

## **D 19/09**

### **1 Inledning**

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en underrättelse från Skatteverket avseende auktoriserade revisorn A-son som föranlett myndigheten att öppna ett disciplinärende (dnr 2007-1528). A-son har vidare varit föremål för RN:s systematiska och uppsökande tillsyn (SUT). Vad som därvid framkommit, och som redovisas nedan, har föranlett RN att öppna ytterligare ett disciplinärende (dnr 2008-1300).

### **2 Underrättelse från Skatteverket (dnr 2007-1528)**

#### **2.1 Skatteverkets underrättelse**

Skatteverket har i sin underrättelse till RN ifrågasatt A-sons revision av ett aktiebolag som bedrev restaurangverksamhet (nedan benämnt restaurangbolaget). Bolaget hade den 1 maj – 30 april som räkenskapsår. Skatteverket har efter en skatterevision hos restaurangbolaget fastställt obetald skatt och obetalda arbetsgivaravgifter. I samband med omprövningsbeslutet har Skatteverket konstaterat betydande brister i restaurangbolagets redovisning. Skatteverket har bl.a. konstaterat att bolagets omsättning räkenskapsåret 2004/2005, vilken i årsredovisningen redovisades med ca 2 mnkr, har tagits upp med ett 700 000 kr för lågt belopp. Myndigheten har också kunnat konstatera orimliga under- respektive överskott på kassakontot. Bolaget har fram till den 23 november 2005 inte använt kassaregister. Skatteverket har också kunnat konstatera brister i bolagets interna kontroll. Trots orimliga kassaunderskott har bolaget inte företagit någon kassainventering.

#### **2.2 RN:s utredning**

RN:s utredning består, utöver Skatteverkets underrättelse med bilagor, bl.a. av A-sons yttranden till RN, restaurangbolagets årsredovisningar för räkenskapsåren 2003/04, 2004/05 samt 2005/06 samt A-sons revisionsberättelser avseende dessa räkenskapsår. RN har också inhämtat A-sons dokumentation avseende samma räkenskapsår.

A-sons revisionsberättelse för räkenskapsåret 2003/04 innehåller inga anmärkningar. Däremot framgår av hans påteckning på årsredovisningen för året att information om att årsredovisningen inte har avlämnats i rätt tid. I fråga om den interna kontrollen och intäktsredovisningen innehåller inte heller revisionsberättelserna för räkenskapsåren 2003/04 och 2004/05 några anmärkningar. Däremot innehåller revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2005/06 bl.a. följande anmärkningar.

”Felaktigheter kan finnas i den ingående balansen p g a osäkerheten och brister i den interna kontrollen avseende kontantförsäljningen och redovisning av löner föregående år.

En stor del av företagets försäljning utgörs av kontantförsäljning. Rutinen har förbättrats under året då en kassaapparat anskaffats för registrering. Med hänsyn till att bolaget under stor del av året inte registrerat

kontantförsäljningen på ett tillfredsställande sätt och det heller inte finns system som gjort det möjligt att kontrollera denna försäljning. Det finns inte heller några andra granskningsåtgärder som jag kunde vidta för att få betryggande säkerhet för att all kontantförsäljning var korrekt redovisad. Begränsningarna i möjligheterna att utföra revision gör att jag inte kan uttala mig om behovet av eventuella justeringar som skulle bli nödvändiga om jag hade kunnat granska bokföringen fullständigt och riktigheten när det gäller kontantförsäljningen.”

Av A-sons dokumentation framgår följande angående restaurangbolagets interna kontroll och intäktsredovisning. Inför revisionen av räkenskapsåret 2003/04 har han bedömt restaurangbolagets redovisnings- och kontrollsystem som otillräckliga och han rekommenderar därför att bolaget ska investera i en kassaapparat. I dokumentationen har vidare antecknats att granskning av den löpande bokföringen har gjorts genom stickprov av verifikationer samt kontroller av attester och konteringar. Slutsatsen är att den interna kontrollen är god eftersom en redovisningskonsult (nedan CL) har gjort redovisningen. A-sons dokumentation för året innehåller för övrigt inga revisionsbevis rörande granskning av intern kontroll och intäktsredovisning. Avseende det nästkommande räkenskapsåret innehåller A-sons dokumentation endast en anteckning om att kassaapparat trots påpekande saknas och att den löpande bokföringen har granskats genom kontroll av attester och konteringar. Av dokumentationen för räkenskapsåret 2005/06 framgår att ca 54 % av försäljningen har skett kontant samt att dokumentationen av försäljningen inte har varit bra tidigare. Vidare framgår att kontantredovisningen har bedömts som svår att granska och att den interna kontrollen har förbättrats genom att en kassaapparat har anskaffats under året.

