

D 15

1 Inledning

A-son har varit föremål för Revisorsnämndens (RN) systematiska och uppsökande tillsyn (SUT). Vad som har framkommit har föranlett RN att öppna detta disciplinärende. RN har granskat A-sons revisionsarbete i fem aktiebolag. I detta beslut behandlas fyra av dessa revisionsuppdrag, här benämnda *D-bolaget*, *elbolaget*, *grusbolaget* och *bilbolaget*. Bolagens omsättning, balansomslutning och redovisade varulager för de av RN granskade räkenskapsåren framgår av nedanstående uppställning (belopp i mnkr).

<i>Bolag</i>	<i>Räkenskapsår</i>	<i>Omsättning</i>	<i>Balansomslutning</i>	<i>Varulager</i>
D-bolaget	2012-01-01–2012-12-31	57,6	35,9	9,3
Elbolaget	2011-09-01–2012-08-31	14,4	9,2	1,9
Grusbolaget	2012-05-01–2013-04-30	7,9	15,3	6,7
Bilbolaget	2012-09-01–2013-08-31	2,6	2,5	1,2

D-bolaget bedrev tillverkning av brand- och säkerhetsdörrar. Elbolaget bedrev detaljhandel med elektriska artiklar och utförde elinstallationer. Grusbolagets verksamhet omfattade grusförädling, lastbilstransporter, maskinreparationer samt anläggnings- och entreprenadrörelse. Bilbolagets verksamhet omfattade styling, motortrimning, lackering, industriell legotillverkning och distanshandel av tillbehör till fordon.

A-sons revisionsberättelser för samtliga här aktuella bolag och räkenskapsår var utformade enligt standardutformningen.

Detta beslut är disponerat på följande sätt. I avsnitt 2 redogörs allmänt för revisorers dokumentationsskyldighet. I avsnitten 3–6 behandlas A-sons revision av de fyra bolagen. Avsnitt 7 innehåller RN:s sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd.

2 Allmänt om revisorers dokumentationsskyldighet

En auktoriserad eller godkänd 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 (2001:883) och 2–4 §§ RN:s föreskrifter (RNFS 2001:2) om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet.¹ Dokumentationen ska vara tydlig och sammanställd på ett överskådligt sätt. Av dokumenta-

¹ Bestämmelserna i 4 § fanns före den 1 augusti 2013 i 5 § i samma föreskrifter.

tionen ska framgå bl.a. hur granskningen har planerats, vilken granskning som har genomförts, när granskningen har utförts, vilka iakttagelser som har gjorts och vilka slutsatser som har dragits. Underlåtenhet att fullgöra dokumentationsskyldigheten på ett riktigt sätt bedöms som allvarlig, eftersom den försvårar en analys och en tillfredsställande bedömning av arbetet i efterhand.

Den omständigheten att en revisor inte dokumenterar sina granskningsåtgärder enligt gällande föreskrifter behöver i och för sig inte innebära att granskningsåtgärderna har varit otillräckliga. I ett sådant fall får dock en stor del av RN:s bevisbörda anses övergå på revisorn. Det innebär att revisorn måste kunna redogöra för sin granskning på ett sådant sätt att det vid en helhetsbedömning framstår som sannolikt att de påstådda åtgärderna har utförts och att de har haft sådan inriktning och omfattning att de har kunnat tjäna som underlag för välgrundade slutsatser. Vid denna bedömning beaktar RN bl.a. hur detaljerade uppgifter revisorn har lämnat om sina granskningsinsatser. Om revisorn därvid inte förmår göra den påstådda granskningen sannolik, utgår RN från att granskningen inte har varit tillräcklig.

