

D 17

1 Inledning

A-son har varit föremål för Revisorsinspektionens systematiska och uppsökande tillsyn (SUT). Det som framkommit där har föranlett att detta disciplinärende har öppnats. Revisorsinspektionen har granskat A-sons arbete i fyra aktiebolag, här benämnda *hjulbolaget*, *båtbolaget*, *vårdbolaget* och *byggbolaget*. Samtliga bolag tillämpade Bokföringsnämndens allmänna råd BFNAR 2008:1 *Årsredovisning i mindre aktiebolag* (K2) vid upprättandet av årsredovisningen. Bolagens omsättning och balansomslutning för de av Revisorsinspektionen granskade räkenskapsåren framgår av nedanstående uppställning (belopp i mnkr).

<i>Bolag</i>	<i>Räkenskapsår</i>	<i>Omsättning</i>	<i>Balansomslutning</i>
Hjulbolaget	2015-05-01–2016-04-30	37,7	34,9
Båtbolaget	2015	22,9	5,7
Vårdbolaget	2015-05-01–2016-04-30	19,0	5,4
Byggbolaget	2015	15,3	10,9

A-sons revisionsberättelser för här aktuella bolag och räkenskapsår avviker inte från standardutformningen.

Detta beslut är disponerat enligt följande. I avsnitt 2 redogörs allmänt för revisorers dokumentationsskyldighet. I avsnitt 3–9 behandlas A-sons granskningsinsatser i de olika bolagen. Revisionsinspektionens sammanfattande bedömning och frågan om val av disciplinär åtgärd redovisas i avsnitt 10.

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 2–4 §§ Revisorsnämndens föreskrifter (RNFS 2001:2) om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet. Dessa kompletteras av ISA 230 *Dokumentation av revisionen*. Dokumentationen ska vara tydlig och sammanställd på ett överskådligt sätt. Av dokumentationen ska framgå bl.a. hur granskningen har planerats, vilken granskning som har genomförts, när granskningen har utförts, vilka iakttagelser som har gjorts och vilka slutsatser som har dragits. Underlåtenhet att fullgöra dokumentationsskyldigheten på ett riktigt sätt bedöms som allvarlig, eftersom den försvårar en analys och en tillfredsställande bedömning av arbetet i efterhand.

Den omständigheten att en revisor inte dokumenterar sina granskningsåtgärder enligt gällande föreskrifter behöver i och för sig inte innebära att hans eller hennes granskningsåtgärder har varit otillräckliga. I ett sådant fall får dock Revisorsinspektionen 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 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 Intäktsredovisning (samtliga bolag)

Bolagens redovisade omsättning aktuella räkenskapsår framgår av tabellen i avsnitt 1. I *båtbolaget* hade nettoomsättningen ökat med 37 procent, från 16,8 mnkr föregående räkenskapsår. I *byggbolaget* hade nettoomsättningen ökat med 29 procent, från 11,9 mnkr föregående räkenskapsår. Av dokumentationen framgår att A-son bedömde att posten *Nettoomsättning* var väsentlig i samtliga bolag och att den i samtliga bolag var förknippad med en hög risk. Han har även angett att granskningen bl.a. skulle inriktas på försäljningsintäkterna. Det finns vidare en notering i dokumentationen för samtliga bolag att han ansåg att intäktsredovisningen var trovärdig.

Dokumentationen av A-sons granskning av intäktsredovisningen i respektive bolag består, förutom av resultatrapporter som utvisar bl.a. vissa nyckeltal, av en checklista med förslag till granskningsåtgärder. Listan är upprättad av A-son och rubricerad Resultaträkning och innehåller kortfattade noteringar. Den har för samtliga revisionsuppdrag tre likalydande underrubriker. Under den första rubriken, Inledande analys, finns tre föreslagna granskningsåtgärder, nämligen Jämför med föregående år, Öväntade belopp och Vad visar nyckeltalen. Noteringarna vid åtgärderna är mycket kortfattade och formulerade som ”Ok” och ”Nej”. Det finns även kortfattade noteringar om att omsättningen hade ökat, att vinstmarginalen var låg alternativt hade minskat, att soliditeten var ”Ok” alternativt ”bra” (*båtbolaget* och *byggbolaget*), att soliditeten var bra och rörelseresultatet jämnt (*hjulbolaget*), att omsättningen hade minskat marginellt och att soliditeten var bra (*vårdbolaget*). Under den andra rubriken, Fullständighet, finns upptaget Bruttovinst/täckningsbidrag respektive Ränteintäkter/räntekostnader som förslag på åtgärder. Under den tredje rubriken, Presentation, anges Rubricering ÅRL. Efter förslagen till åtgärder under de två rubrikerna har A-son noterat ”Ok” eller ”Helt ok”. I dokumentationen för *båtbolaget* har han noterat att vinstmarginalen var låg men bruttovinsten ”Ok”. Som slutsats har han på respektive checklista antecknat att resultaträkningen gav en rättvis bild av resultatet i bolaget.

