

D 26/09

1 Inledning

A-son har varit föremål för Revisorsnämndens (RN:s) systematiska och uppsökande tillsyn (SUT). Vad som därvid har framkommit, och som redovisas nedan, har föranlett RN att öppna detta disciplinärende. RN har granskat A-sons dokumentation av, när SUT-ärendet initierades, senast genomförd revision i fyra aktiebolag. Nedan redovisas RN:s iakttagelser i två av dessa bolag nämligen **charkbolaget** (räkenskapsåret den 25 november 2005–31 december 2006) och **instrumentbolaget** (räkenskapsåren 2005 och 2006). RN har sammanfattat sina iakttagelser i en promemoria över vilken A-son har yttrat sig.

Enligt egen uppgift hade A-son 75 aktiva revisionsuppdrag när SUT-ärendet initierades i november 2007. Han utövar sin revisionsverksamhet som anställd i X Revision AB (revisionsbyrån). I revisionsbyrån finns 15 personer verksamma som revisorer och redovisningskonsulter.

2 Dokumentation

A-sons dokumentation består av arbetsprogram med kommentarerna u.a. [utan anmärkning], i vissa fall kompletterat med kortfattade kommentarer. Det saknas ofta underlag som verifierar att åtgärder har utförts på det sätt som har antecknats. Flertalet arbetsprogram som har upprättats av A-sons medarbetare är inte signerade av A-son. Inte heller framgår på annat sätt att han har tagit del av medarbetarnas revisionsåtgärder.

I en granskningsplan har antecknats att underlaget till vissa verifikat var bristfälligt. I en promemoria avseende **charkbolaget** har beträffande kundfordringar antecknats att ”underlag efter bokslut” saknades varför betalningsuppföljning och periodiseringskontroll inte kunde genomföras. Vad gäller leverantörsskulder har den 3 september 2007 antecknats att material saknades ”efter bokslutet” varför betalningsuppföljning inte kunde utföras. Den 17 juli 2007 har antecknats att material rörande upplupna kostnader och förutbetalda intäkter inte var tillgängligt vid revisionen. I en promemoria för **instrumentbolaget** för räkenskapsåret 2006 har antecknats att underlag i flera fall endast fanns i form av journaler och att verkliga verifikat saknades. Av A-sons dokumentation kan inte för något av bolagen utläsas om han har tagit ställning till dessa begränsningar.

A-sons revisionsberättelse för **charkbolaget** för räkenskapsåret 2006 är daterad den 5 september 2007. RN:s första skrivelse i SUT-ärendet är daterad den 21 november 2007 och A-son har bekräftat mottagandet av den genom en skrivelse som är daterad den 30 november samma år. RN noterar att i arbetsprogrammen för maskiner och inventarier, kundfordringar och försäljning, kassa och bank, checkräkningskredit samt andra långfristiga skulder har anteckningar tillförts den 25 januari 2008. Revisionsberättelsen för **instrumentbolaget** för räkenskapsåret 2005 är daterad den 30 maj 2006. Samtliga A-sons checklistor är daterade dagen efter, den 31 maj 2006. Denna dag har även inhämtats ett kontoutdrag från Skatteverket avseende mervärdesskatt för perioden den 4 december 2005–6 januari 2006. Granskningsplanen för revisionen är godkänd den 31 maj 2006. Ett utdrag ur huvudboken avseende ”Inköp varor 25 % EU” för perioden oktober–december 2005 är utskrivet först den 15 april 2008 och därefter

försett med anteckningar. Samma dag har även skrivits ut ett utdrag avseende ”Försäljning varor EU momsfrifri” för perioden november–december 2005.

A-son har anfört följande.