A-son har till RN ingett en promemoria ställd till styrelsen i restaurangbolaget daterad den 25 september 2003. I denna anger A-son att det är svårt att följa bokföringen. Bl.a. uppvisar kassa och postgirot stora underskott medan checkräkningen visar överskott per den 30 april 2003. A-son har också ingett en revisionspromemoria avseende räkenskapsåret 2005/06 i vilken han har antecknat att det inte bör saknas några poster i resultaträkningen, ”men man kan inte vara helt säker”.

A-son har i sina yttranden till RN anfört följande.

För räkenskapsåret 2003/04, då den tidigare ägaren skötte verksamheten, hade A-son inga anmärkningar eller synpunkter på den interna kontrollen i företaget utan i stället på att företagets lönsamhet var dålig, att det registrerade aktiekapitalet var förbrukat och att kontrollbalansräkning inte hade upprättats. Företaget ansträngde sig till bristningsgränsen för att visa så bra resultat som möjligt och att redovisa så mycket intäkter som möjligt. A-son och hans medarbetare gjorde löpande granskning av den redovisning som redovisningskonsulten producerade och utförde även avstämningar av materialet mot underlag som kontoutdrag, kund- och leverantörsfakturor etc. Efter ägarskiftet blev det en positiv trend då kundkretsen utökades och företagets lönsamhet förbättrades markant.

Skatteverkets bedömning att omsättningen för räkenskapsåret 2004/05 tagits upp med ett 700 000 kr för lågt belopp behöver inte överensstämma med verkligheten. Detta beror på att Skatteverket vid sin beräkning utgår från schabloner som har fastställts för restaurangbranschen med avseende på råvarukostnaden i förhållande till försäljningen. Varje företag är unikt och det kan vara så att restaurangbolaget hade högre råvarukostnader än vad som är normalt. Det finns många restauranger i området och konkurrensen om kunderna är hård. För att göra goda luncher och vara bättre än konkurrenterna krävs att råvarorna är av yttersta kvalitet. Restaurangbolaget var känt för sin goda mat.

Han har utfört sina revisioner enligt Revisionsstandard i Sverige (RS), vilket framgår av hans senaste revisionsberättelser där han påtalade svårigheten att följa upp kontantförsäljningen. Under den löpande granskningen de aktuella räkenskapsåren har han kunnat konstatera att ”försäljningen måste styras upp” genom att en kassaapparat anskaffas. Så skedde också under hans sista år som revisor i bolaget. Han avsade sig uppdraget som revisor i restaurangbolaget i

början av februari 2007. Ett av skälen till detta var att inga förbättringar av rutiner och intern kontroll gjordes.

Hans insatser rörande granskningen av kontanthantering framgår av ”förvaltningsrevisionen” enligt vilken han i samband med revisionsbesök hos restaurangbolaget under räkenskapsåren 2003/04 och 2004/05 har gjort stickprovskontroller av dagrapporterna för att kontrollera att kontantförsäljning, samt försäljning mot kontanter och kort, stämmer mot bokföringen. En stor del av försäljningen gjordes mot kredit. Vid ett par tillfällen inventerades kassa för avstämning mot redovisningen. Vid dessa tillfällen fanns det inte mycket kontanter i kassan och det fanns inga anmärkningar att rapportera.

