sig över promemorian.

2 Granskning av mervärdesskatt

Av A-sons dokumentation framgår att *ridsportbolaget* bedrev handel med andra EU-länder. Vad gäller granskningen av mervärdesskatt framgår av dokumentationen att A-son gjorde en avstämning av deklarerad mervärdesskatt mot redovisningen under det här aktuella räkenskapsåret. Av dokumentationen kan inte utläsas om hon utförde några granskningsåtgärder i syfte att kontrollera att bolaget redovisade mervärdesskatten enligt gällande regler.

A-son har i yttrande till RN uppgett följande.

Bolaget hade under många år bedrivit handel med andra EU-länder och även länder utanför EU. Hon såg ingen anledning till att just under aktuellt räkenskapsår göra en djupare granskning av mervärdesskatten gällande andra EU-länder. Detta hade gjorts tidigare år och inte resulterat i att hon funnit några felaktigheter. Under det aktuella räkenskapsåret granskade hon inte redovisningen av mervärdesskatt på annat sätt än att hon kontrollerade att fakturerade kundfordringar stämde överens med skattedeklarationer och resultatkonton. Bolaget hade följt det regelverk som gäller för handel med andra EU-länder.

RN gör följande bedömning.

Ridsportbolagets verksamhet omfattade bl.a. handel med andra EU-länder. Detta medförde att bolaget hade att beakta speciella regler för redovisning av mervärdesskatt.¹ Vid revisionen var det därför väsentligt att granska och bedöma hur bolaget hade tillämpat dessa regler. Av dokumentationen framgår emellertid inte att A-son gjorde någon granskning av detta slag. Hon har uppgett att hon under tidigare räkenskapsår hade granskat bolagets rutiner avseende tillämpningen av reglerna med godtagbart resultat. Enligt RN:s bedömning är det inte tillräckligt att använda iakttagelser och slutsatser från granskningen av ett eller flera tidigare räkenskapsår som underlag för bedömningar och uttalanden om ett senare års redovisning av mervärdesskatt. De kontroller som A-son har uppgett att hon genomförde i form av jämförelser av kundfordringar mot skattedeklarationer och resultatkonton gav inte heller tillräcklig grund för att uttala sig om bolaget på ett korrekt sätt tillämpade de speciella regler för redovisning av mervärdesskatt som bolaget hade att följa. A-sons granskning av bolagets redovisning av mervärdesskatt var därför otillräcklig.

Genom att inte utföra en tillräcklig granskning av att bolaget hade redovisat mervärdesskatt på ett korrekt sätt har A-son åsidosatt god revisionssed.

¹ Se 2 a kap. mervärdesskattelagen (1994:200).

3 Uttalande från företagsledningen

Ifråga om *restaurangbolaget*, *ridsportbolaget*, *bemanningsföretaget*, *gymbolaget* och *tältbolaget* kan inte utläsas om A-son inhämtade något skriftligt uttalande från företagsledningen.

A-son har i efterhand tillsänt RN kopior på uttalanden från respektive företagsledning för de bolag där ett sådant uttalande saknas i den dokumentation som skickats in till RN för genomgång. I nedanstående tabell har datum för inhämtande av uttalandena och datum för avgivande av respektive revisionsberättelse sammanställts.

<i>Bolag</i>	<i>Uttalande inhämtat</i>	<i>Revisionsberättelse avgiven</i>
Restaurangbolaget	2013-01-31	2012-11-30
Ridsportbolaget	2013-02-04	2013-04-11
Bemanningsföretaget	2013-01-21	2013-04-11
Gymbolaget	2013-03-04	2013-05-23
Tältbolaget	2012-11-26	2013-02-18

A-son har i yttrande till RN uppgett följande.

Hon skickar i stort sett alla uttalande från företagsledningen via e-post. Hon använder ett standarduttalande som hon skickar ut, eftersom ingen av hennes klienter själva skulle kunna författa uttalandet. Klienterna skickar vanligen tillbaka uttalandet till henne. Hon vet då att det revisionsmaterial som hon får för revision är det som klienterna uttalar sig om. Revisionsberättelsen dateras den dag då hon skriver under den, vilket innebär att datumet för uttalandet från företagsledningen respektive datumet för revisionsberättelse skiljer sig åt. Det skriftliga uttalandet för *restaurangbolaget* kom in efter det att revisionsberättelsen hade avgetts. Vad gäller *bemanningsföretaget* och *ridsportbolaget* fick hon de skriftliga uttalandena när hon var hos dessa bolag och genomförde revisionen.

RN gör följande bedömning.