Granskningsarbetet i uppdragen går normalt sett till så att en assistent utför granskningsarbete och löpande informerar honom om de frågor och oklarheter som finns. Han tar del av assistentens dokumentation, där felaktigheter och oklarheter framgår, och gör en översiktlig genomgång av denna. Därefter tar han ställning till om rättelser ska göras eller om granskningen ska utökas. Vad avser anteckningarna om bristande underlag för periodiseringskontroll i **charkbolaget** föreligger det ett missförstånd, på så sätt att det är fråga om rapporter från olika tidpunkter av revisionsarbetet. Detsamma gäller anteckningarna om att det saknades underlag i **instrumentbolaget**. Hans assistent genomförde inte sin granskning på plats hos företaget och hade därför inte tillgång till samtliga pärmar. Efter att ha tagit del av assistentens noteringar har han själv på plats kunnat konstatera att originalfakturer fanns. A-son har beträffande båda bolagen tillagt att anteckningar i checklistor dateras den dag de införs, vilket inte alltid är den dag då de ursprungligen upprättas.

RN gör följande bedömning.

En godkänd eller auktoriserad revisor ska enligt god revisionsred 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 revisionsred. Bestämmelser om dokumentation finns i 24 § revisorslagen och 2–5 §§ Revisorsnämndens föreskrifter (RNFS 2001:2) om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet. Dokumentationen ska vara tydlig och sammanställd på ett överskådligt sätt. Av dokumentationen ska bland annat 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.

RN:s utredning visar att A-sons dokumentation är bristfällig. Flera av de revisionsåtgärder som A-son har uppgett att han eller hans revisionsmedarbetare har utfört framgår inte av den till RN insända revisionsdokumentationen. I flera fall kan inte heller utläsas att A-son har tagit del av arbete som hans medarbetare har utfört. RN konstaterar vidare att u.a. eller ja/nej-svar på checklistor inte verifierar att några granskningar har skett. Vidare har vissa anteckningar uppenbarligen tillkommit efter det att A-son har daterat sina revisionsberättelser och i några fall även efter det att han hade blivit föremål för RN:s utredning i SUT-ärendet.

Vad gäller båda de här aktuella bolagen har A-sons revisionsmedarbetare antecknat att det fanns ett flertal brister i bolagen, bl.a. avsaknad av verifikat och andra underlag. A-son har anfört att dessa anteckningar avser brister som förelåg i ett tidigare skede av revisionsarbetet. Det ankommer dock på den valde revisorn att ha sådan dokumentation att det framgår vilka brister som har åtgärdats löpande och vilka som kvarstår på balansdagen.

RN finner att A-sons dokumentation inte uppfyller de krav som ställs i revisorslagen och i RN:s föreskrifter. Han har härigenom åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

Den omständigheten att en revisor inte dokumenterar sin planering och sina granskningsåtgärder enligt gällande föreskrifter innebär i och för sig inte att det är visat att revisorns åtgärder 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 bör bl.a. beaktas hur pass detaljerade uppgifter revisorn lämnat om sina granskningsinsatser.

RN kommer nedan att redogöra för de särskilda iakttagelser som har gjorts vid granskningen av de aktuella revisionsuppdragen samt för bedömningen av A-sons revisionsarbete i dessa delar.

3 Bolagens årsredovisningar

I förvaltningsberättelsen för **charkbolaget** uppges att bolaget bedriver import och export av charkprodukter. Bolaget har redovisat lager under rubriken handelsvaror. Under rubriken rörelseintäkter m.m. finns en post förändring av lager och pågående arbeten. I förvaltningsberättelserna för **instrumentbolaget** för räkenskapsåren 2005 och 2006 uppges att bolaget bedriver handel med instrument till sjukvård. Posten varulager har dock rubricerats råvaror och förnödenheter räkenskapsåret 2005. Förändringen av lagret har båda åren tagits upp som rörelseintäkter, rubricerat förändring av lager av produkter i arbete, färdiga varor och pågående arbete för annans räkning. Kostnaderna för sålda varor har räkenskapsåret 2005 rubricerats råvaror och förnödenheter. Det framgår inte av A-sons dokumentation om han för något av bolagen eller åren uppmärksammade hur de aktuella posterna hade rubricerats. Han har av RN förelagts att förklara varför han har godtagit de här nämnda rubrikerna.