I dokumentationen av granskningen av området Kundfordringar och försäljning i *båtbolaget* finns bl.a. ett utdrag ur huvudboken avseende konto 3051 *Försäljning*. Utdraget utvisar i sammandrag affärshändelser som hade bokförts den 30 april, den 30 maj respektive den 31 maj 2015. På utdraget har A-son noterat att han hade granskat den försäljningsrapport för april som hade genererats av systemet och att han bedömde att tillförlitligheten var god och att alla intäkter hade kommit med.

I dokumentationen av granskningen av området Kundfordringar och försäljning i *vårdbolaget* finns bl.a. ett huvudbokskontoutdrag för tiden 25 januari – 30 april 2016 avseende konto 3011 *Fakturerat SLL*. Utdraget innehåller en notering om att avräkning mot landstinget gjordes varje månad och att två fakturor upprättades per månad. I dokumentationen finns också ett utdrag ur en SIE-fil med analyser benämnda Periodsaldon, Kundfordringar–Försäljning och Intäktsanalys. Dokumenten saknar helt granskningsnoteringar.

I dokumentationen av granskningen av området Kundfordringar och försäljning i *byggbolaget* finns bl.a. ett huvudbokskontoutdrag avseende konto 3030 *Utf arbete omv bygg skatt* och konto 3150 *Utf arbete moms 25 %* för september–oktober 2015. I utdraget har A-son noterat att han hade kontrollerat fakturor överstigande 100 tkr och att allt var ”Ok”. Av dokumentationen framgår att det var fem fakturor som kontrollerades. Det framgår inte av dokumentationen om bolaget hade någon projektredovisning som A-son kunde granska för att säkerställa att intäktsredovisningen var fullständig. Dokumentationen utvisar därmed inte heller vilken typ av projekt (projekt till fast pris eller projekt på löpande räkning) som bolaget hade.

A-son har även antecknat att han bedömde att kontrollmiljön var god i samtliga bolag. Han har beskrivit att respektive företagsledning eftersträfvade en god ordning och att de hade ett engagemang och delaktighet i väsentliga rutiner i kombination med en fungerande redovisning. Vidare har han bedömt att den interna kontrollen i bolagen var god. I samband med detta har han beskrivit att han ansåg att bolagens riskbedömning förvisso inte var formaliserad, men att detta uppvägdes av att respektive företagsledning löpande kontrollerade verksamheten, att respektive informationssystem var ändamålsenligt och att respektive företagsledning gick igenom månatliga resultat- och balansräkningar. Det går inte av dokumentationen att utläsa vilka åtgärder han vidtog för att kunna göra dessa bedömningar och dra slutsatser kring kontrollmiljön och den interna kontrollen i respektive bolag.

A-son har uppgett följande.

Beträffande intäktskontona granskade han ett antal av de beloppsmässigt största fakturorna under året. Han granskade härvid att fakturorna var rätt bokförda avseende belopp och mervärdesskatt och att intäkten avsåg rätt bolag och rätt period. Han var tillfredsställd med de kontroller som han gjorde och hans slutsats var att intäktsredovisningen var korrekt i respektive bolag. Granskningen utfördes med hjälp av SIE-filer och fakturor. För *byggbolaget* fanns ingen formaliserad projektredovisning. Bolagets projekt var på löpande räkning och intäkterna redovisades i enlighet med alternativregeln i K2.

Han utförde inga granskningsåtgärder för att testa kontrollmiljön i bolagen. Hans bedömning av kontrollmiljön och den interna kontrollen gjordes genom ett personligt samtal med ansvariga där verksamhetsgången gicks igenom. Han förlitade sig sedan på sin professionella erfarenhet.

Grunden för att godta redovisade intäkter var dels hans bedömning att kontrollmiljön i bolagen var god, dels att det vid hans granskning enligt ovan inte framkom något som fick honom att ifrågasätta riktigheten i respektive redovisning.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Intäktsredovisningen får normalt anses vara ett väsentligt granskningsområde som revisorn har anledning att ägna särskild uppmärksamhet.

