

D 46/08

1 Inledning

A-son har varit föremål för Revisorsnämndens (RN:s) systematiska och uppsökande tillsyn (SUT). Vad som därvid framkommit – och som redovisas nedan – har föranlett RN att öppna ett disciplinärende. RN har granskat A-sons dokumentation av, när SUT-ärendet initierades, senast genomförd revision i fyra aktiebolag, nämligen i byggvarubolaget, produktbolaget och restaurangbolaget, samtliga avseende räkenskapsåret 2006, samt verkstadsbolaget för räkenskapsåret den 1 maj 2006–30 april 2007. RN har sammanfattat sina iakttagelser i en promemoria över vilken A-son har yttrat sig.

Enligt egen uppgift hade A-son när SUT-ärendet initierades, i november 2007, 163 aktiva revisionsuppdrag. Han utövar sin revisionsverksamhet i X AB (revisionsbyrån). Utöver A-son är ytterligare två personer verksamma i revisionsbyrån.

2 Generella iakttagelser

Den dokumentation som A-son har insänt till RN består av arbetsprogram med anteckningen U.a. efter olika påståenden samt i ett fåtal fall dessutom mycket kortfattade kommentarer. Härutöver finns ett antal redovisningshandlingar på vilka vissa poster har markerats med bockar. Det framgår inte i något fall vad denna markering innebär. Av de handlingar som tillställts RN kan inte, beträffande väsentliga poster, utläsas vare sig inriktning eller omfattning av eventuella kontroller eller när dessa har utförts. RN konstaterar vidare att det av A-sons dokumentation inte, beträffande något av bolagen, kan utläsas att han har följt upp vad som hänt efter respektive räkenskapsårs slut och fram till dess att han avgav sina revisionsberättelser.

I två av bolagen föreslås vinstutdelningar; i **byggvarubolaget** 500 000 kr och i **produktbolaget** 2,0 mnkr. Inte i något av fallen kan av A-sons dokumentation utläsas att han har efterfrågat något motiverat yttrande från respektive styrelse eller reflekterat över denna fråga.

A-son har anfört följande.

A-son har i sitt yttrande över RN:s promemoria anfört att han redan har varit föremål för SUT och att det ärendet avskrevs i november 2004. Han har uppgett att han då, liksom nu, arbetar med samma revisionsprogram och att detta medför att ett stort antal ”revisionsfrågor” besvaras i programmet och ”tanken är att det därmed utförs en fullgod revision”.

Han har vidare anfört att det, för att kunna besvara frågorna i det revisionsprogram han använder, krävs en omfattande granskning. Han har dock insett att hans dokumentationsrutiner kan förbättras och avser att snarast inhämta stöd för att bygga upp nya rutiner i syfte att ytterligare komplettera den dokumentation som produceras i revisionsprogrammet. Med de förklaringar som lämnats samt olika bockar, markeringar och andra anteckningar bör det dock ha framgått att han har utfört ”seriösa granskningsinsatser” i sina revisioner.

Vad gäller händelser efter räkenskapsårets utgång har A-son uppgett att han går igenom revisionsklienternas verifikationer några månader in på det nya året, gör avklippskontroll samt stämmer av skatter och avgifter med underlag från tiden efter räkenskapsårets utgång. Han har

tillagt att han från större kunder löpande tar in månadsrapporter. Han har slutligen uppgett att han i slutet av varje revision har ett samtal med revisionsklienten.

Vad gäller styrelsens yttrande över föreslagna utdelningar har A-son uppgett att den nya aktiebolagslagens formaliaregler generellt i näringslivet kom i tillämpning successivt under år 2006 samt att han under år 2007 mer strikt har börjat efterfråga nämnda yttrande från styrelsen.

RN gör följande bedömning.

A-son har i sitt svar till RN anfört att RN har prövat hans revisionsinsatser tidigare (RN:s ärende dnr 2002-597) och i samband därmed avskrev tillsynsärendet samt att han nu utövar sin revision med samma revisionsprogram vilket, som det han anfört får förstås, talar för att hans revision är fullgod.

RN vill inledningsvis framhålla att RN i den till avskrivningsbeslutet fogade promemorian uppmärksammade A-son på att hans dokumentation över hans revisioner av de tre revisionsuppdrag som RN då granskade var knapphändig beträffande väsentliga poster. A-son meddelades vidare år 2005 en varning baserad bl.a. på att hans dokumentation var bristfällig (RN:s ärende 2004-645). I ärendet fick A-son också kritik för bl.a. bristande granskning av ett aktiebolags förvärv av anläggningstillgångar från flera till aktiebolaget närstående personer. RN konstaterar att brister kvarstår i A-sons revisionsverksamhet, vad avser såväl granskning som dokumentation. Således förekom vissa av de brister som RN nu har att pröva redan i samband med RN:s tidigare utredningar. Vidare konstaterar RN att den omständigheten att nämnden tidigare inte funnit skäl att vidta en disciplinär åtgärd mot en revisor för brister i revisionen inte innebär att det inte vid en senare prövning kan föreligga brister avseende andra revisionsuppdrag och räkenskapsår.

