

D 16

1 Inledning

Revisorsnämnden (RN) har underrättats om att auktoriserade revisorn 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 revisorssed och god revisionssed. Rapporten har föranlett RN att öppna detta disciplinärende. RN:s utredning har omfattat revisionen av de tre aktiebolag och räkenskapsår som ingick i kvalitetskontrollen. Bolagen benämns här *B-bolaget*, *C-bolaget* och *Y-bolaget*. Vidare har RN granskat revisionsdokumentationen för ytterligare två av A-sons revisionsuppdrag, nämligen *A-bolaget* och *X-bolaget*.

Bolagens omsättning och balansomslutning för de av RN granskade räkenskapsåren framgår av nedanstående uppställning (belopp i mnkr).

Bolag	Räkenskapsår	Omsättning	Balansomslutning
A-bolaget	2012-07-01–2013-06-30	79,1	29,2
B-bolaget	2012	9,8	43,4
C-bolaget	2012-05-01–2013-04-30	8,2	2,6
Y-bolaget	2012	59,4	6,7
X-bolaget	2013	24,7	9,7

För *X-bolaget* anmärkte A-son på att vissa skatter och avgifter inte hade betalats i rätt tid. För övriga bolag och här aktuella räkenskapsår avgav han revisionsberättelser som inte avvek från standardutformningen.

2 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.¹ Dokumentationen ska

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

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 granskningsåtgärderna 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.

3 Varulager (C-bolaget och Y-bolaget)

I årsredovisningen avseende *C-bolaget* för räkenskapsåret 2012/13 redovisas posten Varulager med 1,6 mnkr, vilket motsvarar 62 procent av balansomslutningen. Av A-sons dokumentation kan inte utläsas om han utförde några granskningsåtgärder för att fastställa varulagrets existens och värde per balansdagen.

RN har förelagt A-son att beskriva vilka granskningsåtgärder han utförde samt på vilka grunder han accepterade varulagrets existens och värde.

I årsredovisningen beträffande *Y-bolaget* redovisas posten Varulager med 1,5 mnkr per balansdagen den 31 december 2012. Detta motsvarar 22 procent av balansomslutningen. På ett arbetspapper har A-son antecknat att kontrollberäkning hade utförts, att inkurans hade bokförts på samma konto som lagret, att bolagets verkställande direktör hade signerat lagervärdesintyget och att posten kunde fastställas. Det framgår vidare av hans anteckningar att bolaget hade beräknat svinn respektive inkurans till ca en procent av varukostnaden vardera.

Av dokumentationen kan inte utläsas om A-son hade varit närvarande vid någon lagerinventering, om han hade bedömt lagerinventeringsrutinerna, vad som hade kontrollberäknats eller hur inkuransen hade bedömts.

RN har förelagt A-son att redogöra för vilka granskningsåtgärder han vidtog, uppge om han var närvarande vid inventeringen samt, om så inte var fallet, redogöra för vad som förhindrade honom från att närvara och på vilka grunder han kunde fastställa lagrets existens och värde.

A-son har till RN anfört följande.

Han hade beträffande *C-bolaget* närvarat vid inventeringen tidigare år och då konstaterat att det fanns goda rutiner för att fastställa existens och värde. Han gjorde bedömningen att det inte fanns något som indikerade att det hade förekommit några förändringar i rutiner eller hantering och han deltog därför inte vid inventeringen. Däremot hade han besökt bolaget den 19 maj och den 23 augusti 2012 och hade då konstaterat att det såg ut ungefär som vanligt när det gällde volymen på lagret.

Även beträffande *Y-bolaget* hade han närvarat vid lagerinventeringen tidigare år. Med hänsyn till de rutiner som bolaget och dess huvudleverantör hade avseende lagerhantering och uppföljning av dessa gjorde han bedömningen att risken för fel var liten och att han inte behövde vara med vid bolagets inventering varje år. Huvudleverantören hade genomfört löpande uppföljningar och kontroller, varvid avvikelser hade följts upp. Ca 85 procent av inköpen var kopplade till huvudleverantören. Den mindre del om ca 15 procent som inte hade köpts direkt från huvudleverantören avsåg främst frukt och grönt och dessa varor låg i huvudsak inte i lager med hänsyn till den korta hållbarhetstiden. I huvudleverantörens databas läggs inköpen in dagligen.

