

D 16

1 Inledning

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en anmälan avseende godkände revisorn A-son. Vidare har RN underrättats om att A-son har varit föremål för FAR:s kvalitetskontroll och att FAR:s kvalitetsnämnd för revisionsverksamhet efter den genomförda kontrollen har bedömt att A-son inte kan anses bedriva sin revisionsverksamhet enligt god revisionssed. RN har därför öppnat två disciplinärenden (dnr 2015-469 respektive 2015-675). Det första ärendet rör A-sons revisionsinsatser i två bolag och avseende två räkenskapsår. Det andra ärendet avser hans revisionsinsatser i tre aktiebolag, vardera avseende ett räkenskapsår.

De i ärendet dnr 2015-469 berörda bolagen benämns i detta beslut **presentbolaget** och **reklambolaget**. Båda bolagen var helägda dotterbolag till ett bolag, här benämnt PGAB. RN har för de båda dotterbolagen tagit del av A-sons revisionsdokumentation för räkenskapsåren 2012 och 2013. Bolagens omsättning, balansomslutning och resultat för de av RN granskade räkenskapsåren framgår av nedanstående uppställning (belopp i mnkr).

Bolag	Räkenskapsår	Omsättning	Balansomslutning	Resultat
Presentbolaget	2012	23,4	11,9	-0,4
Presentbolaget	2013	20,4	10,3	-4,2
Reklambolaget	2012	4,5	2,9	0,03
Reklambolaget	2013	5,2	4,6	-0,08

A-son avgav revisionsberättelser som inte avvek från standardutformningen beträffande presentbolaget för år 2012 samt avseende reklambolaget för åren 2012 och 2013. Han avgav två revisionsberättelser för presentbolaget för år 2013. I den första avstyrkte han fastställande av resultat- och balansräkningarna och i den andra varken till- eller avstyrkte han fastställandet av dessa.¹

FAR har i sin underrättelse konstaterat att Revisionsgruppen A-son & Partners AB, där A-son bedriver sin revisionsverksamhet, vid upprepade tillfällen inte har betalat skatter och avgifter i tid under räkenskapsåren 2012 och 2013. RN har kompletterat sin utredning genom att även hämta in A-sons revisionsdokumentation för tre revisionsuppdrag. Nedan kommenteras A-sons revisionsarbete i två av dessa aktiebolag, här benämnda **kemibolaget** och **byggvarubolaget**. Bolagens omsättning och balansomslutning för de av RN granskade räkenskapsåren framgår av nedanstående uppställning (belopp i mnkr).

¹ Utformningen av dessa revisionsberättelser redovisas närmare under avsnitt 7.2 nedan.

Bolag	Räkenskapsår	Omsättning	Balansomslutning
Kemibolaget	2014	3,7	1,7
Byggvarubolaget	2014	27,8	9,6

A-son avgav för de två här aktuella bolagen revisionsberättelser som inte avvek från standardutformningen.

Detta beslut är disponerat enligt följande. I avsnitt 2 redogörs allmänt för revisorers dokumentationsskyldighet samt för A-sons dokumentation generellt. I avsnitt 3 tar RN upp frågor kring A-son bedrivande av sin revisionsverksamhet och i avsnitt 4 frågor beträffande nya revisionsuppdrag. I avsnitt 5 behandlas A-sons granskning av intäktsredovisning avseende samtliga här aktuella bolag. I avsnitt 6 behandlas hans granskning av kostnadsposten Handelsvaror och i avsnitt 7 hans granskning av posten Varulager. RN:s sammanfattande bedömning och frågan om val av disciplinär åtgärd redovisas i avsnitt 8.

2 Dokumentation

2.1 Allmänt om revisorers dokumentationsskyldighet

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 (2001:883) och 2–4 §§ RN:s föreskrifter (RNFS 2001:2) om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet.² Dokumentationen ska vara tydlig och sammanställd på ett överskådligt sätt. Av dokumentationen 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 hans eller hennes granskningsåtgärder har varit otillräckliga. I ett sådant fall får dock 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 någon tillfredsställande granskning inte har skett.

2.2 A-sons uppgifter om sin dokumentation

² Bestämmelserna i 4 § fanns före den 1 augusti 2013 i 5 § samma föreskrifter.

A-son har i sina svar till RN genomgående lämnat snarlika uppgifter om sin dokumentation rörande samtliga av RN granskade poster. RN redogör därför här sammantaget för hans svar i dessa delar. I övrigt behandlas innehållet i hans dokumentation under respektive avsnitt nedan.

Han och hans medarbetare har i de flesta fall följt ett standardiserat granskningsprogram. Att det inte har antecknats mer beror på att åtgärderna, som framgår av granskningsprogrammen, är utförligt beskrivna och "U.a." innebär att granskningar har genomförts utan anmärkning. Någon dokumentation i övrigt finns inte. Han har lyckats få fram dessa granskningsåtgärder i pappersform ur programmet. Av de utskrifter av revisionsprogrammen som han bifogat sina svar till RN framgår mera tydligt vilka åtgärder som är genomförda.

Trots att det kan finnas vissa brister i dokumentationen vill han framhålla att han och hans medarbetare har utfört fullgoda revisioner enligt god revisionssed och att han har kunnat presentera korrekta uttalanden i sina revisionsberättelser. Även om underlagen inte alltid har kunnat presenteras på bästa sätt för RN har han och hans revisionsteam känt sig säkra på att de uttalanden som gjorts har varit riktiga. Han och medarbetarna har också haft möten med såväl företagsledning som anställd personal där redovisningen har presenterats och gått igenom. Alla dessa möten har tyvärr inte dokumenterats.

Han har, vad gäller presentbolaget och reklambolaget, haft ett långvarigt samarbete med företrädare för bolagen och hela tiden känt förtroende för den redovisning som presenterats. Inte heller detta har kunnat presenteras på bästa sätt. De osäkerheter som har förelegat har beträffande dessa bolag kunnat kopplas till respektive bolags lager samt fortsatt drift. Han hoppas att framgent kunna förbättra rutinerna så att hans granskning kan presenteras för utomstående på ett bättre sätt.

3 Bolag helt eller delvis ägda av A-son

3.1 A-sons opartiskhet och självständighet

Av uppgifter från A-son framgår att han äger andelar i bolag enligt följande. Han äger till 100 procent A-son Konsult AB (nedan benämnt **konsultbolaget**). Detta bolag är moderbolag till A-son Revisionsbyrå AB som i sin tur är moderbolag till Revisions-gruppen A-son & Partners AB (nedan benämnt **revisionsgruppsbolaget**). Samtliga dotterbolag är helägda. A-son är ensam styrelseledamot i bolagen. Konsultbolaget äger i sin tur andelar i två handelsbolag.