Som framgått ovan bedömde A-son att kontrollmiljön och den interna kontrollen var god. Denna bedömning understöddes, enligt hans egen uppfattning, av att respektive företagsledning eftersträvade en god ordning och hade ett engagemang och en delaktighet i väsentliga rutiner, att det fanns en fungerande redovisning, att respektive företagsledning löpande kontrollerade verksamheten, att respektive informationssystem var ändamålsenligt och att respektive företagsledning gick igenom månatliga resultat- och balansräkningar. Dokumentationen ger emellertid inte bilden av att han gjorde någon närmare granskning av bolagens rutiner. Han har heller inte i sina yttranden till Revisorsinspektionen redovisat någon sådan granskning, utan uppgett att bedömningen av kontrollmiljön och den interna kontrollen grundades på samtal med företrädare för bolagen och hans egen professionella erfarenhet. Revisorsinspektionen bedömer att detta inte gav honom tillräckliga revisionsbevis för att han skulle kunna dra slutsatsen att kontrollmiljön och den interna kontrollen var god.

A-son var därför i samtliga bolag hänvisad till substansgranskning. Det kan emellertid inte för något av de fyra här aktuella bolagen utläsas av dokumentationen att han genomförde någon substansgranskning som gav honom tillräckliga revisionsbevis för intäktsredovisningen.

Den substansgranskning som A-son har redovisat i sina svar till Revisorsinspektionen för samtliga bolag utgörs av en granskning av ett antal av de beloppsmässigt största fakturorna under respektive räkenskapsår. Revisorsinspektionen konstaterar att en granskning av de fakturor som ingår i bokföringen inte kan verifiera att intäktsredovisningen är fullständig.

A-son vidtog alltså inte tillräckliga åtgärder för att han skulle kunna verifiera fullständigheten i de fyra bolagens intäktsredovisning. Med hänsyn till bristerna i granskningsarbetet saknade han grund för att tillstyrka fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

4 Upplysningar om principer för intäktsredovisning (byggbolaget)

Av årsredovisningen för det aktuella räkenskapsåret framgår att byggbolaget bedrev entreprenad- och konsultverksamhet inom byggbranschen. I årsredovisningen saknas information om bolagets principer för intäktsredovisning. Av A-sons dokumentation kan inte utläsas om han uppmärksammade detta och i så fall påtalade att rättelse skulle ske.

A-son har uppgett följande.

Han missade att notera att denna information saknades. Bokföringsbyrån hade gått över till ett nytt boksluts- och årsredovisningsprogram och hade lite uppstartsproblem. Han borde ha varit mer uppmärksam på att informationen saknades.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Av K2 p. 19.3 framgår att en årsredovisning för ett bolag som utför tjänste- eller entreprenaduppdrag på löpande räkning eller till fast pris ska innehålla en upplysning om huruvida bolaget tillämpar huvudregeln eller alternativregeln på respektive slag av uppdrag. A-son uppmärksammade inte att denna för byggbolaget väsentliga upplysning saknades i årsredovisningen för det aktuella räkenskapsåret. Genom att inte granska årsredovisningen i tillräcklig omfattning har han åsidosatt god revisionssed.

5 Upplysningar om andelar i koncernföretag (hjulbolaget)

Av årsredovisningen framgår att hjulbolaget under året hade förvärvat andelar i ett annat bolag till ett belopp om 9,8 mnkr. Detta motsvarade 28 procent av hjulbolagets balansomslutning. I årsredovisningen saknas tilläggsupplysningar om det andra bolagets namn, organisationsnummer, säte och eget kapital. Det saknas också upplysning om det andra bolagets resultat för det senaste räkenskapsåret, den kapitalandel som innehades i bolaget och antalet andelar som hade förvärvats i bolaget. Det finns inte heller några upplysningar om förvärvet i förvaltningsberättelsen.

Av A-sons revisionsdokumentation framgår att han vid granskningen noterade att bolaget inte hade tagit in en upplysning om förvärvet, som avsåg 67 procent av andelarna i ett annat bolag, i förvaltningsberättelsen och att han konstaterade att noten till posten *Andelar i koncernföretag*, som i sin helhet bestod av det aktuella räkenskapsårets förvärv, kunde vara mer specificerad. Av dokumentationen framgår vidare att hans slutsats var att posten var rätt redovisad och att årsredovisningen var upprättad i enlighet med årsredovisningslagen (1995:1554). Han uttalade även i sin revisionsberättelse att han ansåg att årsredovisningen var upprättad i enlighet med årsredovisningslagen.

Det går inte att av dokumentationen utläsa om A-son övervägde om han borde ha påtalat för styrelsen att årsredovisningen borde kompletteras med upplysningarna om förvärvet och andelsinnehavet i bolaget. Det går inte heller att utläsa vilka överväganden som han gjorde när han kom fram till att han kunde godta årsredovisningen utan dessa upplysningar.

