

D 12

1. Bakgrund

Auktoriserade revisorn A-son har varit föremål för Revisorsnämndens (RN) periodiskt återkommande kvalitetskontroll. RN har efter genomförd kontroll mottagit en rapport från den kvalitetskontrollant som myndigheten anlitade. Av rapporten framgår att kontrollanten bedömde att A-son inte till alla delar kunde anses bedriva sin verksamhet enligt god revisorssed och god revisionssed. De iakttagelser som kontrollanten redovisade har föranlett RN att öppna detta disciplinärende. RN:s utredning har omfattat de tre revisionsuppdrag och räkenskapsår som ingick i kvalitetskontrollen. Nedan behandlas RN:s iakttagelser i två av dessa uppdrag. Revisionsklienterna benämns i detta beslut **entreprenadbolaget** (räkenskapsåret 1 maj 2008–30 april 2009) och **fastighetsbolaget** (räkenskapsåret 2009). Vidare har RN granskat ytterligare fyra av A-sons revisionsuppdrag. Klienterna benämns här **musikproduktionsbolaget** (räkenskapsåret 1 september 2008–31 augusti 2009) samt **detaljhandelsbolaget**, **servicebolaget** och **distributionsbolaget** (samtliga avseende räkenskapsåret 2009).

RN har sammanställt sina iakttagelser och A-sons svar i en promemoria som han har yttrat sig över. I det sammanhanget har han också besvarat ett antal kompletterande frågor. Han har vidare företrätt inför RN:s tillsynsnämnd varvid han har beskrivit de revisionsverktyg som han använder sig av.

Nedan behandlas i avsnitt 2 A-sons sätt att dokumentera revisionsarbetet och i avsnitt 3 hans granskningsinsatser. RN:s sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd redovisas i avsnitt 4.

2 A-sons revisionsdokumentation

2.1 RN:s iakttagelser

RN har noterat att delar av dokumentationen ger intryck av att vara upprättad vid en tidpunkt då revisionsberättelsen för respektive revisionsuppdrag redan hade avlämnats. Viss dokumentation innehåller sålunda information om bolagen som avser tid efter det datum som har åsatts dokumenten.

Vad avser **entreprenadbolaget**, där revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2008/09 är daterad den 30 oktober 2009, ingår i A-sons dokumentation en handling, benämnd Årsredovisning 98, som anges vara utskriven den 25 oktober 2009. Detta dokument omfattar resultat- och balansposterna även för räkenskapsåret 2009/10 med balansdag den 30 april 2010. Ett annat dokument, Kundutvärdering, anges vara upprättat den 25 oktober 2009. I dokumentet ingår statistiska uppgifter till och med januari 2010.

För **fastighetsbolaget** avgav A-son sin revisionsberättelse avseende räkenskapsåret 2009 den 10 juni 2010. I revisionsdokumentationen finns en av honom signerad handling, Klientutvärdering, upprättad den 17 november 2010. Ett annat dokument, Övergripande revisionsplan för år 2009, daterat den 30 mars 2010 och försett med hans handskrivna signatur, är utskrivet den 24 januari 2011.

Revisionsberättelsen för **musikproduktionsbolaget** avseende räkenskapsåret 2008/09 är daterad den 14 januari 2010. Ett dokument, Klientutvärdering, som är försett med en

handskriven signatur av A-son, är enligt dateringen upprättat den 4 februari 2010. I dokumentet ingår uppgifter ur bolagets resultaträkning för räkenskapsåret 1 september 2009–31 augusti 2010, dvs. uppgifter som avser tiden ända fram till balansdagen. I en annan handling som är daterad den 28 januari 2010 har han gjort handskrivna noteringar om bolagets arkiveringsrutiner. Ett annat dokument, Arbetsgång befintligt uppdrag, på vilket han har gjort noteringar är utskrivet den 17 november 2010. Samma dag är även dokumentet Övergripande revisionsplan utskrivet. Dokumentet har därefter signerats av A-son. Dokumentet Urval: 6 Bokslutsrevision är försett med hans handskrivna signatur och daterat den 14 januari 2010. Det dokumentet är utskrivet den 23 januari 2011. De arbetsblad som finns i dokumentationen är utskrivna den 4 februari 2010 och har kompletterats med A-sons handskrivna noteringar. På ett av dessa arbetsblad, avseende posten Övriga fordringar, har han gjort en hänvisning till ett utdrag från Skatteverket avseende bolagets skattekonto som avser transaktioner på kontot under tiden 31 augusti 2009–9 mars 2010. Han har även gjort handskrivna noteringar rörande bokföringen av enskilda transaktioner på ett dokument som skrevs ut den 7 mars 2010.

