

## D 16

### 1 Inledning

Revisorsnämnden (RN) har i samband med A-sons ansökan om fortsatt godkännande som revisor noterat frågeställningar som inte kunnat utredas i ansökningsärendet. RN har därför öppnat detta disciplinärende för att närmare utreda A-sons revision av ett aktiebolag (nedan bolaget).

Bolaget bedrev tandläkarverksamhet och ägdes av en person som också var ensam styrelseledamot, nedan benämnd TÅ. Dennes fru, nedan benämnd BÅ, biträdde med administration. Av handlingarna i ärendet framgår att bolaget inte bedrev någon tandläkarverksamhet under större delen av hösten 2010.

Skatteverket genomförde en revision hos bolaget avseende tiden 1 juli 2010–30 juni 2012. RN:s utredning har omfattat de räkenskapsår som varit föremål för Skatteverkets revision och RN har därför tagit del av A-sons revisionsdokumentation för räkenskapsåren 1 juli 2010–30 juni 2011 och 1 juli 2011–30 juni 2012. Hans revisionsberättelse för det förstnämnda räkenskapsåret är daterad den 19 mars 2012. I denna har han anmärkt på att årsredovisningen inte hade upprättats i sådan tid att det varit möjligt att hålla årsstämma inom sex månader efter räkenskapsårets utgång samt att bolagets aktiekapital var helt förbrukat och att kontrollbalansräkning enligt 25 kap. 13 och 14 §§ aktiebolagslagen (2005:551) som visar att aktiekapitalet är återställt inte hade upprättats.

A-sons revisionsberättelse för det sistnämnda räkenskapsåret är daterad den 30 januari 2013. I denna har han anmärkt på att årsredovisningen i strid med 8 kap. 2 § årsredovisningslagen (1995:1554) lämnats till honom senare än sex veckor före ordinarie bolagsstämma samt att bolaget under räkenskapsåret inte vare sig redovisat eller betalat skatt och sociala avgifter i rätt tid och med rätt belopp.

### 2 Revisorers dokumentationsskyldighet

En auktoriserad eller godkänd revisor ska enligt god revisionssed dokumentera dels sådana förhållanden som har betydelse för att ge bevis till stöd för uttalandena i revisionsberättelsen, dels sådana förhållanden som utgör bevis för att revisionen har planerats och utförts enligt god revisionssed. Bestämmelser om dokumentation finns i 24 § revisorslagen (2001:883) och 2–4 §§ RN:s föreskrifter (RNFS 2001:2) om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet.<sup>1</sup> Dokumentationen ska vara tydlig och sammanställd på ett överskådligt sätt. Av dokumentationen ska framgå bl.a. hur granskningen har planerats, vilken

---

<sup>1</sup> Bestämmelserna i 4 § fanns före den 1 augusti 2013 i 5 § i samma föreskrifter.

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.

### **3 RN:s utredning**

#### *3.1 Granskning av intäktsredovisningen (båda räkenskapsåren)*

##### *Räkenskapsåret 2010/11*

Bolaget redovisade för räkenskapsåret 2010/11 intäkter med 3,8 mnkr. A-son har i en revisionsplan noterat att posten *Försäljning* var ett område med identifierad risk. Han har bl.a. som inneboende risk noterat risken för att inte alla intäkter från tandvårdsverksamheten hade redovisats. Han har vidare noterat att han inte hade någon erfarenhet av kunden, vilket innebar svårigheter att bedöma risken för oegentligheter. Av dokumentationen kan inte utläsas om han utförde någon granskning av bolagets nettoomsättning fränsett att han på ett försättsblad benämnt *Försäljning* har antecknat "U.a." som sammanfattande slutsats vad avser delmålen existens och inträffande, fullständighet, mätning samt presentation och upplysning.

