

D 2/05

Dåvarande Skattemyndigheten i X-stad har inkommit till Revisorsnämnden (RN) med en underrättelse rörande godkände revisorn A-son. RN har därför öppnat ett disciplinärende (dnr 2003-1383) vilket behandlas i avsnitt 1. Vidare har RN genomfört en systematisk och uppsökande tillsyn (SUT) som gäller A-sons revisionsarbete. Med hänsyn till vad som framkommit i SUT-ärendet har detta överförs till ett disciplinärende (dnr 2004-1527) vilket behandlas i avsnitt 2. Därefter görs i avsnitt 3 en sammanfattande bedömning av de två ärendena.

Skattemyndighetens underrättelse avser A-sons revisionsarbete i ett aktiebolag för räkenskapsåren den 3 oktober 2000 – 31 augusti 2001 och den 1 september 2001 – 31 augusti 2002. RN:s granskning av A-sons revisionsarbete, inom ramen för SUT, har i samtliga fall avsett räkenskapsår som har avslutats efter den 31 december 2001.

Revisorslagen (2001:883) trädde i kraft den 1 januari 2002, då lagen (1995:528) om revisorer upphörde att gälla. Samtidigt trädde RN:s föreskrifter (RNFS 2001:2) om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet i kraft, varvid RN:s föreskrifter (RNFS 1997:1) om villkor för revisorers och revisionsbolags verksamhet samt om godkännande, auktorisation och registrering upphörde att gälla. Enligt punkt 3 i övergångsbestämmelserna till den nya lagen respektive punkt 2 i övergångsbestämmelserna till de nya föreskrifterna skall en fråga om disciplineringripande mot en revisor på grund av en åtgärd eller underlåtenhet före lagens respektive föreskrifternas ikraftträdande prövas enligt äldre bestämmelser, om inte en prövning enligt de nya bestämmelserna är förmånligare för revisorn. Med stöd härav tillämpar RN i förevarande fall de äldre bestämmelserna i de delar som avser tid före den 1 januari 2002.

Dnr 2003-1383

Skattemyndighetens underrättelse

Av skattemyndighetens underrättelse och övriga handlingar i ärendet framgår bl.a. följande. Det i underrättelsen aktuella bolaget, budbolaget, bildades i oktober 2000 och bedriver verksamhet inom transport och budservice. Skattemyndighetens revision har omfattat räkenskapsåren 2000/01 (bolagets första räkenskapsår) och 2001/02. A-son, som har varit vald revisor i budbolaget, har för de två aktuella räkenskapsåren avgett rena revisionsberättelser med undantag för att han i sin revisionsberättelse för år 2000/01 har kommenterat att årsredovisningen var för sent avlämnad. Bolaget har för de två räkenskapsåren redovisat en omsättning om 3,2 mnkr respektive 2,9 mnkr. Skattemyndigheten har vid sin skatterevision funnit att betydande brister har förekommit i bolagets redovisning under de båda räkenskapsåren. För många bokföringstransaktioner finns endast bokföringsorder som underlag.

Vad först gäller räkenskapsåret 2000/01 har skattemyndigheten konstaterat att det under stora delar av räkenskapsåret har förekommit underskott på kassakontot ”vilket i praktiken inte är möjligt”. Bl.a. har kostnader för samma resa i flera fall kostnadsförts inte bara en gång utan upp till fyra gånger. Härvid har kassakontot felaktigt belastats (krediterats) flera gånger. Bolaget har hävdatt att man i gengäld har saknat biljetter för vissa resor och därför inte alls har kostnadsfört dessa. Före bokslutstransaktionerna, inför balansdagen den 31 augusti 2001, fanns en kassabehållning om ca 700 000 kr. En stor del av detta belopp, eller ca 686 000 kr, ombokades från kassakontot till kundfordringars konto vilket innebar att underskottet på det senare kontot

elimineras. Av bokföringen kan dock inte utläsas att motsvarande belopp har intäktsförts varken tidigare eller i samband med att den löpande bokföringen avslutades. Vidare har skattemyndigheten funnit att det hade förekommit ett antal luckor i budbolagets fakturanummerserie, dvs. serien var inte obruten.