En godkänd eller auktoriserad revisor ska enligt god revisionssed dokumentera dels sådana förhållanden som har betydelse för att ge bevis till stöd för uttalandena i revisionsberättelsen, dels sådana förhållanden som utgör bevis för att revisionen har planerats och utförts enligt god revisionssed. Bestämmelser om dokumentation finns i 24 § revisorslagen och 2–5 §§ Revisorsnämndens föreskrifter (RNFS 2001:2) om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet. Dokumentationen ska vara tydlig och sammanställd på ett överskådligt sätt. Av dokumentationen ska bland annat framgå hur granskningen har planerats, vilken granskning som har genomförts, vilka iakttagelser som har gjorts och vilka slutsatser som har dragits. Underlåtenhet att fullgöra dokumentationsskyldigheten på ett riktigt sätt bedöms som allvarlig eftersom den omöjliggör en analys och en tillfredsställande bedömning av arbetet i efterhand.

RN:s utredning visar att A-sons dokumentation genomgående är mycket bristfällig. Flera av de revisionsåtgärder som A-son har uppgett att han eller hans revisionsmedarbetare har utfört framgår inte av den till RN insända revisionsdokumentationen. RN konstaterar att U.a. eller Ja/Nej-svar på checklistor inte verifierar att några granskningar har skett. Inte heller visar bockar att tillräckliga granskningsinsatser har vidtagits. RN finner att A-sons dokumentation inte uppfyller de krav som ställs i revisorslagen och i RN:s föreskrifter.

Enligt RS 560 Händelser efter räkenskapsårets slut ska en revisor utföra granskningsåtgärder som utformats så att de ger tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att han eller hon har uppmärksammat alla händelser som inträffat fram till den dag då revisionsberättelsen daterats och som kan kräva rättelse eller upplysning i årsredovisningen. Av A-sons dokumentation kan inte för något av de här aktuella bolagen utläsas att han har gjort några uppföljningar av vad som hänt efter räkenskapsårets slut i respektive bolag. De uppföljningar som ska utföras enligt RS 560 ska också dokumenteras. Vad A-son anfört om avklippskontroller och kontroller av skattebetalningar utgör inte sådana uppföljningar som avses i RS 560. Hans

granskningsinsatser avseende händelser efter räkenskapsårets utgång har således varit otillräckliga.

Enligt 18 kap. 4 § aktiebolagslagen (2005:551) ska, till ett förslag om vinstutdelning, fogas ett yttrande från styrelsen om huruvida den föreslagna vinstutdelningen är försvarlig med hänsyn till vad som anges om värdeöverföringar i 17 kap. 3 § andra och tredje styckena samma lag. Av A-sons dokumentation kan inte utläsas att han vare sig har uppmärksammat denna fråga eller påtalat för respektive styrelse vad som gäller. A-sons argument att näringslivet gradvis börjat tillämpa den nya aktiebolagslagens regler kan inte godtas eftersom det ankommer på en godkänd eller auktoriserad revisor att granska att revisionsklienterna efterlever även nya regler som är av grundläggande betydelse för klientens verksamhet. Finner revisorn brister i regelefterlevnaden ska han genast verka för att reglerna börjar tillämpas av revisionsklienterna. A-sons revisionsinsats har således varit otillräcklig i denna del.

RN konstaterar sammanfattningsvis att A-son i flera avseenden har åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

3 Väsentlighetstal

I **produktbolaget** har gränsen för väsentliga fel (totalt resultatfel vid granskning) satts till 620 000 kr. Även totalt resultatfel för övervägande av oren revisionsberättelse, klassificeringsfel, periodiseringsbelopp avseende enskilda poster samt gränsen för väsentliga balansposter i balansräkningen har satts till 620 000 kr. Beloppen motsvarar ca 2,4 procent av omsättningen och ca 4,2 procent av balansomslutningen.

I **verkstadsbolaget** har gränsen för väsentliga fel (totalt resultatfel vid granskning) satts till 400 000 kr och gränsen för väsentliga balansposter i balansräkningen samt övriga gränser som angetts ovan satts till 433 000 kr. Beloppen motsvarar ca 1,9 procent av omsättningen och ca 2,6 procent av balansomslutningen.