3 D-bolaget

3.1 Varulager

Posten *Varulager* togs i D-bolaget upp till 9,3 mnkr vilket motsvarade 26 procent av balansomslutningen. Av dokumentationen framgår att A-son närvarade vid inventeringen av delar av varulagret. Revisionsdokumentationen innehåller inte några uppgifter om vilka observationer han gjorde vid inventeringen eller om vilken information han inhämtade för att kunna verifiera att avklippet vid inventeringen redovisades rätt. Det finns inte heller några uppgifter om hur han säkerställde att de inventeringslistor som blev resultatet av inventeringen faktiskt var de som sedan användes i redovisningen.

A-son har i yttrande till RN uppgett följande.

Han gick varje år igenom hur inventeringsrutinerna fungerade och ställde frågor till den inventerande personalen för att förvissa sig om att de hade förstått rutinerna och tillämpade dem rätt. Han tittade på avgränsningen mellan olika delar av varulagret för att förvissa sig om att allt räknades endast en gång. Han gjorde också kontrollinventeringar ”från golv till lista och från lista till golv”. Om inventeringen inte visade några avvikelser av betydelse, tog han inte kopior av investeringslistorna, eftersom han vid bokslutsgranskningar normalt brukade utgå från de listor som hade använts vid inventeringen. Han följde upp in- och utleveranser genom att granska bolagets faktureringsrutiner. Samtliga leverantörer hade faktureringsdag samma dag som leverans. Samma princip, dvs. att leveransdag och faktureringsdag överensstämde, tillämpades av bolaget vid utleveranser.

RN gör följande bedömning.

Revisorn måste vid en inventering bl.a. inhämta sådan information att han eller hon sedermera kan kontrollera att inventeringslistorna inte har manipulerats efter inventeringen. I ett litet företag är ett lämpligt sätt att skaffa sig den vissheten att revisorn tar med sig kopior av inventeringslistorna, medan revisorn i ett större företag kan skaffa sig samma visshet bl.a. genom att försäkra sig om att det finns en godtagbar intern kontroll som förhindrar manipulation. Revisorn behöver också inhämta information om vilka de senaste inleveranserna och utleveranserna före inventeringen var för att kunna kontrollera att transaktioner runt inventeringen har bokförts i rätt period, dvs. korrekt före eller efter inventeringen.²

RN konstaterar att A-son inte tillfredsställande har förklarat hur han kontrollerade att de inventeringslistor som bolagets personal tog fram under sin inventering var de listor som årsredovisningen sedermera kom att baseras på. Inte heller har han tillfredsställande förklarat hur han försäkrade sig om att alla transaktioner före inventeringen hade blivit bokförda före denna och att alla transaktioner efter inventeringen blivit bokförda efter denna. Hans uppgift om att leveransdatum och faktureringsdatum för utleveranser var desamma ger inte utan ytterligare kontroll tillräckligt belägg för att leveransdatum och fakturadatum beaktades rätt i förhållande till inventeringen, dvs. före respektive efter inventeringen. Inte heller ger denna uppgift någon information om hur han kontrollerade inleveranser till lagret. Såvitt kan utläsas av dokumentationen och A-sons yttranden till RN hade han därför inte säkerställt att avklippet runt inventeringen hade hanterats korrekt eller skaffat sig kontroll över inventeringsresultatet och han hade därmed inte heller tillräckliga revisionsbevis för lagrets existens. Med hänsyn till varulagrets väsentlighet saknade han därför grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

3.2 Personalkostnader

Posten *Personalkostnader* togs upp till 16,3 mnkr.

I A-sons dokumentation finns kopior av utdrag ur bolagets lönesystem som visar den totala lönesumman per månad. Kopian användes, enligt notering, för att kontrollera att rätt skatt hade blivit betald för anställda. I dokumentationen ingår också en annan lista, *Semesterskuldlista*, som utvisar semesterskulden per anställd vid årets slut. På listan finns inga noteringar. I arbetsprogrammet rörande posten *Upplupna kostnader* har noterats att jämförelse hade gjorts och skillnader analyserats för interimsskulder. Vidare har antecknats att semesterlöneskulden var beräknad efter löneprogrammet och att avsättningen hade kontrollerats. RN har dock inte funnit någon dokumentation som rör själva bruttolönekostnaden. RN har därför förelagt A-son att redogöra för de granskningsåtgärder som han vidtog för att få underlag för sin bedömning att personalkostnaden var rätt redovisad.

