

Disciplinärenden - auktoriserade revisorn A-son

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

1 Inledning

Revisorsinspektionen har tagit del av information avseende A-sons uppdrag som revisor i ett aktiebolag (nedan kallat matbolaget) och har därför öppnat ett ärende (dnr 2018-469). En underrättelse från Skatteverket avseende A-sons uppdrag som revisor i ett annat aktiebolag (nedan kallat redovisningsbolaget) har föranlett Revisorsinspektionen att öppna ytterligare ett ärende (dnr 2018-572).

Detta beslut är disponerat enligt följande. I avsnitt 2 redogörs allmänt för revisorers dokumentationsskyldighet. Det första ärendet behandlas i avsnitt 3, medan det senare ärendet behandlas i avsnitt 4. Revisorsinspektionens sammanfattande bedömning och frågan om val av disciplinär åtgärd redovisas i avsnitt 5.

2 Revisorers dokumentationsskyldighet

En auktoriserad eller godkänd revisor ska enligt god revisionssed dokumentera *dels* sådana förhållanden som har betydelse för att ge bevis till stöd för uttalandena i revisionsberättelsen, *dels* sådana förhållanden som utgör bevis för att revisionen har planerats och utförts enligt god revisionssed. Bestämmelser om dokumentation finns i

24 § revisorslagen (2001:883) och 7–12 §§ Revisorsinspektionens föreskrifter (RIFS 2018:2) om villkor för revisorer och registrerade revisionsbolags verksamhet¹. Dessa kompletteras av International Standard on Auditing (ISA) 230 *Dokumentation av revisionen*. Dokumentationen ska vara tydlig och sammanställd på ett överskådligt sätt. Av dokumentationen ska framgå bl.a. hur granskningen har planerats, vilken granskning som har genomförts, när granskningen har utförts, vilka iakttagelser som har gjorts och vilka slutsatser som har dragits. Underlåtenhet att fullgöra dokumentationsskyldigheten på ett riktigt sätt bedöms som allvarlig, eftersom den försvårar en analys och en tillfredsställande bedömning av arbetet i efterhand.

Den omständigheten att en revisor inte dokumenterar sina granskningsåtgärder på ovan angivet sätt behöver i och för sig inte innebära att granskningsåtgärderna har varit otillräckliga. I ett sådant fall får dock Revisorsinspektionens 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 Dnr 2018-469

3.1 Bakgrund

Revisorsinspektionen har granskat A-sons arbete i matbolaget för räkenskapsåret 2016. Vid upprättandet av årsredovisningen tillämpade bolaget Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2012:1) *Årsredovisning och koncernredovisning* (K3).

Bolaget bedrev verksamhet inom livsmedelsbranschen bestående i produktion och försäljning av färdigrätter. Det redovisade för det aktuella räkenskapsåret en nettoomsättning om 32,3 mnkr och en balansomslutning om 34,2 mnkr. A-son avgav den 18 juli

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

2017 en revisionsberättelse utan modifiering, upplysning eller anmärkning. Bolaget försattes i konkurs den 3 oktober 2017.

3.2 Årsredovisningen - presentation

A-son har i sin dokumentation noterat att det förelåg många klassificeringsfel i balansräkningen. Total differens mellan summa tillgångar och summa skulder och eget kapital uppgick till 313 tkr jämfört med saldolist. Vidare har han antecknat att han bedömde att differensen var oväsentlig men inte uppenbart betydelselös och att kunden skulle meddelas om detta i en PM. Han har i sin planering bedömt den övergripande väsentligheten till 645 tkr, arbetsväsentligheten till 484 tkr samt gränsen för uppenbart betydelselösa fel till 32 tkr. Av dokumentationen framgår att han noterat att det beträffande vissa poster förelåg differenser mellan redovisat belopp i årsredovisningen och korrekt belopp enligt bokföringen; Revisorsinspektionen konstaterar att dessa var för sig vida översteg hans bedömda väsentlighetstal om 645 tkr. Detta gällde posterna Varulager, Övriga fordringar, Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter samt Långfristiga skulder.

A-son har uppgett följande.

De avstämningsdifferenser och klassificeringsfel som noterades var alla, såväl var för sig som sammantagna, oväsentliga. Flertalet var dessutom uppenbart betydelselösa. Frågan om orsakerna till avvikelserna togs upp med den ansvarige redovisningskonsulten.