Även på kundfordringars konto förekom underskott under stora delar av respektive räkenskapsår. Vad gäller kundfordringar har skattemyndigheten konstaterat att bolagets sista transaktioner på kontot för år 2000/01 har inneburit att kundfordringar om ca 580 000 kr (inklusive mervärdesskatt) har bokförts med kassa eller leverantörsskulder som motkonto. Dessa bokningar har därför inte påverkat vare sig bolagets intäkter eller utgående mervärdesskatt. Allt detta visar enligt skattemyndighetens bedömning att det har förekommit affärshändelser som inte har bokförts korrekt eller inte har bokförts alls. Skattemyndigheten bedömer att bolaget för taxeringsåret 2002 har underlåtit att intäktsföra ett belopp om 580 000 kr och att bolagets kontantkassa per balansdagen den 31 augusti 2001 borde ha uppgått till ett 500 000 kr högre belopp än vad som har bokförts. Även för räkenskapsåret 2001/02 har förekommit stora kassaunderskott, felaktiga krediteringar av kassakontot i samband med biljettinköp samt luckor i fakturanummerserien. Vid båda räkenskapsårens slut har saldot på kassakontot uppgått till noll kronor. Sista transaktionen för respektive år har varit ombokning av kassaunderskott till skuld till företagsledaren.

Vid avstämning mellan lämnade skattedeclarationer och kontrolluppgifter har skattemyndigheten konstaterat att det har förekommit differenser såväl inkomståret 2000 som 2001. Skattemyndigheten har även funnit flera felaktigheter avseende mervärdesskatt.

Sammanfattningsvis konstaterar skattemyndigheten att det under båda de aktuella räkenskapsåren har förekommit så stora brister i bolagets redovisning att det inte har varit möjligt att på ett tillfredsställande sätt kontrollera bolagets intäktsredovisning samt resultat och ställning. Mot bakgrund av vad som hade framkommit vid skatterevisjonen ifrågasätter skattemyndigheten A-sons agerande som revisor i bolaget.

A-son har anfört bl.a. följande.

Hans uppdrag som revisor i budbolaget började när bolaget registrerades och varade under två räkenskapsår. Bolagets räkenskaper sköttes av dels företagsledaren, dels en redovisningsbyrå. A-son säger sig ha goda erfarenheter av att samarbeta med redovisningsbyrån och ansåg sig ”på goda grunder kunna förutsätta att de gjorde den löpande kontrollen på ett riktigt sätt”. Förvärvet av en rörelsegren från ett annat bolag ledde, enligt A-son, till komplicerade avräkningsförhållanden mellan bolagen och var skälet till flera av de frågor som skattemyndigheten har tagit upp. Dessutom hade budbolagets företrädare begränsade kunskaper i bokföring och problem med att hantera bolagets faktureringsprogram. Detta ledde enligt A-son till att bokföringen under det första räkenskapsåret kom att utföras av företagsledaren ”närmast enligt kontantprincipen”. A-son säger sig ha gjort vad han kunde ”för att försöka reda ut de frågetecken som förelåg”. Hans påpekanden dokumenterades dock inte skriftligt under det första året. A-son har uppgett att han i februari 2003 tillställde styrelsen sina anmärkningar men att han avstod från anmärkning i revisionsberättelsen eftersom han såg problemen ”mest som en periodiseringsfråga”.

A-son har noterat att vissa fakturanummer saknades i bokföringen och att det ständigt var problem att i rätt tid erhålla underlag. Han har uppgett att företagsledaren hade svårt att hantera bl.a. kreditfakturer i programmet. Detta var en förklaring till den brutna fakturaserien och de saknade fakturorna, dvs. det rörde sig enligt A-son om avsaknad av kreditfakturer och var inte fråga om undanhållna intäkter. Han säger sig ha uppmärksammat att intäkter bokfördes för sent. A-son har i efterhand, efter att ha tagit del av RN:s föreläggande i det här aktuella disciplin-

ärendet, gjort en genomgång av de saknade fakturorna och har anfört att det ”finns förklaringar till de flesta saknade fakturorna”.

Vidare har A-son uppgett att det förelåg brister också beträffande bolagets redovisning av kundfakturor, även detta på grund av företagsledarens begränsade kunskaper. I de fall inbetalningar inte omedelbart kunde härledas till kundfordringar bokfördes de av redovisningsbyrån som en ökning av kassan och en minskning av kundfordringarna. Detta innebar, enligt A-son, att det uppstod ett negativt saldo på kontot för kundfordringar.