Av den dokumentation som tillställts RN kan inte utläsas om och i sådant fall i vilken mån de väsentlighetstal som A-son angett i sina granskningsplaner är anpassade till olika inträffade eller tänkbara händelser i respektive bolag. Bedömningar och motiveringar saknas helt till de belopp som angetts i planerna.

A-son har anfört följande.

Väsentlighetstalen räknas ut av revisionsprogrammet och skrivs "automatiskt" ut i de granskningsplaner som tas fram i programmet. Han säger sig dock tillämpa dessa med omdöme och granskar samtliga balansposter oavsett väsentlighet.

RN gör följande bedömning.

Revisionen ska bl.a. göra det möjligt för revisorn att uttala sig om huruvida årsredovisningen i alla väsentliga avseenden har upprättats enligt tillämplig lag om årsredovisning. Enligt god revisionssed ska en revisor vid utförande av revision beakta principen om väsentlighet och dess samband med risken för att revisorn gör ett oriktigt uttalande i revisionsberättelsen (revisionsrisken). När revisorn planerar revisionen ska han eller hon därför beakta vad som skulle kunna göra att årsredovisningen blir felaktig på ett sätt som är väsentligt. Revisorn ska beakta väsentlighetskriteriet med avseende på både årsredovisningen som helhet och individuella saldon, grupper av bokföringsposter och tilläggsupplysningar. Denna process kan resultera i

olika väsentlighetsnivåer beroende på vilken aspekt på årsredovisningen som är föremål för revisorns överväganden.¹

Utifrån dessa överväganden ska revisorn välja sådana granskningsåtgärder som tillsammans kan förväntas minska revisionsrisken till en acceptabelt låg nivå. Väsentlighetstalen gäller således inte endast vilka poster som ska granskas utan också hur stora fel som kan accepteras.

I produktbolaget redovisades resultatet med 2,0 mnkr för år 2006. Ett gränsvärde för resultatfel om 620 000 kr i produktbolaget innebär att A-son kunde acceptera att 31 procent av resultatet var felredovisat. I verkstadsbolaget redovisades resultatet med 55 293 kr för år 2006/07. Ett gränsvärde för resultatfel om 400 000 kr i verkstadsbolaget innebär att A-son kunde acceptera att hela resultatet var felredovisat ca sju gånger och att bolaget istället för vinst skulle kunna redovisa en förlust. A-son har genom att, utan egna överväganden, acceptera "automatiska" väsentlighetstal åsidosatt god revisionssed.

4 Byggvarubolaget

Byggvarubolaget bedriver försäljning av byggnadsvaror. Bolagets varulager har tagits upp till 1,6 mnkr (20 procent av balansomslutningen). A-son har i ett arbetsprogram antecknat U.a. efter ett antal påståenden. Vidare har antecknats att den person som bolaget anlidade som redovisningskonsult har varit närvarande vid inventeringen samt att A-son har kontrollerat att prissättningen var korrekt. Den dokumentation över posten varulager som tillställts RN består av ett lagerintyg, lagervärdeslistor samt ytterligare några listor på vilka ett fåtal poster har markerats med bockar. Vad denna markering innebär framgår inte. Det finns i det material som tillställts RN inget som visar vare sig inriktning eller omfattning av eventuell kontroll av lagrets existens och inte heller något som verifierar att någon priskontroll har skett. A-son har förelagts att kommentera detta, att bifoga dokumentation som verifierar eventuella priskontroller samt att förklara varför bolagets redovisningskonsult skulle närvara vid inventeringen. Vidare har han förelagts att uppge när han själv eller någon revisionsmedarbetare senast (vid revisionsberättelsens undertecknande den 30 april 2007) hade varit närvarande vid inventering och bifoga dokumentation som verifierar hans uppgifter.

A-son har i sin revisionsberättelse för år 2006 uttalat att det fanns brister i den interna kontrollen. Av hans dokumentation kan dock inte närmare utläsas vilka brister som han avser. Inte heller framgår av dokumentationen att A-son har gjort någon fördjupad granskning på grund av de påstådda bristerna i den interna kontrollen.

Byggbolagets verksamhet innebär en omfattande registrering i kassaregister. A-son har i en odaterad skrivelse till bolaget ställt ett antal frågor samt informerat om ett antal iakttagelser rörande bl.a. kassahanteringen. Således har A-son konstaterat att det inte fanns någon numrering på dagskassornas z-remsor samt frågat om det på något sätt gick att kontrollera att sekvensen inte var bruten, om samtliga kassaremsor fanns i bolagets förvar och om det fanns någon nummersekvens på dessa. Av A-sons dokumentation framgår inte att han har fått svar på dessa grundläggande frågor. A-son har förelagts att kommentera detta och tillställa RN eventuella skriftliga svar från bolaget.