RN gör följande bedömning.

Enligt ISA 501 *Revisionsbevis – särskilda överväganden för vissa poster*, punkterna 4 och 7, anges att om varulagret är väsentligt för de finansiella rapporterna ska revisorn inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis beträffande lagrets existens och skick genom att närvara vid lagerinventeringen, såvida detta inte är praktiskt genomförbart. Om det inte är praktiskt genomförbart att närvara vid en lagerinventering, ska revisorn utföra alternativa granskningsåtgärder för att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis beträffande varulagrets existens och skick. Om detta inte är möjligt, ska revisorn modifiera uttalandet i sin revisionsberättelse enligt ISA 705 *Modifierat uttalande i rapport från oberoende revisor*, p 6 b, och RevU 709 *Kompletterande vägledning för revisionsberättelser som avviker från standardutformningen*, p. 8.

Varulagren utgjorde en väsentlig balanspost i såväl *C-bolaget* som *Y-bolaget*. RN konstaterar att A-son inte närvarade vid någon lagerinventering i något av bolagen under de här aktuella räkenskapsåren. Han har inte anfört något som tyder på att det var praktiskt genomförbart för honom att närvara. Redan genom att utebli från inventeringarna har han åsidosatt god revisionssed.

Oavsett skälen för att A-son inte närvarade vid inventeringarna, ålåg det honom att vidta alternativa granskningsåtgärder som var ägnade att ge honom tillräckliga revisionsbevis för varulagrens existens och skick. Av dokumentationen kan emellertid inte utläsas att han gjorde någon granskning av posten Varulager i något av bolagen utöver att han tog del av *Y-bolagets* beräkning av svinn och ett av bolagets verkställande direktör signerat lagervärderingsintyg samt utförde en kontrollberäkning. I sina yttranden till RN har han inte heller redogjort för någon granskning av bolagens lager utan har endast uppgett att han gjorde en bedömning av bolagens rutiner samt, vad avser *C-bolaget*, att han hade besökt bolaget vid andra tillfällen under året och att han då hade sett att det fanns produkter i lager. De angivna åtgärderna var enligt RN:s uppfattning inte ägnade att ge honom tillräckliga revisionsbevis för varulagrens

existens och skick och kunde därmed inte kompensera för att han inte närvarade vid inventeringarna. Vad han har anfört om att han under tidigare år hade varit närvarande vid bolagens inventeringar föranleder ingen annan bedömning, eftersom hans iakttagelser vid dessa tillfällen inte kunde ge något egentligt underlag för en bedömning av lagrets existens och skick påföljande år.

A-son hade alltså, vad gäller de här aktuella räkenskapsåren, inte underlag för att bedöma varulagrens existens och skick och han hade därför inte heller underlag för att bedöma dess värde. Därmed saknade han även grund för att tillstyrka fastställande av C-bolagets och Y-bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

4 Otillåten kapitalanvändning (Y-bolaget)

Per balansdagen den 31 december 2011 redovisade Y-bolaget ett fritt eget kapital om 620 tkr. Av årsredovisningen för år 2012 framgår att bolaget under år 2012 hade lämnat utdelningar med 600 tkr. Efter dessa utdelningar uppgick det fria egna kapitalet till 20 tkr. Per balansdagen den 31 december 2012 uppgick fritt eget kapital till 631 tkr, varav årets resultat uppgick till 611 tkr.