Av konsultbolagets årsredovisning för 2014 framgår att bolaget tog upp en post, benämnd *Fordringar hos intresseföretag*, med 1,6 mnkr. A-son har förelagts att namnge samtliga intresseföretag, att ange verksamhet i respektive företag och att, för det fall någon av hans revisionsklienter är delägare i något av dessa företag, ge in oberoendeanalyser för de tre senaste räkenskapsår för vilka han har avgett revisionsberättelser.

A-son har anfört följande.

Intresseföretag till konsultbolaget är två handelsbolag som bedriver hästuppfödning. I den ena av dessa finns totalt sex delägare där varje delägare äger en sjättedel var. Konsultbolaget är en av dessa ägare. Han är sedan år 2004 vald revisor i ett aktiebolag, här benämnt RC-bolaget, som sedan 2004 äger en sjättedel av detta handelsbolag. Han har avgett revisionsberättelser för RC-bolaget sedan samma år.

Några skriftliga oberoendeanalyser finns inte. Han anser inte att det finns något hot mot hans oberoende. Han har muntligt meddelat styrelseledamoten i RC-bolaget att denne inte kan påräkna några förmåner från A-son som skulle påverka hans oberoende.

RN gör följande bedömning.

Av 21 a § första stycket revisorslagen³ framgår att en revisor för varje uppdrag i revisionsverksamheten ska pröva om det finns omständigheter som kan rubba förtroendet för hans eller hennes opartiskhet eller självständighet. I paragrafens första stycke 1 anges ett antal typsituationer där utgångspunkten är att revisorn ska avböja eller avsäga sig uppdraget. Förutom i de särskilt angivna situationerna ska revisorn, enligt den s.k. generalklausulen i 21 a § första stycket 2 samma lag, avböja eller avsäga sig ett uppdrag om det föreligger något annat förhållande av sådan art att det kan rubba förtroendet för hans eller hennes opartiskhet eller självständighet. Enligt 21 a § andra stycket revisorslagen behöver revisorn dock inte avböja eller avsäga sig uppdraget, om det i det enskilda fallet föreligger sådana särskilda omständigheter eller har vidtagits sådana åtgärder som medför att det inte finns anledning att ifrågasätta hans eller hennes opartiskhet eller självständighet.

I ärendet är utrett att A-son är vald revisor i ett aktiebolag, RC-bolaget, som samtidigt är delägare i ett handelsbolag där även ett av A-sons ägt aktiebolag är delägare. Dessa omständigheter är sådana att de träffas av generalklausulen i 21 a § revisorslagen. Det har vid RN:s utredning inte framkommit några sådana särskilda omständigheter eller åtgärder som avses i 21 a § andra stycket revisorslagen. A-son har därmed inte kunnat inneha det aktuella revisionsuppdraget. Genom att likväl inneha uppdraget och avge revisionsberättelser för de två räkenskapsår (2013 och 2014) som omfattas av RN:s utredning har han åsidosatt god revisorssed.

3.2 Skatter och avgifter

Som framgått ovan hade FAR:s kvalitetsnämnd för revisionsverksamhet konstaterat att revisionsgruppsbolaget vid upprepade tillfällen inte hade betalat skatter och avgifter i rätt tid under räkenskapsåren 2012 och 2013. Bolagets valda revisor anmärkte i sina revisionsberättelser för dessa år på att skatter vid flera tillfällen inte hade betalats i rätt tid.

RN har tagit del av skattekontoutdrag för revisionsgruppsbolaget avseende kalenderåren 2012, 2013, 2014 och 2015. Av utdragen framgår att bolaget vid flera

³ Motsvarande bestämmelse fanns före den 17 juni 2016 i 21 § revisorslagen.

tillfällen under åren 2012 och 2013 hade betalat skatter och avgifter för sent. Den 3 november 2012 hade 23 tkr överförts till Kronofogdemyndigheten för indrivning. Betalning skedde den 7 november 2012. Under åren 2014 och 2015 har bolaget erlagt skatter och avgifter i rätt tid.

A-son har anfört följande.

Revisionsgruppsbolagets ekonomifunktion hade tidigare en metodik att kundinbetalningar till bolagets postgirokonto överfördes till bolagets skattekonto. Detta skedde kontinuerligt. Vid ett antal tillfällen räckte tyvärr inte pengarna på postgirokontot till utan underskott uppstod. I takt med att såväl antal anställda som omsättningen ökade samt att kundinbetalningarna till postgirokontot minskade kunde bolaget inte längre fortsätta att hantera skattekontot på det beskrivna sättet. Metoden ändrades under år 2013. Bolaget har därefter inte haft något minussaldo på skattekontot. Skattedeklarationerna har alltid avlämnats i tid. Försummelserna orsakades av okunskap samt slarv från ansvarig personal. På grund av sjukdom i familjen hade han inte kontrollerat skattekontot under delar av åren 2012 och 2013.

RN gör följande bedömning.

För att en kvalificerad revisor ska vara lämplig att utöva revisionsverksamhet krävs att han eller hon åtnjuter förtroende från såväl uppdragsgivare som det allmänna. För att detta förtroende inte ska rubbas har revisorn en skyldighet att i sin verksamhet följa gällande regler och bestämmelser. Av god revisorssed följer vidare att en revisor ska bedriva sin verksamhet i ordnade former och att han eller hon ska eftersträva sunda ekonomiska förhållanden. Kraven på att en revisor i sin revisionsverksamhet ska sköta sina åligganden i skatte- och avgiftshänseende ställs mycket högt.

I ärendet har framkommit att revisionsgruppsbolaget vid flera tillfällen under åren 2012 och 2013 betalade skatter och avgifter för sent. Eftersom A-son var bolagets enda styrelseledamot, hade han ett ansvar för att bolagets skyldigheter i skatte- och avgiftshänseende fullgjordes. Genom att inte se till att skatter och avgifter betalades i rätt tid har han åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

4 Nya revisionsuppdrag i presentbolaget och i reklambolaget

4.1 Kontakter med föregående revisor

A-son valdes till revisor i presentbolaget och i reklambolaget på extra bolagsstämmor den 20 november 2012. Båda uppdragen var således nya för räkenskapsåret 2012. Av dokumentationen kan inte för något av bolagen utläsas om A-son hade någon kontakt med föregående revisor. Han har förelagts att redogöra för eventuella kontakter med föregående revisor samt eventuell information från denne. A-son har även förelagts att förklara varför han inte efterfrågade den anmälan och redogörelse respektive underrättelse som avgående revisor ska lämna enligt 9 kap. 23 och 23 a §§ aktiebolagslagen (2005:551) och inte heller, enligt 36 § samma kapitel, fogade denna till sin revisionsberättelse i respektive bolag.