Denne förklarade att felen berodde på att redovisningsbyrån hade övertagit uppdraget att slutföra bokslutet i ett relativt sent skede av bokslutsarbetet och då uppmärksammat att redovisningsbyrån inte använde den slutliga SIE-filen² när årsredovisningen upprättades. Efter importen av filer gjordes omklassificeringar och vissa rättelser baserat på iakttagelser i revisionen. Det som han bedömde som oväsentligt var de fel som kvarstod därefter. Han diskuterade med redovisningskonsulten om bokslutet skulle rättas eller om det var tillräckligt att rätta inför nästa år. Eftersom det var fråga om oväsentliga fel och

² En SIE-fil är ett svenskt standardformat för att utväxla bokföringsdata mellan olika ekonomiprogram.

en rättelse skulle fördröja arbetet med årsredovisningen ytterligare, godtog han årsredovisningen utan rättelse av felen. Vid sin revision utgick han från den sista bokslutsfilen och kunde med ledning av denna verifiera de olika posterna.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

I 2 kap. 3 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554) anges bl.a. att balansräkningen, resultaträkningen och noterna ska upprättas som en helhet och ge en rättvisande bild av företagets ställning och resultat. Om det behövs för att en rättvisande bild ska ges, ska det lämnas tilläggsupplysningar. Av 2 kap. 4 § första stycket 6 framgår att tillgångar och avsättningar eller skulder inte får kvittas mot varandra och att inte heller intäkter och kostnader får kvittas mot varandra.

Revisorsinspektionen konstaterar att ett antal redovisade belopp i årsredovisningen avviker från de belopp som A-son i sin dokumentation bedömde vara de korrekta. Mot bakgrund av att flera av differenserna, såsom de kan utläsas av hans dokumentation, vida översteg hans övergripande väsentlighetstal skulle han i första hand ha påtalat för styrelsen att rättelse skulle göras. Om så inte skedde, borde han ha modifierat sin revisionsberättelse i enlighet med ISA 705 *Modifierat uttalande i rapport från oberoende revisor* med anledning av avstämningsdifferenserna och klassificeringsfelen och avstyrkt fastställandet av balansräkningen. Genom att underlåta att göra detta har han åsidosatt god revisionssed. Det som han har anfört om att en rättelse skulle fördröja färdigställandet av årsredovisningen och att han meddelat kunden om vissa av felen i en PM ändrar inte denna bedömning.

3.3 Skatter och avgifter

Av ett skattekontoutdrag framgår att Skatteverket vid flera tillfällen debiterat matbolaget kostnadsräntor, förseningsavgifter och skattetillägg samt beslutat om skönsbeskattning. Av A-sons dokumentation kan inte utläsas vilken granskning han gjorde av bolagets hantering av skatter och avgifter.

A-son har uppgett följande.

Det fanns en rutin som innebar att redovisningsbyrån skulle rapportera till revisorn om det var problem med redovisning av skatter och avgifter. Någon sådan rapportering

skedde inte. Han hade god erfarenhet av kunden och det hade inte varit några problem med redovisning av skatter och avgifter i något av de andra uppdragen han var revisor i. Han bedömde därför att risken för fel i redovisning av skatter och avgifter var låg. Granskningen begränsades till några månaders stickprov i samband med granskning av verifikationer. Under dessa månader, januari till mars, sköttes hanteringen av skatter och avgifter.

Skattekontoutdraget användes endast som underlag för granskning av saldot per bokslutsdagen.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Enligt 9 kap. 34 § 4 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).

Av A-sons dokumentation kan inte utläsas att han genomförde någon godtagbar granskning avseende skatter och avgifter. De uppgifter om sådan granskning som han har lämnat i sina yttranden till Revisorsinspektionen är så allmänt hållna att de inte låter sig bedömas närmare. Enligt Revisorsinspektionens bedömning har han inte genom dessa uppgifter gjort sannolikt att han företog en tillräcklig granskning.

Revisorsinspektionens slutsats är mot den bakgrunden att A-son inte utförde någon tillfredsställande granskning av bolagets hantering av skatter och avgifter. Han har härigenom åsidosatt god revisionssed.