Före den 23 november 2005, vid vilket datum restaurangbolaget började använda kassaapparat, har kontantredovisningen inte varit bra och han har inte kunnat förvissa sig om att samtliga intäkter har redovisats på ett korrekt sätt. Efter det att kassaapparaten införskaffades har ”nummerföljden Z-tömningarna” från varje dags försäljning granskats varefter kontrollen av kontantförsäljningen förbättrades. Rutinerna avseende bokföringen av kontanta in- och utbetalningar var bristfälliga vilket han påtalade för bl.a. företagsledaren. Han försökte få företagsledaren att förbättra dessa rutiner. Han har påtalat brister i redovisningen dels i skriftliga rapporter, dels muntligen till företagsledare och redovisningskonsulten (annan än CL) men det var svårt för A-son att få dem att hörsamma påpekandena.

A-son har i sitt första yttrande till RN av den 30 november 2007 uppgett att han delar Skatteverkets bedömning att den interna kontrollen var svag och att förbättringar krävdes. Han tog upp dessa brister med bolagsledningen både vid den löpande revisionen och vid sina slutrevisioner. I sitt svar till RN av den 7 januari 2009 har han istället uppgett följande.

Den interna kontrollen bedömdes som god avseende räkenskapsåren 2003/2004 och 2004/05 eftersom en extern redovisningsbyrå genom redovisningskonsulten CL skötte redovisningen. A-son har samarbetat med CL i flera år och anser att han är en kompetent redovisningskonsult. CL utförde redovisningen, gjorde kontinuerliga avstämningar av bokföringen och rapporterade kontinuerligt till A-son. A-son tog ”aktiv del av materialet” och kunde se att avstämningar utfördes. Han granskade materialet ”kritiskt”. Han kunde därför avge en revisionsberättelse utan anmärkningar för räkenskapsåret 2003/04. Avseende det nästkommande räkenskapsåret hade A-son och CL ett par möten med företagsledningen för att påverka den att anskaffa en kassaapparat bl.a. för att få en bättre kontroll och styrning av kontanthantering. Eftersom företagsledningen var relativt ny ville han ”gå varligt fram i den processen”. A-son fick besked om att inköp skulle ske ”ganska omgående”. För räkenskapsåret 2004/05 gjordes, på samma sätt som föregående år, löpande en granskning och bokslutsgranskning av redovisningsmaterialet. Den interna kontrollen bedömdes som god även detta år eftersom det var CL som utförde redovisningen.

Efter räkenskapsåret 2004/05 bytte bolaget redovisningskonsult. Denne hade inte samma kompetens som CL och den interna kontrollen blev allt sämre. Anmärkningarna i revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2005/2006 syftar dels på de felaktigheter som kan finnas i den ingående balansen från föregående år pga. brister i den interna kontrollen av bl.a. kontantförsäljningen, dels på den kontantförsäljning som ägt rum under året då det inte har funnits system som gjort det möjligt att kontrollera denna försäljning. Hans anmärkning innebär att värdena på det ingående egna kapitalet kan vara felaktiga och det egna kapitalet kan vara förbrukat då det kan vara stora brister om inte all försäljning och löner har redovisats på ett korrekt sätt.

Innan A-son avgav revisionsberättelsen avseende räkenskapsåret 2004/05 var han i kontakt med en revisionspartner på den revisionsbyrå vid vilken han då var verksam. Osäkerheten beträffande kontantförsäljningen pga. avsaknaden av kassaapparat borde också ha tagits upp i revisionsberättelsen för det året.

Vad gäller avsaknaden av anmärkning i revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2003/04 om att årsredovisningen avgetts för sent har A-son uppgett att anmärkningen som framgår av revisorspåteckningen naturligtvis skulle ha framgått av revisionsberättelsen. Denna anmärkning fanns enligt honom i utkastet till revisionsberättelse men meningen kom inte med i originalet.

### 2.3 RN:s bedömning

Restaurangbolaget bedrev en verksamhet med en omfattande kontanthantering. Kontanthantering var av väsentlig betydelse för både resultat- och balansräkningen. Verksamhet med en så omfattande kontanthantering är normalt förenad med en hög revisionsrisk varför en revisor enligt god revisionssed måste granska bolagets rutiner för hantering av likvida medel och bilda sig en välgrundad uppfattning om kontantredovisningens riktighet.

