

D 1/01

Beslutet är grundat på tre disciplinärenden, dnr 1998-59, 1999-615 och 2000-1039. Dessa behandlas i avsnitt 1-3. Därefter görs i avsnitt 4 en sammanfattande bedömning avseende alla tre ärendena.

Disciplinärende dnr 1998-59

Genom systematisk och uppsökande tillsyn (SUT) informerar sig Revisorsnämnden (RN) om kvaliteten i revisorers och revisionsbolags verksamhet. Som ett led i SUT har RN undersökt förutsättningarna för vissa av de revisorer som under år 1998 förnyade sitt godkännande, att genomföra revisioner av godtagbar kvalitet. A-son ingår i denna grupp och har skriftligen fått besvara ett antal frågor. RN har vidare tagit del av A-sons revisionsdokumentation över ett antal revisioner avseende aktiebolag, bl.a. de bolag som i det följande benämns VVS-bolaget, värdepappersbolaget och elbolaget. RN har även besökt A-son på hans revisionsbyrå. Med hänsyn till vad som framkommit har RN beslutat att överföra SUT-ärendet till ett disciplinärende. De överväganden som legat till grund för beslutet har sammanfattats i en promemoria över vilken A-son yttrat sig.

Utredningen visar bl.a. följande.

Allmänt om verksamheten

Organisation och medarbetare

Under den i förevarande ärende aktuella tidsperioden har A-son bedrivit sin revisionsverksamhet i och varit anställd av Y AB (revisionsbyrån). Revisionsbyrån har haft ytterligare en person anställd på heltid. Denna medarbetare är gymnasieekonom och har arbetat tillsammans med A-son sedan mitten av 1970-talet. A-son arbetar huvudsakligen med lagstadgad revision av aktiebolag medan gymnasieekonomen ägnar ungefär halva sin arbetstid åt revisionsarbete och den andra hälften åt bokföringsuppdrag i företag där A-son inte är vald revisor. I revisionsarbetet har A-son under flera års tid, fram till och med våren 1996, anlitat nyutbildade civilekonomer (en per år) som extra medarbetare¹.

Klienter

A-son var i mars 1997 registrerad som ordinarie revisor i ca 250 aktiebolag. Han har uppgett att merparten av klienterna utgörs av ägarledda småföretag. A-son har förklarat att han har för avsikt att minska verksamhetens omfattning. I mars 1998 hade han enligt egen uppgift 219 revisionsuppdrag varav 36 avsåg vilande bolag eller bolag med mycket begränsad verksamhet.

¹ Civilekonomerna har först haft s.k. API-anställning på revisionsbyrån i sex månader genom Länsarbetsnämndens försorg. Anställningarna, som omfattat heltidsarbete, har påbörjats i oktober månad respektive år. Efter avslutad API har A-son som regel förlängt dessa anställningar med ett par månader.

Samarbete med redovisningsbyråer

A-son samarbetar med ett par redovisningsbyråer. Den redovisningsbyrå² med vilken han har det största antalet gemensamma klienter (ca 60 st.) hyr en till revisionsbyrå angränsande lokal. Redovisningsbyråen delar lokalen med en företagskonsult. Vid RN:s besök hos A-son noterades bl.a. att revisionsbyråns och redovisningsbyråns lokaler inte var avskilda från varandra. A-sons klientmaterial, som inte förvarats inlåst, har därmed varit tillgängligt för obehöriga. Redovisningsbyråen har ytterligare ett kontor. På detta kontor, som är beläget på annan ort, har A-son förvarat revisionsdokumentation avseende byråernas gemensamma klienter. Dokumentationen har förvarats inlåst men varit tillgänglig för en av redovisningsbyråns ägare.

Enligt A-son har lokalernas tillgänglighet inte inneburit några problem i praktiken. Han inser dock att förhållandet kan uppfattas som olämpligt. Lokalerna åtskiljs numera av en låsbar dörr till vilken endast A-son och hans medarbetare på revisionsbyråen har nyckel. Den dokumentation som hittills, av praktiska skäl, förvarats hos redovisningsbyråen har efter RN:s besök flyttats till revisionsbyråen.

Tidredovisning och fakturering

A-son registrerar inte nedlagd tid per klient utan debiterar klienterna för uppskattad tidsåtgång med tillägg av ett mindre ”grundarvode” för varje uppdrag. Fakturering sker som regel en gång per år efter det att revisionen avslutats. Beträffande flera klienter har dock faktureringen försenats betydligt, i vissa fall med drygt ett år. Förseningarna har medfört att en mindre del av revisionsbyråns arvoden kommit att intäktsredovisas under fel taxeringsår.

A-son har förklarat att han inte kan upprätta tidredovisning eftersom han har så ”ryckiga” arbetsdagar med ett stort antal telefonsamtal och besök. Han fakturerar dock inte några oskäligena arvoden. Risken är snarast att debiteringen blir i underkant. För det fall en kund skulle kräva närmare specifikation av fakturorna kan han utifrån sin klientdokumentation lämna uppgifter om uppdragets art och innehåll, vidtagna arbetsinsatser, tidpunkt för detta arbete och vilket räkenskapsår som avses. Vad gäller tidsåtgången kan han i vart fall ge uppgifter som är så pass exakta att klienten har möjlighet att göra en skälighetsbedömning. Det har dock aldrig inträffat att någon klient framställt en sådan begäran. A-son har bekräftat att faktureringen av ett mindre antal kunder, på grund av hög arbetsbelastning, skett för sent. Han kommer i framtiden att bemöda sig om att detta inte upprepas.

Revisionsarbetet

Organisation och arbetsfördelning

För nya revisionsklienter inhämtar A-son viss grundinformation såsom registreringsbevis, historik (bolagets fyra senaste årsredovisningar), bolagsordningen samt i förekommande fall reklammaterial för bolaget. Hans fast anställda medarbetare tar hand om inkommande klientmaterial och sammanställer en årsakt genom att, efter eventuell komplettering, kopiera bokslutsdokumentationen. Medarbetaren gör även vissa avgränsningskontroller runt bokslutsdagen och går igenom mervärdesskattedeclarationerna. På de minsta uppdragen utför dock A-son oftast allt arbete själv.

Vad gäller de tillfälligt anställda civilekonomerna har A-son uppgett att han låtit dessa utföra revisioner på egen hand efter hans anvisningar och med hjälp av revisionshandböcker (FARs Revision I och Revision II) samt föregående års revisionsakt. Därefter har han gått igenom

² När det i det följande utan närmare förklaring refereras till ”redovisningsbyråen” avses denna byrå.

arbetet och diskuterat eventuella problem tillsammans med den berörda medarbetaren. RN har, i en promemoria som upprättats i SUT-ärendet, ifrågasatt om medarbetarna genom detta arbetssätt fått tillräckliga instruktioner för att kunna genomföra revisioner i enlighet med god revisionsssed. I sitt yttrande över promemorian har A-son i allt väsentligt vidhållit sina uppgifter om hur civilekonomernas arbete organiserats. Han har bl.a. anfört att han gärna tillämpar ”metoden att, efter en presentation av företaget, låta medarbetaren självständigt revidera företaget”. A-son framhöll även att uppkommande frågor naturligtvis diskuterats löpande under arbetets gång. Efter det att SUT-ärendet överförts till ett disciplinärende har

A-son inkommit med ett kompletterande yttrande i vilket han förklarar att han uttryckt sig vårdslöst beträffande arbetsledningen av civilekonomerna. Visserligen har han försökt att tillämpa en pedagogik som ger stort utrymme för egen kreativitet men detta förhållande innebär inte att medarbetarna lämnats ”vind för våg” att arbeta helt enligt egen uppfattning.