3.4 Fortsatt drift - väsentlig osäkerhetsfaktor

Bolaget redovisade räkenskapsåret 2016 en förlust om ca 2,7 mnkr. Av revisionsdokumentationen framgår att bolaget upprättade en kontrollbalansräkning per den 31 mars 2017 som visade på en förlust (periodens resultat) om ca 11,3 mnkr och ett negativt eget kapital om 8,4 mnkr. I dokumentationen finns i övrigt, vad gäller frågan om fortsatt drift, endast en notering om att en företagsrekonstruktion hade inletts under år 2017 och att detta omnämns i årsredovisningen. Av årsredovisningen framgår att rekonstruktionen inleddes den 1 juni 2017.

A-son har uppgett följande.

I januari 2017 hade bolaget helt felaktigt blivit sökt i konkurs av en tidigare anställd. Den stora förlusten per den 31 mars 2017 var hänförlig till att den externa lagerhållaren B sade upp samarbetet i samband med denna konkursansökan samt till en större lagernedskrivning hänförlig till den tvist som uppstod med B. Dessa omständigheter hade ingen koppling till bolagets förmåga att tjäna pengar på sin kärnverksamhet.

På grund av det negativa resultatet beslöts att upprätta en kontrollbalansräkning. Bolagsstämmen ”beslutade om fortsatt drift” med anledning av att nedskrivningen av lagervärdet var av engångskaraktär och att företagsledningen hade upprättat en handlingsplan för att öka intäkterna och renodla verksamheten. Han förde upprepade diskussioner med ägare och företagsledning, som trodde på affärsidén och såg positivt på framtidsutsikterna. Ägarna var också beredda att skjuta till ytterligare kapital om så skulle krävas och hade dessutom tillgång till nödvändigt kapital efter försäljning av den tidigare verksamheten.

Inför rekonstruktionen tog bolaget fram ett omfattande material med bedömningar för olika scenarier. Av materialet framgick att bolaget felaktigt hade blivit sökt i konkurs samt att prognosen var att bolaget skulle kunna reparera de skador som ansökan hade medfört. Vissa ingångna avtal var ofördelaktiga för bolaget och en omförhandling av dessa avtal var därför nödvändig. Detta medförde att bolaget tappade vissa kunder och det uppkom en del engångskostnader i samband med att avtalen avslutades i förtid.

Bolaget hade en plan för att avyttra cateringverksamheten. Planen genomfördes i maj 2017. Avsikten var att fokusera på frysmat där marginalerna och volymerna är säkrare än vid utkörning av kyld mat till kommuner. Strategin att minska beroendet av offentlig sektor, där logistiken med hemleveranser var oförsvarligt dyr, innebar också säkrare affärer. Mot bakgrund av utvecklingen hos konkurrenter och hans allmänna kunskap om branschen och livsmedelsindustrins utveckling bedömde han att planerna var realistiska och styrelsens beslut välgrundade. Prognosen för helåret 2017 såg betydligt mera positiv ut och bedömdes resultera i en mindre förlust. Av än större betydelse för hans bedömning var den positiva likviditetsprognosen för resten av året. Eftersom revisionen avslutades i juli 2017, gällde prognosen om bolagets fortlevnad de närmaste sex månaderna. Hans bedömning var att osäkerheten kring detta inte nådde upp till nivån väsentlig

osäkerhet. Därför aktualiserades inte ytterligare upplysningar i vare sig årsredovisningen eller revisionsberättelsen.

Eftersom en rekonstruktion hade inletts, måste domstolen ha ansett att förutsättningar för fortsatt drift förelåg; i annat fall skulle företagsrekonstruktionen inte ha beviljats.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