Av vad Skatteverket anfört i sin underrättelse och vad A-son uppgett i sina svar till RN följer att bolagets rutiner för kontanthantering inte var tillfredsställande. RN:s utredning har visat att detta gäller samtliga de räkenskapsår som han var vald revisor i bolaget. Denna omständighet tillsammans med kontanthanteringens omfattning har inneburit en förhöjd revisionsrisk. Av god revisionsmed följer att revisorn på grundval av sin riskbedömning ska lägga upp en granskning som ger tillräcklig säkerhet för att sådana felaktiga uppgifter upptäcks som är väsentliga för årsredovisningen. Om revisorn bedömer att misstänkta oegentligheter eller fel kan ha en väsentlig påverkan på årsredovisningen, ska han eller hon ändra eller utöka granskningen för att skaffa sig tillräcklig grund för sina uttalanden i revisionsberättelsen. Med hänsyn härtill har A-son därför varit tvungen att fördjupa granskningen av kassahanteringen och den interna kontrollen.

RN:s utredning visar att A-sons granskning av restaurangbolagets kontantredovisning och interna kontroll genomgående har varit synnerligen begränsad. Hans granskningsåtgärder vad gäller kontantredovisningen före det att restaurangbolaget anskaffade en kassaapparat har i stort sett bestått av kontroller av att försäljningen enligt dagrapporterna överensstämmer med redovisningen. En sådan granskning ger enligt RN:s mening inte revisionsbevis för fullständighetssyftet i granskningen av redovisningen av kontantförsäljningen; dvs. för att all kontant försäljning med rimlig grad av säkerhet har redovisats på dagrapporterna. A-sons granskning av kontantredovisning i tiden efter det att restaurangbolaget anskaffade en kassaapparat har bestått av en granskning av ”nummerföljden Z-tömningarna” från varje dags försäljning. Inte heller en sådan granskning utgör tillräckligt revisionsbevis för att all kontant försäljning har redovisats.<sup>1</sup> RN finner därför att A-son inte har visat och inte heller gjort sannolikt att han på ett godtagbart sätt har granskat restaurangbolagets kassahantering. Han har därför inte heller visat att han har haft grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionsmed.

Vad A-son har anfört om att han kunnat förlita sig på bolagets interna kontroll genom det arbete som utfördes av bolagets redovisningskonsult CL förändrar inte ovanstående bedömning eftersom de åtgärder som CL har vidtagit i sin helhet baserats på bolagets bokföring och inte underlaget till denna. Inte heller A-sons allmänt hållna, på generella antaganden grundade, invändningar mot Skatteverkets bedömningar av felredovisade belopp föranleder någon annan bedömning.

Av god revisionsmed följer att en revisor i sin revisionsberättelse ska anmärka på om klientbolaget avgett sin årsredovisning för sent. Av A-sons revisorspåteckning på

---

<sup>1</sup> Jfr FAR:s skrift Revision av företag i kontantbranschen. Publikationen utkom i mars 2007 dvs. i tiden efter det att före det att A-son avgav sin revisionsberättelse för räkenskapsåret 2006.

restaurangbolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2003/04 framgår att han har bedömt att årsredovisningen avgetts för sent. Han skulle därför ha låtit denna anmärkning framgå av revisionsberättelsen. Genom att underlåta detta har han åsidosatt god revisionssed.

### **3 Disciplinärende som härrör från systematisk och uppsökande tillsyn (dnr 2008-1300)**

#### **3.1 Inledning**

RN har granskat A-sons dokumentation av, när SUT-ärendet initierades, senast genomförd revision i tre aktiebolag. Nedan redovisas A-sons revisionsarbete i två av dessa, nämligen i IT-bolaget och mattbolaget, båda avseende räkenskapsåret 2006.

Enligt egen uppgift hade A-son när SUT-ärendet initierades, i mars 2008, 109 aktiva revisionsuppdrag. Han utövar sin revisionsverksamhet i X AB (revisionsbyrån). Utöver A-son är ytterligare två personer verksamma i revisionsbyrån.

#### **3.2 IT-bolaget**

IT-bolaget är ett delägt dotterbolag till ett bolag, här benämnt ägarbolaget. IT-bolaget ägde i sin tur 100 % av ett bolag, här benämnt dotterbolaget. IT-bolagets balansomslutning uppgick per den 31 december 2006 till totalt 4,9 mnkr varav 4,1 mnkr (82 procent av balansomslutningen) utgjordes av immateriella anläggningstillgångar och 0,4 mnkr av en post rubricerad Andra långfristiga värdepappersinnehav.