Riskbedömning och planering

A-son säger sig genomföra såväl riskbedömning som planering av revisionsuppdragen. Dessa åtgärder har dock som regel inte dokumenterats. Vidare säger han sig följa företagets utveckling. Därigenom uppmärksammar han de eventuella problem som kan uppstå. Inför granskningens genomförande går han igenom revisionen av föregående räkenskapsår för att få klart för sig vad som är väsentligt och vad som kan vara känsligt beträffande det aktuella bolaget.

Granskningsarbetet

I små företag nöjer sig A-son med att kontrollera att det finns underlag för substansen. Större klienter ägnas mer tid och vissa av dessa företag besöks regelbundet av A-son eller av personal från redovisningsbyrån. Revisionsarbetet utförs huvudsakligen i samband med klientens årsbokslut såvida inget särskilt inträffar under räkenskapsåret.

A-son har uppgett att redovisningsbyrån utför verifikationsgranskning samt kontrollerar mervärdesskatt, uppbörd och lån m.m. i drygt 40 av hans revisionsuppdrag. Redovisningsbyrån kopierar viktiga verifikat och dokumenterar eventuella brister i materialet. Allvarliga brister och problem rapporteras direkt till A-son. När årsredovisningen har upprättats får han dokumentationen och verifikationerna översända till sig för revision. Vid RN:s besök hos A-son framkom att hans granskning i de uppdrag där klientens bokföring upprättats av redovisningsbyrån ofta är mer begränsad eftersom han enligt uppgift har goda erfarenheter av byråns arbete.

Ett exempel som belyser ovan angivna förhållande kan hämtas ur ett av de revisionsuppdrag där RN tagit del av A-sons dokumentation. Uppdraget avser ett aktiebolag som bedriver bygg- och VVS-verksamhet. Bolaget (VVS-bolaget) anlitar redovisningsbyrån för upprättande av bokslut och viss assistans vid redovisning av mervärdesskatt. En konsult vid redovisningsbyrån genomför en särskild kontroll av mervärdesskatt, källskatt och sociala avgifter samt går även igenom avstämningar och likvida medel. A-son har inte utfört någon egen granskning inom nämnda områden. Efter att RN öppnat disciplinärendet har A-son förklarat att redovisningsbyrån naturligtvis inte utför hans arbete utan att han ser på byrån ”som en del av kunden”. Han förlitar sig inte heller på redovisningsbyråns arbete men vet av erfarenhet att detta generellt håller en viss standard vilket han beaktar vid sin granskning.

Varulagret är ofta en av de viktigaste posterna i ett företags balansräkning. Eftersom A-son i stor utsträckning underlåtit att dokumentera den granskning han säger sig ha utfört (se vidare *Dokumentation* nedan) har RN ställt en särskild fråga till honom om hur han granskar varulager i sina uppdrag. Det har därvid framkommit att A-son sällan närvarar vid klienternas varulagerinventeringar. Vid sina besök hos företagen tittar han på lagret och ser om det verkar

rimligt i förhållande till vad som upptagits i balansen. Han diskuterar även med den person som ansvarat för inventeringen och tar del av inventeringslistor. A-son har uppgett att han inte har så många klienter där varulagret är en post av väsentlig betydelse men att han i samtliga uppdrag har förväntat sig om lagrets existens även om han inte närvarat vid inventeringen. Det har varit ”vägledande” för honom ”[a]tt rutinen finns hos företaget”.

VVS-bolaget hade räkenskapsåret 1996 en balansomslutning om knappt 9 Mkr. Lagret, bestående av dels lager i butik, dels lager för installationsuppdrag, har i årsredovisningen värderats till ca 2 Mkr. Bolaget inventerade lagret i början av år 1997. A-son har uppgett att han senare under våren besökt bolaget och i samband därmed tittat på lagret och samtalat med ansvarig personal. Han har inte närmare testat bolagets inventeringsrutiner och har inte heller någon beskrivning av dessa rutiner i sin dokumentation. Lagerinventeringsintyg saknas och A-son har såvitt framgår inte efterfrågat ett sådant. A-son uppger att han tagit del av lagerlistor vilket dock inte kan utläsas av hans dokumentation. Han säger sig även ha utfört en bruttovinstkontroll. Inte heller denna granskningsåtgärd finns dokumenterad.

Ett annat av A-sons uppdrag som RN granskat avser revisionen av ett aktiebolag vars huvudsakliga verksamhet utgörs av handel med värdepapper (värdepappersbolaget). RN har tagit del av dokumentationen för revisionen av räkenskapsåret 1995/96. Bolagets rörelseintäkter under det aktuella året uppgick till totalt ca 50 Mkr och härrör i princip uteslutande från aktieförsäljningar som genomförts via en av bolaget anlita fondkommissionär. A-son har inte sett något avtal mellan bolaget och fondkommissionären men säger sig ha diskuterat placeringspolicy och risker med bolagets ägare. Detta kan inte utläsas av dokumentationen. A-son har inte ansett sig behöva utföra några tester av bokföringen under löpande år. Bokföringen har upprättats av en redovisningsbyrå³ med vilken han har ett visst samarbete och vars rutiner han är väl insatt i. Redovisningsbyrån får kontoutdrag från såväl fondkommissionären som bolagets bank och prickar avräkningsnotorna mot detta underlag. Den person hos redovisningsbyrån som utfört arbetet har för vana att kontakta A-son om problem uppstår. A-son har uppgett att han själv prickat kontokuranterna runt bokslutsdagen. Resultaträkningen har jämförts med föregående års siffror konto för konto. Han säger sig även ha kontrollerat vinster, förluster och utdelningar. Inte heller dessa åtgärder kan emellertid utläsas av dokumentationen. När det gäller redovisningens tillförlitlighet i övrigt har A-son hänvisat till kontoanalyser, verifikationsgranskning och kontroller av årsskiftestransaktioner. Han har inte beskrivit dessa granskningsåtgärder närmare.

Värdepappersbolagets i särklass största tillgångspost – ca 18 Mkr av bolagets totala tillgångar om ca 22 Mkr – består av omsättningstillgångar i form av börsnoterade aktier. Aktierna är ställda som pant för bolagets lån. En stor del av posten (ca 12 Mkr) utgörs av aktier i ett enda börsbolag. Detta framgår inte av årsredovisningen. I not till årsredovisningen redogörs för aktieportföljens totala anskaffningsvärde, bokförda värde och börsvärde samt anges att posten tagits upp till marknadsvärdet. Notan innehåller dock inte någon information om de enskilda aktieposterna. A-son har medgett att posten borde ha specificerats närmare. Att bolaget valt att inte lämna ytterligare specifikation beror enligt A-son på att bolaget främst gjort korta affärer och att aktieinnehavet därför varierat såväl under som mellan åren.

Avrapportering

A-son har i regel inte närmare dokumenterat de slutsatser och sammanfattande omdömen som revisionen kan ha gett upphov till, utan endast bokat av respektive post. Utöver avlämnandet av revisionsberättelsen har A-sons avrapportering vanligtvis skett i form av muntliga genomgångar

³ Här avses inte den byrå som i det föregående benämns ”redovisningsbyrå”, jfr fotnot 2.

med klienterna. Dessa genomgångar finns inte dokumenterade. Revisionspromemorior uppräftar han enbart om han funnit något anmärkningsvärt vid sin granskning.