Vad avser rubriceringen av lagret och dess förändring i **charkbolaget** har A-son anfört att lagret bestod av såväl råvaror som handelsvaror. Att förändringen i sin helhet har tagits upp som intäkt och att varukostnaden i samma omfattning har klassificerats som råvaror och förnödenheter är delvis en konteringsmiss, som ”måhända borde ha korrigerats av oss, dvs. om det framstått som klart att den övervägande delen utgjordes av handelsvaror”. Att rubriceringar av lager och lagerförändringar i **instrumentbolaget** inte stämmer med det slag av lager som innehades av bolaget har A-son förklarat med att detta i viss mån har styrts av kontoplanen och att bokföringsprogrammet styr rubrikerna. I efterhand kan han konstatera att rubrikerna borde ha korrigerats redan räkenskapsåret 2005. Att så inte skedde var i någon mån beroende på att instrumentbolaget ingick i en större företagsgrupp och att revisionen huvudsakligen fokuserade på andra bolag i gruppen som bedrev mer omfattande verksamhet. För räkenskapsåret 2006 har rubriken ändrats till handelsprodukter. Av förbiseende har dock inte samtliga konsekvensförändringar genomförts.

RN gör följande bedömning.

Lagret har i årsredovisningen för charkbolaget rubricerats handelsvaror. A-son har uppgett att lagret utgjordes av dels råvaror, dels handelsvaror. I instrumentbolaget utgjordes lagret av handelsvaror och borde därför ha rubricerats på detta sätt. Oavsett fördelningen mellan råvaror och handelsvaror skulle förändringen av dessa varuslag, enligt god redovisningssed, rätteligen inte tas upp under rörelsens intäkter. I stället skulle nettot av totala inköp och lagerförändringar redovisas under rörelsens kostnader. Det ankom på A-son att uppmärksamma och påtala dessa felaktigheter. Genom att underlåta detta har han åsidosatt god revisionsd.

4 Charkbolaget

A-son har i sin revisionsberättelse för räkenskapsåret 2005/06 anmärkt på att årsredovisningen var för sent upprättad. I övrigt avviker inte revisionsberättelsen från standardutformningen.

Utöver revisionsdokumentationen för räkenskapsåret 2005/06 har RN också tagit del av charkbolagets årsredovisning och revisionsberättelse för räkenskapsåret 2007.

Av ett avtal som ingår i A-sons revisionsdokumentation framgår att charkbolaget i juli 2006 har förvärvat en livsmedelsrörelse för 1 835 000 kr. Förvärvet innefattade bostadsrätt, inventarier, kundfordringar och varulager. Företrädaren för köparbolaget respektive säljarbolaget har samma efternamn. Av A-sons dokumentation kan inte utläsas om han har reflekterat över eventuellt släktskap eller över om transaktionen kunde anses ha skett mellan två externa parter. Enligt ett annat avtal som finns i dokumentationen har charkbolaget i augusti 2006 även förvärvat en serveringsrörelse för totalt 733 000 kr, inklusive hyresrätt och inventarier. Detta förvärv skedde från ett kommanditbolag som företrädades av samma person som företrädde säljarbolaget ovan. Charkbolaget har i november 2006 avyttrat serveringsrörelsen för 1,5 mnkr. Information om denna händelse saknas i årsredovisningen för räkenskapsåret 2005/06.

Såvitt framgår av en balansrapport har köpeskillingen vid förvärv av livsmedelsrörelsen (i juli 2006) fördelats så att en bostadsrätt har tagits upp till ett anskaffningsvärde om 500 000 kr, goodwill till 785 000 kr samt inventarier och verktyg till 500 000 kr. Härutöver har 50 000 kr bokförts som kundfordringar. Av A-sons dokumentation framgår inte vad som låg till grund för denna fördelning. Inte heller kan det av den dokumentation som har tillställts RN utläsas om A-son har gjort några överväganden beträffande det redovisade värdet av posten goodwill.

Posten varulager har per den 31 december 2006 tagits upp till 427 000 kr (motsvarande 13 % av balansomslutningen). I ett arbetsprogram har noterats "Ingen närvaro vid inventering". I en promemoria har antecknats att A-son har besökt bolaget efter balansdagen och kontrollerat lagret genom fotodokumentation samt dragit slutsatsen: "Existens bedöms uppnått." I dokumentationen finns några foton som främst visar kartonger samt bolagets lokaler. Det kan inte utläsas av dokumentationen om det har skett några kontroller av lagrets prissättning.