A-son har anfört följande.

Han hade, i samband med att han blev vald revisor, telefonkontakt med föregående revisor, varvid denne redogjorde för iakttagelser vid den tidigare revisionen. Kontakterna har dock inte dokumenterats.

Frågan om redogörelse samt underrättelse enligt 9 kap. 23 och 23 a §§ aktiebolagslagen nämndes vid samtalet. Några sådana handlingar mottogs dock aldrig. Han följde inte upp detta, eftersom föregående revisor inte hade några synpunkter vid sin revision av de två bolagen. Eftersom de nämnda handlingarna inte hade presenterats för honom, kunde han inte heller foga dem till revisionsberättelsen. Han tog del av bolagets underrättelse till Bolagsverket enligt 23 a § men fogade den inte till sin revisionsberättelse.

RN gör följande bedömning.

Enligt 9 kap. 23 § aktiebolagslagen ska en revisor vars uppdrag upphör i förtid genast anmäla detta för registrering i aktiebolagsregistret. Revisorn ska i anmälan lämna en redogörelse för vad han eller hon har funnit vid den granskning som har utförts under den del av löpande räkenskapsår som uppdraget har omfattat. Av 23 a § samma kapitel framgår att om revisorns uppdrag upphör i förtid revisorn och den som har utsett revisorn ska underrätta Bolagsverket om skälet till detta. Av 9 kap. 36 § nämnda lag framgår att en kopia av en anmälan som revisorn tidigare har gjort enligt 9 kap. 23 § i förekommande fall ska fogas till revisionsberättelsen. Av paragrafen framgår också att även kopior av de underrättelser som revisorn och den som har utsett revisorn har lämnat enligt 9 kap. 23 a § ska fogas till revisionsberättelsen.

Av 9 kap. 21 § aktiebolagslagen följer att uppdraget som revisor gäller till slutet av den första årsstämma som hålls efter det år då revisorn utsågs. Eftersom A-son valdes som revisor i presentbolaget och i reklambolaget på extra bolagsstämmor, kan han inte ha varit omedveten om att den föregående revisorns uppdrag i de två bolagen hade upphört i förtid. Han var därför skyldig att vidta de åtgärder som följer av 9 kap. 36 §. Genom att underlåta att göra detta han åsidosatt god revisions-sed.

4.2 Presentbolaget – kostnadsposten Handelsvaror

Kostnadsposten *Handelsvaror* togs i presentbolaget upp till 11,8 mnkr för år 2012. A-sons dokumentation består av en checklista, rubricerad *Varuinköp, lagerförändring m.m.* på vilken angetts granskningsåtgärderna *Rimlighetsbedöm mot tidigare år* samt *Periodiseringskontroll*. En medarbetare har angett ”U.a.” efter dessa åtgärder. Några ytterligare noteringar finns inte. Av dokumentationen kan inte utläsas om A-son eller medarbetaren utförde någon faktisk granskning av posten.

Posten *Varulager* togs i presentbolaget upp till 6,2 mnkr per balansdagen den 31 december 2011 (motsvarande 51 procent av balansomslutningen) och till 6,6 mnkr

per balansdagen den 31 december 2012 (motsvarande 55 procent av balansomslutningen). Av A-sons dokumentation kan inte utläsas om han vidtog några åtgärder för att försäkra sig om att det ingående saldot avseende posten *Varulager* var korrekt. Han har förelagts att förklara vilken grund han hade för att godta det redovisade beloppet av kostnadsposten *Handelsvaror* när han inte hade granskat varulagret per den 31 december 2011 samt att uppge vilken grund han hade för att tillstyrka fastställandet av presentbolagets resultaträkning för räkenskapsåret 2012.

A-son har anfört följande.

En notering med "U.a." innebär att den granskning som anges är genomförd. Han ansåg att han, genom kontakten med klienten, hade tillgång till det material som han behövde. Han har inte tagit del av föregående revisors granskning av varulagret men han fick uppgifter från denne om att det inte skulle vara några svårigheter att fastställa varulagrets existens och värde. Han utgick från att han kunde förlita sig på dennes granskning, eftersom den tidigare revisorn avgav en revisionsberättelse som inte avvek från standardutformningen. Han utgick därför från att de ingående balanserna stämde. Han ansåg detta tillräckligt, eftersom han och hans medarbetare dessutom hade genomfört kontroller utifrån granskningsåtgärder på en checklista och dessa hade kunnat utföras utan anmärkning.

A-son har i sitt svar även hänvisat till sin inledande notering (avsnitt 2.2 ovan). Han har inte gett in någon ytterligare dokumentation avseende posten *Handelsvaror*. Han har hävdatt att han efter den sammantagna granskningen av posten *Varulager* och via den analytiska granskningen och tillsammans med åtgärderna på checklistan kunde fastställa att posten i allt väsentligt var korrekt.

RN gör följande bedömning.

Enligt ISA 510 *Förstagångsrevisioner – ingående balanser* punkten 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. Ett sätt att göra det på kan enligt samma ISA punkten 6 och A4 vara att gå igenom den tidigare revisorns arbetspapper. I ISA 510 punkten 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.

Vid RN:s utredning har framkommit att A-son inte tog del av föregående revisors revisionsdokumentation. Han vidtog inte heller några andra granskningsåtgärder för att granska de ingående balanserna. Han hade därmed inte tillräckliga revisionsbevis för att utgå från att posten *Varulager* var korrekt redovisad som ingående balans. Därmed hade han inte heller godtagbara revisionsbevis för att kunna ta ställning till den redovisade varukostnaden i resultaträkningen för år 2012. Denna post togs upp till 11,8 mnkr och var därmed en väsentlig kostnadspost.

A-son skulle i första hand ha försökt att skaffa sig tillräckliga revisionsbevis för att kunna ta ställning till det redovisade värdet av posten *Varulager* som ingående

balans. Om detta inte var möjligt, skulle han ha konstaterat att han inte hade tillräckliga revisionsbevis för en väsentlig kostnadspost och därför ha modifierat sin revisionsberättelse och, såvitt avser denna fråga, varken till- eller avstyrkt fastställandet av resultaträkningen. Genom att inte agera på detta sätt har han åsidosatt god revisionssed.