Dokumentation

Som framgått ovan har A-son i stor utsträckning underlåtit att dokumentera sitt revisionsarbete. Förhållandena är likartade i samtliga de uppdrag (totalt 5 stycken) som RN granskat närmare. Dokumentationen består huvudsakligen av kopior av årsredovisning, balans- och resultatrapporter samt bokslutsbilagor. Även datautskriften dokumentation med ikryssade kontrollfrågor förekommer. Dokumenterad riskbedömning och planering saknas genomgående. Väsentliga delar av den granskning A-son säger sig ha utfört kan inte utläsas av hans noteringar. Inte heller hans på revisionen grundade slutsatser eller muntliga genomgångar med klienterna framgår av dokumentationen. Ett ytterligare exempel som belyser A-sons underlåtenhet att dokumentera granskningsarbetet avser hans revisionsinsatser räkenskapsåret 1996 i ett aktiebolag vars verksamhet består av utveckling, framställning och försäljning av elektrotekniska produkter (elbolaget). Bolaget, som är ett helägt dotterbolag till ett norskt företag, hade under det aktuella året åtta personer anställda och en omsättning om ca 35 Mkr. I en rapport till revisorerna i moderbolaget har A-son uppgett att han utfört en internkontrollgenomgång utan anmärkning. Den dokumentation rörande denna fråga som RN tagit del av utgörs av en kortfattad beskrivning av kund- och leverantörsrutinerna i elbolaget. Det kan inte utläsas huruvida A-son vidtagit några åtgärder för att kontrollera att nämnda rutiner fungerade i enlighet med beskrivningen eller om någon utvärdering har skett. A-son har uppgett att han, dels genom kontakter inom Svenska Revisorsamfundet SRS dels genom RN:s besök, numera har klart för sig att revisionsinsatser skall dokumenteras skriftligt så att en utomstående bedömare i efterhand kan utläsa vad som gjorts.

A-son har vidare uppgett att han under våren 2001 har inlett ett "kompanjonskap" med tre andra revisorer innebärande att han "avlastas vissa arbetsuppgifter" samt att han "kommer in i ett fungerande system med moderna revisionsmetoder".

RN:s bedömning

A-son har hänvisat till vissa på senare tid genomförda organisatoriska förändringar. RN:s utredning har inte omfattat frågan hur dessa åtgärder inverkat på hans verksamhet och RN vill med anledning härav klargöra att prövningen i detta ärende enbart avser frågan hur A-son bedrivit sin verksamhet under den tidsperiod som omfattas av RN:s granskning.

Bedömningen redovisas under rubrikerna *Organisation och planering*, *Granskningsarbetet* samt *Dokumentation*. Framställningen under förstnämnda rubrik tar främst sikte på A-sons sätt att planera och leda revisionsarbetet men berör även frågan om verksamheten i övrigt har bedrivits under så ordnade former som bör krävas enligt god revisorssed.

Organisation och planering

Enligt 14 § första stycket lagen (1995:528) om revisorer (revisorslagen) skall en revisor utföra sina uppdrag omsorgsfullt och enligt god revisorssed. Kravet att iaktta god revisorssed innebär bl.a. att revisorn är skyldig att bedriva revisionsverksamheten under ordnade former. I samma paragrafs tredje stycke sägs att revisorn svarar för det arbete som utförs av biträde till honom. Av detta följer att en revisor som använder sig av medarbetare vid revisionsarbetet skall se till att

dessa personer har den utbildning och erfarenhet som behövs för arbetsuppgifterna. Revisorn ansvarar även för att medarbetarna får tillräckliga instruktioner.

Revisorn skall i revisionsberättelsen för ett aktiebolag uttala sig om bolagets årsredovisning och om styrelsens och VD:s förvaltning av företaget. För att ett sådant uttalande skall vara underbyggt måste revisorn, oavsett det reviderade bolagets storlek, planera arbetet så att revisionen kan genomföras effektivt och ändamålsenligt. Vid planeringen har revisorn att med beaktande av väsentlighet och risk bedöma vad som skall granskas, vilken granskningsmetod som skall tillämpas och hur ingående kontroller som behöver utföras. Revisorn är skyldig att dokumentera genomförd riskbedömning och planering. Planeringsarbetet skall resultera i en övergripande granskningsplan för revisionen och ett granskningsprogram för det arbete som skall utföras (jfr. FAR:s rekommendation Revisionsprocessen avsnitt 1.3 Planering av arbetet).

Under den i ärendet aktuella tidsperioden har A-son kontinuerligt innehaft ett förhållandevis stort antal revisionsuppdrag. Den fast anställda medarbetaren på revisionsbyrån är gymnasieekonom och de tillfälligt anställda civilekonomerna har i vart fall inte haft någon praktisk erfarenhet av revisionsarbete. Det ligger i sakens natur att dessa omständigheter medfört särskilda krav vad gäller A-sons organisation och planering av arbetet. A-son har gjort gällande att han genomfört planering, inklusive riskbedömning, av sina revisionsuppdrag. Utöver hänvisningen till att han följer företagen och att han inför revisionen går igenom granskningen av föregående räkenskapsår har han emellertid inte redogjort för några planeringsåtgärder. Att någon riskbedömning eller planering skulle ha utförts kan inte utläsas av dokumentationen. I avsaknad av dokumentation och mot bakgrund av de knapphändiga uppgifter A-son lämnat om planeringsarbetet kan det enligt RN:s uppfattning med fog ifrågasättas om A-son planerat uppdragen i enlighet med god revisions sed. Detta gäller särskilt beträffande förstagsrevisioner eftersom de planeringsåtgärder han hänvisat till huvudsakligen bygger på hans tidigare erfarenheter av det bolag som skall revideras.

Eftersom en dokumenterad planering utgör ett viktigt underlag för det fortsatta revisionsarbetet förefaller det inte heller sannolikt att A-son har haft möjlighet att uppfylla kravet på effektivitet och ändamålsenlighet i granskningsarbetet. Vad nu sagts gäller särskilt i de fall han har använt sig av medarbetare. RN finner det högst osannolikt att medarbetarna, med hänsyn till dessa personers brist på revisionserfarenhet, har kunnat utföra sina arbetsuppgifter i enlighet med god revisions sed utan tillgång till klientanpassade arbetsprogram. A-son har, utan närmare precisering, gjort gällande att han gett de tillfälligt anställda civilekonomerna ”anvisningar”. Han har även hänvisat till stöd i form av revisionshandböcker samt dokumentation från revisionen av föregående räkenskapsår. RN vill inte förringa värdet av vare sig handböcker eller tidigare upprättad dokumentation som revisionshjälpmedel men anser inte att tillgången till dessa hjälpmedel medför att sådana detaljerade anvisningar för granskningsarbetet, som en rätt utförd planering av uppdraget skall utmynna i, kan avvaras. Revisionshandböcker kan ses som en ”meny” av granskningsåtgärder. För att kunna välja ut lämpliga åtgärder för ett visst uppdrag måste användaren ha såväl erfarenhet som ingående kännedom om den aktuella klienten. Vad gäller hänvisningen till tidigare upprättad dokumentation bör i förevarande fall beaktas att bristerna i A-sons dokumentation medför att dess värde som revisionshjälpmedel blir starkt begränsat. Att, som A-son uppgett, uppkommande frågor diskuterats löpande under arbetets gång ser RN närmast som en självklarhet. Inte heller detta förhållande innebär dock att behovet av detaljerade anvisningar bortfaller eftersom risken är stor att en nyanställd medarbetare – utan tidigare erfarenhet av praktiskt revisionsarbete – förbiser eventuella problem och därmed inte kan förväntas ställa ”rätt” frågor. A-son har enligt RN:s mening brustit i sin arbetsledande funktion genom att inte ge sina revisionsmedarbetare tillräckliga instruktioner. Hans sedermera lämnade allmänt hållna uppgift att civilekonomerna inte lämnats ”vind för våg” medför ingen annan bedömning. Sammantaget finner RN att A-son inte har planerat och organiserat revisionsuppdragen med den omsorg som kan krävas av en kvalificerad revisor.