RN har i en skrivelse till A-son konstaterat att om numrering saknades på nämnda remsor synes det inte vara möjligt att kontrollera om redovisningen av bolagets dagskassor har varit fullständig. I vart fall kan av A-sons dokumentation inte utläsas att han har försökt att genomföra sådana kontroller. Av det material som tillställts RN kan inte utläsas på vilka grunder A-son ansåg sig kunna tillstyrka fastställande av resultat- och balansräkningar samt förslag till

¹ Jfr RS 320 Väsentlighet vid revision, p. 3 och 4SE.

vinstdisposition trots bristerna i bolagets kassahantering. A-son har förelagts att kommentera RN:s iakttagelser, att beskriva eventuella kontroller samt att förklara vilken grund han hade för att godta bolagets intäktsredovisning, om det inte fanns möjlighet att granska om den har varit fullständig vad gäller dagskassorna.

A-son har anfört följande.

Vad gäller granskningen av byggbolagets lager har A-son anfört att det i beslut i disciplinärenden framkom att det var "lämpligt att någon utomstående alltid närvarade" vid inventeringen. Därför var A-son i kontakt med sin branschförenings föreningsjurist och fick då uppfattningen att denna kontroll även kunde utföras av en redovisningskonsult. Han lät därför bolagets redovisningskonsult kontrollera lagrets existens i samband med inventeringen. Vad gäller priskontrollen innebär bockarna på lagerlistorna att A-son kontrollerat priser mot inköpsfakturer avseende inköp under november och december 2006. A-son har tillagt att varken han eller någon revisionsmedarbetare någon gång har "medverkat" vid någon inventering.²

Som framgått ovan har A-son i sin revisionsberättelse uttalat att det fanns brister i den interna kontrollen. A-son har uppgett att han med dessa brister avser vad som angetts i den odaterade skrivelsen, dvs. brister beträffande bolagets kassahantering. Vad gäller RN:s begäran om att få ta del av svarsskrivelse från bolaget, med anledning om frågorna om kassahanteringen, har A-son uppgett att bolaget sålde sin rörelse den 1 mars 2007 och att det inte fanns något större intresse från bolagets styrelse att närmare utreda de frågeställningar som han tagit upp i sin skrivelse. Han valde då att lämna "oren" revisionsberättelse.

A-son har vidare uppgett att han, som framgår av ovan nämnda skrivelse, kontrollerat dagskassorna och därvid noterat att z-nummer saknades. I övrigt utförde han en bruttovinstberäkning och noterade att bruttovinsten hade ökat med nio procentenheter som en följd av bolagets strävan att hitta bättre inköpskanaler. Han har tillagt följande: "Vid en samlad bedömning hade jag inga belägg för att inte tillstyrka resultat- och balansräkningen." Däremot valde han, på grund av de brister han funnit, att anmärka på den interna kontrollen.

RN gör följande bedömning.

A-son har i sin granskningsplan för byggvarubolaget antecknat att posten varulager hade hög väsentlighet. Det ankom därför på A-son att skaffa godtagbara revisionsbevis för att kunna uttala sig om dess existens och värde. A-son har uppgett att varken han eller någon revisionsmedarbetare någon gång har närvarit vid någon inventering i bolaget. Han har istället hänvisat till att kontroller har utförts av den person som också var anlitad av bolaget som redovisningskonsult. RN konstaterar att de kontroller som har utförts av bolagets redovisningskonsult är att anse som en del av bolagets interna kontroll. A-son kunde visserligen ta hänsyn till dessa kontroller då han planerade sina revisionsåtgärder men fick, enligt god revisionssed, inte helt underlåta att utföra egna kontroller av lagrets existens. Som framgått ovan har A-son uppgett att varken han eller hans revisionsmedarbetare någon gång har kontrollerat lagrets existens. A-son har därför inte visat eller gjort troligt att han har haft grund för att uttala sig om lagrets existens och därmed inte heller om dess värde. Genom att trots detta godta det redovisade värdet av posten har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

Vad gäller bolagets kassahantering konstaterar RN att A-son har uppgett att han hade "inga belägg för att inte tillstyrka" fastställandet av bolagets balans- och resultaträkningar. RN konstaterar att enligt god revisionssed ska en revisor tillstyrka endast om han *har belägg för* att

² Det kan noteras att RN har förelagt A-son att uppge när han eller någon revisionsmedarbetare senast hade närvarit vid någon inventering. Självfallet krävs inte att revisorn skall *medverka* vid inventeringar.