5 Intäktsredovisning (samtliga bolag)

5.1 Presentbolaget

Presentbolagets nettoomsättning redovisades med 23,4 mnkr för år 2012 och med 20,4 mnkr för år 2013. A-sons dokumentation består för respektive år av en checklista, rubricerad *Nettoomsättning*, på vilken för båda åren angetts granskningsåtgärderna *Rimlighetsbedöm mot tidigare år* samt *Bruttovinst/täckningsbidrag*. För år 2012 har även angetts åtgärderna *Jämför intäkter och varuinköpskostnader mot föregående period*, *Periodiseringskontroll* samt *Granskning av nummerserier*. En medarbetare har för respektive år angett ”U.a.” efter dessa åtgärder samt för vardera året antecknat att posten hade hög väsentlighet och hög inneboende risk. Medarbetaren noterade för år 2012 att omsättningen var i linje med föregående år men att lagret hade ökat trots oförändrad försäljning. För år 2013 noterade medarbetaren att försäljningen hade minskat vilket påverkade resultatet, att det saknades incitament för att minska resultatet, att bedömningen gjordes att samtliga intäkter var redovisade och att ekonomichefen hade hög integritet. På checklistan har vidare antecknats att periodiseringarna syntes vara korrekta. Av dokumentationen kan inte för något av åren utläsas om A-son eller medarbetaren utförde någon faktisk granskning av bolagets nettoomsättning.

A-son har anfört följande.

Anteckningen U.a. innebär att revisionen hade genomförts utifrån granskningsåtgärder på checklistor och att det inte uppkommit något som gjorde att han inte kunde tillstyrka posten. Enligt checklistan rimlighetsbedömdes posten mot tidigare år. Vidare analyserades täckningsbidrag och bruttovinst, nummerserier granskades och periodiseringskontroll utfördes. Revisionsteamet ansåg att granskningen var tillräcklig. Man hade genomfört de åtgärder som fanns på checklistan och slutsatsen var att posten var utan anmärkning. Några noteringar gjordes inte i form av ytterligare anteckningar. Han hänvisar till sin inledande notering (se avsnitt 2.2 ovan).

5.2 Reklambolaget

Reklambolagets nettoomsättning redovisades med 4,5 mnkr för år 2012 och med 5,2 mnkr för år 2013. A-sons dokumentation består för respektive år av en checklista, rubricerad *Nettoomsättning*, på vilken angetts granskningsåtgärden *Rimlighetsbedöm mot tidigare år*. För år 2012 har på checklistan även angetts åtgärderna *Bruttovinst/täckningsbidrag* samt *Jämför intäkter och varuinköpskostnader mot föregående period*. En medarbetare har för varje år angett ”U.a.” efter dessa åtgärder samt antecknat att posten hade hög väsentlighet och hög

inneboende risk. För år 2013 noterade medarbetaren också att posten hade hög kontrollrisk. De slutsatser som finns antecknade är för år 2012 att resultatet i bolaget hade förbättrats och att bruttovinsten hade ökat. För år 2013 har en medarbetare på den nämnda checklistan antecknat att nettoomsättningen var i linje med föregående år och att bruttovinsten var rimlig. Av dokumentationen kan inte för något av åren utläsas om A-son eller medarbetaren genomförde någon faktisk granskning av bolagets nettoomsättning.

A-son har anfört följande.

”U.a.” betyder att granskningar har skett utifrån de på checklistan beskriva granskningsåtgärderna. Han hänvisar vidare till sin inledande notering (se avsnitt 2.2 ovan). Eftersom en del av kostnaderna hade redovisats i presentbolaget, kunde det finnas vissa svårigheter att analysera bruttovinsterna. Då det fanns liknande kostnader i reklambolaget som året innan, kunde han dra slutsatsen att nettoomsättningen föreföll rimlig i förhållande till kostnadsmassan och föregående år. När han jämförde inköpskostnader och intäkter mellan perioderna, kunde han se om det var någon ovanlig förändring som kunde kräva ytterligare analys.

5.3 Kemibolaget

Kemibolagets nettoomsättning redovisades med 3,7 mnkr. A-sons dokumentation består av en checklista, rubricerad *Nettoomsättning*, på vilken har angetts granskningsåtgärderna *Bruttovinst/täckningsbidrag* och *Periodiseringskontroll*. En medarbetare har angett ”U.a.” efter dessa åtgärder samt antecknat att posten hade hög väsentlighet och hög inneboende risk. Vidare har medarbetaren antecknat att han slumpmässigt hade valt ut en fakturajournal och ur denna valt nio fakturor att granska samt att översiktlig granskning hade skett av räkenskapsårets första och sista fakturajournal och de underliggande fakturorna. A-son har förelagts att uppge vilken grund han hade för att godta bolagets redovisade nettoomsättning.

A-son har anfört följande.

Intäktsredovisningen bedömdes som fullständig. Han baserade denna bedömning på bolagets goda interna kontroll, sin egen rimlighetsbedömning mot föregående år och på att täckningsbidraget var i linje med förväntningarna. Vidare granskade han löpnummerserien på kundfakturorna och jämförde årets första respektive sista löpnummer på kundfakturorna. Det gjordes också en granskning av nio av bolagets kundfakturer för att kontrollera förekomst, riktighet, avklipp och klassificering.

Granskning av löpnummerserie gjordes på plats tillsammans med bolagets personal. Något underliggande dokument upprättades inte, eftersom granskningen var utan anmärkning. Dokumentationen är kanske något ”tunn”.

5.4 Byggvarubolaget

Byggvarubolaget redovisade en nettoomsättning om 27,8 mnkr. I ett planeringsdokument har antecknats att kundfordringar och intäkter skulle granskas närmare. A-sons dokumentation består av en checklista, rubricerad *Nettoomsättning*, på vilken

har angetts granskningsåtgärderna *Bruttovinst/täckningsbidrag*, *Periodiseringskontroll* samt *Periodisering av försäljningsintäkter*. En medarbetare har angett ”U.a.” efter dessa åtgärder och har vidare antecknat att posten hade hög väsentlighet, hög inneboende risk och hög kontrollrisk och att han hade stickprovsgranskat två fakturor. I dokumentationen finns två fakturakopior med belopp om 46 tkr respektive 63 tkr. A-son har förelagts att uppge vilken grund han hade för att godta bolagets redovisade nettoomsättning.

A-son har anfört följande.

Intäktsredovisningen bedömdes som fullständig. Den bedömningen grundades på att bolaget hade god intern kontroll och vilja att göra rätt för sig, att rimlighetsbedömning skedde mot föregående år och att täckningsbidraget var i linje med bolagets generella prissättningsmodell. Vidare anlidade bolaget en extern redovisningskonsult som bedömdes som kompetent samt ytterligare en konsult som upprättade bokslutet. Det fanns därmed två ytterligare kontrollstationer, förutom styrelsen. Slutligen hade granskning skett av två fakturor och betalningskontroll av dessa.