I ett dokument benämnt Grundläggande kontroller har antecknats att kassan hade varit negativ vid två tillfällen under året. Saldot var lägst den 31 oktober 2006 och redovisades då till minus 389 000 kr. Av A-sons dokumentation kan inte utläsas om han har reflekterat över den negativa kassan eller närmare utrett orsakerna härtill. Av en kundreskontra framgår att omfattande försäljning hade skett till relativt små belopp per försäljning. Av det material som har tillställts RN kan inte utläsas om någon kontroll har skett av bolagets kontanthantering och kassarutiner.

A-son har anfört följande.

Han har haft en god insikt i bolaget och träffade under aktuell tid bolagets redovisningskonsult regelbundet och ibland även bolagets företrädare. Han har reflekterat över bolagets förhållanden och transaktioner. Delar av denna process dokumenterades dock inte särskilt.

Vad beträffar charkbolagets förvärv av en livsmedelsrörelse rörde det sig om två olika ägare av bolagen. Ägarna var far och son. Att information saknas i förvaltningsberättelsen beträffande köp och försäljning av en serveringsrörelse har A-son förklarat med att han erhöll en "färdig" årsredovisning av bolagets redovisningskonsult. Den rörelse som avyttrades hade förvärvats samma år och kom därför inte att nämnas i förvaltningsberättelsen. Dock redovisas den "öppet" i resultaträkningen, som övriga rörelseintäkter. Enligt A-son består posten övriga rörelseintäkter, totalt 566 273 kr, av realisationsvinster 370 000 kr¹ samt hyresintäkter om 196 273 kr.

Vad gäller värderingen av de tillgångar som charkbolaget har förvärvat har A-son anfört att under förutsättning att affären har genomförts mellan två externa parter så är "redovisningen korrekt" eftersom charkbolaget förvärvade hela den aktuella livsmedelsrörelsen. Inventarierna överläts till bokfört värde från den tidigare ägaren och bostadsrätten värderades till marknadsvärde. Det upptagna värdet av bostadsrätten, 500 000 kr, byggde på en värdering som redovisningskonsulten hade upprättat inför försäljningen. En kopia av denna värdering har

¹ Det fanns ytterligare transaktioner som ledde fram till detta belopp som realisationsvinst.

bifogats hans yttrande till RN. Han har vidare byggt sin bedömning av värdet på en genomgång av prisstrukturen på orten samt på en muntlig värdering av en mäklare. Varulagrets värde var ytterligt lågt. Ersättning utöver det bokförda värdet på inventarier och kundfordringar samt marknadsvärdet för bostadsrätten utgjorde redovisningsmässig goodwill. A-son har tillagt att han ansåg att han inte kunde ifrågasätta köpeskillingen med hänsyn till ”den utredning som faktiskt skedde”. A-son har vad gäller maskiner och inventarier uppgett att utgångspunkten var det hos säljaren bokförda värdet om 350 000 kr. ”Modifiering” gjordes av avskrivningar på livsmedelsmaskiner och avrundades till 500 000 kr. Han har vid åtskilliga tillfällen besökt bolaget och då bl.a. kunnat säkerställa såväl existensen av den aktuella maskinparken som att det upptagna värdet inte var orimligt.

Vad avser posten varulager har A-son anfört att han har kontrollerat att de fotograferade kartongerna innehöll de varor som har redovisats som lager och att han vid besök hos bolaget har kunnat konstatera att det hade stora lager. Han har också ”genom egen beräkning” säkerställt att lagervärdena var rimliga och att bruttovinsten var normal. Han har uppgett att hans slutsats är att varulagrets existens och kvalitet är styrkta genom de utförda åtgärderna, trots att hans besök inte gjordes på balansdagen.