Av arbetspappret *Övergripande revisionsstrategi avseende räkenskapsåret 2012* finns följande notering under rubriken fortsatt drift: ”Bolagets ägare har tagit ut utdelning som det inte finns täckning för vilket gör att det uppstått en fordran på dess ägare alt. att det egna kapitalet är helt förbrukat. Kan därför inte uttala mig om den fortsatta driften utöver att det resultatmässigt finns underlag som styrker att bolaget kan fortsätta sin drift i ytterligare 12 månader”.

Av arbetspappret *Förvaltningsrevision* finns under rubriken *Andra överträdelser* en notering från en revisionsmedarbetare om att ett förbjudet lån om 740 tkr föreligger, att det i förvaltningsberättelsen föreslagits en utdelning om 630 tkr och att ett muntligt löfte om återbetalning av överutdelning om 110 tkr hade lämnats. Av samma arbetspapper framgår vidare under rubriken *Slutsats* följande notering ”Skulle anmärkning i revisionsberättelsen ang. överutdelningen ha gjorts är det min bedömning att detta skulle ha skadat företaget. Detta då bolaget är verksamt inom [en butikskedja] och deras uppmärksamhet på en sådan fråga skulle vara till en stor nackdel för företaget. Löften om att återställa de 110 tkr ser jag som inget problem för delägarna att infria då de äger privatbostäder som de vid behov kan belåna”.

Av ett annat arbetspapper benämnt *PM Sammanfattning slutsats* framgår under rubriken *Övriga fordringar* noteringarna ”Förbjudet lån” och ”Posten kan ej godkännas, se ovan.” Av samma arbetspapper under rubriken *Eget kapital* har noterats ”Posten kan godkännas men hänvisar till aktieutdelning som överstiger de balanserade vinstmedel men hanteras under flik 16 [övriga fordringar] samt noteras särskilt under flik 6 [förvaltningsrevision]”.

I ett huvudarbetspapper angående granskningen av posten *Övriga fordringar* finns följande noteringar av en revisionsmedarbetare: ”Finns ett förbjudet lån, om avstämning gjorts löpande och granskat av sr konsult alt kund hade felet upptäckts

tidigare och hantering av detta kunnat ske under pågående räkenskapsår”. Revisionsmedarbetaren har vidare noterat att denne tagit upp diskussionen med ansvarig revisor som haft kontakt med kunden, att det fanns utdelningsförslag i årsredovisningen och att revisorn skulle bedöma posten. A-son har på arbetspappret gjort följande notering. ”Förbjudet lån 740 tkr förslag till utdelning på ord. stämma enl. fnb - 630 000 kr [vilket summerar till] 110 286. Skulle anmärkning göras mot överutdelning är det min bedömning att detta skulle skada företaget. Detta då bolaget är verksamt [inom en kedja] och deras uppmärksamhet på en sådan fråga skulle vara till en nackdel för företaget. Löftet om att återställa de 110 tkr ser jag som inget problem för delägarna att infria då de äger privatbostäder som de vid behov kan belåna. Säkerhet finns även för företagets borgenärer ej skall lida skada då det finns obeskattade reserver om 1 335 832 kr. Posten godkänns”.

A-son har till RN anfört följande.

Under året hade uttag skett från bolaget, vilket hade resulterat i ett s.k. förbjudet lån om 740 tkr. Av detta belopp täcktes 630 tkr genom föreslagen utdelning. Återstående belopp om 110 tkr kvarstod som en fordran som ägarna skulle återbetala. Han var försiktig i sin formulering i revisionsberättelsen, eftersom han inte ville skada företaget. Affärskedjan ställer krav och det finns en ”hackordning” hos de övriga kedjeföretagshandlarna. När det exempelvis kommer till etablerandet av nya butiker bevakar kedjeföretagshandlarna sina positioner och en upplysning i revisionsberättelsen skulle ha utsatt Y-bolaget för risken att inte få fler butiker. Han gjorde därför bedömningen att en revisionsberättelse med anmärkning kunde skada bolaget mer än den nytta en upplysning skulle medföra för en läsare av årsredovisningen.

RN gör följande bedömning.