5.5 RN:s bedömning

Intäktsredovisningen får normalt anses vara ett väsentligt granskningsområde som revisorn har anledning att ägna särskild uppmärksamhet.

A-son har för samtliga bolag hänvisat till att åtgärder utfördes enligt checklistor på vilka granskningsåtgärder har markerats med ”U.a.” Beträffande *presentbolaget* finns inte för något av åren någon ytterligare dokumentation. Vad gäller *reklam-bolaget* har en medarbetare för år 2012 antecknat att resultatet hade förbättrats i bolaget och att bruttovinsten hade ökat samt för år 2013 att resultatet var i linje med föregående år och att bruttovinsten var rimlig. I fråga om *kemibolaget* har en medarbetare antecknat att nio fakturor hade granskats och att översiktlig granskning hade skett av räkenskapsårets första och sista fakturajournal och de underliggande fakturorna. Vad slutligen gäller *byggvarubolaget* har en medarbetare antecknat att granskning hade skett av två fakturor.

A-son har härutöver uppgett att vissa åtgärder hade skett enligt checklistor. Det finns dock inget i dokumentationen som verifierar att så hade skett annat än att medarbetaren på dessa har antecknat ”U.a.”. RN har i flera beslut i disciplinärenden uttalat att det inte är tillräckligt att ange ”U.a.” på checklistor, eftersom sådana anteckningar inte verifierar att några faktiska granskningsåtgärder har utförts.⁴ RN konstaterar vidare att de granskningsåtgärder som A-son har redogjort för i sina yttranden till RN är så allmänt och kortfattat beskrivna att det inte på grundval av hans uppgifter går att bedöma om han utförde en tillräcklig granskning av fullständigheten av intäkterna i respektive bolag. Enligt RN:s mening har A-son därför,

⁴ Se t.ex. RN:s beslut 11 juni 2009 i ärende dnr 2009-157 och RN:s beslut den 27 oktober 2010 i ärende dnr 2010-682.

varken genom sin dokumentation eller sina yttranden till myndigheten, gjort sannolikt att han vidtog tillräckliga åtgärder för att han skulle kunna verifiera fullständigheten i de aktuella bolagens intäktsredovisning. RN drar av detta slutsatsen att hans granskning i detta hänseende var bristfällig i samtliga fyra bolag för samtliga här granskade räkenskapsår (jfr den i avsnitt 2.1 beskrivna bevisbörde-regeln). Med hänsyn till arten av bristerna i granskningsarbetet saknade han grund för att tillstyrka fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

6 Kostnadsposten Handelsvaror

6.1 Presentbolaget år 2013

Kostnadsposten *Handelsvaror* togs i presentbolaget upp till 13,3 mnkr för år 2013. A-sons dokumentation består av en checklista, rubricerad *Varuinköp, lagerförändring m.m.*, på vilken angetts granskningsåtgärden *Rimlighetsbedöm mot tidigare år*. En medarbetare har antecknat ”U.a.” efter denna åtgärd och noterat att det redovisade beloppet var rimligt i relation till minskade intäkter. Av dokumentationen kan inte utläsas om A-son eller medarbetaren gjorde någon faktisk granskning av posten.

A-son har i efterhand till RN sänt in ett tilläggsblad, rubricerat *Varuinköp, lagerförändring m.m.* På detta finns underrubriker som är desamma som de granskningsåtgärder som angetts på ovan nämnda checklista.

A-son har anfört följande.

Anteckningen ”U.a.” betyder att granskningar hade skett utifrån granskningsåtgärder på checklistorna. Han anser att han efter den sammantagna granskningen av posten *Varulager* och via den analytiska granskningen kunde fastställa att kostnadsposten *Handelsvaror* i allt väsentligt var korrekt. Inköp och försäljning och inköpsens koppling till lagret gjorde sammantaget att han ansåg sig trygg med posten. Han och hans medarbetare hade bl.a. vid lagergranskningen kontrollerat fakturaunderlag mot inköp.

6.2 Byggvarubolaget

Kostnadsposten *Handelsvaror* togs upp till 17,5 mnkr. A-sons dokumentation består av en checklista, rubricerad *Varuinköp, lagerförändring m.m.*, på vilken angetts granskningsåtgärden *Periodiseringskontroll*. Medarbetaren har efter denna granskningsåtgärd angett ”U.a.”. Han har vidare antecknat att posten hade hög väsentlighet och hög kontrollrisk och har noterat att han översiktligt hade granskat varuinköpskostnaderna runt årsskiftet utan att hitta några fel. RN har i ett föreläggande till A-son konstaterat att det inte finns något som visar om någon granskning hade skett. Han har förelagts att uppge vilken grund han hade för att godta de redovisade kostnaderna.

A-son har anfört följande.

Han och medarbetaren följde granskningsplanen beträffande detta moment och noterade att den granskningsåtgärd som anges på checklistan, dvs. periodiseringskontroll, kunde genomföras utan att några fel konstaterades.

6.3 RN:s bedömning

Kostnadsposten *Handelsvaror* utgjorde en väsentlig kostnadspost i såväl present- som byggvarubolaget. A-sons dokumentation ger inte något konkret besked om i vilken utsträckning och på vilket sätt posterna granskades. A-son har inte heller genom sina i ärendet lämnade upplysningar gjort sannolikt att han i något av bolagen utförde en granskning som gav honom tillräcklig grund för att godta posterna. RN drar av detta slutsatsen att hans granskning i detta avseende var bristfällig (jfr den i avsnitt 2.1 angivna bevisbörderegeln). Med hänsyn till posternas väsentlighet innebar den bristfälliga granskningen att han saknade grund för att tillstyrka fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra det har han åsidosatt god revisionssed.

7 Varulager

7.1 Presentbolaget – år 2012

7.1.1 Varulager i förvar hos bolaget

I presentbolagets årsredovisning för år 2012 togs posten *Varulager* upp till 6,6 mnkr, vilket motsvarade 55 procent av balansomslutningen. A-sons dokumentation utgörs av en checklista, rubricerad *Varulager*, på vilken angetts granskningsåtgärderna *Stäm av mot specifikation*, *Rimlighetsbedöm mot tidigare år*, *Översiktlig granskning av lagerlista*, *Närvaro vid inventering*, *Inventeringsintyg*, *Lägsta värdets princip*, *Priskontroll* och *Inkuransbedömning/nedskrivningsbehov*. En medarbetare har angett ”U.a.” efter dessa åtgärder och har även antecknat att posten hade hög väsentlighet och hög inneboende risk. Medarbetaren har vidare antecknat att lagrets värde var i linje med föregående år, att kontrollinventering hade skett, att priskontroll hade skett genom rimlighetsbedömning mot fakturaunderlag och att inget i granskningen visade på att ett nedskrivningsbehov skulle föreligga. Härutöver finns ett lagerintyg samt lagerlistor.