årsredovisningen ger en rättvisande bild. A-son har grundat sitt ställningstagande på en "samlad bedömning". Han har dock inte närmare uppgett vad denna bedömning innebar eller förklarat varför den inte framgår av hans dokumentation. Som framgått ovan har A-son konstaterat att z-nummer saknades men att han har utfört en bruttovinstberäkning. RN vill framhålla att avsaknaden av möjligheter att på ett tillfredsställande sätt följa ett bolags kassatransaktioner inte kan uppvägas av en bruttovinstkontroll. RN konstaterar att A-son inte har visat och inte heller har gjort troligt att han har haft grund för att tillstyrka fastställande av resultat- och balansräkningar och förslag till vinstdisposition. Genom att ändå göra detta har A-son allvarligt åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

Som framgått ovan har A-son i sin revisionsberättelse uttalat att det fanns brister i den interna kontrollen och förklarat att han med denna formulering avsåg bristerna i kassahanteringen. RN konstaterar att det för en extern läsare inte är möjligt att förstå vad A-son avser med sitt uttalande. Det åligger en revisor att tillse att en revisionsberättelse på ett klart och tydligt sätt avspeglar de slutsatser som revisorn har kommit fram till vid sin granskning. A-sons uttalande uppfyller inte dessa krav. Han har därför åsidosatt god revisionssed.

5 Restaurangbolaget

A-son har i en granskningsplan antecknat att bruttomarginalerna var mycket låga och att detta kunde tyda på stora svinn eller stölder i kassan eller alltför låga priser. I en granskningsplan har antecknats att samtliga "Z-remsor" skulle kontrolleras. Vidare har på en checklista rubricerad Kassa och Bank antecknats: "Alla Z-remsor har kontrollerats." Några ytterligare anteckningar i denna fråga finns inte. Enda dokumentation som verifierar att några kontroller har skett utgörs av noteringar som visar att A-son kontrollerat att z-nummerserierna var obrutna. Av A-sons dokumentation kan således inte utläsas att han har kontrollerat z-kvitton mot respektive dags försäljning enligt kontrollremsan, följt upp förekomst och frekvens avseende felslag, granskat rutiner för felslag, kontrollinventerat kassan vid något eller några tillfällen under året eller i övrigt granskat bolagets kassaregistersystem. A-son har förelagts att kommentera dessa iakttagelser och att beskriva eventuella kontroller.

Av A-sons dokumentation kan inte heller utläsas att han har utökat eller fördjupat sin granskning trots att han i sin granskningsplan har uttryckt farhågor om att svinn eller stölder eventuellt kunde förekomma.

A-son har i ett arbetsprogram avseende skatter och avgifter antecknat att dessa i några fall hade betalats för sent. Av en skrivelse från Skatteverket, daterad den 6 december 2006, framgår att skattedeklaration fortfarande inte hade inkommit för september 2006 avseende mervärdesskatt och för oktober 2006 beträffande arbetsgivaravgifter och källskatt. Skatteverket påförde därför restaurangbolaget en förseningsavgift. Av en svarsskrivelse till Skatteverket, från den av bolaget anlitade redovisningskonsulten, framgår att bolaget under en viss del av året hade bokfört leverantörsskulder enligt kontantmetoden. Såvitt framgår av A-sons dokumentation har han inte utrett omfattningen av denna felaktiga bokföring eller övervägt anmärkning i revisionsberättelsen på grund av de brister som framkommit.

Vad gäller hanteringen av bolagets mervärdesskatt består A-sons enda dokumentation av en anteckning om att "Alla momsar är kollade". Det finns inga handlingar som verifierar att några kontroller har skett, exempelvis hur bolaget har hanterat fördelningen av olika skattesatser.

A-son har anfört följande.

Av de granskningsinsatser som han har utfört har inte framkommit något belägg för att det skulle ha förekommit svinn eller stölder i kassan.

A-son har i sitt första svar till RN uppgett att han har granskat att nummerserien på z-remsor var obruten samt tillsänt RN anteckning härom. Han har tillagt att han dessutom ”stickprovsvis” granskat z-remsorna mot dagsrapporter. Förutom kontrollen av att nummerserien av z-remsor var obruten har A-son inte verifierat sina uppgifter med någon dokumentation. Han har tillagt att han vid en ”samlad bedömning” konstaterat att han vid sin revision inte funnit belägg för några väsentliga felaktigheter i bolagets intäktsredovisning trots den låga bruttovinstmarginalen. A-son har inte närmare har förklarat vad den ”samlade bedömningen” innebar eller varför denna bedömning inte framgår av hans dokumentation.