Vad gäller charkbolagets kassahantering har A-son uppgett att bolaget inte hade någon kassaapparat eftersom det inte bedrev detaljistförsäljning utan i allt väsentligt grossistverksamhet. Den kontanthantering som ändå förekom bestod av kontantfakturor där det oftast har varit bolaget självt som inte önskat tillhandahålla kreditförsäljning. I de fallen har fakturor lämnats vid leverans och de har samtidigt betalats kontant av kunden. Han har uppgett att bolaget emellanåt hade ”problem med chaufförerna och kontantförsäljningen”, brister som påtalats för ägarna vid flera tillfällen. Han har vidare uppgett att viss förbättring har skett. Han har anfört att den negativa kassan ”kan antas bero på” att rutinerna beträffande den löpande bokföringen inte fungerade tillfredsställande. Insättningar från handkassa har gjorts med pengar från kontantfakturor. Kontantfakturorna har vid senare tillfälle bokförts till kassa. Enligt A-son har det varit fråga om brister i bokföringen. Han har tillagt att problemet var att anställda i bolaget redovisade kontanter sporadiskt samt att kundfakturor kunde betalas kontant. Han har vidare uppgett att han har diskuterat brister i bolagets kontanthantering med såväl redovisningskonsulten som bolagets företrädare.

RN gör följande bedömning.

Enligt 6 kap. 1 § årsredovisningslagen (1995:1554) ska i förvaltningsberättelsen lämnas upplysningar om bl.a. sådana förhållanden som är viktiga för bedömningen av företagets verksamhet, ställning och resultat. I charkbolaget hade en serveringsrörelse förvärvats och avyttrats under räkenskapsåret 2005/06. Ingen information om detta finns dock i förvaltningsberättelsen. A-son har bl.a. anfört att försäljningen redovisats ”öppet” i resultaträkningen som en övrig rörelseintäkt. Årsredovisningen innehåller dock ingen information om vad det belopp som har rubricerats som övriga rörelseintäkter består av. A-sons uppgift att försäljningen har redovisats ”öppet” i resultaträkningen är därför inte korrekt. Som framgått ovan har A-son anfört att han erhöll en ”färdig” årsredovisning från en redovisningskonsult. Detta har naturligtvis ingen inverkan på A-sons skyldigheter att påtala felaktigheter. A-son har uppgett att realisationsvinsten vid försäljningen uppgick till 370 000 kr vilket motsvarade 21 % av de totala rörelseintäkterna för året. Posten var därför väsentlig för bedömningen av företagets resultat.

Vid RN:s utredning har framkommit att charkbolagets förvärv av en livsmedelsrörelse inte har skett mellan två oberoende parter. På grund härav var det särskilt viktigt för A-son att göra en självständig och noggrann granskning av varje delpost som ingick i förvärvet. Vidare gäller

att en förvärvssumma för olika slag av tillgångar i redovisningen måste delas upp på de olika ingående komponenterna efter en värdebestämning av de enskilda poster som ingår i förvärvet. De olika slag av tillgångar som förvärvades – bostadsrätt, maskiner och inventarier, kundfordringar samt som restpost goodwill – ska behandlas efter olika redovisningsregler. Detta innebär att det har betydelse för bolagets framtida redovisade resultat och ställning hur de totalt förvärvade tillgångarna fördelas mellan olika tillgångsslag. A-son har uppgett att maskiner och inventarier togs upp till bokförda värden hos säljaren med en viss modifiering, att bostadsrätten togs upp till marknadsvärde och att restbeloppet blev goodwill. Han har dock inte visat att han har haft grund för att godta den uppskrivning av maskiner och inventarier som skedde från 350 000 kr till 500 000 kr eller visat att han ens har haft tillgång till en inventarieförteckning. Vad gäller bostadsrätten har han hänvisat till en skrivelse från bolagets redovisningskonsult samt muntliga uppgifter från en mäklare. Enligt RN:s bedömning har A-son inte gjort sannolikt att han vid sin revision hade skaffat sig tillräckliga revisionsbevis för att bedöma om förvärvssumman var rimlig eller om den beloppsmässigt fördelats på ett korrekt sätt och enligt god redovisningssed.

Posten varulager utgjorde en inte oväsentlig post bland charkbolagets tillgångar varför det ankom på A-son att granska såväl existens som prissättning. A-sons enda dokumentation utgörs av foton. RN konstaterar att A-son varken genom dokumentation eller genom sina svar på RN:s frågor har gjort sannolikt att han har utfört några godtagbara revisionsåtgärder för att förvissa sig om lagrets existens och värde.