##### *Räkenskapsåret 2011/12*

Bolaget redovisade för räkenskapsåret 2011/12 intäkter med 5,6 mnkr. A-son har även för detta år i en revisionsplan noterat att posten *Försäljning* var ett område med identifierad risk. Han har i fråga om inneboende risk gjort samma notering som för föregående år. Han har på ett dokument som visar bolagets månatliga försäljning gjort vissa noteringar om jämförelse med föregående års genomsnittliga försäljning. I övrigt finns inga noteringar rörande hans granskningsåtgärder och slutsatser.

A-son har uppgett följande.

##### *Räkenskapsåret 2010/11*

Han gick tillsammans med BÅ igenom hur det administrativa systemet – ett tandvårdsprogram för tandvårdskliniker – fungerade vad gäller inbokning av tid, behandling och betalning från patient samt redovisning till Försäkringskassan. De gick även igenom de underlag som användes för bokföring och avstämningar (t.ex. dagrapporter). Såvitt han kommer ihåg hade BÅ tillfredsställande kunskaper, men i det administrativa systemet fanns flera möjligheter som hon inte använde. Hans minnesbild är vidare att han bedömde att det då inte fanns några indikationer på något avvikande i intäktsredovisningen. Utifrån detta kunde den redovisade försäljningen godtas. Det revisionsverktyg som han använde vid tiden för denna revision var förhållandevis nytt. Försättsbladen användes därför mest som ett stöddokument.

#### *Räkenskapsåret 2011/12*

Den utförda granskningen bestod av bl.a. en genomgång med BÅ av hur hon jobbade med systemet, vilka underlag hon använde sig av från inbokning av tid, behandling och betalning från patient samt redovisning till Försäkringskassan. BÅ redogjorde för sin uppfattning om bolagets rutiner, för förändringar i sitt sätt att arbeta och för underlaget till bokföring och avstämningar. Dessutom gjordes en uppföljning av hur intäktsflödet var under året.

Han bedömde att BÅ hade tillfredsställande kunskaper. Som underlag för bokföringen användes samma dagrapporter som föregående år. Hans minnesbild är att han bedömde att det inte fanns några indikationer på något avvikande i intäktsredovisningen. BÅ ansåg att omsättningen hade varit på en hög nivå under räkenskapsåret och han kunde även ta del av detta vid kontroll av försäljningsutvecklingen.

Bolaget hade båda räkenskapsåren skickat ersättningsanspråk för utförda tjänster till Försäkringskassan. Försäkringskassan prövade då sannolikt anspråken från fall till fall. Han gjorde inte någon fördjupad granskning genom att följa upp enskilda ärenden.

Utifrån detta kunde den redovisade försäljningen godtas.

RN gör följande bedömning.

Bolagets intäkter var en väsentlig post. A-son hade därför anledning att ägna granskningen av posten särskild uppmärksamhet. Det går emellertid inte att av hans knapphändiga dokumentation att utläsa att han utförde någon godtagbar granskning av intäkterna. I sina yttranden till RN har han i allmänna ordalag redogjort för hur han tillsammans med en företrädare för bolaget gick igenom det administrativa system som bolaget använde. Han har också vad avser räkenskapsåret 2011/12 anfört att han gjorde en uppföljning av hur intäktsflödet var under året och att han kontrollerade försäljningsutvecklingen. RN konstaterar att de granskningsåtgärder som han har redogjort för är så allmänt och kortfattat beskrivna att det inte på grund av hans uppgifter går att bedöma om han utförde en tillräcklig granskning av fullständigheten av intäkterna för båda de här aktuella räkenskapsåren.

Enligt RN:s mening har A-son därför varken genom sin dokumentation eller genom sina yttranden till RN gjort sannolikt att han hade genomfört en godtagbar granskning av bolagets intäktsredovisning. RN drar av detta slutsatsen att hans granskning i detta hänseende var bristfällig (jfr den i avsnitt 2 beskrivna bevisbörderegeln). Med hänsyn till att granskningsarbetet var otillräckligt avseende en väsentlig resultatpost saknade han för båda räkenskapsåren grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

### *3.2 Granskning av kundfordringar (båda räkenskapsåren)*

#### *Räkenskapsåret 2010/11*

Bolaget redovisade per balansdagen den 30 juni 2011 kundfordringar med 356 tkr. Detta motsvarade 31 procent av balansomslutningen. I beloppet ingick en fordran på Försäkringskassan med 131 tkr. A-son har i sin revisionsplan noterat att posten *Kundfordringar* var ett område med identifierad risk. I sin dokumentation har han noterat att det fanns ”viss avstämningsproblematik” och att bolaget måste se över sina rutiner. Vidare har han noterat att bolaget inte hade följt upp utestående fordringar eller stämt av reskontran och att systemet genererade många olika listor som BÅ inte hade kontroll över.