Även den omständigheten att A-son inte har upprättat någon tidredovisning och vad som i övrigt framkommit beträffande hans faktureringsrutiner ger upphov till tvivel huruvida verksamheten bedrivits under så ordnade former som god revisorssed kräver. En kvalificerad revisor skall på begäran av klient kunna lämna specifikation över utfört arbete med uppgift om grunderna för debiteringen. Det har framkommit att A-son inte kan lämna mer preciserade uppgifter om tidsåtgången för utfört arbete än att kunden i detta avseende är hänvisad till att göra en "skälighetsbedömning". Enligt RN:s uppfattning uppfyller inte en sådan specifikation ovan nämnda krav. Genom att inte föra tillräckliga noteringar över nedlagd tid på uppdragen har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Det är vidare utrett att fakturering av några klienter skett med betydande eftersläpning vilket fått till följd att dessa arvoden intäktsredovisats under fel taxeringsår. Eftersom det generellt ställs höga krav på en revisor att i den egna verksamheten följa gällande skattebestämmelser får A-son även i detta avseende anses ha åsidosatt god revisorssed.

Granskningsarbetet

Enligt A-son utför redovisningsbyrån verifikationsgranskning samt kontroller av mervärdesskatt, uppbörder och lån m.m. i drygt 40 av hans revisionsuppdrag. Allvarliga brister i materialet rapporterar redovisningsbyrån direkt till A-son. I annat fall får han redovisningsbyråns dokumentation över utförd granskning skickad till sig tillsammans med klientens räkenskapsmaterial i samband med revisionen. Efter det att RN ifrågasatt om inte A-son i alltför hög grad har förlitat sig på det arbete som utförts av redovisningsbyrån har han förklarat att han betraktar byrån "som en del av kunden" och att han inte förlitar sig på redovisningsbyråns arbete men att han av erfarenhet vet att detta arbete generellt håller en viss standard vilket han beaktar vid sin granskning. Enligt RN:s uppfattning kan en revisor i och för sig, i de fall revisionsklienten anlitar en redovisningsbyrå, väga in redovisningsbyråns arbete vid bedömningen av klientens internkontroll. Detta kräver dock att revisorn fortlöpande genom egna kontrollåtgärder förvissar sig om att redovisningsbyråns rutiner är tillfredsställande och att arbetet håller den av revisorn "förväntade" standarden. Redovisningsbyråns arbete kan således aldrig helt ersätta den granskning som skall utföras av revisorn. I ärendet har inget framkommit som tyder på att A-son genomfört några sådana *fortlöpande* kontroller av redovisningsbyråns rutiner och arbete som nämnts ovan utan han synes huvudsakligen ha förlitat sig på att redovisningsbyrån skall kontakta honom om problem uppstår. Det nu sagda exemplifieras genom vad som framgått beträffande det s.k. VVS-bolaget. I uppdraget har en konsult vid redovisningsbyrån genomfört kontroller beträffande vissa skatter och avgifter samt gått igenom bl.a. avstämningar. A-son har inte genomfört någon egen granskning inom nämnda områden. Detta arbetssätt är inte förenligt med god revisionsmed.

Vad gäller granskningen av posten varulager är personlig närvaro vid fysisk inventering en effektiv granskningsmetod som revisorn bör utnyttja såvida inte alternativa åtgärder ger ett tillräckligt underlag för bedömningen. A-son har uppgett att han i samtliga uppdrag har förvissat sig om varulagrets existens även om han endast sällan närvarat vid företagets inventering av lagret. I sin generella beskrivning av hur granskningen utförts har A-son förklarat att han vid besök hos företagen tittar på lagret och gör en rimlighetsbedömning samt att han samtalar med den personal som ansvarat för inventeringen. Han har även uppgett att han granskar inventeringslistor och inventeringsrutiner. Enligt RN:s uppfattning ger nu beskrivna åtgärder inte i normalfallet ett så pass tillförlitligt underlag för bedömningen av varulagrets existens att revisorn regelmässigt kan underlåta att närvara vid inventeringen eller att företa egna stickprovsinventeringar. Det framstår därför som tveksamt om A-son kan anses ha utfört varulagergranskningarna i enlighet med god revisionsmed.

I VVS-bolagets årsredovisning för räkenskapsåret 1996 utgjorde varulagret en inte oväsentlig post. A-son säger sig ha tittat på lagret och ha samtalat med ansvarig personal i samband med besök hos bolaget under våren 1997. Han påstår vidare att han tagit del av lagerlistor och att han utfört en bruttovinstkontroll. A-son har emellertid inte närvarat vid inventeringen, inte testat bolagets inventeringsrutiner och såvitt framgått inte heller tagit del av sådant lagerinventeringsintyg som skall upprättas i enlighet med bestämmelserna i lagen (1955:257) om inventering av varulager för inkomsttaxeringen. Han kan därmed inte anses ha genomfört tillräckliga kontroller för att verifiera lagrets existens. Utöver frågan om existens och tillhörighet skall revisorn bl.a. ta ställning till lagrets värde. RN anser inte att en bruttovinstkontroll utgör tillräckligt underlag för denna bedömning eftersom vissa väsentliga frågor, exempelvis huruvida lagret värderats enligt lägsta värdets princip, lämnas obesvarade. Mot bakgrund härav finner RN att A-son även i detta avseende har åsidosatt god revisions sed vid sin granskning av varulagret i VVS-bolaget.

Vad beträffar A-sons revisionsinsatser i värdepappersbolaget konstaterar RN att han, särskilt i fråga om redovisningen och kontrollen av värdepappershandeln, i väsentliga delar har hänvisat till det arbete som utförts av den av bolaget anlitate redovisningsbyrån. A-son har ett visst samarbete med redovisningsbyrån och säger sig vara väl insatt i byråns rutiner. Han har därför inte ansett sig behöva utföra några kontroller av bokföringens riktighet under löpande år. Han har även i detta fall utgått från att redovisningsbyrån skulle upptäcka och informera honom om eventuella fel och brister (jfr. vad som sagts ovan rörande samarbetet med den redovisningsbyrå som anlitats av VVS-bolaget). Enligt RN:s uppfattning har A-son därmed i allt för hög grad förlitat sig på redovisningsbyråns arbete vid revisionen av värdepappersbolaget.

Värdepappersbolaget har under det aktuella räkenskapsåret haft att tillämpa bestämmelserna i 11 kap 8 § aktiebolagslagen (1975:1385) i dess lydelse före den 1 januari 1996. Detta innebär bl.a. att bolaget varit skyldigt att i årsredovisningen lämna särskilda upplysningar angående sitt innehav av aktier i andra bolag. För varje bolag i vilket värdepappersföretaget ägde aktier skulle, enligt den i förevarande fall tillämpliga huvudregeln, uppgift ha lämnats om bolagets namn, antal aktier samt om dessa aktiers nominella värde och värde enligt balansräkningen. I värdepappersbolagets årsredovisning för det aktuella året saknas dessa uppgifter. Därmed framgår inte heller vilken "risknivå" bolaget lagt sig på vid valet av placeringar. Med beaktande av att posten börsnoterade aktier utgjorde ca 80 procent av bolagets totala tillgångar och att större delen av posten bestod av aktier i ett enda bolag får avsaknaden av specifikation anses vara en allvarlig brist i årsredovisningen.

A-son har medgett att posten borde ha specificerats. Det har dock inte framkommit något som tyder på att han försökt förmå bolaget att vidta rättelse.