Enligt 17 kap. 3 § aktiebolagslagen (2005:551) första stycket får en värdeöverföring inte äga rum om det efter överföringen saknas full täckning för bolagets bundna egna kapital. Täckningsberäkningen ska grunda sig på den senast fastställda balansräkningen med beaktande av ändringar i det bundna egna kapitalet som har skett efter balansdagen. Av 21 kap. 1 § aktiebolagslagen följer bl.a. att ett aktiebolag som huvudregel inte får lämna penninglån till den s.k. förbjudna kretsen. Denna krets omfattar bl.a. den som äger aktier i eller är styrelseledamot i bolaget.

Enligt 9 kap. 33 § andra stycket aktiebolagslagen ska bolagets revisor anmärka i revisionsberättelsen om han eller hon vid sin granskning har funnit att en styrelseledamot har företagit någon åtgärd eller gjort sig skyldig till någon försummelse som kan föranleda ersättningsskyldighet mot bolaget eller på annat sätt har handlat i strid med aktiebolagslagen.

Av dokumentationen framgår att A-sons revisionsmedarbetare gjorde bedömningen att det under räkenskapsåret 2012 hade lämnats lån i strid med reglerna i 21 kap. aktiebolagslagen om lån till närstående. Det går inte att av dokumentationen säkert utläsa huruvida A-son bedömde att kapitalanvändningen som låg till grund för den aktuella fordran på ägarna skulle klassificeras som lån i strid med reglerna i 21 kap. aktiebolagslagen eller som värdeöverföringar i strid med 17 kap. samma lag. I sina

yttranden till RN har han dock anført att han gjorde bedömningen att det hade varit fråga om förbjudna lån.

Det har av den utredning som RN har gjort inte varit möjligt att bedöma om bolaget hade lämnat lån till närstående eller om det istället hade rört sig om sådana värdeöverföringar som träffas av 17 kap. aktiebolagslagen. Oaktat denna oklarhet finner RN det genom utredningen klarlagt att kapitalanvändning i strid med aktiebolagslagens regler hade förekommit. Den fråga som RN därmed har att ta ställning till är om A-son kunde underlåta att i revisionsberättelsen anmärka på förekomsten av den förbjudna kapitalanvändningen.

RN konstaterar att det rörde sig om utbetalningar till ett inte oväsentligt belopp. Enligt RN:s bedömning skulle därför A-son i revisionsberättelsen ha anmärkt på förekomsten av de förbjudna utbetalningarna. Genom att underlåta detta har han åsidosatt god revisionssed.

RN vill i sammanhanget även framhålla att en önskan att hjälpa en revisionsklient på det sätt som A-son har avsett att göra under inga omständigheter försvarar ett avsteg från de regler som en revisor ska iakta i sin yrkesutövning. Tvärtom får det anses utgöra en försvårande omständighet att syftet bakom A-sons underlåtenhet att agera var att viss information inte skulle komma till allmän kännedom.

5 Avgivande av revisionsberättelser och därmed sammanhängande revisionsåtgärder (C-bolaget och Y-bolaget)

Såväl årsredovisningen som revisionsberättelsen avseende *C-bolaget* för räkenskapsåret 2012/13 är daterade den 25 oktober 2013. Av ett e-postmeddelande från en revisionsmedarbetare till bolaget, daterat den 29 oktober 2013, framgår att den inledande granskningen av bolaget var klar, att revisionsmedarbetaren ställde flera frågor som var väsentliga för revisionen, såsom frågor beträffande kundfordringar och varulager, samt att en del förslag på justeringar av årsredovisningen skulle följa.

Revisionsberättelsen avseende *Y-bolaget* för räkenskapsåret 2012 är daterad den 28 juni 2013. Flertalet granskningsdokument inklusive A-sons handskrivna noteringar är daterade den 11 juli 2013. I en skrivelse som A-son har gett in till FAR har han förklarat dateringen av sin revisionsberättelse med att eftersom han erhöll sie-filen från redovisningsbyrån den 5 juli 2013 gjorde han bedömning att det var redovisningsbyrån som inte hade levererat i tid och att detta inte var något som klienten skulle behöva få en anmärkning för i revisionsberättelsen. I skrivelsen anger han vidare att han var medveten om att det var en felaktig åtgärd från hans sida men att han anser att den inte har skadat någon.