I 2 kap. 4 § årsredovisningslagen anges ett antal grundläggande redovisningsprinciper. En av dessa är principen om fortsatt drift. Enligt ISA 570 *Fortsatt drift* p. 6 ska en revisor inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis om huruvida det är riktigt av företagsledningen att använda antagandet om fortsatt drift vid upprättandet av de finansiella rapporterna. Revisorn ska också komma fram till huruvida det finns någon väsentlig osäkerhetsfaktor rörande företagets förmåga att fortsätta verksamheten. Vidare ska revisorn, enligt p. 12 i samma ISA, utvärdera företagsledningens bedömning av företagets förmåga att fortsätta verksamheten. Om antagandet om fortsatt drift bedöms vara riktigt men det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor, ska revisorn enligt p. 19 avgöra om de finansiella rapporterna på ett lämpligt sätt beskriver de huvudsakliga händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten och de planer ledningen har för att hantera detta. Vidare ska revisorn avgöra om det i de finansiella rapporterna finns klara och tydliga upplysningar om att det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor som har att göra med händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten. Om tillräckliga upplysningar har lämnats om den väsentliga osäkerhetsfaktorn ska, enligt p. 22, revisorn i revisionsberättelsen ta in en upplysning som betonar att det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor. Om tillräckliga upplysningar inte har lämnats, ska revisorn i första hand påtala för styrelsen att kompletterande information i denna fråga ska tas in i årsredovisningen. Om så inte sker, ska revisorn enligt p. 23 uttala sig med reservation eller uttala en avvikande mening, beroende på vad som är tillämpligt enligt ISA 705.

Av A-sons dokumentation framgår att bolaget för räkenskapsåret 2016 redovisade en kraftig förlust. Det framgår också att en kontrollbalansräkning hade upprättats per den 31 mars 2017 och att denna visade ett stort negativt eget kapital. Omständigheterna var

därmed ägnade att inge betydande tvivel om bolagets förmåga att fortsätta sin verksamhet. Det förelåg därför en väsentlig osäkerhet beträffande antagandet om fortsatt drift. A-son hade under dessa omständigheter anledning att påtala för styrelsen att den skulle ta in kompletterande information i årsredovisningen och, beroende på hur styrelsen valde att göra, agera i enlighet med ISA 570 p. 22 eller 23. Det som han har uppgett om att ägare och företagsledning trodde på bolagets affärsidé och såg positivt på framtidsutsikterna och att han uppfattade att planerna var realistiska och styrelsens beslut välgrundade förändrar inte denna bedömning. Det gör inte heller det förhållandet att en domstol hade beviljat bolaget företagsrekonstruktion.

Genom att inte agera på det sätt som han, enligt vad som nyss har sagts, borde ha gjort, har A-son åsidosatt god revisionssed.

3.5 Varulager

Varulagret redovisas i årsredovisningen med 4 383 tkr. I utredningen har framkommit att det i början av år 2017 skedde betydande nedskrivningar av lagret så att detta därefter, enligt konkursförvaltaren, upptogs till ett värde om 161 tkr. Enligt konkursförvaltaren hade han ställt frågor till A-son om bl.a. hur denne säkerställt existensen av varulagret per balansdagen men hade inte fått några svar.

I dokumentationen har A-son antecknat att det finns en differens mellan bokföringen och årsredovisningen med 1 069 tkr, att detta är en felklassificering och att differensen kan finnas bland övriga fordringar eller kundfordringar. Av ett arbetsblad framgår att beloppet 1 069 tkr benämns ”Lager TP-förpackningar”. Den antecknade bedömningen är att årsredovisningen fortfarande visar en rättvisande bild och att kund ska meddelas i PM. Vidare finns noterat att ”PGM” närvarade vid lagerinventering.

I dokumentationen finns en bokslutsbilaga, en inköpsfaktura, ett varulagerintyg samt ett antal lagerlistor. Det går inte av dokumentationen att utläsa vilken granskning som genomfördes i fråga om lagrets existens och värde. Inte heller framgår eventuell granskning av rutinerna för hanteringen av varulagret.

A-son har uppgett följande.

Varulagret bestod av ett råvarulager i bolagets lokaler i Västerås och ett färdigvarulager av frysta rätter för cateringverksamheten som fanns hos den externa lagerhållaren B.