Av en utskrift av transaktioner bokförda på kontot *Kundfordringar* framgår att saldot den 30 juni 2011 hade minskats med 624 tkr och att justeringen, enligt texten på utskriften, avsåg ”förändringar av kundfordringar enligt spec”. Av utskriften framgår att saldot efter justeringen uppgick till 350 tkr, vilket tillsammans med en övrig fordran om 6 tkr utgjorde det värde som redovisades i årsredovisningen. Av dokumentationen kan utläsas att merparten av justeringen avsåg en fordran på Försäkringskassan.

A-son har även noterat att patientfordran mot Försäkringskassan inte stämde med vad som hade kommit in.

#### *Räkenskapsåret 2011/12*

Bolaget redovisade per balansdagen den 30 juni 2012 kundfordringar med 826 tkr, vilket motsvarade 31 procent av balansomslutningen. I beloppet ingick fordran på Försäkringskassan med 464 tkr. A-son har även för detta räkenskapsår i sin revisionsplan noterat att posten *Kundfordringar* var ett område med identifierad risk. I sin dokumentation har han noterat att det administrativa systemet var lite rörigt och att bolaget måste bli bättre på att driva in utestående fordringar. Vidare har han noterat att bolaget hade en tvist med Försäkringskassan. Bolaget hade ”tröga betalare”, vilket innebar att det fanns viss osäkerhet avseende fordringarnas värde.

A-sons dokumentation innehåller även ett antal listor benämnda *Utestående – totalt*. Listorna har månaderna juni, augusti, september och oktober som urvalsdatum. Det går inte av dokumentationen att utläsa vilken granskning som gjordes frånsett att A-son gjorde en betalningskontroll av ett antal poster.

Av en utskrift av transaktioner bokförda på kontot *Kundfordringar* framgår att saldot den 30 juni 2012 hade ökats med 180 tkr och att justeringen, enligt texten på utskriften, avsåg ”kundfordringar”. Av utskriften framgår att saldot efter justeringen uppgick till 826 tkr. Detta utgjorde det värde som redovisades i årsredovisningen.

A-son har uppgett följande.

#### *Räkenskapsåret 2010/11*

Han gjorde en avstämning mot utdrag ur systemet. Han diskuterade också med BÅ vad hon hade gjort för att följa upp utestående fordringar och hur bolaget hade arbetat med bokning av patientfordringar. Han följde upp betalning av fordringar och kontrollerade att inbetalningar hade kommit in från Försäkringskassan varje månad under den period som verksamheten var igång.

Saldot hade minskats genom nedskrivningar av utestående fordringar (se även nedan vad som anförs angående nästföljande räkenskapsår). Den genomgång som gjordes med BÅ samt hans betalningsuppföljning låg till grund för hans bedömning att posten *Kundfordringar* kunde godtas. Han förde en diskussion med BÅ om att bolaget måste se över hur rutinen för påminnelser och krav kunde förbättras.

Vad gäller uppföljningar gjordes analysen i revisionsprogrammet där det på konto 1510 *Kundfordringar* gick att se vilka inbetalningar som kom från Försäkringskassan. Under räkenskapsåret hade 1,1 mnkr betalats in från Försäkringskassan, vilket var en stor del av bolagets omsättning.

#### *Räkenskapsåret 2011/12*

Han följde upp betalningar på det nya året för månaderna juli och augusti, gjorde en avstämning av reskontra mot huvudbok och bedömde eventuella reserveringsbehov.