På lagerlistor har det vid tre artiklar angetts siffror. A-son har förelagts att uppge vad anteckningarna om innebär och att redogöra för eventuella slutsatser som han har baserat på dessa anteckningar. Han har vidare förelagts att uppge om bolaget hade ett lagerredovisningssystem och, om så var fallet, om han hade granskat hur systemet fungerade.

I dokumentationen finns vidare en handling, rubricerad *Checklista vid fysisk inventering*, daterad den 21 december 2012. I anslutning till denna handling finns utdrag ur lagerlistor med handskrivna anteckningar och bockar. Det framgår inte vad anteckningarna avser, vem som har gjort anteckningarna, när eventuella

kontroller skedde eller vilka slutsatser som drogs. A-son har förelagts att förklara vad anteckningarna avser, att redogöra för sambandet mellan utdraget och de lagerlistor som finns i hans dokumentation och att uppge vilken grund han hade för att godta det redovisade lagrets existens och värde. A-son har även förelagts att uppge när eventuell kontrollinventering skedde och att förklara hur han hade följt upp lagerrörelser mellan balansdagen och dagen för eventuell kontrollinventering.

Vidare finns en anteckning om att bolaget också hade externa lager. A-son har förelagts att uppge hur stor del av det redovisade lagret som utgjordes av externa lager, hur han hade förvärvat sig om existens och värde av dessa lagerposter samt att till RN ge in handlingar avseende de externa lagren, fördelade på lagerställen.

A-son har i efterhand till RN sänt in ett odaterat dokument rubricerat *Inventering lager [presentbolaget]*. På denna har antecknats att åtta artiklar hade granskats från lista mot lager och åtta artiklar från lager mot lista. Av dokumentet framgår inte vilka artiklar som hade granskats eller värdet av dessa. Inte heller framgår när eventuell granskning hade skett eller vem som hade utfört denna.

A-son har anfört följande.

En tredjedel av lagret var externt placerat. Anteckningen vid tre artiklar är en notering där snittpriser framgår på varorna och dessa hade stickprovsmässigt kontrollerats mot underlag. Det var en begränsad kontroll men kunde ändå ge en viss indikation.

Bolaget hade ett standardiserat lagerredovisningssystem. Granskning skedde genom att utdrag i Excel hämtades ur systemet. Dessa utdrag summerades och faktura-underlag kontrollerades stickprovsmässigt. Han ansåg att han kunde förlita sig på systemet utifrån de observationer och kontroller som han hade gjort på plats vid sitt besök. Det som RN refererat till vad gällde granskningen av lagrets existens är endast arbetsmaterialet. Han önskar hänvisa till orsaken för en slutsats och ett förtydligande från den genomförda inventeringen. Kontrollinventering skedde den 3 januari 2013 efter jul- och mellandagsruschen. I början av året förekom inga rörelser på lagret.

Vid den aktuella granskningen av bolagets lagerrutiner ansåg han att rutinerna var tillfredsställande och att saldona gav en rättvisande bild av lagrets värde per balansdagen. Existensen bekräftades genom lagerinventeringen och värdet genom kontroll av rutinerna vid lagergranskningen.

Det gjordes också en kontroll av rutiner som bestod i att lagerlistor ”stämades av mot systemet”. Bemanningen kontrollerades och rimlighetsbedömdes. Man kontrollerade om några ut- eller inleveranser hade skett under inventeringen och, om så var fallet, att de i så fall hölls avskilda. Han och hans medarbetare stämde av fakturaunderlag mot lagerlistor och fann att prissättningen var rimlig. Teamet tog även muntligen upp frågor avseende bolagets varulager med dess ekonomi-ansvarige. Detta hade dock inte dokumenterats.

7.1.2 Externt förvarat varulager

Som ovan har framgått har A-son uppgett att en tredjedel av lagret var externt placerat. Han har förelagts att uppge hur han förvissade sig om det externa lagrets existens och värde, och att till RN ge in handlingar som avser det externa lagret, fördelat på lagerställe.

A-son har anfört följande.

Han godtog detta lager det första året, mycket på grund av de bekräftelser som han fick från företagsledningen och från bolagets ekonomi- och lagerpersonal. Han accepterade den information som han fick, eftersom det var fråga om en begränsad del av lagret. Han fick också ett löfte om ”återkoppling nästa år” på de externa lagren. När så inte blev fallet det andra året, fick det konsekvenser för revisionsberättelsen.

7.2 Presentbolaget – år 2013

I presentbolagets årsredovisning för år 2013 togs posten *Varulager* upp till 5,5 mnkr. Detta motsvarade 53 procent av balansomslutningen. A-sons dokumentation utgörs av en checklista, rubricerad *Varulager*, på vilken har angetts granskningsåtgärderna *Stäm av mot specifikation*, *Rimlighetsbedöm mot tidigare år*, *Översiktlig granskning av lagerlista* samt *Närvaro vid inventering*. En medarbetare har angett ”U.a.” efter de tre första av dessa åtgärder och antecknat att posten hade hög väsentlighet och hög inneboende risk. Medarbetaren har vidare noterat att han hade tagit del av en ”översiktlig lagerlista” och att inga fel eller avvikelser hade kunnat påvisas. Vid granskningsåtgärden *Närvaro vid inventering* har antecknats ”Anm”. Medarbetaren har noterat att A-son hade närvarit vid inventeringen, att vissa brister hade funnits men att lagret i allt väsentligt var korrekt redovisat, vad gällde det lager som fanns i förvar hos bolaget. I A-sons dokumentation finns vidare lagerintyg samt lagerlistor som inte är försedda med några anteckningar.

I dokumentationen finns vidare en handling, rubricerad *Inventering*, försedd med några bockar och handskrivna anteckningar.⁵ A-son har förelagts att beskriva de eventuella granskningsåtgärder som han vidtog avseende det lager som förvarades hos bolaget.

Vad gäller de externa lagren har medarbetaren antecknat att revisionsteamet inte hade något underlag. Lagersaldona kunde därför inte verifieras och teamet kunde därför inte heller vara säkra på att posten inte innehöll några felaktigheter. Som sammanfattning har på ovan nämnda checklista antecknats att teamet inte kunde säkerställa att lagersaldot var korrekt på grund av saknade underlag från externa lager i utlandet och att resultatfelet uppskattades till 1–2 mnkr, vilket bedömdes vara väsentligt.

⁵ I dokumentationen för år 2013 finns även en handling, rubricerad *Närvaro vid inventering av varulager*, daterad den 9 januari 2015 och avseende år 2014.