A-son har den 28 juni 2007 avgett en ren revisionsberättelse för räkenskapsåret 2006 avseende IT-bolaget. Han har i en PM för år 2006, vad avser bolagets immateriella anläggningstillgångar, antecknat att på grund av ”de höga värdena har värdering av företaget begärts in av en oberoende konsult”. A-son har vidare i ett arbetsprogram avseende immateriella anläggningstillgångar antecknat att ”en oberoende konsult har kallats in och värderat företaget till 15 mnkr”.

I A-sons dokumentation finns ett värderingsutlåtande benämnt ”Värdering av [IT-bolaget]” daterad den 15 juni 2007. Enligt detta utlåtande skulle bolaget ha ett värde om 15 mnkr. I utlåtandet görs ingen åtskillnad mellan värdet på bolagets immateriella tillgångar och värdet av själva bolaget. Av intyget framgår inte värderingsmannens bakgrund eller kompetens. Av det material som tillställts RN framgår inte om A-son har efterfrågat sådan information om värderingsmannen. Av A-sons dokumentation kan inte heller utläsas om han har kontrollerat och bedömt grunduppgifterna i värderingen eller modellen för denna. A-son har av RN förelagts att kommentera detta, att beskriva värderingsmannens bakgrund och kompetens, att beskriva eventuella kontroller och överväganden angående värderingen och bifoga dokumentation som verifierar hans uppgifter.

Anskaffningsvärdet för IT-bolagets immateriella anläggningstillgångar ökade med 4,0 mnkr under räkenskapsåret 2006. Av detta belopp uppkom 2,8 mnkr genom att eget arbete hade aktiverats och 1,2 mnkr genom att immateriella anläggningstillgångar övertagits från ett ägarbolag, som enligt A-sons företagsbeskrivning ägde 50 procent av IT-bolaget. Av A-sons dokumentation framgår att han har granskat vissa av de aktiveringar som gjordes under år 2006. Underlaget utgörs av lönelistor och fakturakopior.

Av anteckningar framgår att IT-bolaget har lånat 300 000 kr av ägarbolaget för att kunna lämna ett aktieägartillskott om samma belopp till ett dotterbolag. Detta senare bolag hade per den 31 december 2006 ett eget kapital om 87 000 kr, efter aktieägartillskottet. A-son bedömde att värdet av dotterbolagsaktier, 400 000 kr, inte behövde skrivas ned då detta bolag var ”under

utveckling och [hade] en stark potential". Det som styrkte denna slutsats var ett utlåtande från ovan nämnda värderingsman enligt vilket dotterbolaget värderades till 1,35 mnkr.

A-son har anfört följande.

Han hade en längre tid efterlyst värdering av IT-bolaget och erhöll en sådan sent under år 2007. På grund av tidsbrist gjorde han ingen uppföljning av värderingsmannens kompetens och bakgrund utan utgick från att värderingen hade utförts på ett korrekt sätt. Vid en senare kontroll visade det sig att värderingen var en intern produkt. En ny värdering gjordes under år 2008. A-son säger sig denna gång ha gjort en uppföljning av värderingsmannens referenser. Han har också uppgett att merparten av det under år 2006 aktiverade beloppet bestod av personalkostnader.

Vad gäller värdering av aktier i dotterbolag har A-son hänvisat till att värderingsmannen bedömde att IT-bolagets dotterbolag var värt minst 1,35 mnkr. På grund härav gjordes ingen nedskrivning av värdet av aktier i dotterbolag. Under år 2006 tillsköt IT-bolaget 300 000 kr till dotterbolaget eftersom man var övertygad om bolagets affärsidé och om att dotterbolaget hade en stor potential.

RN gör följande bedömning.