Dokumentation

En revisor skall dokumentera sina revisionsuppdrag. Bestämmelserna om dokumentation finns i 10-14 §§ RN:s föreskrifter (RNFS 1997:1) som trädde i kraft den 1 januari 1998. Bestämmelser av i princip motsvarande innebörd återfanns tidigare i 44-52 §§ Kommerskollegiets revisorsföreskrifter (KFS 1986:8). Dokumentationskravet innebär att revisorn är skyldig att dokumentera sitt arbete genom hela revisionsprocessen. Dokumentationen skall vara tydlig, överskådlig och innehålla sådan information som är väsentlig för att revisorns insatser skall kunna bedömas i efterhand. Upprättad dokumentation skall förvaras på ett ordnat och betryggande sätt och får inte vara tillgänglig för obehöriga. Som redan framgått har A-son regelmässigt underlåtit att dokumentera planeringsarbetet. Samma sak gäller beträffande hans slutsatser och sammanfattande omdömen över utförd granskning samt de genomgångar han säger sig ha haft med klienterna i samband med avrapporteringen. I samtliga de revisionsuppdrag där RN tagit del av dokumentationen saknas dessutom i väsentliga avseenden noteringar om de

konkreta granskningsåtgärder A-son i efterhand påstår sig ha utfört. Sammantaget har bristerna i dokumentationen gjort det utomordentligt svårt för RN att genomföra en tillfredsställande analys av A-sons revisionsinsatser. Genom att i flera elementära avseenden underlåta att dokumentera revisionsarbetet i enlighet med gällande regler har A-son allvarligt åsidosatt sina skyldigheter som revisor. En försvårande omständighet i sammanhanget är att den tidigare tillsynsmyndigheten (Kommers-kollegium) i ett tillsynsärende (Dnr REV 161/87) meddelat A-son en varning för bristfälliga revisionsinsatser och därvid riktat allvarlig kritik mot hans sätt att dokumentera det aktuella uppdraget. Ärendet avgjordes i januari 1988. Mot denna bakgrund framstår

A-sons uttalande i förevarande ärende, att han bl.a. genom RN:s besök fått klart för sig att revisionsinsatser skall dokumenteras så att en utomstående bedömare kan utläsa vad som gjorts, som anmärkningsvärt. A-son har även åsidosatt kravet på att dokumentationen skall förvaras så att den inte är tillgänglig för obehöriga.

Disciplinärende dnr 1999-615

Skattemyndigheten i X-stad har inkommit med en underrättelse till RN avseende A-sons revisionsinsatser i ett publikt aktiebolag (bolaget). Skattemyndigheten, som utfört skatterevision i bolaget, har ifrågasatt om A-son vidtagit tillräckliga granskningsåtgärder för att kunna bedöma om posterna varulager och balanserade utgifter är rätt värderade i bolagets årsredovisning för räkenskapsåret 1994/95. A-son har den 3 maj 1996 avlämnat en s.k. ren revisionsberättelse för räkenskapsåret i fråga.

Skattemyndigheten

Skattemyndigheten har anfört bl.a. följande. Bolaget registrerades i december 1994. Verksamheten har huvudsakligen bestått av produktion av tillbehör (mottagare och dekodrar) för satellit-TV-mottagning. Bolaget köpte de i produkterna ingående komponenterna och transporterade sedan dessa till ett dotterbolag i Estland för montering. Det estniska dotterbolaget fakturerade bolaget för arbetskostnader och vissa materialkostnader. De färdiga produkterna fraktades till bolagets lager i Sverige för förvaring och sedermera försäljning. Bolaget har under hela den tid verksamheten bedrivits haft brist på rörelsekapital. Dessutom har produktionen försvårats av olika driftstörningar i dotterbolaget. I augusti 1996 försattes bolaget i konkurs.

Skattemyndigheten; varulager

Bolagets första räkenskapsår avser tiden 1994-12-06–1995-12-31. I årsredovisningen, daterad den 2 maj 1996, har bolaget tagit upp varulagret till ett värde av 5 244 066 kr vilket motsvarar 53 procent av den totala balansomslutningen. Underlaget för redovisningen utgörs av en lagersammanställning med bilagor undertecknad av den styrelseledamot (nedan benämnd företagsledaren) som har haft det huvudsakliga inflytandet över bolagets verksamhet. Utifrån denna lagersammanställning har bolaget genom en bokföringsorder per den 31 december 1995 ökat lagervärdet med 2 873 988 kr. Enligt skattemyndigheten visar den utredning som företagits i samband med konkursen att bolagets lagerredovisning inte haft sådan tillförlitlighet att posten varulager kunnat bestämmas utan en fysisk inventering. Skattemyndigheten har dock inte påträffat några lagerinventeringslistor eller annan dokumentation som visar att bolaget genomfört inventering av lagret.

Enligt skattemyndighetens beräkningar skulle bolagets bruttovinst under det aktuella räkenskapsåret ha uppgått till ca 60 procent. Räkenskaperna för år 1996 fram till konkursen visar en bruttovinst på ca 6 procent. Vid konkurstillfället var lagret enligt bokföringen värderat till

3 800 000 kr. De lagerlistor som överlämnades vid den tidpunkten angav ett lagervärde om 2 500 000 kr. Dessa listor hade inte stämts av mot det verkliga lagret. Av beloppet ansågs endast 1 850 000 kr motsvara kuranta varor. Efter budgivning såldes konkurslagret för 285 000 kr. Sammantaget anser skattemyndigheten att omständigheterna visar att varulagret varit övervärderat vid bokslutet den 31 december 1995.

Skattemyndigheten; immateriella tillgångar

Bland bolagets tillgångar per den 31 december 1995 har även upptagits en post avseende balanserade utgifter till ett värde av 1 401 363 kr. Enligt ett avtal daterat den 1 juni 1995 förvärvade bolaget dessa immateriella tillgångar av ett annat aktiebolag för ett belopp om 1 500 000 kr. Företagsledaren var även VD, tillika styrelseledamot, i säljarbolaget. I avtalet anges att överlåtelsen avser konstruktionsritningar, programvarukod och alla övriga immateriella rättigheter till säljarbolagets samtliga produkter inom satellit-TV-området, all information och goodwill vad gäller säljarbolagets kunder, leverantörer och övriga kontakter inom branschen samt alla övriga immateriella rättigheter som är förknippade med den övertagna rörelsen. Företagsledaren har till skattemyndigheten uppgett att tillgångarna till största delen bestod av programvaror, konstruktionsritningar samt de anställdas "know how". Skattemyndigheten har dock inte fått del av någon närmare specifikation eller annan dokumentation över vad som omfattats av överlåtelsen.

Skattemyndigheten har framhållit att värderingen i ett bokslut skall göras utifrån principen om "going concern". Föreligger osäkerhet kan balansposten kvarstå men orsaken till osäkerheten skall då beskrivas i förvaltningsberättelsen. Om företaget har för avsikt eller tvingas att avveckla verksamheten bör nedskrivning av tillgångens värde ske till förväntat utfall vid en försäljning. I förevarande fall har i samband med konkursutredningen konstaterats att bolagets interna redovisning under hösten 1995 uppvisat kraftiga underskott. Företagsledaren har i en skrivelse daterad den 24 maj 1996 beskrivit situationen som kritisk och ifrågasatt bolagets möjligheter till överlevnad såvida inte nytt kapital tillskjuts. Enligt skattemyndighetens mening bör dessa problem ha varit kända för bolagets styrelse och revisor vid tiden för undertecknandet av årsredovisningen i början av samma månad. Av den i årsredovisningen intagna förvaltningsberättelsen framgår att bolaget haft stora problem vid den estniska anläggningen i början av år 1996 men att dessa problem i stort sett är lösta. Vidare sägs att läget för resten av året såväl produkt- som marknadsmässigt ser mycket ljus ut och att bolaget förväntar sig att kunna öka försäljningen i väsentlig mån.