För **detaljhandelsbolaget** avgav A-son sin revisionsberättelse avseende räkenskapsåret 2009 den 20 juni 2010. Dokumentet Urval 6: Bokslutsrevision, som anges vara upprättat den 21 maj 2010, är utskrivet den 24 januari 2011 och försett med A-sons handskrivna anteckningar om telefonsamtal med bolagets företrädare. Dokumentet Flerårsplan, utskrivet den 1 oktober 2010, är försett med hans handskrivna signatur och noteringen reviderad.

Revisionsberättelsen för **servicebolaget** avseende räkenskapsåret 2009 är avgiven den 30 juni 2010. Ett dokument, Flerårsplan, med A-sons handskrivna anteckningar och signatur, anges vara uppdaterat den 5 oktober 2010.

För **distributionsbolaget** är revisionsberättelsen avseende räkenskapsåret 2009 avgiven den 30 juni 2010. Dokumenten Urval: 6 bokslut 10/24-bolag och Övergripande revisionsplan har skrivits ut den 16 respektive den 17 november 2010. Båda dokumenten har därefter försetts med A-sons handskrivna signatur.

A-son har i ett senare skede av ärendets handläggning för respektive revisionsklient kompletterat dokumentationen med ett dokument rubricerat Kundutvärdering. Beträffande fem av bolagen har dessa dokument ett delvis annat innehåll än i de motsvarande dokument som ingick i dokumentationen så som den såg ut då den först gavs in till RN.¹

2.2 A-sons yttranden

A-son har anfört bl.a. följande.

Beträffande dateringarna har det hänt att dokument upprättades i datorn, men att de kanske skrevs ut vid en annan tidpunkt än när de upprättades. De flesta dokumenten i hans system har en automatisk dateringsfunktion. Detta innebär att systemet anger ett nytt datum varje gång han ändrar ett dokument alternativt tar fram en ny utskrift. Han gick igenom alla handlingar en extra gång inför kvalitetskontrollen. Han rättade stavfel och gjorde grammatiska ändringar men sakinnehållet torde vara oförändrat. Handlingar fanns i akten men han gjorde förstås en extra genomsyn och utförde vissa kompletteringar i samband med kvalitetsgranskningen. Vad avser de till RN senare insända handlingarna, Kundutvärdering, så fanns dessa i de akter som kvalitetskontrollanten och RN har tagit del av. Huruvida de avviker från RN:s iakttagelser undandrar sig hans bedömning men det torde vara samma dokument.

Dokumentet Årsredovisning 98 avseende **entreprenadbolaget** upprättades den 25 oktober 2010.² Han har ingen förklaring till varför det blev fel datum på detta dokument förutom att han hade datorproblem och fick göra en ominstallation av sina program under år 2010.

¹ För fastighetsbolaget ingick inte detta dokument i den ursprungliga dokumentationen.

Vad avser **fastighetsbolaget** korrigerades dokumentet Klientutvärdering och skrevs ut på nytt då han upptäckte felaktigheter i det dokument som fanns i hans akt. Dokumentet Övergripande revisionsplan saknades i utskrivet skick men fanns i datafilen. Han skrev ut dokumentet i samband med planeringen av revisionen för år 2010 och tyckte att den dokumentationen kunde duga även för räkenskapsåret 2009.

Beträffande dateringen av dokumentationen för **musikproduktionsbolaget** hade nya utskrifter gjorts vilka ersatte den tidigare dokumentationen. Granskningen genomfördes innan dokumentationen skrevs ut. Dokumentet Klientutvärdering avser påföljande år där datumet från föregående år inte hade uppdaterats via systemet. Föregående års dokument ligger kvar i det revisionsprogram som han använder även om han läser in en ny fil när han granskar påföljande år. Däremot ändras räkenskapsår. Såvitt han kan se är nyckeltalen korrekta per det datum handlingen upprättades. Även dokumentationen för musikproduktionsbolaget påverkades av de datorproblem som han hade haft. Dokumentet Urval: 6 Bokslutsrevision skrevs ut i januari 2011 ”för forms skull”.

Vad han anfört beträffande datorproblemen gäller i allt väsentligt även för **detaljhandelsbolaget** och **servicebolaget**.