A-son har i sitt yttrande över RN:s promemoria ändrat sina tidigare uppgifter och nu uppgett att han granskat ”alla Z-rapporter” och stämt av dessa mot saldona på månadssammanställningen av dagsrapporter. Han har inte heller beträffande de nya uppgifterna verifierat dessa med någon dokumentation.

Vad gäller bolagets hantering av skatter och avgifter har A-son uppgett att de frågor som beskrivits ovan var utredda vid granskningstillfället och att alla skattebetalningar till Skatteverket var gjorda. Han har tillagt att han inte ansåg att dessa brister var väsentliga och då dessutom ”rättelser” hade skett gjordes ingen anmärkning i revisionsberättelsen. A-son har i sitt yttrande över RN:s promemoria åter hävdat att anmärkning i revisionsberättelsen inte erfordrades eftersom ”rättelse” hade skett.

RN gör följande bedömning.

Av god revisions sed följer att revisorn på grundval av sin riskbedömning ska lägga upp en granskning som ger betryggande säkerhet för att sådana felaktiga uppgifter upptäcks, som beror på oegentligheter och fel och 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 på lämpligt sätt.³

Som framgått ovan har A-son i sin riskanalys antecknat att de låga bruttomarginalerna kunde tyda på stora svinn eller stölder i kassan. Han har därefter anfört att han inte funnit belägg för detta vid ”de granskningsinsatser som [han har] utfört”.

Det är inte möjligt att av A-sons dokumentation eller de övriga uppgifter han har lämnat till RN utläsa att han, utifrån den gjorda riskanalysen, har vidtagit några som helst åtgärder på grund av den förhöjda risken för fel eller oegentligheter, t.ex. genom att överväga om det fanns skäl att utöka granskningsinsatserna eller ändra granskningen. Genom att inte, utifrån sin riskanalys, vidta åtgärder enligt god revisions sed har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

Vid granskning av ett företag som bedriver restaurangverksamhet måste revisorn särskilt beakta de risker som är förknippade med detta slag av verksamhet, bl.a. vad avser kontantförsäljningen. A-son har i sin företagsbeskrivning angett att bolagets ende ägare är ”den som bestämmer” vilket innebär att restaurangbolaget saknar intern kontroll. Detta medför risk för bristfällig kontroll av kontantmedelshanteringen varav följer att revisorn har att förlita sig på substansgranskning.

Den enda granskning som kan verifieras av A-sons dokumentation är att han granskat att z-nummerserierna är obrutna. Av FAR:s skrift Revision av företag i kontantbranschen⁴ framgår att

³ Se RS 240 Oegentligheter och fel, p. 9 och 15.

⁴ Publikationen utkom i mars 2007 dvs. i tiden före det att A-son avgav sin revisionsberättelse för räkenskapsåret 2006.

revisorn, utöver en kontroll av att z-nummerserierna är obrutna, stickprovsvis bör stämma av z-kvitton mot respektive dags försäljning enligt kontrollremsan, följa upp förekomst och frekvens avseende felslag och returerna samt granska rutiner för felslag och returerna och dessutom kontrollinventera kassan vid något eller några tillfällen under året. Varken av A-sons svar eller av hans dokumentation framgår att han har utfört här angivna kontroller. RN finner sammanfattningsvis att A-son inte har visat och inte heller gjort troligt 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 resultaträkning. Genom att trots bristfälligt underlag göra ett sådant uttalande har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

Enligt 9 kap. 34 § aktiebolagslagen ska en revisor anmärka i revisionsberättelsen om han eller hon har funnit att bolaget inte har fullgjort sina skyldigheter att i rätt tid betala skatter och avgifter. Vad gäller restaurangbolagets hantering av skatter och avgifter framgår av A-sons dokumentation att restaurangbolaget inte i rätt tid deklarerat och betalat skatter och avgifter. Att deklarationer och betalningar i efterhand insänts till Skatteverket innebär, i detta sammanhang, inte att rättelser har skett. Med rättelse avseende skatter och avgifter menas att deklarationer och betalningar insänts i tid men att beloppen därefter ändras genom ny skrivelse till Skatteverket. Varken av A-sons dokumentation eller av hans svar framgår att så skulle vara fallet, i vart fall inte beträffande de förseningar som Skatteverket påtalat i sin ovan relaterade skrivelse från den 6 december 2006. Genom att i sin revisionsberättelse inte anmärka på att skatter och avgifter inte hade betalats i rätt tid har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