Vad därefter gäller de negativa kassasaldona har A-son bl.a. förklarat dessa med att kassakontot hade använts för avräkning med det bolag från vilket budbolaget hade förvärvat en rörelsegren. Kassan skrevs ned med samma belopp som skulderna till detta bolag skrevs ned. A-son har anfört att ett avräkningskonto rätteligen borde ha lagts upp i stället. Ett annat skäl till det negativa kassakontot var enligt A-son att företagsledaren redovisade löner och andra kontanta utlägg för bolagets räkning via kassan i stället för som bolagets skuld till företagsledaren. A-son har tillagt att såvitt han kände till hade bolaget inte någon kontantförsäljning.

Vad beträffar skatter och avgifter har A-son uppgett att hans kontroller av inbetalningar enligt skattedeklarationer mot inbetalningar enligt huvudboken ledde fram till slutsatsen att för räkenskapsåret 2000/01 hade redovisning skett till skattemyndigheten ”med rätt belopp och vid rätt tillfälle”. A-son har inte kommenterat vare sig att differens fanns på källskattekotot eller att denna hade bokats bort mot kassakontot. A-son har inte heller kommenterat det stora antalet betalningsuppsmaningar från skattemyndigheten som finns i hans dokumentation.

RN:s överväganden om A-sons dokumentation

De handlingar som A-son har tillställt RN utgörs, förutom av årsredovisning och A-sons revisionsberättelse, av granskningsplan, riskanalys och oberoendeanalys. Enligt granskningsplanen skulle A-son båda räkenskapsåren inrikta sin revision mot analytisk granskning av resultaträkningen, verifiering av balansräkningens poster, verifikationsgranskning, kontroll av betalning av skatter och avgifter samt förvaltningsrevision. Dokumentationen avseende A-sons granskning av enskilda resultat- och balansposter utgörs av standardiserade arbetsprogram. Efter olika åtgärds slag finns i respektive arbetsprogram inskrivet Ja, Nej, U.a. (utan anmärkning) eller U.å. (utan åtgärd) kompletterat med kortfattade kommentarer. Även eventuell förvaltningsrevision har dokumenterats endast genom noteringarna U.a. eller ET vid åtgärder på checklistor. Hur granskningen har utförts och vad den mer konkret har omfattat går ofta inte att utläsa.

A-son har vid sin revision av budbolaget för räkenskapsåret 2000/01 bl.a. antecknat att han hade granskat verifikationer för tre månader och att bokföringen ibland var ”lite eftersläpande” samt att det fanns ”smärre belopp som [kunde] vara privata kostnader”. A-sons slutsats blev dock att granskningen tydde på en ”tillfredsställande löpande redovisning”. Såvitt framgår av det material som har insänts till RN hade A-son inte utökat sin substansgranskning trots iakttagelserna om eftersläpande bokföring och privata kostnader eller ens övervägt utökade granskningsinsatser.

Av dokumentationen kan inte heller utläsas att A-son har gjort någon granskning av bolagets resultaträkning. Han drog dock slutsatsen att ”resultaträkningen synes rimligt redovisad”. Vilken grund han hade för denna slutsats framgår inte. Vad gäller kundfordringar finns endast noterat att viss betalningskontroll hade utförts. Såvitt framgår av dokumentationen hade A-son inte uppmärksammat att kontona för kundfordringar och kassa hade haft negativa saldon under stor del av räkenskapsåret och inte heller bedömt riktigheten av de betydande omföringar som hade skett mellan kassakontot samt kontona för kundfordringar och leverantörsskulder i samband med att den löpande bokföringen avslutades. Han har endast antecknat att respektive post ”synes

rimligt redovisad". Däremot förefaller han ha gjort vissa kontroller i efterhand, utifrån skattemyndighetens sammanställning över saknade fakturor.

Av A-sons dokumentation framgår att sociala avgifter hade bokförts enligt kontantprincipen samt att det fanns en differens på kontot för innehållen källskatt som i samband med arbetet för att avsluta årets bokföring hade korrigerats mot kassakontot. Såvitt framgår av de handlingar som har tillställts RN har A-son inte reagerat vare sig över differensen på kontot för källskatt eller att denna hade bokats bort över kassakontot. Däremot har A-son antecknat att bolaget skulle göra självrättelser av mervärdesskatt bl.a. på grund av fel som hade uppkommit vid byte av bolagets bilar.