A-son har till RN anført att han inte har någon bra förklaring när det gäller dateringen i revisionsberättelserna.

RN gör följande bedömning.

Av ISA 700 *Bilda sig en uppfattning och uttala sig om finansiella rapporter* p. 41 framgår att revisorns rapport ska dateras tidigast det datum då han eller hon har

inhämtat tillräckliga och ändamålsenliga bevis som grund för revisionsuttalandet om de finansiella rapporterna.²

Av god revisionssed följer i övrigt att en revisionsberättelse ska avges, dvs. dateras och undertecknas, i omedelbar eller nära anslutning till granskningsarbetets avslutande. Det är av stor betydelse att revisionsberättelser är korrekt daterade, inte minst för att det ska kunna utläsas huruvida de har avgetts inom föreskrivna tidsfrister.

Av utredningen framgår att A-sons revisionsberättelse avseende *C-bolaget* är åsatt ett datum då det fortfarande kvarstod för revisionen väsentliga frågor att besvara. Vid den tidpunkt då revisionsberättelsen är daterad kan A-son därmed inte anses ha haft tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för sitt uttalande om de finansiella rapporterna.

Vad gäller A-sons revisionsberättelse för *Y-bolaget* framgår av utredningen att denna revisionsberättelse är åsatt ett datum då det fortfarande kvarstod flera granskningsmoment att utföra. A-son kan därmed inte heller vid denna revision anses ha haft tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för sitt uttalande om de finansiella rapporterna vid den tidpunkt då revisionsberättelsen är daterad.

Mot denna bakgrund bedömer RN att revisionerna av C-bolaget och Y-bolaget inte var avslutade vid tidpunkterna då revisionsberättelserna är daterade. Genom att avge revisionsberättelser innan revisionerna var avslutade har A-son åsidosatt god revisionssed.

6 Efterföljande händelser (samtliga bolag)

Inte för något av de i ärendet aktuella bolagen och räkenskapsåren går det att av dokumentationen utläsa om A-son utförde någon granskning av efterföljande händelser. Tidpunkten för avgivandet av revisionsberättelse för *C-bolaget* och *B-bolaget* inträffade ca fyra respektive ca fem månader efter respektive räkenskapsårs utgång. Som kommer att framgå av avsnitt 7 avgav A-son sina revisionsberättelser för de övriga aktuella bolagen ca sex månader efter respektive räkenskapsårs utgång.

A-son har till RN uppgett följande.

Han tog del av sie-filer på nya räkenskapsåret samt utförde periodiseringskontroll i samband med granskningen av årsboksluten och identifierade inte i något fall några transaktioner som avvek från vad som var förväntat eller som föranledde någon kommentar till de årsredovisningar som han skulle avge revisionsberättelser för.

RN gör följande bedömning.

Av 6 kap. 1 § andra stycket 2 årsredovisningslagen (1995:1554), i dess lydelse intill utgången av år 2015, framgår att det i förvaltningsberättelsen ska lämnas upplysningar

² Se även RevR 709 *Revisionsberättelsens standardutformning* p. 27.

om sådana händelser av väsentlig betydelse för företaget som har inträffat under räkenskapsåret eller efter dess slut.