A-son har förelagts att redogöra för om han funderade över om han borde ha påtalat för företagsledningen att den skulle komplettera årsredovisningen med de ovan nämnda upplysningarna och vilka överväganden han gjorde när han godtog att årsredovisningen inte innehöll dessa upplysningar.

A-son har uppgett följande.

Han övervägde om han skulle kräva en komplettering av informationen i årsredovisningen, men så blev det inte. Kanske bidrog vetskapen om att reglerna ändå skulle ändras kommande år och att informationen då skulle komma att kunna utelämnas. Han borde dock ha sett till att ändringen gjordes.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Enligt 5 kap. 8 § årsredovisningslagen i dess lydelse före den 1 januari 2016 ska ett bolag, om bolaget äger andelar i ett dotterbolag, i årsredovisningen lämna uppgift om dotterföretagets namn, organisationsnummer, säte, eget kapital, dotterföretagets resultat för det senaste räkenskapsår för vilket årsredovisning har upprättats, bolagets kapitalandel i dotterföretaget och antalet andelar bolaget äger samt dessas värde enligt företagets balansräkning. Enligt 5 kap. 9 § årsredovisningslagen i dess lydelse före den 1 januari 2016 får sådana uppgifter utelämnas om de är av ringa betydelse med hänsyn till kravet på rättvisande bild i 2 kap. 3 § samma lag.

Andelsförvärvet innebar att det andra bolaget kom att utgöra dotterbolag till hjulbolaget. Det bokförda värdet av innehavet i dotterbolaget motsvarade en väsentlig del av bolagets tillgångar. De upplysningar som krävdes enligt 5 kap. 8 § årsredovisningslagen var därför väsentliga och borde rätteligen ha lämnats i årsredovisningen. Att reglerna i årsredovisningslagen skulle komma att ändras så att kravet på upplysning inte förelåg för mindre företag vid upprättandet av nästkommande räkenskapsårs årsredovisning ändrar inte den bedömningen. Genom att underlåta att påtala för företagsledningen att årsredovisningen borde kompletteras har A-son åsidosatt god revisionssed.

6 Varulager (hjulbolaget)

I hjulbolaget redovisades posten *Färdiga varor och handelsvaror* med 11,0 mnkr i balansräkningen, vilket motsvarade 31 procent av balansomslutningen. I dokumentationen av A-sons övergripande revisionsstrategi framgår att han bedömde att posten var väsentlig och förknippad med hög risk. Övrig dokumentation består av ett exempel på ett ”lagerförändringsverifikat” som visar transaktioner på konto 1460 *Lager av hjul* bokförda den 23 maj 2015, en lagervärdechecklista om 68 sidor och en checklista med kortfattade beskrivningar av föreslagna granskningsåtgärder samt korta noteringar om granskningsresultat. För åtta av de tolv granskningsåtgärderna består A-sons beskrivning av granskningsresultatet av ett ”Ok” eller ”Ja”. Han har noterat att han hade gått igenom inventeringsinstruktionen och bedömt denna som tillfredsställande. Någon inventeringsinstruktion finns dock inte i dokumentationen och det går inte heller av dokumentationen att utläsa vilka åtgärder han vidtog för att kunna dra denna slutsats.

I dokumentationen har A-son vidare noterat att han hade varit närvarande vid inventeringen och att han hade stickprovskontrollerat sex angivna artiklar. Han har satt ett kryss på lagervärdechecklistan vid dessa artiklar. Värdet på dessa artiklar uppgick sammanlagt till 190 tkr per balansdagen, vilket motsvarade ca två procent av det totalt redovisade lagervärdet. Den lagervärdechecklista som finns i dokumentationen är utskriven den 11 oktober 2016, dvs. drygt fem månader efter balansdagen. I dokumentationen finns inga uppgifter om eventuell granskning vid lagerinventeringen utöver den angivna stickprovskontrollen. Det kan inte heller av dokumentationen utläsas vid vilken tidpunkt som inventeringen utfördes. Vid de granskningsåtgärder som är benämnda Lägsta värdets princip, Priskontroll och Inkuransbedömning finns noteringen ”Ok”. I dokumentationen finns inga handlingar som visar att någon granskning av varulagrets värde med den inriktning som är beskriven i checklistan utfördes. Som slutsats av granskningen av varulagret har A-son antecknat att varulagret var rätt redovisat, att

erfaren personal på bolaget hade använt lagersystemet i sju år, att lagret inventerades löpande under året, att det fanns få stora poster och att det inte fanns någon anledning att misstro värdet på varulagret. Det går dock inte att av dokumentationen utläsa vilken grund han hade för att dra denna slutsats.