A-son har i yttrande till RN uppgett följande.

² Jfr ISA 501 *Revisionsbevis – särskilda överväganden för vissa poster* p. A 4.

Bolaget använde ett standardlöneprogram. Han hade stort förtroende för den person som hanterade bolagets löner. Han hade för räkenskapsåret 2010 gjort en omfattande granskning av bolagets rutiner för löneredovisning och den granskning som bolagets redovisningsansvariga gjorde av olika beräkningar och avsättning till bl.a. semesterlöneskuld. Denna granskning hade visat att rutinerna fungerade väl. I fråga om räkenskapsåret 2012 gjordes därför endast en uppföljning av att rutinerna var oförändrade och fortfarande tillämpades samt en mer översiktlig granskning som framgår av dokumentationen. Denna granskning bekräftade att löner och löneskulder hade tagits upp till rätt belopp i årsredovisningen.

RN gör följande bedömning.

Det framgår inte av dokumentationen vilket underlag A-son hade för sin slutsats att de i årsredovisningen redovisade personalkostnaderna var korrekt upptagna. Han har i svar till RN hänvisat till en granskning av systemet för löner som han hade utfört för räkenskapsåret 2010 och har anfört att han vid revisionen för räkenskapsåret 2012 säkerställde att systemet fungerade på samma sätt som tidigare. Han har emellertid inte redogjort för hur den systemgenomgång han har hänvisat till skulle kunna ge honom revisionsbevis för att den totala bruttolönekostnaden var korrekt redovisad. RN:s slutsats är därför att han inte hade tillräckliga revisionsbevis för att kunna dra slutsatsen att personalkostnaden inte var behäftad med väsentliga fel (jfr den i avsnitt 2 angivna bevisbörderegeln). Med hänsyn till att personalkostnader utgjorde en väsentlig kostnadspost saknade han grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra det har han åsidosatt god revisionssed.

4 Elbolaget

4.1 Varulager

Av A-sons dokumentation framgår att bolaget inte hade något redovisningssystem som utvisade lagerbehållningen per post. Lagret uppgick till 1,9 mnkr, vilket motsvarade 20 procent av balansomslutningen. A-son har i sin dokumentation noterat att det fanns inventeringsinstruktioner och att genomgång hade skett med personal som deltagit i inventeringen. I anslutning till en fråga om huruvida inventeringslistor hade stickprovsgranskats har han noterat följande. ”Kontrollräkning har skett. Deltagit vid inventering av vitvaror och genomgång har skett av övrig inventering.” Enligt en anteckning i dokumentationen hade han också gått igenom inventeringsinstruktionen med den personal som deltagit i inventeringen. Han har därtill antecknat att han hade deltagit vid varulagerinventeringen samt att han tillsammans med personal vid bolaget hade gått igenom vitvarulagret och speciallagret. Vidare har han antecknat att antal hade kontrollerats och priserna därefter vidimerats genom att åsätta priser kontrollerats mot prislistor från generalagent. Han har vidare antecknat att han i samband med en genomgång tillsammans med personal från företaget hade noterat antalet uppställda mikrovågsugnar och dammsugare, vilket han sedan hade kontrollerat mot inventeringslistor för att se att inventeringen var tillförlitlig. Vidare har han angett att varulager av

kabel hade kontrollerats, att antalet kvarvarande meter fanns angivet på kabelrullar och att pris per meter hade kontrollerats mot prislistor från leverantör. Det är vidare antecknat att han medverkade vid inventering av speciallager benämnt ”övrigt”. Enligt dokumentationen gjorde han också en rimlighetsbedömning av det grundlager av installationsmaterial som fanns i bolagets bilar.