Enligt ISA 560 *Efterföljande händelser* ska revisorn inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis om händelser som inträffar mellan datumet för de finansiella rapporterna och datumet för revisorns rapport för att säkerställa att dessa avspeglas korrekt i de finansiella rapporterna. Som exempel på sådana granskningsåtgärder som avses i standarden kan nämnas genomgång av de rutiner som företagsledningen har infört för att uppmärksamma efterföljande händelser och genomläsning av protokoll från bolagsstämmor och styrelsesammanträden. Andra exempel på granskningsåtgärder är förfrågningar rörande förhållanden som har diskuterats vid ännu inte protokollförda möten efter räkenskapsårets utgång, förfrågningar hos företagsledningen om händelser som inträffat efter räkenskapsårets utgång och genomgång av företagets senaste delårsrapport, om en sådan finns. De nämnda granskningsåtgärderna är avsedda att komplettera sådan granskning som har genomförts i syfte att få fram revisionsbevis för saldon på balansdagen, såsom avklippskontroller.

Av A-sons dokumentation kan inte utläsas att han, före avgivandet av revisionsberättelserna för något av de aktuella bolagen, följde upp vad som hade hänt efter räkenskapsårets utgång och fram till tidpunkten för avgivandet av respektive revisionsberättelse. Inte heller av hans yttranden till RN framgår att han genomförde en tillräcklig granskning av händelser efter balansdagen. De granskningar som han genomförde av periodiseringar i respektive bokslut utgör inte sådana kompletterande granskningsåtgärder som ISA 560 kräver och kan därför inte anses vara tillräckliga för att han skulle kunna bedöma efterföljande händelser fram till tidpunkten för avgivandet av respektive revisionsberättelse.

RN gör därmed för samtliga här aktuella bolag bedömningen att A-son inte vidtog tillräckliga åtgärder för att kunna ta ställning till om händelser efter balansdagen avspeglades i årsredovisningen. Genom att inte utföra en tillräcklig granskning av efterföljande händelser har han åsidosatt god revisionssed.

7 Uttalande från företagsledningen (A-bolaget, Y-bolaget och X-bolaget)

I dokumentationen för *A-bolaget* finns ett uttalande från företagsledningen som är daterat den 25 oktober 2013. Denna datering ska jämföras med revisionsberättelsens datering den 13 december 2013.

I dokumentationen för *Y-bolaget* finns ett uttalande från företagsledningen som är daterat den 21 maj 2013. Denna datering ska jämföras med revisionsberättelsens datering den 28 juni 2013.

I dokumentationen för *X-bolaget* finns ett uttalande från företagsledningen som är daterat den 20 maj 2014. Denna datering ska jämföras med revisionsberättelsens datering den 30 juni 2014.

A-son har till RN anfört följande.

Avseende *A-bolaget* erhöll han uttalandet i samband med att huvuddelen av granskningen genomfördes. Anledningen till att det därefter drog ut på tiden kan ha berott på semestrar.

Vad gäller *Y-bolaget* sände han uttalandet till bolaget samtidigt som första utkastet på årsredovisningen var klart. Några smärre korrigeringar av stavfel och layout gjordes innan årsredovisningen slutligen skrevs på den 15 juni 2013.

Beträffande *X-bolaget* var mycket av granskningsarbetet färdigställt den 20 maj 2014 och revisionen började bli klar. Att årsredovisningen skrevs på först en månad senare berodde på tidig semester och midsommarhelg.

RN gör följande bedömning.

Av ISA 580 *Skriftliga uttalanden* p. 10 framgår att revisorn ska begära att företagsledningen lämnar ett skriftligt uttalande om att den har uppfyllt sitt ansvar för upprättandet av årsredovisningen enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering. Detta innefattar, där så är relevant, att årsredovisningen ger en rättvisande bild enligt villkoren i revisionsuppdraget. Vidare ska revisorn enligt ISA 580 p. 11 begära att företagsledningen lämnar ett skriftligt uttalande om att den har försett revisorn med all relevant information och åtkomst enligt villkoren för revisionsuppdraget samt att alla transaktioner har bokförts och avspeglas i årsredovisningen. Enligt ISA 580 p. 14 ska datumet för de skriftliga uttalandena vara så nära datumet för revisionsberättelsen för årsredovisningen som det är praktiskt möjligt. Skälet för detta är att revisorn inte har de revisionsbevis som ISA 580 kräver för tiden mellan dateringen för det skriftliga uttalandet och dateringen av revisionsberättelsen.