Beträffande utskrifterna i **distributionsbolaget** noterade han datumförändringen. Det ursprungliga dokumentet hade skrivits ut vid bokslutsgenomgången. Vid genomgången av akten skrev han ut ett nytt då han noterade att dokumentet saknades.³

2.3 RN:s bedömning

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, 3 och 5 §§ RN:s föreskrifter om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet (RNFS 2001:2). I 24 § revisorslagen sägs bl.a. att dokumentationen ska innehålla sådan information som är väsentlig för att revisorns arbete ska kunna bedömas i efterhand samt att dokumentationen ska ha färdigställts när revisionsberättelsen avges.⁴ Av RN:s föreskrifter följer vidare att dokumentationen ska vara tydlig och sammanställd på ett överskådligt sätt. Det ska bl.a. framgå hur granskningen har planerats, vilken granskning som har genomförts och när åtgärderna vidtagits, 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 bestämmelser behöver i och för sig inte innebära att granskningsåtgärderna har varit otillräckliga. I ett sådant fall får dock en stor del av tillsynsmyndighetens bevisbörda anses övergå på revisorn.

2 Som framgått ovan angavs dokumentet vara utskrivet den 25 oktober 2009. Det ingår i dokumentationen för räkenskapsåret 2009.

3 Av A-sons svar framgår inte vilket av de två i avsnitt 2.1 nämnda dokumenten som avses.

4 Jfr RS 230 *Dokumentation* p. 13SE som gällde vid de nu aktuella revisionerna. För revision av finansiella rapporter avseende räkenskapsår som börjar den 1 januari 2011 eller senare gäller i stället ISA (International Standards on Auditing). Av ISA 230 *Dokumentation av revision* p. A 21-22 framgår att färdigställandet av den slutliga dokumentationen normalt ska ha avslutats inom 60 dagar efter datumet för revisorns rapport. Efter det att revisorns rapport har avgetts får dock endast administrativa ändringar göras i dokumentationen.

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.

I förevarande fall kan konstateras att A-sons dokumentation, enligt vad som kan utläsas av dateringarna, i vissa delar har upprättats i efterhand och i andra delar skrivits ut och kompletterats med granskningsnoteringar och signaturer långt efter revisionsberättelsernas avgivande. Vidare innehåller dokumentationen handlingar vars datering uppenbart inte överensstämmer med sakinnehållet, eftersom de omfattar ekonomisk information om klienterna även avseende tid efter dateringarna. A-son har också bekräftat att viss komplettering av dokumentationen gjordes i samband med att han år 2010 var föremål för kvalitetskontroll. RN kan mot denna bakgrund inte dra någon annan slutsats än att dokumentationen inte var färdigställd när han avgav sina revisionsberättelser. Detta har även medfört att det i ett flertal fall inte heller har gått att utläsa när granskningsåtgärderna utfördes. Genom att inte dokumentera revisionsarbetet enligt gällande bestämmelser har A-son åsidosatt god revisionssed. Vad han har anfört om bl.a. datorproblem och att eventuella oklarheter kring dateringarna skulle bero på att han har rättat stavfel och grammatik förklarar enligt RN:s uppfattning inte de ovan redovisade bristerna och medför därför ingen annan bedömning.

3 A-sons granskningsåtgärder

3.1 Granskning av händelser efter räkenskapsårets utgång (samtliga bolag)

I A-sons dokumentation för respektive bolag finns ett dokument benämnt Övergripande revisionsplan i vilket anges att diskussioner hade förts med företagsledningen om händelser efter räkenskapsårets utgång.

A-son har senare under ärendets handläggning för respektive bolag gett in utskrifter av dokument avseende granskningen av transaktioner bokförda under nästkommande räkenskapsår. Av hans noteringar framgår att granskningen avsåg periodiseringskontroller.

A-son har anfört följande.

Vad avser granskning av händelser efter räkenskapsårets utgång gjorde han en ”SieX-granskning” avseende de två till tre första månaderna in på det efterföljande räkenskapsåret.

RN gör följande bedömning.

Av 6 kap. 1 § andra stycket 2 årsredovisningslagen (1995:1554) framgår att det i förvaltningsberättelsen ska lämnas upplysningar om sådana händelser av väsentlig betydelse för företaget som har inträffat under räkenskapsåret eller efter dess slut. Enligt RS 560 *Händelser efter räkenskapsårets slut*⁵ ska en revisor utföra granskningsåtgärder som ger tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att han eller hon har uppmärksammat alla händelser som har inträffat fram till den dag då revisionsberättelsen dateras och som kan kräva rättelse eller upplysning i årsredovisningen.