A-son har uppgett följande.

Bolaget hade arbetat med samma lagersystem i sju år. Eftersom det fanns över 4 000 olika lagerposter såg han det som sin uppgift som revisor mer att fundera på om systemet fungerade på ett vederhäftigt sätt än att kontrollräkna ett stort antal av posterna. Hans erfarenhetsmässiga bedömning av lagerhanteringen var att systemet fungerade som det skulle och att personalen som arbetade med det var kompetent. Han bedömde därför att han kunde godta det redovisade lagervärdet. Han konstaterade att lagervärdet i förhållande till nettoomsättningen de senaste tre åren förhöll sig tämligen konstant, vilket styrkte honom i hans uppfattning att årets redovisade värde var relevant. Han närvarade vid inventeringen som skedde i anslutning till balansdagen. Lagervärde-listan är utskriven den 11 oktober 2016 men avser förhållandet per balansdagen. Han noterade på lagervärde-listan vilka lagerposter som han hade stickprovskontrollerat tidigare. Han utförde priskontroll genom att i samband med bokslutsgranskningen kontrollera redovisat snittpris för 10 av de 25 största lagervärdeposterna mot inköps-fakturor. Han kunde inte finna något som var felvärderat och hans slutsats var att lagret var rätt värderat.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

I ISA 501 *Revisionsbevis – särskilda överväganden för vissa poster* p. 4 och 7 anges att om varulagret är väsentligt för de finansiella rapporterna ska revisorn inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis rörande lagrets existens och skick genom att närvara vid lagerinventering, såvida detta inte är praktiskt ogenomförbart. Om det inte är praktiskt genomförbart att närvara vid en lagerinventering, ska revisorn utföra alternativa granskningsåtgärder för att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis rörande varulagrets existens och skick. Om detta inte är möjligt, ska revisorn modifiera uttalandet i sin rapport enligt ISA 705 *Modifierat uttalande i rapport från oberoende revisor* och enligt RevR 705 *Modifierade uttalanden, upplysningar och anmärkningar i revisionsberättelsen*¹.

Posten *Varulager* var väsentlig i hjulbolaget. A-son kontrollerade varulagrets existens genom ett stickprov som motsvarade endast två procent av det totalt redovisade lagervärdet. Denna kontroll var alltför begränsad för att verifiera att rutinerna i inventeringsprocessen följdes och att lagerredovisningssystemet fungerade. När det gäller lagrets värde så innehåller dokumentationen inte några handlingar som visar att A-son utförde någon godtagbar granskning av lagrets prissättning.

Av A-sons dokumentation går alltså inte att utläsa att han genomförde någon godtagbar granskning av hjulbolagets lager. Vad han uppgett i sina yttranden till Revisorsinspektionen om den utförda granskningen är förhållandevis allmänt hållet. Han har inte

¹ Motsvarande standard fanns vid tidpunkten för A-sons granskning i RevU 709 *Kompletterande vägledning för revisionsberättelser som avviker från standardutformningen*.

genom dessa uppgifter gjort sannolikt att han genomförde en godtagbar granskning av det aktuella lagret. Revisionsinspektionen drar mot den bakgrunden slutsatsen att granskningen av denna post var otillräcklig (se den i avsnitt 2 angivna bevisbörderegeln). Han saknade därigenom grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

7 Skatter och avgifter (båtbolaget och byggbolaget)

7.1 Båtbolaget

När det gäller A-sons granskning av skatter och avgifter i båtbolaget framgår följande av dokumentationen. På en checklista avseende granskningen av posten *Övriga kortfristiga fordringar* under rubriken Förvaltning finns två granskningsåtgärder angivna, benämnda Skatter och avgifter – rimlighet, samt Mervärdesskatt – rätt tid, rätt belopp. Som slutsats efter varje åtgärd på checklistan har A-son noterat ”Ok”. Samma notering finns på checklistan avseende posten *Övriga kortfristiga skulder*. På en checklista avseende förvaltningsrevisionen har A-son antecknat att skatter och avgifter ”sköts”. Övrig dokumentation består av skattekontoutdrag utvisande transaktioner under perioden 2015-09-14–2016-04-02 där A-son har ringat in transaktionerna som avsåg reglering av skulder för mervärdesskatt avseende november och december 2015 samt arbetsgivaravgifter och källskatt för december 2015. Varken av detta eller av övrig dokumentation går att utläsa vilken inriktning och omfattning hans granskning av skatter och avgifter hade.