Företagsledningens uttalande för *Y-bolaget* är daterat drygt en månad innan A-son daterade sin revisionsberättelse. För *A-bolaget* och *X-bolaget* är företagsledningens uttalande daterat nästan två månader respektive drygt en månad före dateringen av revisionsberättelsen. Genom att i tre fall hämta in uttalandet från företagsledningen för tidigt har A-son åsidosatt god revisionssed.

8 Revisorspåteckning (*X-bolaget*)

I sin revisionsberättelse beträffande *X-bolaget* för räkenskapsåret 2013 anmärkte A-son på att bolaget under räkenskapsåret inte hade betalat skatter och avgifter i rätt tid. I revisorspåteckningen på årsredovisningen saknas uppgift om att revisionsberättelsen avviker från standardutformningen.

A-son har till RN uppgett följande.

Anledningen till att det saknas upplysningar i påteckningen är att han tidigare uppfattade det som att han enbart skulle lämna denna upplysning om han avstyrkte. Han har numera erfarit att varje avvikelse från standardformuleringen ska medföra uppgift i påteckningen.

RN gör följande bedömning.

Enligt 9 kap. 28 § aktiebolagslagen ska en revisor på årsredovisningen göra en hänvisning till revisionsberättelsen (s.k. revisorspåteckning). Enligt RevR 709, p. 34 ska det av revisorspåteckningen framgå om revisionsberättelsen avviker från standardutformningen.

A-son har för X-bolaget avgett en revisionsberättelse som avviker från standardutformningen utan att ange detta förhållande i revisorspåteckningen i årsredovisningen. Han har härigenom åsidosatt god revisionssed.

9 RN:s sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

Det har vid ärendets utredning framkommit flera allvarliga brister i A-sons revisionsarbete. För två av de granskade bolagen, i vilka posten Varulager utgjorde en väsentlig balanspost, har han inte närvarat vid någon inventering för att förvissa sig om varulagrens existens och inte heller på annat sätt utfört någon godtagbar granskning av postens värde. På grund av detta har han saknat grund för att tillstyrka fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar. För ett bolag har han underlåtit att i sin revisionsberättelse anmärka på en otillåten kapitalanvändning. För samtliga här granskade bolag saknas en godtagbar granskning av efterföljande händelser. I två bolag har väsentliga granskningsåtgärder utförts efter det att A-son avgett sina revisionsberättelser. För tre bolag var uttalandena från företagsledningen daterade en till två månader före hans datering av respektive revisionsberättelse. För ett bolag har han inte i sin revisorspåteckning angett att han avgett en revisionsberättelse som avviker från standardutformningen.

A-son har genom sina försummelser åsidosatt sina skyldigheter som revisor och han ska därför meddelas disciplinär åtgärd. Vad som läggs honom till last är allvarligt, särskilt med beaktande av att han har tillstyrkt fastställande av resultat- och balansräkningar utan att ha grund för det och inte anmärkt på en otillåten kapitalanvändning. Han ska därför meddelas varning.

Med stöd av 32 § andra stycket i revisorslagen (2001:833) meddelar RN A-son varning.

Ärendet har avgjorts av RN genom dess tillsynsnämnd. I beslutet har deltagit justitierådet Sten Andersson, ordförande, lagmannen Christina Eng, vice ordförande, enhetschefen Tomas Algotsson, advokaten Rune Brännström, auktoriserade revisorn Maria Danckler, direktören Per-Ola Jansson, skattejuristen Kerstin Nyquist och auktoriserade revisorn Peter Ek. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt myndighetschefen Per Johansson, chefsjuristen Adam Diamant, tf. chefsrevisorn Mathias Byström, avdelningsdirektören Jenny Lundberg samt revisionsdirektören Christina Lundin, som har föredragit ärendet, varit närvarande.