I A-sons dokumentation förekommer en uppgift om att frågan om händelser efter räkenskapsårets slut hade diskuterats med företagsledningarna i de aktuella bolagen. Det framgår

5 Bestämmelser motsvarande RS 560 finns i ISA 560 *Efterföljande händelser*.

emellertid inte närmare vilka frågor som togs upp vid dessa diskussioner. I dokumentationen finns också utskrifter av periodiseringskontroller. Dessa utgör dock inte en sådan uppföljning av händelser efter räkenskapsårets slut som avses i RS 560. I övrigt innehåller inte dokumentationen i fråga om något av de aktuella bolagen något om uppföljning av vad som hade hänt efter räkenskapsårets slut. A-son har inte heller genom sitt svar till RN gjort sannolikt att han i något av de aktuella uppdragen genomförde en godtagbar granskning. RN drar därför slutsatsen att hans revisionsinsats i detta hänseende har varit otillräcklig (jfr den i avsnitt 2.3 angivna bevisbörderegeln). Detta är särskilt allvarligt i musikproduktionsbolaget och servicebolaget med hänsyn till resultatet och den ekonomiska ställningen i dessa bolag (se avsnitt 3.2). Genom att inte genomföra en tillräcklig granskning av händelser efter räkenskapsårets slut har A-son åsidosatt god revisionssed.

3.2 Fortsatt drift (musikproduktionsbolaget och servicebolaget)

Av A-sons dokumentation rörande revisionen av **musikproduktionsbolaget** framgår följande. Räkenskapsårets resultat uppgick till minus 168 tkr, varefter det egna kapitalet redovisades med 64 tkr. Bolaget redovisade kundfordringar med 82 tkr. Av en balansrapport framgår att av det totala beloppet avsåg 21 tkr osäkra kundfordringar. På ett arbetsblad benämnt Eget kapital finns följande anteckning, ”PM/Risk för obestånd påtalas”. Vilka överväganden som A-son gjorde avseende värderingen av denna post framgår inte av dokumentationen. Av dokumentationen kan inte heller utläsas om han vid revisionen hade haft tillgång till underlag för bedömning av bolagets möjlighet att fortsätta verksamheten.

Vad gäller **servicebolaget** framgår av A-sons dokumentation att bolaget per balansdagen den 31 december 2009 redovisade ett eget kapital om 104 tkr efter avdrag av årets förlust om 409 tkr. Aktier i dotterbolag togs upp till 220 tkr, ett belopp som var oförändrat sedan föregående räkenskapsår. A-son har antecknat att det fanns ett nedskrivningsbehov av aktier i dotterbolag med 72 tkr.

För båda bolagen har han i en övergripande revisionsplan angett att det inte fanns något som tydde på att bolagen inte skulle kunna fortsätta sin verksamhet, i vart fall till nästa balansdag.

A-son har bl.a. hänvisat till ett protokoll, Minnesanteckningar, som vanligtvis upprättas i samband med slutrevisionen och där han och kunden noterar väsentliga punkter. Han har tillagt att detta dokument enligt hans bedömning utgör tillräcklig dokumentation.

A-son har därutöver anfört följande.

Vad gäller **musikproduktionsbolaget** hade ägaren av misstag tagit ut 50 tkr mer i lön än vad som var avsett. Detta var en starkt bidragande orsak till bolagets stora underskott. Eftersom bolaget hade en skuld på 68 tkr till ägaren som denne hade uppgett sig kunna komma att efterskänka som aktieägartillskott, bedömde han att bolaget klarade likvidationsgränsen även om hela den osäkra kundfordran skulle skrivas bort.

Servicebolaget hade en skuld till ägaren på 151 tkr som skulle kunna användas som aktieägartillskott. Han bedömde att bolaget hade möjlighet att fortsätta driften och att han kunde lämna en s.k. ren revisionsberättelse. Ägaren är kapitalstark och hade muntligt lovat att svara för att kapitalet skulle återställas i bolaget. Det kapitalbehov som förelåg täcktes mer än väl av ägarens fordringar på bolaget. Eftersom resultatet berodde på att en nyckelperson hade varit sjukskriven under en del av året, bedömde han att resultatsvackan var av övergående natur. Servicebolagets dotterbolag hade en skuld till aktieägaren om 463 tkr. Han bedömde därför att förutsättningarna för fortsatt drift var uppfyllda.