Vad därefter gäller revisionen för räkenskapsåret 2001/02 har A-son på en s.k. slutkontrollista antecknat att det hade förekommit eftersläpningar i intäktsredovisningen men att "felen [var] periodiseringsfel och inte av väsentlig betydelse". Vilken grund han hade för denna slutsats framgår inte. A-son har vidare noterat att bolagets intäkter hade "fått kontrolleras i efterhand då uppbokning skett med ledning av betalningar". Såvitt framgår av arbetsprogram hade A-son inte heller vid sin revision av detta räkenskapsår uppmärksammat att kontona för kundfordringar och kassa hade haft negativa saldon under en stor del av året och inte heller försökt att bedöma riktigheten av de betydande omföringar som hade skett mellan å ena sidan kassakontot och å andra sidan kontona för kundfordringar och leverantörsskulder i samband med att den löpande bokföringen avslutades.

Efter sin revision av bolaget för år 2001/02 har A-son i en kortfattad rapport till bolagets styrelse påtalat att han hade funnit brister som han ville fästa styrelsens uppmärksamhet på. Han påpekade sålunda att bokföringen av kundfakturor och leverantörsskulder ibland hade skett för sent och att redovisningen därmed inte uppfyllde bokföringslagens krav på att fordran och skuld skall bokföras när de uppkommer. Såväl kundfakturor som leverantörsskulder hade bokförts i efterhand, i samband med att räkenskapsårets löpande bokföring hade avslutats. Slutligen finns i dokumentationen för år 2001/02 odaterade dokument med beskrivningar av de brister som skattemyndigheten har uppmärksammat. Av A-sons dokumentation kan inte utläsas att han har utfört några egna revisionsåtgärder för att komma fram till dessa slutsatser.

Av A-sons handlingar framgår vidare att ett belopp motsvarande vad som hade rättats i mervärdesskattedeclarationen för juni 2001 kvarstod som skuld per balansdagen den 31 augusti 2002. Slutligen framgår av kontoutdrag från skattemyndigheten att bolaget under räkenskapsåret 2001/02 hade fått ett flertal betalningsuppsmaningar, daterade i november 2001 samt i mars, maj, juli och augusti 2002. A-son har antecknat att hans granskning enligt gjorda urval inte tydde på några brister i företagets redovisning av mervärdesskatt respektive arbetsgivaravgifter och innehållen skatt. Han har dock noterat följande: "Betalning av källskatt och avgifter sen i ett fall."

RN gör följande bedömning av ärendet.

Av 10–14 §§ i 1997 års föreskrifter (RNFS 1997:1) framgick att en revisor var skyldig att dokumentera sina revisionsuppdrag. Dokumentationskyldigheten framgår numera av 24 § revisorslagen och 2-5 §§ Revisorsnämndens föreskrifter (RNFS 2001:2) om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet. Revisionsdokumentationen skall innehålla sådan information som är väsentlig för att revisorns revisionsåtgärder skall kunna bedömas i efterhand. RN konstaterar att A-son inte har uppfyllt dokumentationskraven vare sig enligt tidigare föreskrifter eller enligt revisorslagen och nuvarande föreskrifter. Av de mycket kortfattade kommentarer A-son har antecknat i anslutning till olika granskningsåtgärder framgår inte varpå han har grundat sina slutsatser dvs. det kan inte utläsas hur granskningen har utförts eller vad den har omfattat. Inte heller framgår vilka iakttagelser som har gjorts. Den dokumentation som A-son har

gett in till RN ger inte belägg för att han, beträffande väsentliga resultat- och balansposter, har utfört någon godtagbar revision.