Som framgått ovan uppgick det redovisade värdet av IT-bolagets immateriella anläggningstillgångar till 85 procent av bolagets balansomslutning. A-son har hänvisat till att han har granskat lönelistor och fakturakopior. Att IT-bolaget hade haft utgifter motsvarande de aktiverade beloppen innebär dock inte med automatik att utgifterna också var av värde för bolaget. För att bedöma detta och för att godta värdet av aktier i dotterbolag synes A-son i stor utsträckning ha förlitat sig på ett värderingsutlåtande från vad han antog vara en oberoende konsult. RN konstaterar att i de fall ett bolag hänvisar till ett värderingsutlåtande ankommer det på den valde revisorn att dels bedöma de grunduppgifter och den modell som har använts vid värderingen, dels kontrollera värderingsmannens bakgrund och kompetens. Att hänvisa till tidsbrist utgör inte något godtagbart skäl för att underlåta sådana kontroller. Genom att A-son inte vidtagit dessa viktiga granskningsåtgärder har han inte haft godtagbara revisionsbevis för att ta ställning till de av IT-bolaget redovisade värdena av immateriella anläggningstillgångar och aktier i dotterbolag. Eftersom de båda posterna tillsammans utgjorde en mycket väsentlig del av balansomslutningen har A-son inte heller haft grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har A-son på ett allvarligt sätt åsidosatt god revisionssed.

### 3.3 Mattbolaget

I mattbolagets resultaträkning för räkenskapsåret 2006 har redovisats 840 000 kr i nettoomsättning och 700 000 kr som **övriga intäkter**. A-son har i en PM och på en checklista benämnd Resultaträkning och löner antecknat att beloppet uppkommit genom att ett bolag i Norge, med samma ägare som mattbolaget, hade "nedskrivit bolagets skulder med 700 tkr". Av A-sons dokumentation kan inte utläsas att han har reflekterat över hur beloppet skulle redovisas i årsredovisningen för år 2006. Han har av RN förelagts att förklara av vilka skäl han ansåg att posten skulle redovisas som övrig intäkt. I årsredovisningen saknas information om posten övriga intäkter. Av A-sons dokumentation kan inte utläsas att han har uppmärksammat denna brist och därmed inte heller påtalat att upplysning borde ha tagits in i årsredovisningen. Slutligen kan konstateras att det, av en resultatrapport undertecknad av bolagets ägare, framgår att 700 000 kr har redovisats på konto 8720 som villkorat aktieägartillskott. A-son har förelagts att kommen-

tera detta och uppge om syftet var att beloppet skulle tillföras mattbolaget som ett villkorat aktieägartillskott.

Posten **varulager** har tagits upp till 325 575 kr vilket utgjorde 88 procent av balansomslutningen. A-son har antecknat att han inte hade möjlighet att närvara vid inventeringen eftersom han tillträdde uppdraget efter räkenskapsåret slut. Han har vidare noterat att en av bolaget anlita konsult hade varit närvarande och fotograferat lagret. I A-sons dokumentation finns några bilder på kartonger. Av de fotografier som tillställts RN kan inte utläsas antalet varor per kartong och i flera fall inte heller kartongernas innehåll. Däremot har någon under varje fotografi antecknat varuslag, antal och pris per vara. I A-sons dokumentation finns inga handlingar som visar vare sig inriktning eller omfattning av eventuella kontroller utförda av konsulten. A-son har förelagts att kommentera detta, att förklara varför han förlitade sig på en inventering vid vilken en av bolaget anlita konsult var närvarande och att förklara vilken grund han ansåg sig ha för att godta lagrets existens och värde.

A-son har anfört följande.

Vad beträffar nedskrivning av skuld med 700 000 kr borde beloppet inte ha bokförts som ett aktieägartillskott utan som en reduktion av skulden till det norska intressebolaget. Vidare borde beloppet i årsredovisningen inte ha redovisats som en övrig intäkt utan som en extraordinär intäkt.

Vad gäller posten varulager hade en konsult, på uppdrag av bolagets ägare, inventerat varulagret tillsammans med bolagets personal. Enligt A-son framgår lagrets existens och värde av bilder på lagret. Bilderna visar exempelvis kartonger som innehåller regnskydd, 550 st. á 75,71= 41 641 kr i lagervärde. A-son uppger att han vid revisionen gick igenom bilderna tillsammans med konsulten. Vidare har A-son uppgett att hans företrädare som revisor hade varit närvarande vid inventeringar föregående år och att hon hade bekräftat att det inte fanns något anmärkningsvärt att rapportera.