Sammanfattningsvis anser skattemyndigheten att det är tveksamt om bolaget, mot bakgrund av bolagets ekonomiska situation per den 31 december 1995, överhuvudtaget skulle ha balanserat de aktuella utgifterna. De förvärvade tillgångarna synes huvudsakligen ha bestått av "know how" hos de personer som var anställda i säljarbolaget. Det bör noteras att företagsledaren ingick i denna krets. En utomstående köpare skulle enligt skattemyndighetens uppfattning inte ha förvärvat tillgångarna för det av bolaget bokförda värdet. Det kan därför ifrågasättas om inte posten är kraftigt övervärderad i årsredovisningen. Under alla förhållanden borde balansposten ha kommenterats närmare i bolagets förvaltningsberättelse. Av årsredovisningen framgår endast anskaffningsvärdet och att avskrivning gjorts med 13 procent.

A-son

A-son har anfört bl.a. följande.

Revisionen av bolaget genomfördes huvudsakligen under månaderna mars och april 1996. Han har såväl under denna tid som tidigare under det löpande räkenskapsåret besökt bolaget och därigenom inhämtat såväl teknisk som affärsmässig kunskap om bolagets verksamhet.

A-son; varulager

Vad beträffar varulagret har skattemyndigheten felaktigt utgått från att någon inventering inte har genomförts. Lagret⁴ inventerades vid årsskiftet 1995/96. A-son närvarade inte själv vid inventeringen men har i mars 1996 samtalat med bolagets ekonomiansvarige som lett och övervakat inventeringen på plats vid den estniska produktionsanläggningen. Denne lämnade vid samtalet med A-son en utförlig och detaljerad beskrivning av hur inventeringen utfördes. Produktionen stoppades dagarna före årsskiftet. Golvområdena kritades upp i sektioner till hjälp för personalen varefter hela lagret räknades. Vid inventeringen närvarade ytterligare en person från bolaget. Det bör nämnas att huvuddelen av lagret bestod av olika elektroniska komponenter och att lagret därför i praktiken inte kunde inventeras på ett meningsfullt sätt av någon som inte var förtrogen med materialet. A-son har tagit del av grunddokumentationen, en full A 4-pärm, över lagerinventeringen. Han har även talat med företagsledaren för att få klarhet i hur denne utifrån erhållet underlag sammanställt inventeringsresultatet.

Lagret, som var värderat till inköpsvärdet, hade ökat under december 1995. A-son företog en genomgång av leverantörsskulder och betalningar till leverantörer samt årsskiftesavgränsning. Större inköp under december månad kontrollerades mot inköpsfaktura. Leverantörsskulderna översteg lagrets värde som utifrån vidtagna granskningsåtgärder

föreföll rimligt. Lagerökningen berodde på att en av bolagets kunder tecknat en mycket stor order (totalt 15 miljoner kr) som till stor del skulle levereras under första kvartalet 1996. Denna order (15 Mkr-order) hade "fastslagits genom en oåterkallelig avista rembours" vilket innebar att det inte förelåg någon osäkerhet beträffande orderns existens eller värde. Innan revisionen avslutades kontrollerades att 15 Mkr-ordern slutfakturerats.

När det gäller frågan om bruttovinstberäkning har skattemyndigheten utgått från en viss kalkyl och förutsatt att denna skulle vara en oföränderlig sanning. Verkligheten stannar dock sällan på kalkylstadiet. Under revisionsarbetet konstaterades att redovisad bruttovinst uppgick till 22 procent (budgeterad bruttovinst 24,7 procent) och att omsättningen uppgick till 76 procent av budgeterad omsättning. Företagsledaren förklarade att den lägre omsättningen föranletts av att leveranserna enligt 15 Mkr-ordern var försenade och att den något lägre bruttovinstprocenten berodde på att man haft lokalproblem och inkörningsproblem i produktionen. A-son har ansett sig kunna godta dessa uppgifter. Efter konkursen försvann både varor och personal. Alla uppgifter från den tiden måste anses osäkra.

A-son; immateriella tillgångar

Bakgrunden till förvärvet av tillgångarna var att bolaget bjudit in en mindre krets utomstående personer att teckna aktier i bolaget. Tanken var att bolaget skulle expandera. De ursprungliga innovatörerna av satellit-TV-mottagaren hade under flera år lagt ned mycket tid och kraft på att utveckla produkten. Värdet av detta arbete representerades av nu aktuella tillgångar. En satellit-TV-mottagare är inte någon standardprodukt. Under den tid bolaget bedrev verksamheten fanns det endast ett fåtal konkurrerande produkter på den skandinaviska marknaden. Bolagets produkt fungerade bra och var konkurrenskraftig. Det avtalade priset för tillgångarna om 1 500 000 kr byggde på en budgeterad omsättning under år 1995 på 29,2 Mkr samt 70 Mkr under år 1996. Priset för de immateriella tillgångarna framgick klart i den inbjudan till aktieteckning som sändes ut i september 1995. A-son tog vid denna tid del av bolagets beräkningar och prissättning av immaterialtillgångarna och fann inte skäl att göra några invändningar.

⁴ Av lagerlistorna kan utläsas att merparten av de i lagret ingående komponenterna per bokslutsdagen förvarades vid den estniska anläggningen, RN:s anm.

I samband med bokslutsgranskningen stod det klart att bolaget inte skulle nå upp till den budgeterade omsättningen. A-son ansåg att bolaget borde överväga att förkorta avskrivningstiden för de immateriella tillgångarna från tio till fem år och påtalade detta såväl skriftligen som muntligen. Efter att han satt sig in i den teknik som låg bakom produkten bedömde A-son emellertid att produkten skulle kunna säljas på den skandinaviska marknaden under många år, om än med viss nödvändig vidareutveckling. Hänsyn togs även till att varumärket arbetats in under flera års tid och därför kunde tillmätas ett värde vid eventuell vidareutveckling eller nyutveckling av liknande produkter. Det bör vidare påpekas att det i dag inte är ovanligt att immateriella tillgångar skrivs av under så lång tid som tjugo år.

A-son ansåg att det var synnerligen viktigt att bolagets rätt till de immateriella tillgångarna fastställdes genom avtal på ett sådant sätt att denna rätt inte skulle kunna ifrågasättas. Bolagets hela affärsidé byggde på ifrågavarande tillgångar. Mot bakgrund härav och sett till den budgeterade omsättningen kan inte förvärvspriset om 1 500 000 kr anses orimligt. Tillgångarna representerade en för bolaget nödvändig teknisk beskrivning av vilka komponenter produkten bestod av och det hade därför inte varit möjligt att bedriva verksamheten i avsaknad av dessa grundläggande rättigheter. Det bör även noteras att det företag som efter konkursen förvärvade de aktuella immaterialtillgångarna har fortsatt tillverkningen av produkten och att denna produktion alltjämt pågår. Detta tyder på att A-sons bedömningar av produkten och de därtill kopplade tillgångarnas värde i huvudsak varit riktiga.