Enligt 5 kap. 2 § bokföringslagen (1999:1078) skall kontanta in- och utbetalningar bokföras senast påföljande arbetsdag. Andra affärshändelser skall bokföras så snart det kan ske. Av 4 kap. 1 § nämnda lag framgår bl.a. att ett bolag skall se till att det finns verifikationer till alla bokföringsposter. Som framgått ovan var budbolagets bokföring mycket bristfällig såväl år 2000/01 som år 2001/02 och uppfyllde inte grundläggande krav i bokföringslagen. Såvitt framgår av A-sons dokumentation var hans revisionsåtgärder för år 2000/01 mycket begränsade. Av dokumentationen framgår dock att han i vart fall observerade att viss eftersläpning fanns i bokföringen och att vissa smärre belopp som hade kostnadsförts i bolaget kunde vara privata. Enligt RN:s mening var detta indikationer som enligt god revisions sed borde ha föranlett A-son att utöka sina granskningsinsatser. Såvitt framgår av dokumentationen har emellertid de brister som A-son konstaterat inte föranlett honom att utöka sina revisionsinsatser eller ens avrapportera bristerna till styrelsen. Först efter sin revision av år 2001/02 upprättade A-son en kortfattad promemoria, fyra meningar, till styrelsen.

RN konstaterar att A-son inte, vare sig genom dokumentation eller på annat sätt har verifierat att han har utfört några godtagbara revisioner av budbolaget för de här aktuella räkenskapsåren. De brister som han dock observerade vid sin revision av bolaget för år 2000/01 borde ha föranlett honom att utöka sina granskningsinsatser. Vad gäller år 2001/02 hade A-son uppmärksammat ytterligare brister. RN finner att bristerna i bolagets redovisning var så allvarliga såväl år 2000/01 som år 2001/02 att A-son skulle ha anmärkt på dessa i respektive revisionsberättelse.

RN finner sammanfattningsvis att A-sons granskningar av budbolaget för åren 2000/01 och 2001/02 har varit mycket bristfälliga och att hans dokumentation inte uppfyller lagstadgade krav. Slutligen har han underlåtit att i sina revisionsberättelser för dessa år anmärka på att bolagets bokföring inte uppfyllde bokföringslagens krav och att bolaget, i vart fall år 2001/02, inte på ett korrekt sätt hade hanterat skatter och avgifter.

Dnr 2004-1527

Bakgrund

Genom systematisk och uppsökande tillsyn (SUT) informerar sig Revisorsnämnden (RN) om kvaliteten i revisorers och revisionsbolags verksamhet. Som ett led i denna tillsyn har RN undersökt förutsättningarna för vissa kvalificerade revisorer att genomföra revisioner av godtagbar kvalitet. A-son är en av dessa revisorer och har skriftligen fått besvara ett antal frågor. För att få underlag för en kvalitetsbedömning av A-sons revisionsarbete har RN även tagit del av hans dokumentation av senast utförd revision i fyra aktiebolag, nämligen i livsmedelsbolaget (räkenskapsåret den 1 september 2001 – 31 augusti 2002), järnhandelsbolaget (räkenskapsåret 2002), skobolaget (räkenskapsåret den 1 september 2001 – 31 augusti 2002) och fiberbolaget (räkenskapsåret den 1 maj 2001 – 30 april 2002). A-son har i samtliga fyra fall avgett rena revisionsberättelser. Med hänsyn till vad som har framkommit i SUT-ärendet har RN beslutat att överföra detta till ett disciplinärende. De iakttagelser som har legat till grund för detta beslut har sammanfattats i en promemoria över vilken A-son har yttrat sig.

A-sons oberoende som revisor m.m.

A-son hade när SUT-ärendet initierades 187 aktiva revisionsuppdrag. Han utövar sin revisionsverksamhet i A-sons Revisionsbyrå AB (revisionsbyrån). Endast A-son är verksam i revisionsbyrån.

I ärendet har framkommit att A-son är vald revisor i en redovisningsbyrå och i denna byrås dotterbolag. Dessa två redovisningsbyråer handhar redovisningen åt sex av A-sons revisionsklienter. A-son har till RN insänt oberoendeanalyser över sina revisionsuppdrag i redovisningsbyråerna. På dessa dokument har antecknats att det saknas omständigheter som kan utgöra hot eller jäv. A-son har uppgett att revisionsbyråns totala arvoden för dessa sex revisionsklienter uppgår till ca 3,4 procent av revisionsbyråns omsättning. A-son har i sitt yttrande över RN:s promemoria anført att han inte anser att det har varit felaktigt att inneha uppdraget som revisor i redovisningsbyrån och dess dotterbolag. Han har dock tillagt att ”nu gällande revisionsstandard har medfört” att han kommer att lämna dessa två revisionsuppdrag.

RN gör följande bedömning.