Vid revision i ett företag som har kontanthantering måste revisorn särskilt beakta de risker som är förknippade med denna hantering. I detta fall förekom det dessutom negativa kassasaldon och det saknades kassaregister. A-son skulle därför ha fördjupat sin granskning på detta område. Varken av hans dokumentation eller av hans svar på RN:s frågor framgår dock att han har utfört några kontroller av bolagets kontanthantering eller att han ens har försökt utreda de oklarheter som fanns beträffande kontantförsäljningen.

Sammanfattningsvis finner RN att A-son vid sin revision av charkbolaget har åsidosatt god revisionsmetodik i flera avseenden.

5 Instrumentbolaget

A-son har den 30 maj 2006 och den 30 juni 2007 avgett rena revisionsberättelser för instrumentbolaget för räkenskapsåren 2005 och 2006.

Posten varulager har per balansdagen den 31 december 2005 tagits upp till 1 597 000 kr (motsvarande 37 % av balansomslutningen) och per balansdagen den 31 december 2006 till 672 000 kr (motsvarande 13 % av balansomslutningen). A-sons enda dokumentation består för respektive räkenskapsår av ett arbetsprogram i vilket han har antecknat att avstämning hade skett mot underlag. I granskningsplaner har antecknats att posten hade hög väsentlighet. I det material som har tillställts RN finns det ingenting som visar om någon granskning har skett av postens existens och värde, med undantag för en anteckning avseende räkenskapsåret 2005 om att granskning har skett av två verifikationer. I dokumentationen finns en kopia av en inköpsfaktura från oktober 2005 på vilken det har antecknats att lagret var ”besiktigat av mig”. RN har förelagt A-son att förklara vad denna ”besiktning” innebar, vem som har utfört den samt när besiktningen skedde. I dokumentationen för år 2006 finns foton av några kartonger. A-son har förelagts att för vart och ett av räkenskapsåren beskriva eventuella kontroller samt att uppge vilken grund han har haft för att godta varulagrets existens och redovisade värde.

Posten kundfordringar har per balansdagen den 31 december 2006 tagits upp till 2 100 000 kr (motsvarande 41 % av balansomslutningen) och leverantörsskulder till 594 000 kr. A-sons

medarbetare har den 26 juni 2007 antecknat att det inte var möjligt att göra vare sig betalningsuppföljningar eller periodiseringskontroller eftersom underlag saknades. A-son har förelagts att förklara varför han har godtagit de redovisade värdena trots avsaknaden av underlag.

A-son har anfört följande.

Vad gäller varulagret var han väl förtrogen med bolagets produkter och lager. När det gäller räkenskapsåret 2005 har han granskat de två största fakturorna vad avsåg à-pris och antal enheter. Dessa motsvarade 56 % av de totala inköpen och 78 % av varulagervärdet. Han anser att det tillhör ovanligheterna att en revisor har möjlighet att detaljgranska en så stor andel av varuinköp och varulager som skett i detta fall. Han har till sitt yttrande bifogat dels den ovan nämnda inköpsfakturan från oktober 2005, dels ytterligare en inköpsfaktura från november 2005. Han har även anfört att han för båda åren har "besiktigat" lagret i anslutning till bokslutet och då kunnat konstatera att företagets uppgifter var klart rimliga, eftersom lagret var lätt att räkna och göra en översiktlig bedömning av. Han har också beräknat bruttovinsten. Han har tillagt att denna besiktning innebar att han besökte bolaget, översiktligt räknade kartonger i lagret och stickprovsvis tittade i utvalda kartonger. Han har jämfört lagerlista mot fysiskt lager. Lagret har också "verifierats genom fotodokumentation och lagerlista".

Vad avser RN:s iakttagelser rörande kundfordringar och leverantörsskulder har A-son uppgett att bokföringen var väl utförd och reskontror korrekt avstämde. Han har anfört att bolaget lade in endast journaler i verifikationspärmarna och att det var detta som medarbetaren avsåg med sin anteckning om att underlag saknades. Bolagets kunder var alla goda betalare och det fanns inga förfallna kundfordringar. Han har tillagt att han vid revisionstillfället hade "kontrollerat status" med bolagets redovisningskonsult. Han har också tillagt att han sedan länge har mycket god och regelbunden kontakt med bolagets redovisningskonsult och att han blir informerad om allt av intresse som sker i bolaget.