A-son har under ärendets handläggning inkommit med en av företagsledaren undertecknad skrivelse daterad den 26 augusti 1999. I skrivelsen kommenterar företagsledaren bl.a. skattemyndighetens uppgift om att de av bolaget förvärvade immaterialtillgångarna huvudsakligen bestått av "know how". Enligt företagsledaren är detta ett absurt påstående. Det som egentligen överläts var programvarukod som var speciellt utvecklad för bolagets produkter. Utan tillgång till denna programvara var det fullständigt omöjligt för bolaget att bedriva verksamheten. Övriga tillgångar såsom ritningar, goodwill och "know how" har specificerats vid överlåtelsen av den anledningen att man ville uppnå fullständig klarhet om att samtliga med produkten förknippade rättigheter övergick till bolaget. Detta innebär emellertid inte att dessa tillgångar åsattes några individuella värden.

RN:s bedömning

RN, som har tagit del av A-sons dokumentation över uppdraget, gör följande bedömning.

RN anser sig inte utifrån befintligt underlag kunna avgöra huruvida posterna varulager och balanserade utgifter tagits upp till för höga värden i bolagets årsredovisning. Detta hindrar dock inte att RN prövar frågan om A-son iakttagit god revisions sed vid sin granskning och bedömning av ifrågavarande tillgångar.

RN:s bedömning; varulager

RN finner det inte utrett att bolaget underlåtit att inventera varulagret. Det kan däremot ifrågasättas om A-son vidtagit tillräckliga åtgärder för att försäkra sig om att inventeringen genomförts på ett sådant sätt att den kunnat ligga till grund för värderingen av lagret i bolagets årsredovisning. Han har inte själv närvarat vid inventeringen, något som i och för sig hade varit angeläget bl.a. mot bakgrund av att posten utgjorde mer än hälften av bolagets tillgångar, att det rörde sig om ett nytt uppdrag och att lagret enligt vad han själv uppgett var svårinventerat. A-son synes inte heller ha reflekterat över alternativet att uppdra åt någon sakkunnig utomstående att övervaka inventeringen. Hans kunskaper om denna har därför uteslutande byggts på uppgifter han erhållit från personer inom bolaget. Granskningsdokumentationen består i huvudsak av den lagersammanställning med bilagor som upprättats av bolaget. A-son har även gjort en kortfattad

notering angående sitt samtal med bolagets redovisningsansvarige. Av denna notering framgår endast att inventeringen skedde under mellandagarna, att den redovisningsansvarige och ytterligare en person från bolaget kritade upp områden och att komponenterna därefter räknades av de anställda vid fabriken, att produktionen stoppades under genomförandet, att inventeringen av vissa produkter fick göras om samt att företagsledaren erhållit en sammanställning av underlaget. Huruvida dessa uppgifter föranlett några överväganden eller andra åtgärder från A-sons sida kan inte utläsas. Dokumentationen innehåller ingen beskrivning av bolagets rutiner för lagerhantering och lagerredovisning eller anteckningar som visar att

A-son ägnat den frågan någon uppmärksamhet. Av dokumentationen framgår inte heller att A-son skulle ha tagit del av hela inventeringsunderlaget eller att han diskuterat sammanställningen av inventeringsresultatet med företagsledaren.

Av dokumentationen i övrigt framgår att A-son gått igenom leverantörsskulderna. Däremot saknas noteringar beträffande den årsskiftesavgränsning samt den kontroll och bedömning av 15 Mkr-ordern som han uppger sig ha utfört. Han har inte heller dokumenterat det samtal han säger sig ha haft med företagsledaren, med anledning av avvikelserna från budgeterad omsättning och bruttovinst, eller sina eventuella överväganden med anledning därav. Såvitt framgår har A-son överhuvudtaget inte gjort någon bedömning av lagrets prissättning. Han synes inte heller ha kontrollerat hur stor del av lageruppbbyggnaden som avsåg 15 Mkr-ordern.

Med hänsyn till att A-son gör gällande att han utfört granskningsåtgärder vilka inte framgår av hans dokumentation, vill RN anföra följande. Den omständigheten att en viss granskningsåtgärd eller vissa överväganden inte har dokumenterats innebär i och för sig inte att det är visat att revisorn har underlåtit att utföra de påstådda åtgärderna. Å andra sidan är det inte tillräckligt för en revisor att enbart invända att nödvändiga åtgärder har utförts, men inte dokumenterats. En stor del av tillsynsmyndighetens bevisbörla får nämligen anses övergå på revisorn om denne underlåter att dokumentera sina revisionsuppdrag på föreskrivet sätt.

Mot bakgrund av det ovan anförda måste en revisor, som i ett disciplinärende vill tillgodoräkna sig granskningsinsatser vilka inte dokumenterats, kunna redogöra för dessa på ett sådant sätt att det vid en helhetsbedömning framstår som sannolikt att åtgärderna faktiskt utförts. Revisorn måste även kunna göra sannolikt att granskningen haft sådan inriktning och omfattning att den kunnat tjäna som underlag för välgrundade slutsatser. Vid bedömningen bör bl.a. beaktas hur detaljerade uppgifter revisorn lämnat om de påstådda åtgärderna. Dessutom bör hänsyn tas till vad som i övrigt framkommit om revisorns kunskaper och arbetssätt. A-sons beskrivning av den granskning som inte framgår av dokumentationen är i stora delar allmänt hållen. Enligt RN:s uppfattning har A-son inte gjort sannolikt att revisionsåtgärderna haft den inriktning och omfattning som krävts för bedömningen av bolagets varulager.

Sammantaget finner RN att det genom vad som nu anförts får anses utrett att A-son inte har utfört granskningen av varulagret med den omsorg som god revisionsred kräver.

RN:s bedömning; immateriella tillgångar

RN finner anledning att ifrågasätta om A-son inhämtat tillräckligt detaljerade uppgifter om vad de immateriella tillgångarna bestod av för att kunna göra en välgrundad bedömning av posten balanserade utgifter. Dokumentationen innehåller en kopia av överlåtelseavtalet som i sin tur innehåller en översiktlig uppräkningslista av de aktuella tillgångarna. Det saknas dock närmare teknisk specifikation som visar på vilket sätt dessa tillgångar hade betydelse för framställningen av bolagets produkter och det framgår inte heller hur förvärvspriset om 1,5 Mkr fördelade sig på de i avtalet uppräknade tillgångarna. Av dokumentationen kan inte utläsas att A-son gjort några närmare efterforskningar i dessa delar. Enligt det av företagsledaren i efterhand upprättade intyg som A-son åberopat skulle tillgångarna i allt väsentligt ha bestått av programvarukod. Det finns dock inte något i A-sons dokumentation som visar att han erhållit denna information från

företagsledaren redan i samband med revisionsarbetet. I en sammanställning över posten balanserade utgifter som ingår i A-sons dokumentation har tillgångarna i stället rubricerats som "know how". I detta sammanhang bör även beaktas att företagsledaren företrädde säljarbolaget vid överlåtelsen. Det var således fråga om en transaktion mellan två i någon mån "närstående" företag. RN anser att omständigheterna varit sådana att A-son borde ha efterfrågat en detaljerad teknisk specifikation över vad de immateriella tillgångarna bestod av samt en närmare beskrivning av på vilket sätt dessa tillgångar var till nytta för bolaget. Varken dokumentationen eller vad A-son anfört om sina granskningsinsatser tyder på att han vidtagit tillräckliga åtgärder i detta avseende.

A-son har i maj 1996 (närmare datering saknas) skrivit till bolagets styrelse med anledning av sina iakttagelser i samband med revisionsarbetet. I skrivelsen föreslår A-son att bolaget skall öka avskrivningstakten så att de immateriella tillgångarna skrivs av på fem, istället för tio, år. Han påpekar även bl.a. att bolaget har problem med lönsamhet, likviditet, produktion och försäljning samt att försäljningen under år 1996 "hittills varit alltför låg". Dessa uttalanden indikerar att A-son ansett att det förelåg en avsevärd risk att bolaget inte skulle nå upp till den budgeterade omsättningen om 70 Mkr för år 1996. Eftersom värderingen av de immateriella tillgångarna till stor del grundades på bolagets antaganden om framtida omsättning kan det ifrågasättas om inte A-son, med hänsyn till utvecklingen i bolaget under våren 1996, även borde ha övervägt frågan om nedskrivning av balanspostens värde.