Enligt 21 § revisorslagen skall en revisor avböja eller avsäga sig ett revisionsuppdrag om det finns något förhållande av sådan art att det kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet – om det inte i det enskilda fallet föreligger sådana omständigheter eller har vidtagits sådana åtgärder som medför att det inte finns anledning att ifrågasätta hans eller hennes opartiskhet eller självständighet. RN har i ett flertal tidigare beslut i disciplinärenden uttalat att förtroendet för en revisors opartiskhet och självständighet kan rubbas av att revisorn innehar revisionsuppdrag samtidigt i en redovisningsbyrå och i denna byrås redovisningsklienter. Den praxis som har utvecklats med stöd av den äldre lagen om revisorer gäller i fall som detta även vid tillämpning av den nya revisorslagen. Det är inte fråga om någon ny ”revisionsstandard”. Det har i detta fall inte framkommit något som tyder på att det har förelegat sådana särskilda omständigheter eller att A-son har vidtagit sådana åtgärder som medför att det inte har funnits anledning att ifrågasätta hans opartiskhet eller självständighet. RN konstaterar att A-son har brutit mot revisorslagens regler om revisorers opartiskhet och självständighet.

A-sons revisionsarbete

Dokumentation

RN har begärt att få ta del av all A-sons revisionsdokumentation över de inledningsvis nämnda fyra revisionsuppdragen. De handlingar som A-son har tillställt RN är respektive klients årsredovisning och A-sons revisionsberättelse, granskningsplaner, riskanalyser och oberoendeanalyser. Dokumentationen av A-sons granskning av enskilda resultat- och balansposter utgörs av standardiserade arbetsprogram. Efter olika åtgärdsslag finns i respektive arbetsprogram inskrivet Ja, Nej, U.a. (utan anmärkning) eller U.å. (utan åtgärd) kompletterat med kortfattade kommentarer. Hur granskningen har utförts och vad den mer konkret har omfattat går inte att utläsa. Inte heller kan av dokumentationen utläsas att A-son i något fall har granskat väsentliga beslut, åtgärder och förhållanden i respektive bolag, dvs. vad som inryms i begreppet förvaltningsrevision.

A-son har anført att han utför revisionerna själv och att han anser att hans slutsatser i arbetsprogrammen har varit tillräckliga som underlag för hans ställningstaganden. Han har uppgett att dokumentationen har utökats endast vid avvikelser eller frågetecken. Han säger sig ha insett att hans granskningsinsatser inte framgår av dokumentationen men hävdar att han har genomfört granskningar och att han numera dokumenterar mer utförligt. A-son har i sitt yttrande över RN:s promemoria i SUT-ärendet tillagt att han anser att hans dokumentation uppfyller de

krav som förelåg vid den aktuella tidpunkten och att dokumentationen ser ut på ett sätt som var praxis vid denna tidpunkt. Han har också anfört att ”det förhållandet att kraven på dokumentering idag har höjts väsentligt” inte bör innebära att högre krav ställs på honom än vad som var aktuellt vid den period som har granskats.

RN konstaterar att A-sons dokumentation i de av RN granskade revisionsuppdragen är mycket bristfällig. Av dokumentationen kan inte utläsas att A-son har utfört någon godtagbar revision vare sig av väsentliga resultat- och balansposter eller av bolagens förvaltning. Det bör framhållas att samtliga A-sons revisioner i de i SUT-ärendet aktuella bolagen har utförts efter den 1 januari 2002 då revisorslagen och RN:s nuvarande föreskrifter trädde i kraft.

Varulager

Posten varulager redovisades i **livsmedelsbolaget** med 882 000 kr (24 procent av balansomslutningen). Den revisionsdokumentation som A-son har tillställt RN består av en inventeringslista samt ett arbetsprogram på vilket har antecknats u.a. efter olika åtgärder. Att någon granskning har skett av lagrets existens och värde kan inte utläsas. A-son har uppgett att bolaget har en ”onlineuppkoppling” med ett grossistbolag och därför kan ta fram en dagsaktuell lagerlista samt att inläsning i systemet sker på bokslutsdagen med hjälp av streckkoder. A-son har aldrig närvarit vid någon inventering men har anfört att han har kontrollerat rutinen för inventering i samband med besök i butiken. Hur denna kontroll har skett har han inte uppgett. Han har inte heller till RN insänt några handlingar som verifierar hans uppgifter.