Det finns inte någon dokumentation som utvisar om A-son kontrollerade avklippet runt inventeringen genom att införskaffa information om in- och utleveranser vid tiden för inventeringen. Dokumentationen utvisar inte heller om han kontrollerade inventeringslistorna för en senare uppföljning av att de listor som bolaget hade skapat vid inventeringen var de listor som sedermera låg till grund för redovisningen.

A-son har i yttrande till RN uppgett följande.

Han medverkade vid bolagets inventering i direkt anslutning till balansdagen den 31 augusti 2012. Inventeringen utfördes av bolagets personal och han observerade hur den gick till. Först gick han igenom företagets inventeringsrutiner. Därefter observerade han hur inventeringen genomfördes på de olika inventeringsstationerna och hur olika artiklar avgränsades genom uppmärkning av olika hyllor. Han valde att kontrollinventera lagret av vitvaror i butik, eftersom detta värdemässigt var mest betydelsefullt och det fanns inkuransrisk på grund av att lagret kunde bestå av äldre och därmed inkuranta artiklar. Han inventerade också speciallagret, vari ingick kabelprodukter. Han ansåg därför att han hade underlag för att dra slutsatsen att bolaget hanterade sitt kabellager korrekt. Den notering som finns i dokumentationen om att kontrollräkning hade skett, att han hade deltagit vid inventering av vitvaror och att genomgång hade skett av övrig inventering är otydlig. Vad beträffar avklippet runt inventeringen skedde inga ut- eller inleveranser under inventeringen. Han noterade vid bokslutsgranskningen att leverantörsskulder var bokförda på rätt år och att det inte fanns några leveranser som inte var noterade. Han gjorde en genomgång med bolagets ägare om vikten av rätt avklipp och ägaren intygade att alla stora leverantörer fakturerade med fakturadatum den dag som varorna lämnade leverantören. Vad slutligen gäller inventeringslistorna tog redovisningskonsulten hand om dessa efter inventeringen. Det som han själv hade kontrollräknat stämde han av mot de slutliga inventeringslistorna. Han bedömde att lagerlistorna var under kontroll och att risken för att de skulle förkomma eller förändras efter inventeringen var obefintlig.

RN gör följande bedömning.

RN konstaterar att A-son inte tillfredsställande har förklarat hur han kontrollerade att de inventeringslistor som bolagets personal tog fram under inventeringen var de listor som användes under revisionen (jfr avsnitt 3.1 ovan). I detta sammanhang får bolagets redovisningskonsult likställas med en representant för bolaget. När redovisningskonsulten tog hand om listorna var det därför fortfarande bolaget, och inte revisorn, som hade kontroll över dessa. Inte heller har A-son tillfredsställande förklarat hur han försäkrade sig om att alla transaktioner före inventeringen hade blivit bokförda före denna och att alla transaktioner efter inventeringen blivit bokförda efter denna.

Av revisionsdokumentationen framgår att A-son hade gjort noteringar om delar av varulagret. Dessa delar av varulagret hade upptagits till ett värde av ca 600 tkr (att jämföra med varulagrets totala redovisade värde om 1,9 mnkr). Den enda mer detaljerade dokumentationen avser mikrovågsugnarna, dammsugarna och speciallagret. Dessa delar av varulagret togs upp till ett värde av ca 250 tkr, dvs. 13 procent av det totala redovisade värdet på varulagret.

Vad beträffar inventeringen i övrigt konstaterar RN att de uppgifter som A-son har lämnat om hur han observerade den av bolaget gjorda inventeringen motsägs av den kommentar som finns i hans dokumentation, en kommentar som inte kan förstås på annat sätt än att han deltog enbart vid en del av inventeringen. Enligt RN:s mening har han inte genom sina allmänt hållna uppgifter till myndigheten gjort sannolikt att han deltog vid inventeringen i större utsträckning än vad som framgår av dokumentationen. RN:s slutsats är därför att granskningen i detta hänseende var otillräcklig (jfr den i avsnitt 2 angivna bevisbörderegeln).