Det fanns inte för något av bolagen någon skriftlig utfästelse från ägarna att lämna aktieägartillskott. Hans klienter har alltid lämnat sanningsenliga uppgifter och stått för sina muntliga utfästelser. Det fanns därför ingen anledning att misstro ägarna i de båda bolagen som vid en konkurs skulle vara de som förlorade mest.

RN gör följande bedömning.

I 2 kap. 4 § årsredovisningslagen anges ett antal grundläggande redovisningsprinciper. En av dessa är principen om fortsatt drift. Enligt punkten 2 i RS 570 *Fortsatt drift* ska en revisor vid sin revision överväga det riktiga i att företagsledningen har tillämpat principen om fortsatt drift vid upprättandet av årsredovisningen.⁶ Vidare ska revisorn enligt punkten 30 i RS 570 avgöra om det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor att hänföra till händelser eller förhållanden som enskilt eller tillsammans kan leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta sin verksamhet. Om antagandet om fortsatt drift bedöms vara riktigt men det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor, ska revisorn ta ställning till om det finns tillräckliga upplysningar i årsredovisningen om de omständigheter som ger upphov till osäkerheten. Oavsett om revisorn finner att upplysningarna är tillräckliga eller inte, ska det i revisionsberättelsen tas in en upplysning som uppmärksammar den väsentliga osäkerhetsfaktorn. Detta framgår av punkterna 32–34 i RS 570.

Musikproduktionsbolagets registrerade aktiekapital uppgick till 100 tkr. Enligt bolagets årsredovisning uppgick emellertid det redovisade egna kapitalet enbart till 64 tkr. Bolagets aktiekapital var alltså delvis förbrukat. Av bolagets kundfordringar var 21 tkr osäkra. **Servicebolagets** eget kapital redovisades med 104 tkr. A-son har antecknat att det fanns ett nedskrivningsbehov av aktier i dotterbolag med 72 tkr. Med hänsyn till detta fanns det anledning för A-son att för båda bolagen överväga det riktiga i att företagsledningen tillämpade antagandet om fortsatt drift när årsredovisningen upprättades. Att han till RN nu uppger att det inte förelåg något nedskrivningsbehov, eftersom servicebolagets ägare hade fordringar på dotterbolaget, förändrar inte denna bedömning.

A-son har avseende musikproduktionsbolaget uppgett att han grundade sin bedömning av förutsättningarna för fortsatt drift på att ägaren var villig att efterge en fordran om 68 tkr. Motsvarande bedömning i servicebolaget baserades på att ägaren var kapitalstark och muntligt hade lovat att svara för att kapitalet skulle återställas i bolaget.

Som framgått ovan fanns dock inga skriftliga utfästelser från ägarna om tillskott. A-son har visserligen uppgett att ägarna muntligen hade förklarat sig vara villiga att omvandla sina fordringar till aktieägartillskott. Enligt RN:s mening kan sådana utfästelser endast tillmätas en mycket begränsad betydelse för bedömningen av om förutsättningarna för fortsatt drift var uppfyllda.⁷ A-son skulle därför för styrelsen i respektive bolag ha påtalat behovet av att den gjorde en särskild bedömning av bolagets förmåga att fortsätta sin verksamhet. Han skulle dessutom i sina revisionsberättelser särskilt ha påtalat den osäkerhet som rådde i fråga om fortsatt drift. Genom att underlåta detta har han åsidosatt god revisionssed.

3.3 Pågående arbeten (entreprenadbolaget)

Entreprenadbolaget bedrev försäljning och montering av utrustning för värme-, kyl-, el- och reglerteknik. Bolagets nettoomsättning uppgick till 3,8 mnkr. I årsredovisningen anges att pågående arbeten på löpande räkning vinstavräknades i takt med faktureringen. Pågående arbeten till fast pris värderades till nedlagda direkta kostnader, med tillägg för skälig andel av indirekta kostnader. Per balansdagen den 30 april 2009 redovisades inga pågående arbeten. A-

6 Bestämmelser motsvarande RS 570 finns i ISA 570 *Fortsatt drift*.

7 Jfr NJA 1988 s. 620, jfr NJA 2005 s. 792, Stefan Lindskog – Aktiebolagslagen 12:e och 13:e kap. Kapitalskydd och likvidation, 2 uppl., 1995, s. 224 samt Stefan Lindskog – Om kapitaltillskott, JT 1992-93 s. 842 ff. rörande ägarnas utfästelse om kapitaltillskott i kapitalbristsituationer.

son har antecknat ”inget pågående enl. uppgift”. Det framgår inte av dokumentationen hur han förvissade sig om att denna uppgift var korrekt. Av dokumentationen kan inte heller utläsas om han granskade bolagets uppdrag, om de utfördes till fast pris eller på löpande räkning, om bolaget hade en projektredovisning eller om han tog del av några kundavtal.