RN gör följande bedömning.

Posten varulager var en väsentlig post i vart fall under räkenskapsåret 2005. Det ankom därför på A-son att skaffa godtagbara revisionsbevis för att kunna uttala sig om dess existens och värde. Som har framgått ovan är dokumentationen mycket kortfattad. Inte heller kan den granskning av två fakturor i oktober och november 2005 som A-son har åberopat verifiera lagrets existens och värde per balansdagen den 31 december 2005. Detsamma gäller de fotografier som A-son hänvisar till. RN konstaterar att A-son varken genom sin dokumentation eller genom sina svar på RN:s frågor har gjort sannolikt att han har haft tillräckliga revisionsbevis för att uttala sig om lagrets existens och därmed inte heller om dess värde per balansdagen den 31 december 2005. Samma slutsats gäller posterna kundfordringar och leverantörsskulder per balansdagen den 31 december 2006. Eftersom posten varulager utgjorde 37 % av instrumentbolagets balansomslutning per balansdagen den 31 december 2005 samt posterna varulager och kundfordringar tillsammans utgjorde 54 % av bolagets balansomslutning per balansdagen den 31 december 2006 har A-son inte haft grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar räkenskapsåren 2005 och 2006. Genom att ändå göra detta har A-son åsidosatt god revisionsred.

6 RN:s sammanfattande bedömning

RN:s utredning har visat att A-sons dokumentation och revisionsarbete uppvisar brister. Genomgående är hans dokumentation bristfällig. Han har inte i något av de här aktuella bolagen utfört godtagbara granskningar av posten varulager. I ett av bolagen har hans granskning av förvärvet av en rörelse och av bolagets kassahantering varit bristfällig. I det andra bolaget har

hans granskning av kundfordringar och leverantörsskulder varit otillräcklig. I detta andra bolag har A-son för två räkenskapsår i rad inte haft grund för att tillstyrka fastställande av resultat- och balansräkningar. Slutligen har han godtagit felaktig och ofullständig information i årsredovisningar. RN finner att A-son i flera avseenden och beträffande väsentliga poster allvarligt har åsidosatt god revisionsd.

RN har i ett beslut den 30 augusti 2001 meddelat A-son varning samt ålagt honom att till staten betala en straffavgift om tjugofemtusen kronor (dnr 1998-59, 1999-615 och 2000-1039). RN fann i dessa ärenden att A-sons dokumentation var bristfällig och att hans granskning i flera avseenden hade varit otillräcklig. RN övervägde allvarligt att upphäva A-sons godkännande som revisor men lät påföljden stanna vid en varning jämte åläggande att till staten erlägga en straffavgift.

Av 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883) följer att om en revisor åsidosätter sina skyldigheter som revisor får varning meddelas. Är omständigheterna synnerligen försvårande, får godkännandet eller auktorisationen upphävas. Det som läggs A-son till last, bl.a. det faktum att han inte har tagit rättelse vad avser den bristfälliga dokumentationen, innebär sammantaget att han har åsidosatt sina skyldigheter på ett mycket allvarligt sätt. Vid valet av disciplinär åtgärd har RN dock funnit att de omständigheter på vilka den disciplinära åtgärden ska grundas sammantaget inte är synnerligen försvårande. RN konstaterar därför att åtgärden kan stanna vid en varning.

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 f.d. domaren i Europadomstolen Elisabeth Palm, ordförande, hovrättspresidenten Sten Andersson, vice ordförande, advokaten Rune Brännström, avdelningschefen Eva Ekström, auktoriserade revisorn Bertel Enlund, direktören Per-Ola Jansson, skattejuristen Kerstin Nyquist samt auktoriserade revisorn Anita Österholm. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, chefsjuristen Per Eskilsson, avdelningsdirektören Elin Eriksson samt chefsrevisorn Inger Blomberg som föredragit ärendet.