Bolaget hade en väl fungerande intern kontroll med månatliga inventeringar av det egna lagret och den externa lagerhållaren av det externt hållna färdigvarulagret. Inriktningen på granskningen var därför att testa effektiviteten i den interna kontrollen genom att göra en stickprovsinventering av en månadsinventering. Granskningen skedde på sedvanligt sätt och han närvarade själv vid inventeringen i bolagets lokaler i Västerås. Stickprovet omfattade ett antal artiklar. Några avvikelser noterades inte. Han drog därför slutsatsen att inventeringsrutinerna fungerade väl. Han var vald revisor i flera andra uppdrag där revisionsklienten hade samma redovisningsbyrå som i detta fall och visste att byråns rutiner fungerade väl. Han gjorde intervjuer med medarbetare som deltog vid inventering och lagerregistrering och samtalade med företagsledningen. Det fanns väl utarbetade funktioner i mjukvaruprogrammet M samt ett excelsystem. Det fanns en tydlig ansvarsfördelning i bolaget; inköparen uppdaterade leverantörernas filer mot databasen i M och den manuella inventeringen fördes in i mjukvaran där inköpspriserna fanns. Genom att två personer hade överlappande roller vid inventeringen minskades risker för stöld eller medvetna felinventeringar. Färdigvarulager inventerades av den externa lagerhållaren och ingen utomstående fick tillgång till lokalerna. Han hade fått tillgång till fakturor från B som styrkte existensen av det externa varulagret; av fakturorna framgick mängd och artikelnummer. Det lagerintyg som styrelsen lämnade stämde väl med dokumenten från B.

I samband med inventeringen gjorde han en priskontroll av de granskade artiklarna, genom att jämföra priser i lagersystemet mot fakturor. Inga avvikelser noterades. Inkuransrisken var knuten till hur färska råvarorna var. Bolaget hade rutiner för att begränsa inkuransen och säkerställa att inkuranta varor minskade lagervärdet löpande genom de månatliga inventeringarna.

Nedskrivningen skedde i första kvartalet och det var grunden till att styrelsen ville upprätta en kontrollbalansräkning, eftersom man befarade att det egna kapitalet därmed förbrukades. Frågan var uppe vid slutrevisionen som en väsentlig händelse i samband med tvisten med B. Hans utgångspunkt var att B skulle komma att göra rätt för sig och

att tvisten skulle lösas utan skada för bolaget. Av försiktighetsskäl togs det dock inte upp någon skadeståndsfordran mot B i bolagets bokföring.

Per balansdagen förelåg även ett större lager av emballage, s.k. TP-förpackningar. Sedermera har dessa produkter avyttrats, eftersom bolaget inte längre behövde dem. Bolaget har alltså fått full ersättning för dessa varor och man kan därför i efterhand se att värdet vid bokslutet var korrekt.

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.

Av A-sons dokumentation kan inte utläsas vilka överväganden som han gjorde när han valde ut sina stickprov. Det finns inte någon dokumentation som visar att han prisetade varulagret. Det går inte heller att utläsa om han utförde någon granskning av den interna kontrollen avseende varulagret eller vilken grund han hade för sin slutsats att den interna kontrollen var god. De uppgifter som han har lämnat i sina yttranden om att han bl.a. testade effektiviteten i den interna kontrollen och genomförde stickprov är inte så konkreta att det ger stöd för att tillräckliga revisionsbevis inhämtades.

Revisorsinspektionen drar av detta slutsatsen att A-son inte hämtade in tillräckliga revisionsbevis kring varulagrets existens och värde (se den i avsnitt 2 angivna bevisbörderegeln). Med hänsyn till att posten var väsentlig saknade han därför grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkning. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

3.6 Kundfordringar

Posten Kundfordringar redovisades i årsredovisningen med 1 975 tkr. Av A-sons dokumentation framgår inte vilka granskningsåtgärder han vidtog, vilka iakttagelser han gjorde eller vilka hans bedömningar och slutsatser var.

A-son har uppgett följande.

Han gjorde ålders- och betalningsanalys i ett transaktionsanalysprogram. Analyserna har av förbiseende inte noterats i dokumentationen. Åldersanalysen visade att vid revisions-tillfället i april 2017 uppgick de oreglerade kundfordringarna som förfallit till betalning till ett oväsentligt belopp. Med hänsyn till att kunderna bestod av kommuner och stora företag framstod det som helt naturligt att kundfordringarna i övrigt var betalda.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

A-sons dokumentation saknar noteringar om eventuellt genomförd granskning av posten Kundfordringar. Den ålders- och betalningsanalys som han har beskrivit utgjorde, enligt Revisorsinspektionens mening, inte någon tillräcklig granskningsåtgärd. Hans bedömning att kundfordringarna var betalda, eftersom kunderna bestod av kommuner och stora företag, utgjorde inte skäl till att underlåta granskningsåtgärder.