I A-sons dokumentation finns en årsredovisning med en revisorspåteckning och en revisionsberättelse, båda daterade den 30 juni 2014. A-son har i denna, den första revisionsberättelsen för år 2013, avstyrkt att årsstämman fastställde resultat- och balansräkningarna. Under rubriken *Grund för uttalanden med avvikande mening* har han uppgett följande: ”Det föreligger ett väsentligt nedskrivningsbehov av lagret som hanteras av extern part. Korrigering för denna inkurans har inte gjorts i årsredovisningen, varför det föreligger ett värderingsfel av lagret i årsredovisningen.” A-son har förelagts att förklara vilken grund han hade för detta uttalande, eftersom han, såvitt framgår av revisionsmedarbetarens anteckningar, inte hade beretts möjlighet att granska existens och värde av detta lager.

I dokumentationen finns ytterligare en årsredovisning med identiskt utformning men med den skillnaden att revisorspåteckningen är daterad den 3 september 2014. Det finns också en andra revisionsberättelse, daterad den 3 september 2014. I denna uppges att den ersätter en tidigare avgiven revisionsberättelse per den 30 juni 2014. Som skäl för detta anges att ytterligare information hade tillkommit som inte var känd vid den förra revisionsberättelsens avgivande.

I den andra revisionsberättelsen varken av- eller tillstyrkte A-son att årsstämman fastställde resultat- och balansräkningarna. Under rubriken *Grund för att avstå från uttalanden* har han uppgett följande: ”Jag har inte haft möjlighet att bekräfta saldon på lager hos extern part. Lagersaldona uppgår till väsentliga belopp och några intyg har inte ingivits mig som styrker lagersaldon. Jag kan därför varken till- eller avstyrka lagret i sin helhet.”

Av A-sons dokumentation kan inte utläsas varför han ändrat sin tidigare uppfattning. Av dokumentationen kan inte heller utläsas om han inför avgivandet av revisionsberättelserna hade försökt att granska de externa lagren. Han har förelagts att uppge vilken grund han hade för sitt uttalande i den andra revisionsberättelsen och att förklara skälet till att han i den revisionsberättelsen ändrat sitt tidigare uttalande.

A-son har anfört följande.

Existensen av det lager som förvarades i Sverige bekräftades genom närvaro vid inventering. Värdet på varulistorna bekräftades genom att dessa summerades. Eftersom det förelåg stor osäkerhet, gjordes ingen granskning mot inköpsunderlag. Detta hade dock gjorts föregående år och rutinen bedömdes som tillförlitlig. Eftersom det var så stor osäkerhet beträffande de externa lagren, skulle en närmare granskning av det lager som förvarades hos bolaget ändå inte ha påverkat hans uttalanden i revisionsberättelsen. Han försökte granska det externa lagret men eftersom han inte fick några lagerintyg från extern part eller andra väsentliga underlag så fanns inget att granska.

Efter det att han hade avgett den första revisionsberättelsen fick han ytterligare lagerlistor från utlandet. Han såg de nya lagerlistorna i samband med besök hos bolaget men de finns inte i hans dokumentation.

Innehållet i lagerlistorna gjorde att han ansåg att han inte längre med säkerhet kunde uttala sig om att lagret var felvärderat. Men eftersom han fortfarande saknade en del intyg från de utländska lagren, ville han inte godta posten Varulager. Han valde då att ta fasta på de brister som fanns i underlagen. Detta var skälet till att han, i den andra revisionsberättelsen, varken av- eller tillstyrkte fastställande av resultat- och balansräkningarna.

En tredjedel av lagret hanterades av extern part. Han visste att en stor kvantitet hade köpts in till ett av de utländska lagren och att bolaget därefter hade bestämt sig för att inte köpa in några fler produkter. Det förelåg ett konkret nedskrivningsbehov där han kunde påvisa att lagret var felaktigt. I och med de nya lagerlistorna fick han information om att en ny kund hade möjlighet och intresse att köpa lagervarorna. Det förelåg därför inte längre något nedskrivningsbehov.

Vad gäller informationen om bolagets nya kund hade han fått denna uppgift muntligt av bolaget. Skälet till att han förlitade sig på uppgifterna var hans bedömning av företagsledningens och ekonomichefens integritet. I hans dokumentation finns dock inget av detta. Det finns svårigheter att dokumentera det som inte finns. Han borde ha dokumenterat sina bedömningar. Så har dock inte skett.

7.3 Byggvarubolaget

I byggvarubolagets årsredovisning för år 2014 togs posten *Varulager* upp till 3,6 mnkr, vilket motsvarade 37 procent av balansomslutningen. A-son har antecknat att lagret var en högriskpost som skulle granskas närmare. Han har också antecknat att bolaget planerade att införa ett lagerredovisningssystem för att ha full kontroll på lagret vid alla tidpunkter och inte endast vid inventeringstillfällen.

A-sons dokumentation består av en checklista, rubricerad *Varulager*, på vilken angetts granskningsåtgärder *Stäm av mot specifikation, Rimlighetsbedöm mot tidigare år, Översiktlig granskning av lagerlista* samt *Närvaro vid inventering*. En medarbetare har angett "U.a." efter dessa åtgärder och har även antecknat att revisionsteamet hade tagit del av en översiktlig lagerlista. Enligt anteckningar hade A-son och medarbetaren närvarit vid inventeringen och gjort vissa stickprov av lagrets existens. Det framgår dock inte av dokumentationen om lagrets prissättning hade granskats. A-son har förelagts att förklara vilken grund han hade för att godta lagrets redovisade värde.

A-son har anfört följande.

Prissättningen granskades genom att man översiktligt kopplade lagervaror till inköpspris på leverantörsfakturor. Bolaget är en återförsäljare av byggprodukter. Att "översiktligt koppla lagervaror" betyder att han översiktligt granskade lagerprissättningen mot underliggande leverantörsfakturor. Bolaget använder ett redovisningssystem, likt andra byggvarubutiker i samma kedja, som innebär att man får in aktuella och korrekta priser i sitt lager. Lagerredovisningen var inte integrerad med redovisningen utan samtliga inköp registrerades i ett separat system (Excel).

7.4 RN:s bedömning

Enligt ISA 501 *Revisionsbevis – särskilda överväganden för vissa poster* punkten 4 ska revisorn, om varulagret är väsentligt för de finansiella rapporterna, inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis om lagrets existens och skick genom att närvara vid lagerinventeringen, såvida detta inte är praktiskt ogenomförbart. Om sådan närvaro är praktiskt ogenomförbar, ska revisorn enligt punkten 7 samma ISA utföra alternativa granskningsåtgärder för att inhämta revisionsbevis om varulagrets existens och skick. Om detta inte är möjligt, ska revisorn modifiera uttalandet i revisionsberättelsen enligt ISA 705 *Modifierat uttalande i rapport från oberoende revisor* punkten 6 b) och RevU 709 *Kompletterande vägledning för revisionsberättelser som avviker från standardutformningen* punkten 8.