I **järnhandelsbolaget** upptogs posten varulager till 2,2 mnkr (81 procent av balansomslutningen) vilket var en ökning med 571 000 kr jämfört med föregående år. Den revisionsdokumentation som har tillställts RN består av ett inventeringsintyg samt inventeringslistor på vilka A-sons signatur finns vid ett fåtal poster. Vidare finns ett arbetsprogram på vilket har antecknats u.a. efter olika åtgärder. Att någon granskning har skett av lagrets existens och värde kan inte utläsas. A-son har anfört att ”lagret fysiskt granskats både vid bokslut och löpande” vid hans besök på företaget. Hur denna ”fysiska granskning” har utförts och omfattningen av denna har A-son inte förklarat. Han har inte någon gång närvarit vid någon inventering men säger sig ha gjort en ”fysisk inspektion” efter bolagets inventering den 6 mars 2003. Han har inte heller genom kompletterande dokumentation verifierat dessa uppgifter. A-son har tillagt att han dessutom har utfört en priskontroll av 32 poster med större belopp.

Posten varulager redovisades i **skobolaget** med 1 036 000 kr (85 procent av balansomslutningen). Den revisionsdokumentation som har tillställts RN består av ett inventeringsintyg samt inventeringslistor på vilka A-sons signatur finns vid vissa priser. Vidare finns ett arbetsprogram på vilket har antecknats u.a. efter olika åtgärder. Att någon granskning har skett av lagrets existens och värde kan inte utläsas. A-son har anfört att han har närvarit vid en inventering i samband med ett periodbokslut och då kontrollerat rutinerna för inventering. A-son har inte förklarat vare sig vilket periodbokslut han avser, hur eventuell granskning har skett eller omfattningen av denna. A-son har tillagt att han dessutom har gjort en priskontroll av 41 artiklar samt analyserat bruttovinster. Han har inte genom dokumentation verifierat några av sina uppgifter

RN gör följande bedömning.

Varulagret var den mest väsentliga posten i järnhandelsbolaget och skobolaget samt en viktig tillgångspost i livsmedelsbolaget. A-son har därför vid utförandet av sina revisioner haft anledning att ägna posten varulager särskild uppmärksamhet. Vid granskning av ett varulager skall revisorn bland annat försäkra sig om att tillgången existerar. Revisorn bör i första hand

närvara vid lagerinventeringen per balansdagen och stämma av de uppgifter som därvid framkommer mot lagerredovisningen. I andra hand kan revisorn göra en egen uppföljande kontroll av lagret – en form av inventering – i nära anslutning till balansdagen. I sådant fall skall revisorn genom att studera lagerrörelser bedöma lagrets existens per balansdagen. Det kan godtas att revisorn enstaka år begränsar sig till att följa upp hur lagerinventeringen har skett, vilka instruktioner som har funnits och vilka som har deltagit vid inventeringen. Detta gäller dock under förutsättning att revisorn tidigare år har bedömt inventeringsrutinerna och har testat dessa. Av A-sons uppgifter framgår att han aldrig har närvarit vid någon lagerinventering i livsmedelsbolaget och järnhandelsbolaget. Han har inte heller verifierat att han har närvarit vid någon inventering i skobolaget. A-son har inte genom någon dokumentation visat att han på annat sätt har kontrollerat bolagens rutiner för inventering. Att begränsa sin granskning till priskontroller och analyser av bruttovinster ger inte underlag för en tillförlitlig bedömning av ett varulagers existens och därmed inte heller för dess värde. Med beaktande av att varulagret i järnhandelsbolaget utgjorde 81 procent och i skobolaget 85 procent av respektive bolags redovisade tillgångar finner RN att A-son inte har haft tillräcklig grund för att tillstyrka fastställande av dessa bolags resultat- och balansräkningar och att han därmed inte heller har haft underlag för att tillstyrka respektive förslag till vinstdisposition.

Leverantörsskulder

Leverantörsskulder redovisades med inte oväsentliga belopp. Posten togs i **livsmedelsbolaget** upp till 1,2 mnkr (31 procent av balansomslutningen), i **järnhandelsbolaget** till 318 000 kr (12 procent av balansomslutningen) och i **skobolaget** till 784 000 kr (65 procent av balansomslutningen). Den enda dokumentationen i respektive bolag utgörs av en reskontra utan noteringar samt av ett arbetsprogram på vilket u.a. har antecknats efter olika granskningsåtgärder. A-son har avseende samtliga bolag anfört att granskning har skett mot leverantörsreskontra och leverantörsfakturer, att betalningskontroll har utförts samt att periodiseringskontroll har skett i samband med verifikationsgranskning. A-son har uppgett att han inte har några handlingar som kan styrka att kontroller har utförts.