RN gör följande bedömning.

Av den dokumentation som tillställts RN kan inte utläsas att A-son har granskat att mattbolagets nedskrivning av en skuld har rubricerats enligt god redovisningssed i dess årsredovisning. Genom att underlåta detta har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

A-son har i sin revisionsberättelse upplyst om att hade tillträtt efter räkenskapsårets utgång och att han därför inte kunnat följa bolaget löpande under räkenskapsåret. Han säger dock inget om att detta hade begränsat möjligheterna att granska och bedöma bolagets mest väsentliga balanspost varulagret, som enligt årsredovisningen uppgick till 88 procent av balansomslutningen. Att hänvisa till att föregående revisor varit närvarande vid inventeringar är inte tillräckligt för en post som utgjorde företagets mest väsentliga tillgång. Vad gäller kontroller utförda av den av bolaget anlitate konsulten konstaterar RN att dessa var att anse som en del av bolagets interna kontroll. A-son kunde beakta dessa kontroller vid sin riskbedömning och i sin granskningsplan men inte underlåta att utföra egna kontroller. Vidare konstaterar RN att de fotografier som A-son hänvisar till, inte i sig verifierar vare sig varulagrets existens eller dess värde. Eftersom A-son valdes till revisor efter räkenskapsårets utgång skulle han, enligt RS 501, ha undersökt vilka alternativa åtgärder som varit möjliga att vidta för att skaffa sig tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis. Ett sådant ställningstagande krävs enligt god revisionsssed för att A-son skulle kunna dra slutsatsen att han i revisionsberättelsen inte behövde upplysa om begränsningar i revisionsarbetets inriktning och omfattning.

A-son kunde exempelvis ha besökt lagret senare och försökt bilda sig en uppfattning om hur det då såg ut och jämfört med det som enligt inventeringen fanns per balansdagen den 31 december 2006 men även vidtagit andra granskningsåtgärder som exempelvis uppföljning mot

leverantörsfakturor i slutet av året. Eftersom A-son inte utfört egna alternativa åtgärder avseende lagrets existens har han inte haft tillräckliga revisionsbevis för att ta ställning till det av bolaget redovisade värdet av varulagret. Eftersom posten utgjorde en mycket väsentlig del av balansomslutningen har A-son inte heller haft grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att trots bristfälliga underlag ändå göra detta har A-son på ett allvarligt sätt åsidosatt god revisionssed.

#### **4 RN:s sammanfattande bedömning**

RN:s utredning har visat att A-son har åsidosatt god revisionssed vid revisionen av tre aktiebolag. I ett av bolagen har han underlåtit att i tillräcklig omfattning granska bolagets kontanthantering och interna kontroll. Vidare har han vid revisionen av ett annat bolag underlåtit att i tillräcklig omfattning granska bolagets redovisning av en intäkt samt bolagets varulager. Slutligen har A-son vid revisionen i ett tredje bolag gjort en otillräcklig granskning av en värderingsmodell samt kompetensen hos en värderingsman. Granskningsbristerna har i alla tre fallen varit sådana att han saknat grund för att tillstyrka fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar. A-son har härigenom åsidosatt sina skyldigheter som revisor och ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Med hänsyn till att det som ligger honom till last är allvarligt finner RN att A-son ska meddelas varning.

Med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883) meddelar RN A-son varning.

Ärendena har avgjorts av RN genom dess tillsynsnämnd. I beslutet har deltagit f.d. domaren i Europadomstolen Elisabeth Palm, ordförande, hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, rättschefen Vilhelm Andersson, advokaten Rune Brännström, avdelningschefen Eva Ekström, auktoriserade revisorn Bertel Enlund, direktören Per-Ola Jansson samt skattejuristen Kerstin Nyquist. Vid ärendenas slutliga handläggning har i övrigt närvarit stf. direktören Per Eskilsson, revisionsdirektören Anders Holm, chefsrevisorn Inger Blomberg och juris doktorn Adam Diamant. Föredragande har varit Inger Blomberg och Adam Diamant.