Av bolagets huvudbok framgår att en del av bolagets försäljning, 2,2 mnkr, träffades av reglerna om vinstmarginalbeskattning avseende mervärdesskatt vid försäljning av begagnade varor.² Det kan inte utläsas av dokumentationen om A-son utförde någon granskning av att bolaget på ett korrekt sätt följde dessa regler och han har därför förelagts att beskriva eventuella granskningar.

A-son har uppgett följande.

Hans kontroll av att redovisningen av skatter och avgifter hade skötts skedde genom att han granskade huvudbok, löneprogram, skattedeklarationer och skattekonto.

Han kontrollerade att reglerna om vinstmarginalbeskattning avseende mervärdesskatt hade skötts på rätt sätt. Det gjordes genom att han gick igenom försäljningen av såväl nya som begagnade båtar. Hans slutsats var att bolaget följde dessa regler.

Hans slutsats efter genomförda kontroller var att bolaget skötte skatter och avgifter på ett riktigt sätt.

7.2 Byggbolaget

² Se 9 a kap. mervärdesskattelagen (1994:200) där det finns bestämmelser om bl.a. handel med begagnade varor.

När det gäller A-sons granskning av skatter och avgifter innehåller hans dokumentation en checklista för förvaltningsrevision, där han har noterat att skatter och avgifter sköts. Det finns även en checklista för granskningen av posten *Övriga kortfristiga fordringar*, där han har noterat ”Ok” vid granskningsåtgärden Skatter och avgifter – rimlighet. På samma checklista har han vid granskningsåtgärden Mervärdesskatt – rätt tid, rätt belopp noterat ”Ej avdragen ingående moms uppbokad i bokslutet”. Motsvarande förslag på åtgärder finns också på en checklista för granskningen av posten *Övriga kortfristiga skulder* där han har noterat ”Ok” vid båda åtgärderna. På en checklista för granskningen av skatteskuld och -fordran har A-son noterat att skatter ”sköts”. Av dokumentationen framgår att han stämde av *dels* i bokslutet bokförd mervärdesskatteskuld mot en mervärdesskatterapport från bolagets ekonomisystem, *dels* i bokslutet bokförd skuld avseende källskatt och arbetsgivaravgifter mot en skattedeklaration efter balansdagen. I dokumentationen finns slutligen huvudbokskontoutdrag för konto 2710 *Prel.skatt anställda* och konto 2940 *Upplupen arbetsgivaravgift*, utan några noteringar från någon granskning, samt ett skattekontoutdrag utvisande transaktioner för december 2015. Det går inte att av dokumentationen utläsa om A-son utförde någon granskning av skatter och avgifter förutom de ovan nämnda åtgärderna.

Av dokumentationen framgår att bolagets verksamhet omfattades av omvänd skattskyldighet för mervärdesskatt.³ Enligt huvudboken uppgick omsättningen som träffades av omvänd skattskyldighet till 3,5 mnkr. Det går inte att utläsa om A-son gjorde någon granskning av att bolaget följde dessa regler. Han har därför förelagts att beskriva eventuella granskningar.

A-son har uppgett följande.

Han kontrollerade redovisningen av skatter och avgifter genom att han kontrollerade huvudbok, lönesammanställning, skattedekclarationer och skattekonto.

Kontrollen av att reglerna om omvänd skattskyldighet följdes skedde genom att han granskade de tio största (av totalt 17) fakturorna. Han bedömde att fakturorna var rätt redovisade enligt dessa regler.

Hans slutsats efter genomförda kontroller var att bolaget skötte skatter och avgifter på ett riktigt sätt.

7.3 Revisorsinspektionens bedömning

Enligt 9 kap. 34 § aktiebolagslagen (2005:551) ska revisorn anmärka i revisionsberättelsen om han eller hon har funnit att bolaget inte har fullgjort sin skyldighet att i rätt tid betala skatter och avgifter som omfattas av skatteförfarandelagen (2011:1244).

Den dokumentation som A-son har gett in visar inte att han genomförde någon godtagbar granskning avseende skatter och avgifter för något av bolagen. Den beskrivning som han har lämnat i sina yttranden av utförd granskning av bolagens hantering av skatter och avgifter under räkenskapsåret är allmänt hållen och medger inte någon

³ Se 1 kap. 2 § mervärdesskattelagen där det finns bestämmelser om s.k. omvänd skattskyldighet för bl.a. vissa byggtjänster.

bedömning av vare sig granskningens omfattning eller de ställningstaganden som den kan ha föranlett. Han har därmed inte gjort sannolikt att hans revisioner av båtbolaget och byggbolaget innefattade en godtagbar granskning av skatter och avgifter. Revisorsinspektionens slutsats är därför att han inte utfört någon sådan granskning (se den i avsnitt 2 angivna bevisbörderegeln). Han har härigenom åsidosatt god revisionssed.