Bristerna i granskningen var sådana att A-son inte hade tillräckligt underlag för sin slutsats om varulagrets existens. Med hänsyn till varulagrets väsentlighet saknade han därför grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionsd.

4.2 Personalkostnader

Posten *Personalkostnader* redovisades för räkenskapsåret 2011/12 med 3,8 mnkr. Enligt A-sons dokumentation var hans granskning av posten begränsad till att han gick igenom kontot med personalens källskatter och noterade att kontot hade nollats ut varje månad.

A-son har i yttranden till RN uppgett följande.

Lönerna sköttes av en redovisningsbyrå vars rutiner han hade granskat i andra uppdrag, både vad avser löner och personalrelaterade avsättningar. Genom intervjuer förvissade han sig om att samma rutiner tillämpades även för elbolaget. Han granskade också redovisningsbyråns underliggande utredningar, lönespecifikationer mot skatteavdrag, att källskatter betalades i rätt tid och att semesterlöneskulder och skuld för sociala avgifter var rätt redovisade.

RN gör följande bedömning.

Det framgår inte av A-sons dokumentation vilka revisionsbevis han hade för den bruttolönesumma som bolaget redovisade. Han har inte heller i sina yttranden till RN redogjort för att han hade sådana revisionsbevis. Vad han har anfört om sin granskning av personalkostnader saknar relevans för hans slutsats om bruttobeloppet av kostnadsförd löne. RN drar därför slutsatsen att hans granskning av bolagets personalkostnader var otillräcklig. Med hänsyn till att posten Personalkostnader utgjorde en väsentlig kostnadspost saknade han grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra det har han åsidosatt god revisionssed.

5 Grusbolaget

Varulager

Grusbolagets varulager togs per balansdagen den 30 april 2013 upp till 6,7 mnkr, vilket utgjorde ca 40 procent av balansomslutningen. Det finns ingen notering i dokumentationen om huruvida A-son närvarade vid någon inventering. I dokumentationen ingår en promemoria från en utomstående expert som behandlar vissa frågor kring bolagets varulager. I promemorian lämnas dock inte någon preciserad information om lagrets faktiska storlek. I det granskningsprogram som ingår i dokumentationen har A-son noterat att han gått igenom ”inventeringslistor” vid besök hos klienten i samband med bokslutet.

A-son har i yttranden till RN uppgett följande.

Lagervärdet var normalt för denna bransch med hänsyn till att bolaget skulle påbörja en stor leverans. Lagervärdet fastställdes inte genom inventering utan ”genom de mätbesked som upprättats i samband med krossning av olika produkter”. Inga utleveranser skedde under krossperioden. Han besökte stenbrottet några dagar efter balansdagen och konstaterade då att där fanns 18 högar med grus och sand i olika dimensioner. Det var svårt att avgöra hur många ton som fanns i varje hög. Han har senare följt upp att lagervolymen såldes under nästkommande säsong.

I ett senare svar har A-son anförat att han anlidade en utomstående expert som avgav den ovan nämnda promemorian. Han har vidare anförat att bolagets ägare har visat hur man går till väga för att mäta innehållet i krosshögar och att han själv har kontrollmätt en krosshöga utan att notera avvikelser.

RN gör följande bedömning.

RN:s utredning visar att bolaget inte genomförde någon inventering av varulagret per bokslutsdatum 2013. De åtgärder som A-son vidtog vid revisionen och de externa revisionsbevis som han inhämtade räckte inte för att ge honom tillräckliga revisionsbevis för varulagrets existens. Med hänsyn till varulagrets väsentlighet saknade han därför grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

6 Bilbolaget

6.1 Förstagångsrevision – ingående balans

Verksamheten i bilbolaget hade tidigare år bedrivits i annan juridisk person som då hade reviderats av A-son. Verksamheten hade under räkenskapsåret 2011/12 överförs till bilbolaget. Bilbolaget hade under det året inte varit föremål för någon revision.