Twisten med Försäkringskassan berodde enligt TÅ på att myndigheten ansåg att de tandvårdsbehandlingar som TÅ hade utfört inte var ersättningsgrundande fullt ut och att han i en del fall inte hade behövt utföra tandvårdsinsatser av sådan omfattning som hade skett.

Detta räkenskapsår gjordes, till skillnad mot föregående räkenskapsår, inte någon nedskrivning av utestående fordringar per balansdagen. Han bedömde att den nedskrivning av fordran som gjordes i föregående års bokslut var tillräcklig och att någon ytterligare nedskrivning inte behövde göras.

RN gör följande bedömning.

Posten *Kundfordringar* utgjorde en väsentlig post i bolagets årsredovisningar för båda de här aktuella åren. A-son skulle därför ha ägnat posten särskild uppmärksamhet. Av hans dokumentation framgår dessutom att han noterade brister i bolagets rutiner och oklarheter i de kundreskontrar han inhämtade. Därtill kommer

att saldot på kontot Kundfordringar hade justerats i bokslutarbetet för båda räkenskapsåren med väsentliga belopp. Dessa iakttagelser skulle ha föranlett A-son att fördjupa sin granskning.

Av A-sons dokumentation går inte att utläsa att det gjordes någon sådan fördjupad granskning. Han har till RN uppgett att han gjorde betalningsuppföljningar och förde diskussioner med företrädare för bolaget. De uppgifter som han har lämnat till RN om sin granskning är emellertid knapphändiga och allmänt hållna. De medger inga slutsatser angående omfattningen och inriktningen av de uppgivna granskningsåtgärderna.

RN finner mot denna bakgrund att A-son varken genom sin dokumentation eller genom sina yttranden har gjort sannolikt att han utförde en godtagbar granskning av posten Kundfordringar (jfr den i avsnitt 2 beskrivna bevisbörderegeln). Med hänsyn till att posten var väsentlig var bristerna i hans granskning så väsentliga att han saknade grund för att tillstyrka fastställande av bolaget resultat- och balansräkningar för båda de här aktuella räkenskapsåren. Genom att ändå göra det har han åsidosatt god revisionssed.

### *3.3 Ersättning till företagsledaren (räkenskapsåret 2010/11)*

I A-sons dokumentation finns ett dokument rubricerat ”faktura” från TÅ, daterat den 24 januari 2011. Enligt fakturan utgörs totalbeloppet, 520 tkr, av ersättning för sålda inventarier (100 tkr) samt ersättning för arbetstid, avseende reparations- och underhållsarbeten och installationer i bolagets tandläkarpraktik (420 tkr). Dokumentet saknar uppgift om TÅ:s personnummer och om F-skatt.

På en resultatrapport har A-son antecknat att TÅ har uppgett att han har registrerat en enskild verksamhet och att beloppet ”tas” upp i deklarationen.

A-son har uppgett följande.

Han har kopia av den aktuella fakturan som visar att den avser arbete med reparation och installation av tre tandläkarstolar plus ”units”, röntgenriktmedel och röntgen samt arbete i mottagningen. 100 tkr har bokförts som inventarier och 420 tkr har bokförts som arbete. Den förklaring han fick av TÅ var att inventarierna hade renoverats och installerats av honom. Vid besök i lokalen såg han att den var utrustad med stolar samt kringutrustning. TÅ hade arbetat aktivt med att förbereda ny verksamhet med start i nya lokaler i november-december 2010. Det är svårt att starta en verksamhet av omfattning utan att ha gjort ett betydande förberedelsearbete. Arbetet avsåg reparationer, installationer, kundbearbetning, marknadsföring m.m. för att få till en fungerande praktik. I arbetstiden ingick också administrativa tjänster, översyn av kundregister och patienttid. Någon lön för sitt arbete i bolaget hade TÅ inte tagit upp under räkenskapsåret. Den fakturerade arbetstiden föreföll inte oskäligen.