A-son har anfört följande.

Bolaget hade ingen fungerande projektredovisning under räkenskapsåret 2008/09. Bolagets företrädare uppgav att alla arbeten utfördes på löpande räkning och han hittade inte några dokument som visade något annat. Hans granskning koncentrerades till att läsa leverantörs- och kundfakturer avseende perioden april-maj och att göra kontoanalyser. Vid granskningen nästa räkenskapsår framkom inte något som tydde på att posten skulle ha varit felaktigt redovisad.

RN gör följande bedömning.

A-son har i sin dokumentation endast antecknat att han hade fått uppgift om att bolaget inte hade några pågående arbeten. Samtidigt hade bolaget i årsredovisningen redogjort för tillämpade principer för redovisning av pågående arbeten. Han har inte i sina yttranden redogjort närmare för hur han förvissade sig om förekomsten av pågående arbeten och om dessa vinstavräknades på det sätt som anges i årsredovisningen. Hans kortfattade uppgifter om utförd granskning av pågående arbeten omfattar ingen information om eventuella iakttagelser, såsom t.ex. hur bolaget säkerställde att alla materialkostnader och allt nedlagt arbete fakturerades, att kostnaderna fakturerades rätt kund och att faktureringen skedde löpande under räkenskapsåret. Han har därmed inte gjort sannolikt att han utförde en godtagbar granskning av bolagets pågående arbeten. RN drar därför slutsatsen att hans revisionsinsats i detta hänseende har varit otillräcklig (jfr den i avsnitt 2.3 angivna bevisbörderegeln). Med hänsyn till den verksamhet som bolaget bedrev hade han därför inte grund för att tillstyrka fastställandet av dess resultat- och balansräkningar. Genom att likväl göra detta har han åsidosatt god revisionssed. Vad han har uppgett om sin granskning påföljande räkenskapsår medför ingen annan bedömning.

3.4 Kontanthantering och kassaredovisning (detaljhandelsbolaget)

Bolaget bedrev försäljning av väskor i butik. Av A-sons dokumentation över granskningen av räkenskapsåret 2009 kan inte utläsas om han kontrollerade bolagets kassarutiner, kontanthantering eller intäktsredovisning i övrigt eller om han förvissade sig om vilken typ av kassaapparat som bolaget använde. Han har antecknat att han begärde ett kassaintyg. Något sådant intyg finns dock inte i dokumentationen.

RN har förelagt A-son att uppge när han senast granskade bolagets kassarutiner, kontanthantering och intäktsredovisning i övrigt.

A-son har anfört följande.

Kassaintyg kan finnas hos den person som hade hand om bokföringen eller den som upprättade bokslutet. Under år 2009 använde sig bolaget av ett system med förnumrerade kvittenser. Granskning skedde översiktligt genom uppföljning av bruttovinstprocent och årlig lagerförändring.

A-son har beträffande tidigare granskning gett in dokumentation avseende ett besök i butiken år 2006. Enligt dokumentationen antecknade han därvid att bolagets försäljning skedde dels med kontokort, dels kontant varvid numrerade kvitton användes. Han har även gett in en sammanställning över bolagets bruttovinst under åren 2000–2009 och har vidare hänvisat till den kontroll som han gjorde via dokumenten Klientutvärdering och Kundutvärdering där alla samband visas som grafer.

RN gör följande bedömning.