De två bolag som nämnts ovan hade dessutom att beakta speciella regler för redovisning av mervärdesskatt. Vid revisionen var det därför väsentligt att granska och bedöma hur bolagen tillämpade dessa regler.

A-sons dokumentation visar inte att han utförde någon granskning av att bolagen tillämpade reglerna på ett korrekt sätt. De uppgifter om utförda granskningar som han har lämnat i yttranden till Revisorsinspektionen är så allmänt hållna att de inte gör det sannolikt att han på ett godtagbart sätt granskade bolagens fullföljande av de speciella reglerna avseende mervärdesskatt (se den i avsnitt 2 beskrivna bevisbörderegeln). Genom att underlåta att utföra en godtagbar granskning även i detta avseende har A-son åsidosatt god revisionssed.

8 Skriftligt uttalande från företagsledningen (båtbolaget)

A-son avgav sin revisionsberättelse för båtbolaget den 30 juni 2016. Av dokumentationen framgår att han inhämtade ett skriftligt uttalande från företagsledningen den 1 juni 2016, dvs. en knapp månad innan han avgav sin revisionsberättelse. Han har förelagts att redogöra för skälen till att han inhämtade ett skriftligt uttalande så långt innan han avgav sin revisionsberättelse.

A-son har uppgett följande.

Det skriftliga uttalandet daterades när bokslutsmaterialet lämnades in till honom. Det undertecknades den 30 juni 2016.

Revisorsinspektionen 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 det skriftliga uttalandet vara så nära datumet för revisionsberättelsen för årsredovisningen som det är praktiskt möjligt. Skälet till detta är att revisorn inte har de revisionsbevis som ISA 580 kräver för tiden mellan dateringen för det skriftliga uttalandet och dateringen av revisionsberättelsen.

Företagsledningens uttalande hade åsatts ett datum som i tiden ligger en knapp månad före dateringen av A-sons revisionsberättelse. Det finns inte anledning att anta att uttalandet i verkligheten gjordes vid ett senare datum. Genom att underlåta att hämta in ett uttalande från företagsledningen i nära anslutning till dateringen av revisionsberättelsen har han åsidosatt god revisionssed.

9 Efterföljande händelser (samtliga bolag)

Av A-sons dokumentation av granskningsplaneringen för samtliga här aktuella bolag framgår att han avsåg att granska efterföljande händelser. Av övrig dokumentation kan dock inte utläsas om han utförde någon faktisk granskning av efterföljande händelser. Han har förelagts att kommentera Revisorsinspektionens iakttagelse och att för vart och ett av bolagen beskriva eventuella revisionsåtgärder när det gäller efterföljande händelser.

A-son har uppgett följande.

Han granskade efterföljande perioder och följde upp in- och utbetalningar, resultatutveckling samt väsentliga händelser via bokföringen och samtal med respektive företagsledning.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Enligt 6 kap. 1 § andra stycket 2 årsredovisningslagen i dess lydelse före den 1 januari 2016 ska det i förvaltningsberättelsen lämnas upplysningar om sådana händelser av väsentlig betydelse för företaget som har inträffat under räkenskapsåret eller efter dess slut.⁴

Enligt ISA 560 *Efterföljande händelser* p. 6 ska revisorn utföra granskningsåtgärder som ger honom eller henne tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att han eller hon har uppmärksammat alla händelser som har inträffat mellan datumet för de finansiella rapporterna och datumet för revisors rapport och som kräver justering av eller upplysning i de finansiella rapporterna. Granskningsåtgärderna är avsedda att komplettera sådan granskning som har genomförts i syfte att få fram revisionsbevis för saldona på balansdagen, såsom exempelvis avklippskontroller.

Av A-sons dokumentation kan inte utläsas att han gjorde några granskningar av efterföljande händelser. Den uppföljning av in- och utbetalningar som han har uppgett att han utförde gav honom inte revisionsbevis för de typer av efterföljande händelser som avses i ISA 560. Det han i övrigt har anfört innehåller inte någon sådan detaljerad beskrivning av utförd granskning att han har gjort sannolikt att han genomförde en godtagbar granskning av efterföljande händelser. Revisorsinspektionen drar mot den bakgrunden slutsatsen att granskningen i denna del var otillräcklig (se den i avsnitt 2 angivna bevisbörderegeln). Genom att inte vid någon av de här aktuella revisionerna

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

granska efterföljande händelser på ett godtagbart sätt har A-son åsidosatt god revisionssed.