A-son utsågs sedermera till revisor i bilbolaget. I resultaträkningen för räkenskapsåret 2012/13 upptogs posten Kostnader för handelsvaror till 1,4 mnkr (föregående år 1,1 mnkr), vilket motsvarade 54 procent av årets omsättning. Av A-sons dokumentation framgår inte om han reflekterade över om han borde modifiera sin revisionsberättelse med hänsyn till den osäkerhet rörande posten som var föranledd av att han inte hade kunnat delta vid inventeringen av det ingående lagret.

A-son har i yttranden till RN uppgett följande.

Verksamheten i bilbolaget hade tidigare bedrivits i ett annat bolag där han hade varit vald revisor. I samband med att gränsvärdena för revisionsplikten höjdes, en ny delägare skulle tas in och verksamheten utvidgades med en bilverkstad, bildades bilbolaget, utan vald revisor. Efter ett år önskade delägarna att bolaget skulle revideras, trots att det inte fanns något krav på detta. Han valdes då till revisor. Bilbolaget hade haft samma redovisningskonsult som det tidigare bolaget. Han visste att det var en duktig och noggrann person. Även om han inte hade reviderat jämförelseåret hade han i praktiken reviderat den ingående balansen för räkenskapsåret 2012/13. Dessutom gick han i detalj igenom de ingående balanserna för det reviderade räkenskapsåret och väsentliga transaktioner under räkenskapsåret.

RN gör följande bedömning.

Enligt ISA 510 *Förstagångsrevisioner – ingående balanser* p. 3 ska en revisor vid en förstagångsrevision skaffa sig tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att de ingående balanserna inte innehåller några felaktiga uppgifter som väsentligt påverkar årsredovisningen för innevarande period. I ISA 510 p. 10 sägs att om revisorn inte kan få fram tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för de ingående balanserna, ska revisorn uttala sig med reservation eller avstå från att uttala sig, allt efter vad ISA 705 *Modifierat uttalande i rapport från oberoende revisor* föreskriver. Enligt ISA 510 p. A 6 ger granskningsåtgärder under innevarande period avseende utgående varulager föga revisionsbevis om det varulager som fanns vid periodens början.

A-sons åtgärd att gå igenom den ingående balansen post för post är inte tillräcklig för att säkerställa existensen av det ingående varulagret. Enligt ISA 501 *Revisionsbevis – särskilda överväganden för vissa poster* ska revisorn för posten Varulager inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis rörande varulagrets existens och skick genom att närvara vid lagerinventering. Detta kunde A-son inte göra eftersom han valdes först efter föregående års utgång. Han hade därför inte möjlighet att skaffa sig tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för existensen och skicket av det ingående varulagret. Det ingående lagervärdet hade emellertid betydelse för den kostnad för handelsvaror som togs upp i resultaträkningen för det aktuella året. A-son skulle därför på sätt som framgår av ett i ISA 510 intaget exempel ha modifierat sin revisionsberättelse. Det innebär att han skulle ha uttalat att han varken kunde tillstyrka eller avstyrka fastställandet av resultaträkningen, eftersom han inte hade tillräckliga revisionsbevis för beloppet av kostnaden för handelsvaror.

Genom att inte modifiera sin revisionsberättelse utan istället tillstyrka fastställandet av resultaträkningen har han åsidosatt god revisionssed.

6.2 Upplysning om att föregående år inte reviderats

Revisionsberättelsen innehåller ingen upplysning om att föregående årsredovisning inte hade reviderats.

A-son har i yttranden till RN uppgett följande.

Hans kunskap om verksamheten, i kombination med att redovisningen hade hanterats av den ovan nämnda konsulten, medförde att han ansåg att det inte var nödvändigt att i revisionsberättelsen infoga en övrig upplysning om att föregående år inte hade reviderats.