Detaljhandelsbolaget bedrev en verksamhet som kan medföra en inte oväsentlig kontanthantering, något som typiskt sett innebär en ökad risk för fel och oegentligheter i samband med intäktsredovisningen. Vid planeringen och genomförandet av revisionen i detta bolag var det därför av väsentlig betydelse att beakta denna risk samt att granska och bedöma bolagets rutiner för kassaredovisning, kontanthantering och intäktsredovisningen i övrigt. Av revisionsdokumentationen går det inte att utläsa om det gjordes några sådana överväganden eller någon sådan granskning och bedömning. A-son har inte heller genom sina yttranden till RN gjort sannolikt att han granskade rutinerna för kassaredovisning och kontanthantering på ett godtagbart sätt eller att han i övrigt utförde några kontroller för att förvissa sig om att intäktsredovisningen var tillförlitlig och fullständig. Det framgår exempelvis inte hur han förvissade sig om att bolagets system med förnumrerade kvittenser användes på avsett sätt och att all försäljning därigenom redovisades. RN drar av detta slutsatsen att granskningen var otillräcklig (jfr den i avsnitt 2.3 angivna bevisbörderegeln). Den omständigheten att han vid ett besök i butiken år 2006 antecknade att bolagets försäljning betalades med kontokort eller kontanter medför ingen annan bedömning. Bristerna i granskningsarbetet är sådana att A-son inte hade grund för att tillstyrka fastställande av resultat- och balansräkningarna för räkenskapsåret 2009. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

3.5 Ställda panter och ansvarsförbindelser (servicebolaget)

Räkenskapsåret 2009 redovisade servicebolaget per balansdagen den 31 december, som poster inom linjen, ställda säkerheter i form av företagsinteckningar med 450 tkr och villkorade aktieägartillskott med 490 tkr. Bolaget redovisade vidare långfristiga fordringar med 350 tkr. Beloppet var oförändrat jämfört med föregående år. I bolagets årsredovisning redovisas inga pensionsåtaganden. Av handlingarna i ärendet framgår dock att bolaget hade gjort utfästelser om pension till bolagets ägare.

I A-sons dokumentation anges att posten Långfristiga fordringar avser kapitalförsäkringar. Som underlag till posten finns två avtal om direktpension enligt vilka bolaget hade utfäst sig att betala ålderspension till två personer. För att säkerställa utfästelserna hade bolaget tecknat livränteförsäkringar. A-son har bl.a. antecknat att försäkringarna ägdes av bolaget och att de borde redovisas under rubriken Ställda panter i årsredovisningen.

A-son har anfört följande.

Han avser att påtala för bolagets ägare att tjänstepensionen ska noteras i årsredovisningen som ansvarsförbindelse. Han ska därvid överväga om rubriceringen ska vara "ställd pant", "ansvarsförbindelse" eller både och, och ge ägarna en rekommendation.

Han har i ett senare yttrande till RN uppgett att han har föreslagit att pensionsutfästelserna ska redovisas som en skuld i nästkommande bokslut.

RN gör följande bedömning.

I bilaga 1 till årsredovisningslagen anges bl.a. vilka poster som ska redovisas under rubriken Poster inom linjen; däribland Ställda säkerheter och ansvarsförbindelser. Som *ställda säkerheter* redovisas panter och därmed jämförliga säkerheter som har ställts för egna skulder och för förpliktelser som redovisas såsom avsättningar, varje slag för sig, samt övriga ställda panter och därmed jämförliga säkerheter, varje slag för sig. Som *ansvarsförbindelser* redovisas bl.a. pensionsförpliktelser som inte har upptagits bland skulderna eller avsättningarna och som inte heller har täckning i pensionsstiftelses förmögenhet. I RedR 4 *Redovisning av pensionsskuld och pensionskostnad* anges att årsredovisningslagen inte kräver att kapitalvärdet av pensionsåtaganden ska upptas som en skuld i balansräkningen. Om så inte har skett, ska emellertid de pensionsåtaganden som inte har täckning i pensionsstiftelses förmögenhet tas upp som separat post bland ansvarsförbindelserna.

Av underlagen i A-sons dokumentation och av hans uppgifter i svaren till RN framgår att bolaget hade gjort utfästelser om pension till bolagets ägare. Dessa utfästelser var inte redovisade vare sig som en skuld eller inom linjen i bolagets årsredovisning. I årsredovisningen anges inte heller att de försäkringar som bolaget hade tecknat var ställda som säkerhet för dessa pensionsutfästelser. I bolagets årsredovisning saknades således väsentlig information om bolagets åtaganden. Av A-sons dokumentation framgår att han uppmärksammade att försäkringarna borde redovisas som ställda panter. Huruvida han, vid tidpunkten för genomförandet av revisionen, var medveten om att pensionsutfästelserna skulle ha redovisats som en ansvarsförbindelse kan varken utläsas av hans dokumentation eller av hans yttranden till RN.

RN konstaterar att A-son, trots vetskap om de relevanta sakförhållanden som borde ha inverkat på bolagets redovisning av ställda panter och ansvarsförbindelser, godtog att bolaget underlät att redovisa att försäkringar om för bolaget väsentliga belopp hade pantförskrivits samt att uppgifter om pensionsutfästelser saknades i årsredovisningen. Han har härigenom åsidosatt god revisionssed.