RN gör följande bedömning.

RN konstaterar att A-son varken genom dokumentation eller på annat sätt har verifierat att han har utfört några godtagbara revisionsåtgärder beträffande en väsentlig skuldpost i de av RN granskade revisionsuppdragen. A-son har härmed åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

Datering av revisionsberättelse

A-sons revisionsberättelse för **livsmedelsbolaget** avseende räkenskapsåret den 1 september 2001 – 31 augusti 2002 är daterad den 20 november 2002. Risk- och väsentlighetsbedömning samt slutkontrolllista är daterade den 22 februari 2003. Balans- och resultatrapporter för år 2001/02 är daterade den 4 mars 2003. Vidare finns en kundreskontra daterad den 4 mars 2003. A-son har uppgett att datering är utskriftsdatum. Vad gäller kundreskontran utgjorde detta dokument, enligt A-son, ett revisionsbevis för år 2001/02. Utifrån detta konstaterade han att inga obetalda kundfordringar återstod per balansdagen. Han har tillagt följande: ”När detta konstaterades undertecknade jag revisionsberättelsen och observerade inte att den var daterad vid tidigare tidpunkt.”

RN gör följande bedömning.

Av god revisionssed följer att en revisionsberättelse bör dateras och undertecknas i omedelbar eller nära anslutning till granskningsarbetets avslutande och att den inte får avges förrän granskningen har avslutats. RN konstaterar att A-son har medgett att han beträffande livsmedelsbolaget i vart fall inte slutförde sin revision förrän den 4 mars 2003, dvs. utifrån dateringen av en kundreskontra. A-son har således daterat en revisionsberättelse innan granskningsarbetet hade avslutats. Han har härmed åsidosatt god revisionssed.

RN:s sammanfattande bedömning

I det först behandlade ärendet, dnr 2003-1383, har RN konstaterat att A-sons granskningsinsatser har varit otillräckliga och att han har underlåtit att i sina revisionsberättelser för de två aktuella räkenskapsåren anmärka på att bolaget inte hade följt grundläggande krav i bokföringslagen. Han har vidare underlåtit att, för i vart fall år 2001/02, anmärka på bolagets bristande hantering av skatter och avgifter. I det andra ärendet, dnr 2004-1527, har A-son beträffande flera revisionsuppdrag inte utfört någon godtagbar granskning av väsentliga resultat- och balansposter och därmed saknat grund för att tillstyrka fastställande av respektive bolags resultat- och balansräkning. Slutligen har RN beträffande de båda här behandlade ärendena funnit att A-son har underlåtit att dokumentera uppgivna granskningsåtgärder på föreskrivet sätt.

A-son har genom det anförda i hög grad och i grundläggande delar åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han skall därför meddelas en disciplinär åtgärd. Vad som framkommit i ärendena är av så allvarligt slag att omständigheterna måste anses som mycket graverande. Det finns därför särskilda skäl att både meddela A-son varning och ålägga honom att till staten betala en straffavgift.

Med stöd av 22 § andra stycket lagen (1995:528) om revisorer och 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883) meddelar RN A-son varning. Med stöd av 22 § fjärde stycket lagen om revisorer och 32 § fjärde stycket revisorslagen åläggs A-son att till staten betala en straffavgift om tjugofemtusen kronor.

Ärendet har avgjorts av Revisorsnämnden. I beslutet har deltagit f.d. domaren i Europadomstolen Elisabeth Palm, ordförande, hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, skattedirektören Vilhelm Andersson, auktoriserade revisorn Ulla Nordin Buisman, biträdande avdelningschefen Eva Ekström, godkände revisorn Klas-Erik Hjorth, utredningssekreteraren Jan-Erik Moreau, skattejuristen Kerstin Nyquist samt universitetslektorn Catarina af Sandeberg. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, revisionsdirektören Kerstin Stenberg samt chefsrevisorn Inger Blomberg som föredragit ärendet.