Av ISA 580 *Skriftliga uttalanden* p. 10 framgår att revisorn ska begära att företagsledningen lämnar ett skriftligt uttalande om att den har uppfyllt sitt ansvar för upprättandet av årsredovisningen enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering. Detta innefattar, där så är relevant, att årsredovisningen ger en rättvisande bild enligt villkoren i revisionsuppdraget. Vidare ska revisorn enligt ISA 580 p. 11 begära att företagsledningen lämnar ett skriftligt uttalande om att den har försett revisorn med all relevant information och åtkomst enligt villkoren för revisionsuppdraget samt att alla transaktioner har bokförts och avspeglas i årsredovisningen. Enligt ISA 580 p. 14 ska datumet för de skriftliga uttalandena vara så nära datumet för revisionsberättelsen för årsredovisningen som det är praktiskt möjligt, dock inte efter det datumet.

Av A-sons dokumentation och av hennes yttranden framgår att hon för fyra av de här aktuella bolagen och räkenskapsåren hade inhämtat skriftliga uttalanden från företagsledningen flera månader innan hon avgav sin revisionsberättelse. Hon har inte redovisat några omständigheter som hindrade henne från att inhämta uttalandena vid en senare tidpunkt. Vad gäller *restaurangbolaget* erhöll hon det skriftliga uttalandet från företagsledningen flera månader efter det att hon avgav sin revisionsberättelse. Vid den tidpunkt då revisionsberättelsen avgavs hade hon således inte säkerställt att företagsledningen stod bakom de påståenden som uttrycktes i uttalandet.

Genom att inhämta uttalandena från respektive företagsledning i *ridsportbolaget*, *bemanningsföretaget*, *gymbolaget* och *tältbolaget* för tidigt och genom att avge revisionsberättelse i *restaurangbolaget* utan modifiering avseende avsaknaden av uttalande från företagsledningen har A-son åsidosatt god revisionssed.

4 Revisorspåteckning

A-sons revisionsberättelse för *restaurangbolaget* för här aktuellt räkenskapsår avvek från standardutformningen bl.a. på så sätt att hon varken till- eller avstyrkte att balansräkningen och resultaträkningen fastställdes av årsstämman. I revisorspåteckningen på årsredovisningen angav hon att revisionsberättelsen avvek från standardutformningen. Hon upplyste emellertid inte om att hon varken till- eller avstyrkte att årsstämman fastställde balansräkningen och resultaträkningen.

A-son har yttrat sig men inte ifrågasatt redovisade omständigheter.

RN gör följande bedömning.

Av 9 kap. 32 § 2 st. aktiebolagslagen framgår att revisorn ska göra en anteckning på årsredovisningen om han eller hon anser att balansräkningen eller resultaträkningen inte bör fastställas. I FAR:s rekommendationer i revisionsfrågor RevR 709 *Revisionsberättelsens standardutformning* p. 34 anges att det av revisorspåteckningen ska framgå om revisionsberättelsen avviker från standardutformningen och att det också ska anges om revisorn inte tillstyrker att resultaträkningen eller balansräkningen fastställs.

A-son har i sin revisionsberättelse uttalat att hon varken kunde till- eller avstyrka att årsstämman fastställde resultat- och balansräkningarna. Detta framgår dock inte av revisorspåteckningen på årsredovisningen som endast anger att revisionsberättelsen avviker från standardutformningen.

Genom att inte göra en korrekt revisorspåteckning på årsredovisningen har A-son åsidosatt god revisionssed.

5 Sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

RN har funnit flera brister i A-sons revisionsarbete. I ett av bolagen har hon inte utfört en tillräcklig granskning av redovisningen av mervärdesskatt. I fyra här aktuella bolag har hon inhämtat det skriftliga uttalandet från företagsledningen alltför tidigt. I det femte bolaget har hon avgett en revisionsberättelse innan hon hade erhållit ett skriftligt uttalande från företagsledningen utan att anpassa revisionsberättelsen till detta. Slutligen har hon i sin revisorspåteckning på årsredovisningen för ett av bolagen inte upplyst om att hon inte tillstyrkte att årsstämman fastställde resultat- och balansräkningarna.

A-son har i nu angivna avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor och ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. RN finner att erinran utgör en tillräcklig åtgärd.

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

Ärendet har avgjorts av RN genom dess tillsynsnämnd. I beslutet har deltagit hovrättspresidenten Sten Andersson, ordförande, kammarrättspresidenten Stefan Holgersson, enhetschefen Tomas Algotsson, advokaten Rune Brännström, auktoriserade revisorn Maria Danckler, direktören Per-Ola Jansson, skattejuristen Kerstin Nyquist samt auktoriserade revisorn Ola Wahlquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Anita Wickström, chefsjuristen Adam Diamant, chefsrevisorn Bodil Björk samt revisionsdirektören Mathias Byström som föredragit ärendet.