Varulagret utgjorde en väsentlig balanspost i **presentbolagets** årsredovisning **för år 2012**. Av A-sons dokumentation framgår att han hade vidtagit vissa åtgärder beträffande lagrets existens och prissättning. RN bedömer dock att de granskningsåtgärder som framgår av hans dokumentation inte var tillräckliga för att verifiera lagrets existens och värde. De uppgifter om sin granskning som han därutöver har lämnat till RN är allmänt hållna och innefattar inte någon närmare redogörelse för omfattningen och inriktningen av de granskningsåtgärder som han företog i samband med inventeringarna. Det har också framkommit att han beträffande bolagets externa lager, som utgjorde ca 18 procent av balansomslutningen, godtog dess redovisade värde endast på grund av uppgifter från bolagets företagsledning. RN kan i denna del inte komma till annan slutsats än att A-sons granskning av posten Varulager i den aktuella årsredovisningen var bristfällig (jfr den i avsnitt 2.1 angivna bevisbörderegeln).

Posten *Varulager* utgjorde en väsentlig balanspostpost också i **byggvarubolagets** årsredovisning. RN finner att A-son varken genom sin dokumentation eller i ärendet lämnade upplysningar om översiktlig granskning har gjort sannolikt att han utförde en godtagbar granskning av varulagrets prissättning. Härmed hade han inte heller grund för att godta varulagrets redovisade värde. Utifrån vad som redovisats ovan drar RN slutsatsen att hans granskning av posten *Varulager* var bristfällig i såväl presentbolaget för år 2012 som i byggvarubolaget (jfr den i avsnitt 2.1 angivna bevisbörderegeln).

Med hänsyn till att posten Varulager var väsentlig i båda de nu behandlade årsredovisningarna var bristerna i hans granskning så väsentliga att han saknade grund för att tillstyrka fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra det har han åsidosatt god revisionssed.

Vad avser A-sons granskning av posten varulager i **presentbolagets** årsredovisning **för år 2013** bör först framhållas att en revisor måste agera aktivt för att få de revisionsbevis som behövs för de uttalanden som görs i revisionsberättelsen. Det är därför inte acceptabelt vare sig att godta en post eller att i revisionsberättelsen anmärka på en post utan att först göra några egentliga försök att få underlag rörande denna.

A-son avstyrkte i den första revisionsberättelsen för år 2013 fastställande av presentbolagets resultat- och balansräkningar med hänvisning till att det fanns ett väsentligt nedskrivningsbehov av det lager som hanterades av extern part. I den andra revisionsberättelsen varken av- eller tillstyrkte han fastställande av resultat- och balansräkningar med hänvisning till att han inte hade haft möjlighet att granska externa lager. RN konstaterar att det i A-sons dokumentation inte finns något som visar att han försökte att erhålla tillräckliga revisionsbevis beträffande de externa lagren, vare sig inför den första eller den andra versionen av revisionsberättelse. Med hänsyn till att posten *Varulager* var väsentlig var denna brist i hans granskning så väsentlig att han saknade såväl grund för att avstyrka fastställande av presentbolagets resultat- och balansräkningar som grund för att varken till- eller avstyrka fastställande av dessa. Genom att likväl uttala sig som han gjorde har han åsidosatt god revisionssed.

8 RN:s sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

A-son har åsidosatt god revisorssed genom att inneha ett revisionsuppdrag trots att det stred mot revisorslagens regler om opartiskhet och självständighet. Han har också åsidosatt sina skyldigheter som revisor genom att i egenskap av ställföreträdare för ett revisionsföretag vid flera tillfällen under åren 2012 och 2013 försumma att tillse att skatter och avgifter betalades i tid.

RN har härutöver funnit flera allvarliga brister i A-sons revisionsarbete. Han har i två revisionsuppdrag inte införskaffat redogörelse och underrättelse från föregående revisor och inte heller fogat underrättelserna till sina revisionsberättelser. Han har inte för något av de fyra här aktuella bolagen utfört någon godtagbar granskning av bolagens intäktsredovisningar; ifråga om två av bolagen har denna försummelse avsett två räkenskapsår. I ett bolag har han inte granskat de ingående balanserna och har därmed inte haft tillräckliga revisionsbevis för att ta ställning till en väsentlig kostnadspost. I flera bolag har han underlåtit att i tillräcklig omfattning granska väsentliga kostnads- och balansposter. Bristerna i granskningen av resultaträkningarna och balansräkningarna har varit så omfattande att han för samtliga fyra bolag – och för två av bolagen i fråga om två räkenskapsår – har saknat grund för att tillstyrka fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar. Han har slutligen, i ett fall där han avgett två revisionsberättelser avseende ett och samma räkenskapsår, i en första version av revisionsberättelse avstyrkt fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar och i en andra version av revisionsberättelsen varken till- eller avstyrkt fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar, i båda fallen utan att ha grund för uttalandet.

Vid valet av disciplinär åtgärd har RN beaktat följande. RN:s granskning av A-sons revisionsarbete har omfattat revisioner av fem bolag. Vid granskningen – som har avsett ett mycket omfattande material – har kunnat konstateras att A-sons revisionsarbete beträffande fyra av bolagen, och för två av bolagen två räkenskapsår, uppvisar mycket allvarliga och återkommande brister. Av viss betydelse i sammanhanget är också att A-son brustit i sina skyldigheter på skatteområdet. Omständigheterna måste sammantaget anses vara så synnerligen

försvårande att hans godkännande som revisor bör upphävas med omedelbar verkan.

Med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883) upphäver RN A-sons godkännande som revisor. Med stöd av 35 § andra stycket nämnda lag bestämmer RN att beslutet ska gälla omedelbart.

Ärendet har avgjorts av RN genom dess tillsynsnämnd. I beslutet har deltagit justitierådet Sten Andersson, ordförande, lagmannen Christina Eng, vice ordförande, enhetschefen Tomas Algotsson, auktoriserade revisorn Maria Danckler, f.d. avdelningschefen Eva Ekström, advokaten Michael Frie, direktören Per-Ola Jansson, skattejuristen Kerstin Nyquist och auktoriserade revisorn Ola Wahlquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt myndighetschefen Per Johansson, chefsjuristen Adam Diamant, tf. chefsrevisorn Mathias Byström samt revisionsdirektören Inger Blomberg, som har föredragit ärendet, varit närvarande.