A-son har, trots ovan nämnda tveksamheter, godtagit bolagets redovisning. RN konstaterar att inte några av de överväganden han hänvisat till som grund för detta ställningstagande finns dokumenterade. RN anser inte att A-son genom sin allmänt hållna beskrivning av utförd granskning gjort sannolikt att åtgärderna haft den inriktning och omfattning som krävts för att han skulle få underlag för en välgrundad bedömning av tillgångarnas värde (jfr. motiveringen beträffande varulagret ovan).

RN finner slutligen att A-son, mot bakgrund av den kännedom han hade om utvecklingen i bolaget efter balansdagen, borde ha verkat för att förvaltningsberättelsen skulle få en betydligt mer försiktig utformning i fråga om bolagets framtidsutsikter.

Disciplinärende dnr 2000-1039

Även detta ärende bygger på en underrättelse från Skattemyndigheten i X-stad. Skattemyndigheten har ifrågasatt A-sons revisionsinsatser i ett aktiebolag under räkenskapsåret 1997/98.

Skattemyndigheten har anfört bl.a. följande.

Enligt bokföringen har bolaget inte genomfört några transaktioner under det aktuella räkenskapsåret. I årsredovisningen har bolaget tagit upp tillgångar om totalt 83 000 kr. Tillgångarna utgjordes av varulager (56 000 kr) samt inventarier (27 000 kr). Posterna värderades till exakt samma belopp vid räkenskapsårets ingång som per bokslutsdagen.

A-son har i sin revisionsberättelse, daterad den 25 oktober 1998, angett att han i en skrivelse till bolagets styrelse påtalat att "avskrivning av inventarier skall göras enligt plan, samt att lagerinventering synes saknas". Skattemyndigheten anser att det kan ifrågasättas om A-son med hänsyn till omständigheterna har haft grund för att tillstyrka fastställande av balans- och resultaträkningen. Bolaget försattes i konkurs under år 2000. Vid konkurs-utbrottet saknades såväl lager som inventarier.

A-son har anfört bl.a. följande.

Han kontrollerade inventarierna genom att pricka fakturor mot bolagets huvudbok. Vad beträffar varulagret har han "med hänsyn tagen till det låga lagervärdet samt med hänsyn till bruttovinstprocent accepterat bolagsföreträdarens uppgifter om lagret". Vid tidpunkten för revisionen hade verksamhet påbörjats och bolaget stod i begrepp att höja aktiekapitalet. Det

fanns inga verifikationer avseende den tid då bolaget varit vilande. Med hänsyn till nämnda förhållanden anser A-son att han genom skrivningen i revisionsberättelsen tillräckligt klart markerat att tillgångarnas värde var tveksamt. Vad som inträffat efter revisionens slutförande och i samband med bolagets konkurs kan inte han lastas för.

RN gör följande bedömning.

Vad beträffar inventarierna har A-son uppgett att han prickat fakturor mot huvudboken. Bolaget har dock inte anskaffat några inventarier under det aktuella räkenskapsåret. Genomförd granskning synes alltså enbart ha avsett transaktioner hänförliga till tidigare år. A-son har inte ens påstått att han vidtagit några åtgärder för att förvissa sig om att inventarierna fortfarande existerade och att de tillhörde bolaget.

Mot bakgrund av att varulagret utgjorde ca 67 procent av bolagets totala tillgångar och att någon försäljning inte förekommit under räkenskapsåret framstår A-sons förklaring, att han med hänsyn till det låga lagervärdet och till bruttovinstprocenten accepterade företagsledningens uppgifter om lagret, som anmärkningsvärd. A-son har inte närmare redogjort för vilka uppgifter han erhållit från bolaget. Den omständigheten att han i revisionsberättelsen gett uttryck för osäkerhet när det gäller en så pass grundläggande fråga som om lagret inventerats eller inte indikerar dock att han saknat tillräckligt underlag för att kunna ta ställning till varulagrets existens och värde.

Sammantaget finner RN att utredningen visar att A-son inte genomfört tillräckliga granskningsåtgärder för att kunna bedöma bolagets tillgångar. Han har därmed inte heller haft grund för sitt tillstyrkande avseende fastställande av bolagets resultat- och balansräkning.

RN:s sammanfattande bedömning och disciplinär åtgärd

RN finner det utrett att det förelegat brister i A-sons sätt att organisera verksamheten vid revisionsbyrån. Detta gäller främst hans sätt att planera och leda revisionsarbetet. RN har emellertid även funnit vissa brister i revisionsbyråns administrativa rutiner.

Vad beträffar A-sons sätt att genomföra sina revisionsuppdrag vill RN återigen framhålla att avsaknaden av dokumentation över planering, riskbedömning och ett betydande antal av de granskningsåtgärder A-son hänvisat till, medfört stora svårigheter för RN att genomföra en tillfredsställande analys av revisionsarbetet. RN anser dock att det i samtliga tre disciplinärenden är utrett att A-sons granskning i flera väsentliga avseenden varit otillräcklig. Vad som framkommit indikerar bl.a. att han generellt i alltför hög grad förlitat sig på kontroller som utförts av de redovisningsbyråer hans revisionsklienter anlitat. RN har i ett par fall funnit konkreta belägg för att så varit fallet.

Det förhållandet att A-son till stor del underlåtit att dokumentera revisionsarbetet i enlighet med gällande föreskrifter utgör i sig ett allvarligt åsidosättande av en revisors skyldigheter. Att A-son i ett tidigare tillsynsärende (DNR REV 161/87, se ovan) erhållit kritik för sitt sätt att dokumentera granskningsarbetet utgör härvid en försvårande omständighet.

I det nyss nämnda tillsynsärendet konstaterade Kommerskollegium även att A-sons granskning i det då aktuella revisionsuppdraget varit mycket bristfällig och att han vidare gjort sig skyldig till överträdelse av aktiebolagslagens jävsbestämmelser. Kollegiet angav i beslutet att man "allvarligt övervägt att upphäva A-sons godkännande som revisor" men stannade slutligen för att meddela A-son en varning.

Vid en samlad bedömning av vad som framkommit i de ärenden som nu är föremål för prövning finner RN att A-son har åsidosatt sina skyldigheter som revisor i sådan utsträckning att det finns anledning att ifrågasätta hans lämplighet som revisor. RN har därför allvarligt övervägt

att upphäva A-sons godkännande som revisor men låter påföljden stanna vid en varning jämte åläggande att till staten erlägga straffavgift.

Med stöd av 22 § andra stycket revisorslagen meddelar RN A-son varning. Med stöd av 22 § fjärde stycket samma lag åläggs A-son att till staten betala en straffavgift om tjugofemtusen kronor.

Ärendet har avgjorts av Revisorsnämndens ordförande Lennart Grufberg samt ledamöterna Vilhelm Andersson, Arne Bækkevold, Elisabet Fura-Sandström, Klas-Erik Hjorth, Jan-Erik Moreau, Claes Norberg, Kerstin Nyquist och Gunnar Widhagen. Vid den slutliga handläggningen har i övrigt närvarit kanslichefen Christer Lefrell, chefsjuristen Per Eskilsson, revisionsdirektören Eva Haage samt avdelningsdirektören Fredrik Bengtsson, föredragande.