6 Verkstadsbolaget

Verkstadsbolaget äger en finmekanisk verkstad och bedriver legotillverkning till större bolag. Posten varulager, benämnd Råvaror och förnödenheter, har tagits upp till 6,9 mnkr (41 procent av balansomslutningen). A-son har i ett dokument benämnt Företagsbeskrivning antecknat att varulagret var svårvärderat vilket "kan påverka resultatet". Han har även på ett dokument rubricerat Rutinbeskrivningar antecknat att lagret till 90 procent utgjordes av färdiga varor som skulle säljas. A-son har i en granskningsplan noterat att posten varulager var förenad med hög risk och att värderingen kunde bli osäker på grund av lagrets storlek och ålder. Han har också noterat följande: "Mycket stort varulager samt vissa delar ganska gammalt." A-son har i ett arbetsprogram antecknat att han har närvarit vid inventeringen och även kontrollerat att prissättningen var rimlig. Den dokumentation som har inkommit till RN består av ett arbetsprogram, lagerlistor samt PIA-listor (produkter i arbete). Härutöver finns några listor, på vilka vissa uppgifter om antal har markerats med bockar. Det finns ingen information om vad denna markering innebär. Det finns i det material som tillställts RN inget som verifierar vare sig närvaro vid inventering eller att några priskontroller har utförts.

Såvitt framgår av dokumentationen och A-sons anteckningar, utgjordes merparten av det redovisade lagervärdet av pågående arbeten, eller i vart fall av varor som hade tillverkats av bolaget. Av dokumentationen kan inte utläsas att A-son har uppmärksammat detta eller försökt kontrollera de av bolaget beräknade tillverkningskostnaderna för dessa varor. Inte heller framgår att A-son reflekterat över att lagret i årsredovisningen rubricerats Råvaror och förnödenheter, trots att posten enligt hans anteckningar till 90 procent utgjordes av "färdiga varor som skall säljas".

Maskiner och inventarier var per den 30 april 2007 bokförda till 6,1 mnkr vilket utgjorde 36 procent av balansomslutningen. I ett arbetsprogram avseende denna post har A-son antecknat att bolaget inte har gjort några avskrivningar för år 2006/07 "vilket ej kan fortsätta". Såvitt framgår av jämförelsesiffror hade avskrivningar underlåtits även år 2005/06. Av dokumentationen för år

2006/07 kan inte utläsas att A-son har verkat för att avskrivningar skedde. A-son har förelagts att förklara varför han godtog att bolaget underlät att göra avskrivningar och inte anmärkte på detta i sin revisionsberättelse.

A-son har anfört följande.

Han har varit närvarande vid inventeringen av varulagret och kontrollerat att inventeringen skett systematiskt från sektion till sektion och att artikellistor utan saldo använts, vilka sedan jämförts med det förväntade enligt bolagets lagerredovisning. A-son har tillställt RN några lagerlistor på vilka vissa poster har markerats med bockar. Han har tillagt att bockarna i detta fall innebär att posterna har kontrollinventerats. Vidare säger han sig ha utfört priskontroller tillsammans med bolagets kamrer varvid inköpspris enligt faktura kontrollerats mot "inpris" enligt lagerlista. A-son har inte verifierat sina uppgifter med någon dokumentation, fransett bockar på lagerlistor.

RN har i en skrivelse till A-son konstaterat att om bolagets lager till stor del bestod av egentillverkade varor är det svårt att förstå hur dessa anskaffningsvärden skulle kunna kontrolleras genom granskning av inköpsfakturer. A-son har med anledning av RN:s konstaterande anfört att han genom sin granskning av inköpsfakturer avseende insatsmaterial i bolagets produktion samt genom sin "allmänna kunskap om bolagets verksamhet och processer" ansåg sig kunna utföra en tillfredsställande kontroll av anskaffningsvärdena för de varor som tillverkats av bolaget.

A-son har i sitt yttrande över RN:s promemoria uppgett att rubriceringen av lagret som Råvaror och förnödenheter var ett klassificeringsfel, i vart fall per balansdagen den 30 april 2007. Vissa andra år utgjorde de egentillverkade varorna en mindre andel av lagret.

Vad gäller maskiner och inventarier, som var bokförda till 6,1 mnkr, har A-son hänvisat till ett värderingsintyg, daterat den 12 maj 2006, enligt vilket marknadsvärdet av bolagets maskiner uppgick till 4,8 mnkr. Han har tillagt att bolaget under år 2006/07 dessutom införskaffat en ny maskin för 2,9 mnkr. Med hänsyn till att marknadsvärdet således översteg bokfört värde säger han sig ha accepterat att några avskrivningar inte hade skett för dessa två år.