Då han informerade TÅ om att fakturan saknade information om F-skatt och att den var skattepliktig svarade TÅ att han skulle ordna detta och att han skulle redovisa

intäkten i sin privata deklaration. Han vet inte om TÅ har bedrivit någon annan verksamhet.

RN gör följande bedömning.

Enligt 10 kap. 1 § första stycket inkomstskattelagen (1999:1229) räknas till inkomstslaget tjänst inkomster och utgifter på grund av tjänst till den del de inte ska räknas till inkomstslaget näringsverksamhet eller kapital. Av 10 kap. 2 § skatteförfarandelagen (2011:1244) följer att den som betalar ut ersättning för arbete, ränta, utdelning eller annan avkastning som är skattepliktig enligt inkomstskattelagen ska göra skatteavdrag enligt vissa angivna bestämmelser.

Enligt 9 kap. 34 § aktiebolagslagen ska revisorn anmärka i revisionsberättelsen bl.a. om bolaget inte har fullgjort sin skyldighet att göra skatteavdrag enligt skatteförfarandelagen eller om bolaget inte i rätt tid har betalat skatter och avgifter som omfattas av skatteförfarandelagen. Av ett förarbetsuttalande till 1975 års aktiebolag framgår att granskningen och rapporteringen av hur bolaget sköter sina åligganden enligt skatte- och avgiftsförfattningarna bör ske enligt samma principer som gäller för revisorns granskning i övrigt. Det innebär bl.a. att de vedertagna principerna om väsentlighet och risk ska vara vägledande för revisorn också vid skatte- och avgiftsgranskningen.<sup>2</sup>

Enligt god revisionssed gäller allmänt att en revisor ska planera och genomföra sina revisioner med en professionellt skeptisk inställning och vara medveten om att det kan finnas omständigheter som gör att årsredovisningarna innehåller väsentliga felaktigheter.<sup>3</sup> Detta gäller i särskilt hög grad då det är fråga om affärshändelser med närstående parter vilka skulle kunna motiveras av annat än affärsmässiga skäl. Mot denna bakgrund är det i sådana fall särskilt angeläget för revisorn att granska vad sådana transaktioner innebär och hur de redovisas.

TÅ var ensam ägare till bolaget och anställd i detta. Det fanns därför skäl för A-son att vid revisionen ägna särskild uppmärksamhet åt transaktioner mellan TÅ och bolaget. Detta gäller också de skatteeffekter som var förenade med sådana transaktioner.

I ärendet är utrett att A-son vid sin revision av bolaget var medveten om att den faktura som TÅ ställt ut saknade information om F-skatt och TÅ:s personnummer och att den avsåg ersättning för inventarier och av TÅ utfört arbete. Han har vidare antecknat att TÅ hade uppgett att han hade en registrerad enskild verksamhet. Det är också utrett att A-son inte visste något närmare om TÅ:s påstådda enskilda verksamhet.

Ovan angivna omständigheter gav A-son anledning att överväga om ersättningen till TÅ för nedlagt arbete utgjorde inkomst av tjänst vilken utlöste en skyldighet för bolaget att göra skatteavdrag enligt skatteförfarandelagen. A-son skulle därför närmare ha kontrollerat TÅ:s uppgifter om att han bedrev näringsverksamhet vid sidan av bolaget. Utan sådana revisionsbevis hade A-son inte grund för att anse att

---

<sup>2</sup> Se prop. 1984/85:30 s. 22.

<sup>3</sup> Jfr ISA 200 *Övergripande mål samt utförande av revision enligt ISA* p. 15.

bolaget hade fullgjort sina skyldigheter i skatte- och avgiftshänseende. Han har därför åsidosatt god revisionssed.

### 3.4 Övriga fordringar (räkenskapsåret 2011/12)

I posten *Övriga fordringar*, redovisade med ca 1 mnkr, ingick en fordran om 970 tkr. Fordran motsvarade 37 procent av balansomslutningen. A-son har noterat att det var en fordran enligt en revers och att denna skulle inhämtas. Vidare finns noterat namn, personnummer och adress på en person. A-son har även antecknat ”Affärsförbindelse” och ”Likv.problem”. Det går inte att utläsa av dokumentationen vilken granskning som utfördes eller vilken bedömning han gjorde av värdet på denna fordran.