3.6 Varulager (distributionsbolaget)

Distributionsbolaget redovisade per balansdagen den 31 december 2009 ett varulager om 135 tkr (13 procent av balansomslutningen). A-son har antecknat att han besökte bolaget den 15 januari 2010, att lagret bestod av emballagematerial och att lagervärdet sannolikt var högre än det bokförda. Vilken grund han hade för denna slutsats framgår inte. Av dokumentationen kan inte utläsas om han per balansdagen hade utfört någon granskning för att bedöma lagrets existens och värde.

A-son har anfört följande.

Han besöker alltid bolaget i början av januari varje år. Det nu aktuella året konstaterade han vid detta besök att lagret innehöll ungefär samma komponenter som tidigare år, dvs. lastpallar, emballage och förpackningsmaterial. Han bedömde det redovisade lagret som rimligt. Varulagret hade alltid varit lågt värderat. Han gjorde en genomgång några år tidigare, vilket krävde två dagars arbete. Vid revisionen av räkenskapsåret 2009 bedömde han inte att lagrets storlek och karaktär motiverade en så omfattande granskningsinsats.

RN har förelagt honom att ge in sin dokumentation över den tidigare granskning som han har hänvisat till. Han har inte gett in de begärda handlingarna.

RN gör följande bedömning.

A-son har inte presenterat någon dokumentation som visar att han gjorde någon närmare granskning av varulagret. Han har inte heller genom vad han anfört i ärendet gjort sannolikt att han vidtog tillräckliga granskningsåtgärder för att kunna bedöma posten. RN drar av detta slutsatsen att granskningen var otillräcklig (jfr den i avsnitt 2.3 angivna bevisbörderegeln). Genom att inte genomföra en godtagbar granskning av bolagets varulager per balansdagen den 31 december 2009 har han åsidosatt god revisionssed.

4 RN:s sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

RN har i samtliga nu aktuella uppdrag funnit brister i A-sons sätt att dokumentera sitt revisionsarbete och i hans granskning beträffande händelser efter räkenskapsårets utgång. I två uppdrag, musikproduktionsbolaget och servicebolaget, har han inte påtalat den osäkerhet som

förelåg beträffande förutsättningarna för fortsatt drift. Vidare har han beträffande entreprenadbolaget inte utfört någon godtagbar granskning av bolagets pågående arbeten och beträffande detaljhandelsbolaget inte utfört tillräckliga kontroller avseende bolagets rutiner för kassaredovisning, kontanthantering eller intäktsredovisningen i övrigt. I båda fallen har bristerna i revisionsarbetet inneburit att han inte har haft grund för sitt tillstyrkande av fastställande av resultat- och balansräkningarna. I servicebolaget har han underlåtit att påtala brister i bolagets redovisning av ställda panter och ansvarsförbindelser och i distributionsbolaget har hans granskning av varulagret inte varit godtagbar.

A-son har i nu nämnda avseende åsidosatt sina skyldigheter som revisor och ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Vid bestämmandet av disciplinär åtgärd beaktar RN följande.

RN:s granskning av A-sons revisionsarbete i det nu aktuella ärendet har omfattat revisioner av sex bolag. I flertalet uppdrag har hans revisionsarbete uppvisat sådana allvarliga brister att det finns starka skäl att ifrågasätta hans förmåga att utföra revisioner av godtagbar kvalitet. Därtill kommer att han den 14 september 2006 meddelades varning för allvarliga brister i ett revisionsuppdrag (dnr 2006-773). I den sammanfattande bedömningen angav RN att det fanns anledning att ifrågasätta om A-son kunde anses lämplig att verka som revisor.

Vid en sammantagen bedömning finner RN att omständigheterna måste anses vara så synnerligen försvårande att A-sons auktorisation som revisor ska upphävas med omedelbar verkan.

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

Ärendet har avgjorts av RN genom dess tillsynsnämnd. I beslutet har deltagit hovrättspresidenten Sten Andersson, ordförande, f.d. hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, skattedirektören Vilhelm Andersson, advokaten Rune Brännström, avdelningschefen Eva Ekström, auktoriserade revisorn Mikael Ernström, 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, avdelningsdirektören Fredrik Bengtsson samt revisionsdirektören Kerstin Stenberg som har föredragit ärendet.