RN gör följande bedömning.

I ett bolag som bedriver legotillverkning av varor är det viktigt att revisorn granskar kalkyler och redovisning för varje enskilt produktslag, tar del av avtal, bedömer principerna för beräkning av tillverkningskostnader samt bedömer eventuella förlustrisker. Såvitt framgår av A-sons svar och dokumentation har han inte vidtagit någon av dessa åtgärder. Anskaffningsvärden för egentillverkade varor kan inte på ett tillförlitligt sätt verifieras genom någon "allmän kunskap" om ett bolag. RN konstaterar att A-son inte har visat att han har granskat vare sig verkstadsbolagets legotillverkningsverksamhet eller dess lager av egentillverkade varor enligt god revisionssed.

Enligt 4 kap. 4 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska en anläggningstillgång med begränsad ekonomisk livslängd skrivas av systematiskt över denna livslängd. I verkstadsbolaget hade avskrivningar underlåtits på maskiner och inventarier, som utgjorde en väsentlig del av bolagets balansomslutning. A-son har accepterat att avskrivningar underläts. Genom att godta en redovisning av maskiner och inventarier som strider mot årsredovisningslagen har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Denna bedömning förändras inte av att marknadsvärdet eventuellt översteg det bokförda värdet.

7 RN:s sammanfattande bedömning

RN:s utredning har visat att A-sons revisionsarbete generellt uppvisar brister. Genomgående är hans dokumentation mycket bristfällig. Han har inte heller på ett godtagbart sätt gjort uppföljningar av händelser efter räkenskapsårets slut i respektive bolag. Vad gäller A-sons revisionsinsatser i de av RN granskade uppdragen har RN funnit att han i två bolag har underlåtit att agera trots att yttranden från respektive styrelse saknades med anledning av föreslagna utdelningar. RN:s utredning har dessutom visat att A-son i flera av bolagen inte har anpassat sina väsentlighetstal till de särskilda omständigheterna i dessa bolag. A-son har i två av bolagen inte utfört godtagbara granskningar av posten varulager. Han har vidare för två av bolagen inte visat eller gjort troligt att hans kontroller av bolagens kassahantering varit tillräckliga. I ett av bolagen har hans revisionsberättelse varit ottydligt utformad. I ett annat bolag har han inte anpassat sin granskning efter bedömda risker för svinn och stölder och även underlåtit att anmärka på att skatter och avgifter hade erlagts för sent. I ett tredje bolag har A-son godtagit att lagenliga avskrivningar underlåtit.

Som framgått ovan har RN tidigare meddelat A-son varning på grund av mycket allvarliga brister i hans revisionsverksamhet vad gäller såväl granskning som dokumentation.

Av 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883) följer att om en revisor åsidosätter sina skyldigheter som revisor får varning meddelas. Är omständigheterna synnerligen försvårande, får godkännandet eller auktorisationen upphävas. Det som läggs A-son till last, bl.a. det faktum att han inte har tagit rättelse vad avser den bristfälliga dokumentationen, innebär sammantaget att han har åsidosatt sina skyldigheter på ett mycket allvarligt sätt. RN har därför övervägt att upphäva A-sons godkännande som revisor. Vid valet av påföljd har RN dock funnit att de omständigheter på vilka den disciplinära åtgärden ska grundas sammantaget inte är synnerligen försvårande. RN konstaterar därför att åtgärden även denna gång kan stanna vid en varning. Det antecknas att RN, i situationer där revisorer har åsidosatt sina skyldigheter på ett så allvarligt sätt, som är fallet vid en samlad bedömning av A-sons revisionsverksamhet, inom ett till två år efter meddelad disciplinär åtgärd brukar följa upp revisorns arbete inom ramen för myndighetens systematiska och uppsökande tillsyn.

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

Ärendet har avgjorts av RN genom dess tillsynsnämnd. I beslutet har deltagit f.d. domaren i Europadomstolen Elisabeth Palm, ordförande, hovrättspresidenten Sten Andersson, rättschefen Vilhelm Andersson, advokaten Rune Brännström, auktoriserade revisorn Bertel Enlund, direktören Per-Ola Jansson, skattejuristen Kerstin Nyquist, enhetschefen Bertil Sjöo samt auktoriserade revisorn Anita Österholm. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, juris doktorn Adam Diamant samt chefsrevisorn Inger Blomberg som föredragit ärendet.