10 Revisorsinspektionens sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

Det har vid ärendets utredning framkommit flera brister i A-sons revisionsarbete. Han har inte utfört någon godtagbar granskning av intäktsredovisningen vid någon av de här aktuella revisionerna. Bristerna i granskningen har i detta avseende varit sådana att han inte har haft grund för att tillstyrka bolagens resultat- och balansräkningar. I ett av bolagen har han försummat att i tillräcklig grad granska förekomsten av upplysningar om principer för intäktsredovisning. Han har i ett av bolagen underlåtit att påtala för styrelsen att det saknades väsentliga upplysningar i årsredovisningen. I ett av bolagen har han inte utfört någon godtagbar granskning av varulagret och han har därför saknat grund för att tillstyrka det bolagets resultat- och balansräkningar. Han har i två bolag underlåtit att utföra en godtagbar granskning av skatter och avgifter. Han har vidare underlåtit att inhämta ett skriftligt uttalande från företagsledningen i nära anslutning till datumet för avgivandet av hans revisionsberättelse. Slutligen har han i samtliga bolag underlåtit att utföra en tillräcklig granskning av efterföljande händelser.

A-son har alltså i ett flertal avseenden åsidosatt god revisionssed. Bristerna i hans granskningsarbete har, i de delar som de har medfört att han har tillstyrkt fastställandet av resultat- och balansräkningar utan att ha grund för det, varit allvarliga. A-son har i nu angivna avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor och han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd.

Vid valet av disciplinär åtgärd ska även följande beaktas.

A-son meddelades en varning den 5 oktober 2015 (dnr 2014-1375). I det beslutet konstaterade Revisorsinspektionen (dåvarande Revisorsnämnden) att hans granskningar av intäktsredovisningen hade varit otillräcklig i flera av de granskade revisionerna och att detta hade medfört att han inte hade haft grund för att tillstyrka fastställandet av bolagens resultat- och balansräkningar. Vidare hade hans granskning av väsentliga balansposter i flera bolag varit så bristfällig att han även av detta skäl hade saknat grund för att tillstyrka fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar. Han hade också, i fråga om två av bolagen, inte uppmärksammat att årsredovisningarna saknade upplysningar om principerna för intäktsredovisning. För två av bolagen hade han inte haft tillräckliga revisionsbevis för att kunna acceptera antagandet om fortsatt drift. I två bolag hade han inhämtat uttalanden från respektive företagsledning som inte var underskrivna av de personer som enligt ISA ska göra det. I ett tredje bolag hade han undertecknat revisionsberättelsen utan att ha tillgång till något sådant skriftligt uttalande. Slutligen hade han inte för något av bolagen granskat efterföljande händelser på ett godtagbart sätt. De försummelser som föranledde varningen avsåg granskning som hade utförts under åren 2014–2015. Revisorsinspektionen gjorde i beslutet bedömningen att A-sons revisionsarbete hade uppvisat så allvarliga brister att det fanns starka skäl att ifrågasätta hans förmåga att genomföra revisioner av godtagbar kvalitet. I beslutet noterade myndigheten också att den i situationer där revisorer har åsidosatt sina skyldigheter på ett så allvarligt sätt brukar följa upp revisorns arbete inom ramen för

myndighetens systematiska och uppsökande tillsyn. Detta disciplinärende är föranlett av en sådan uppföljning.

Revisorsinspektionen kan därmed konstatera att A-son, sedan han på grund av ett flertal allvarliga försummelser i sitt revisionsarbete meddelats varning, fortsatt har åsidosatt sina skyldigheter som revisor. De nya försummelserna är i väsentliga delar av samma slag som de som föranledde den tidigare varningen. Med hänsyn härtill anser Revisorsinspektionen, vid en samlad bedömning, att omständigheterna är synnerligen försvårande och att hans godkännande med stöd av 32 § andra stycket och 35 § revisorslagen ska upphävas med omedelbar verkan.

Ärendet har avgjorts av Revisorsinspektionen genom Tillsynsnämnden för revisorer. I beslutet har deltagit justitierådet Sten Andersson, ordförande, kammarrättslagmannen Christina Eng, vice ordförande, enhetschefen Tomas Algotsson, auktoriserade revisorn Maria Danckler, advokaten Helena Dandenell, auktoriserade revisorn Magnus Fredmer, redovisningsexperten Claes Norberg, rådgivaren Charlotte Sandart och lektorn Jessica Östberg. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt myndighetschefen Per Johansson, chefsjuristen Adam Diamant, chefsrevisorn Carin Rytoft Drangel, biträdande chefsjuristen Anders Ahlgren, avdelningsdirektören Jenny Lundberg samt revisionsdirektören Mathias Byström, som har föredragit ärendet, varit närvarande.