Revisorsinspektionen drar av detta slutsatsen att A-son inte hämtade in tillräckliga revisionsbevis rörande posten Kundfordringar. Han har därmed åsidosatt god revisionssed.

3.7 Övriga fordringar

Posten Övriga fordringar redovisades i årsredovisningen med 4 379 tkr. I dokumentationen finns en specifikation (försättsblad) som summeras till 6 203 tkr. Av specifikationen framgår bl.a. att bolaget redovisade en uppskjuten skattefordran om 748 tkr. Av A-sons dokumentation framgår inte vilka granskningsåtgärder han vidtog, vilka iakttagelser han gjorde eller vilka bedömningar och slutsatser han drog.

A-son har uppgett följande.

Den uppskjutna skattefordran hänförde sig till ett förlustavdrag. Den ansågs vara balansgill, eftersom företagsrekonstruktionen skulle leda till framtida vinster över tid. Vinsterna framgick av de kalkyler som hade tagits fram inför beslutet att begära en företagsrekonstruktion. Han bedömde kalkylerna som realistiska. Förlustavdragen skulle kunna avräknas mot skattepliktiga vinster under de närmaste åren.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

A-sons dokumentation saknar noteringar om en eventuellt genomförd granskning av posten Övriga fordringar. Han har inte heller genom sina yttranden redogjort för några granskningsåtgärder.

En uppskjuten skattefordran får enligt 29 kap. p. 29 i K3 värderas högst till det belopp som sannolikt kommer att återvinnas baserat på innevarande och framtida skattepliktiga resultat. Förekomsten av underskottsavdrag kan vara en indikation på att skattepliktiga överskott eventuellt inte kommer att genereras i framtiden. Om ett företag under senare år har redovisat förluster, ska därför uppskjutna skattefordringar redovisas endast i den utsträckning som det finns faktorer som övertygande talar för att tillräckliga skattepliktiga överskott kommer att finnas. I detta fall gav de uppgifter som A-son har hänvisat till i sina yttranden till Revisorsinspektionen inte tillräcklig grund för att godta förekomsten av en uppskjuten skattefordran.

Vad som nu har sagts innebär att A-son inte hade inhämtat tillräckliga revisionsbevis rörande posten Övriga fordringar. Posten var väsentlig och A-son saknade därför grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkning. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

3.8 Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter

Posten Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter redovisades i årsredovisningen med 2 166 tkr. I A-sons dokumentation finns en specifikation (försättsblad) som summeras till 1 143 tkr. I granskningen av årsredovisningen finns noterat att detta är det korrekta beloppet. Det finns också en annan specifikation som summeras till 1 913 tkr. Av dokumentationen framgår inte vilka granskningsåtgärder A-son vidtog, vilka iakttagelser han gjorde eller vilka hans bedömningar och slutsatser var.

A-son har uppgett följande.

Specifikationen på 1 913 tkr är den rättvisande och förklaringen till de olika beloppen är den han lämnat ovan (se avsnitt 3.2). Med hjälp av ett transaktionsanalysprogram har han granskat om poster har redovisats på rätt år. Granskningen har skett mot de underlag som finns i dokumentationen. På grund av ett handhavandefel sparades inte de genomförda analyserna i dokumentationen.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

A-sons dokumentation saknar noteringar om eventuellt genomförd granskning av posten Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter. I sin dokumentation har han markerat att posten ska uppgå till 1 143 tkr, vilket talar emot hans uppgifter i yttrandet.

Varken A-sons dokumentation eller yttrandet ger något närmare stöd för att han hämtade in tillräckliga revisionsbevis rörande posten. Revisorsinspektionen drar av detta slutsatsen att han inte gjorde det (se den i avsnitt 2 beskrivna bevisbörderegeln). Han har därmed åsidosatt god revisionssed.

4 Dnr 2018-572

Revisorsinspektionen har granskat A-sons arbete i redovisningsbolaget för räkenskapsåret 1 juli 2015–31 december 2016. Bolaget redovisade för detta räkenskapsår en nettoomsättning om 4,6 mnkr och en balansomslutning om 1,1 mnkr. Årsredovisningen och revisionsberättelsen var daterade den 28 november 2017.