RN gör följande bedömning

Enligt RevR 709 *Revisionsberättelsens standardutformning* p. 33 ska en revisor om föregående årsredovisning inte är reviderad upplysa om att jämförelsetalen inte är reviderade. Detta krav är obligatoriskt. A-son har inte lämnat denna upplysning i sin revisionsberättelse och har därmed åsidosatt god revisionssed.

6.3 Varulager

I A-sons revisionsdokumentation har han på ett försättsblad avseende granskningen av varulager antecknat att han deltog vid inventeringen tillsammans med den redovisningsansvarige på bokföringsbyrån. Han har dessutom antecknat att han vid inventering kontrollerade att rätt kvantitet hade satts upp i inventeringslistorna. Han har vidare på försättsbladet noterat att det fanns inventeringsinstruktioner som redovisningsbyrån hade gjort, att det redogjordes för dessa vid besöket samt att inventeringslistorna stickprovsgranskades och kontrollsummerades. Av dokumentationen kan dock inte utläsas vilken granskning som han gjorde i samband med inventeringen och vilka bedömningar han gjorde.

A-son har i yttranden till RN uppgett följande.

Inventeringen gjordes av bolaget med hjälp av redovisningskonsulten. Vid hans besök var han med under de olika delarna av inventeringen för att förvissa sig om att denna utfördes korrekt. Kontroll av avklipp gjordes genom att inköp på gamla året granskades mot lagret. Redovisningskonsulten gick igenom sista månadens inköp för att se att materialinköp antingen låg i lager eller var sålt under året. Motsvarande skedde på nya året mot försäljning. Redovisningskonsulten tog hand om inventeringslistorna och de låg sedan till grund för årsredovisningen.

RN gör följande bedömning.

Som konstaterats i avsnitt 3.1 ska en revisor ha kontroll över revisionsklientens inventeringslistor. Av A-sons uppgifter till RN framgår att han inte hade kontroll

över inventeringslistorna; dessa lämnades i stället till redovisningskonsulten och denne kan inte anses ha en oberoende ställning i förhållande till bolaget jämförbar med den som en revisor har. Därmed hade han inte heller underlag för sin slutsats att varulagret inte var behäftat med väsentligt fel. Med hänsyn till varulagrets väsentlighet saknade han därför grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

7 Sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

RN har funnit ett stort antal brister i A-sons revisionsarbete. Han har inte i något av de fyra bolagen haft tillräckliga revisionsbevis för att kunna dra slutsatsen att lagret inte var behäftat med väsentliga fel. Han har därmed inte haft underlag för att tillstyrka balansräkningarna eller resultaträkningarna för något av bolagen. I två av bolagen har hans granskning av löner varit otillräcklig. Han har i ett annat bolag inte modifierat sin revisionsberättelse avseende kostnaden för sålda varor och har inte upplyst i revisionsberättelsen om att jämförelsetalen i årsredovisningen inte var reviderade.

A-son har i nu nämnda avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Det som läggs honom till last är allvarligt, särskilt som han har tillstyrkt fastställande av resultat- och balansräkningarna i samtliga bolag utan att ha grund för det. Han ska därför meddelas varning.

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

Ärendet har avgjorts av RN genom dess tillsynsnämnd. I beslutet har deltagit hovrättspresidenten Sten Andersson, ordförande, kammarrättspresidenten Stefan Holgersson, vice ordförande, enhetschefen Tomas Algotsson, advokaten Rune Brännström, auktoriserade revisorn Maria Danckler, rådgivaren vid Finansinspektionen Eva Ekström, direktören Per-Ola Jansson, skattejuristen Kerstin Nyquist och auktoriserade revisorn Ola Wahlquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Anita Wickström, chefsjuristen Adam Diamant, chefsrevisorn Bodil Björk, experten Olof Herolf samt avdelningsdirektören Philip Lagerling som har föredragit ärendet.