A-son anmärkte i revisionsberättelsen på att redovisningsbolaget inte i rätt tid och med rätt belopp hade redovisat eller betalat avdragen skatt, sociala avgifter eller mervärdesskatt. Han uppgav också att årsredovisningen inte hade upprättats i sådan tid att det hade varit möjligt att enligt 7 kap. 10 § aktiebolagslagen hålla årsstämma inom sex månader efter räkenskapsårets utgång.

Den del av revisionsdokumentationen som avser intäkts- och kostnadsredovisningen består av ett antal försättsblad rörande försäljning och kostnader. Dokumentationen saknar noteringar om vilken granskning som A-son genomförde samt vilka bedömningar han gjorde. Han har förelagts att redogöra för sin eventuella granskning genom att ange hur granskningen planerades, vilken granskning som genomfördes, vilka iakttagelser han gjorde samt vilka slutsatser han drog. Han har också förelagts att redogöra för varför hans granskning inte dokumenterades och vilken grund han hade för att godta bolagets intäkts- och kostnadsredovisning.

A-son har uppgett följande.

Eftersom det var fråga om en redovisningsbyrå, hade han mycket god branschkunskap. Detta gjorde det lätt att bedöma relationer och rimlighet i såväl intäkter som kostnader.

Han genomförde en analytisk granskning som bl.a. innebar analys av bruttovinst och en jämförelse mellan omsättningen och personalkostnaderna. Detta låg sedan till grund för hans bedömning av fullständigheten i intäktsredovisningen. Han gjorde också en flerårsanalys. Dessa granskningsåtgärder har utförts och dokumenterats i analys- och transaktionsanalysprogrammen. Han tog in en lista över alla fakturor som var större än 15 tkr under en tvåmånadersperiod. Denna granskning omfattade 27 olika fakturor. Han granskade att nummerserien var obruten och att gjorda krediteringar var korrekta. Större fakturor under och efter bokslutsdagen substansgranskades för att verifiera att intäkterna hade redovisats i samma period som den där prestationen hade utförts. Eftersom han inte iakttog några brister, antecknade han endast att målen för revisionen hade uppnåtts.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Intäktsredovisningen är normalt ett väsentligt granskningsområde som revisorn har anledning att ägna särskild uppmärksamhet. A-sons dokumentation består huvudsakligen av försättsblad rörande försäljning och kostnader. Revisorsinspektionen anser att detta inte utgör tillräcklig dokumentation av vidtagna revisionsåtgärder och revisionsbevis. I sina yttranden beskriver A-son visserligen ett antal vidtagna granskningsåtgärder, men beskrivningen är relativt kortfattad och generell. Han kan därför inte anses genom sina yttranden ha gjort sannolikt att en tillräcklig granskning kom till stånd.

Revisorsinspektionen drar av det ovan sagda slutsatsen att A-sons granskning av intäkts- och kostnadsredovisningen var bristfällig (se den i avsnitt 2 angivna bevisbörderegeln). Han saknade därmed grund för att tillstyrka fastställande av resultat- och balansräkningarna. Genom att ändå göra det har han åsidosatt god revisionssed.

5 Sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

Revisorsinspektionen har funnit flera brister i A-sons revisionsarbete. Hans granskning av ett bolags årsredovisning har varit otillräcklig. Detsamma gäller hans granskning av samma bolags hantering av skatter och avgifter. Vid utformningen av sin revisionsberättelse har han underlåtit att beakta den osäkerhet som förelåg i fråga om bolagets förmåga att fortsätta sin verksamhet. Vidare har hans granskning av ett varulager varit otillräcklig. Även granskningen av posterna Kundfordringar, Övriga fordringar och

Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter har varit otillfredsställande. I ett annat uppdrag har hans granskning av intäkts- och kostnadsredovisningen varit bristfällig. Han har i nu nämnda avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor och ska därför, enligt 32 § andra stycket revisorslagen, meddelas en disciplinär åtgärd.

Det som läggs A-son till last är allvarligt, särskilt med beaktande av att han har tillstyrkt fastställande av båda 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, auktoriserade revisorn Magnus Fredmer, redovisningsexperten Claes Norberg, rådgivaren Charlotte Sandart och lektorn Jessica Östberg. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt revisionsdirektören Sören Bergner samt avdelningsdirektören Philip Lagerling, som har föredragit ärendet, varit närvarande.

Sten Andersson

Philip Lagerling

Hur man överklagar, se bilaga.