A-son har uppgett följande.

TÅ redogjorde för fordrans uppkomst och bakgrund, beskrev låntagaren och lämnade uppgift om dennes personuppgifter. Såvitt han kommer ihåg var det en affärskontakt till TÅ som var i akut behov av likvida medel till följd av affärer som inte hade utvecklats som planerat. Bolaget hade då betalat ut pengar till denne person.

TÅ ansåg att det inte fanns någon osäkerhet i återbetalningsförmågan och att fordran skulle löpa med ränta. Revers skulle upprättas och överlämnas till A-son vilket dock inte blev gjort. Ränta skulle skrivas in i reversen.

RN gör följande bedömning.

Av ISA 500 *Revisionsbevis* p. 4 följer att revisorns mål är att utforma och utföra granskningsåtgärder på ett sådant sätt att han eller hon kan inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis. Revisionsbevisen ska vara sådana att det är möjligt att dra rimliga slutsatser som grund för uttalandena i revisorns rapport. Av p. 6 i samma ISA framgår att revisorn ska utforma och utföra granskningsåtgärder som är lämpliga med hänsyn till omständigheterna i syfte att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis. I detta ligger bl.a. att revisorn vid revisionen ska uppnå rimlig säkerhet att de finansiella rapporterna som helhet inte innehåller någon väsentlig felaktighet, vare sig denna skulle bero på oegentligheter eller fel (se ISA 240 *Revisorns ansvar avseende oegentligheter i en revision av finansiella rapporter*, p. 5).

Den aktuella fordran var väsentlig. A-son hade inte tillgång till några andra revisionsbevis avseende fordran än TÅ:s uppgifter. Han skulle därför ha efterfrågat ytterligare revisionsbevis för att få bekräftat att fordran existerade och redovisades med korrekt belopp per balansdagen. Han skulle även ha klargjort för bolagets företrädare att han inte kunde ta ställning till posten utan godtagbara revisionsbevis. Eftersom han inte vidtog någon av dessa åtgärder och följaktligen inte fick tillräckliga revisionsbevis för posten, saknade han grund för att godta det redovisade värdet av posten *Övriga fordringar*. Med hänsyn till att posten uppgick till ett väsentligt belopp hade han därmed inte heller grund för att tillstyrka



fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

### *3.5 Revisorspåteckning (räkenskapsåret 2010/11)*

Som ovan har framgått avvek revisionsberättelsen från standardutformningen. A-son har dock inte i sin revisorspåteckning upplyst om att hans revisionsberättelse innehöll en avvikelse från standardutformningen.

A-son har uppgett att bristen på en sådan upplysning var ett misstag från hans sida.

RN gör följande bedömning.

Enligt 9 kap. 28 § andra stycket aktiebolagslagen ska en revisor på årsredovisningen göra en hänvisning till revisionsberättelsen (revisorspåteckning). I Revisionsstandard i Sverige (RS) 709 *Revisionsberättelsens utformning i aktiebolag och andra företag* p. 49SE, som gällde vid genomförandet av den nu aktuella revisionen, anges vidare att det av revisorspåteckningen ska framgå om revisionsberättelsen avviker från standardutformningen.

Genom att inte utforma en revisorspåteckning enligt gällande bestämmelser har A-son åsidosatt god revisionssed.

### *3.6 Uttalande från företagsledningen (räkenskapsåret 2011/12)*

Av dokumentationen kan, såvitt gäller räkenskapsåret 2011/12, inte utläsas att något skriftligt uttalande från företagsledningen inhämtades.

A-son har uppgett följande.

På hans revisionsbyrå rådde en osäkerhet hur uttalanden från företagsledningen skulle användas och, som de uppfattade det, en viss otydlighet från FAR vad som gällde. I revisionsbyråns verksamhet är uttalande från företagsledningen numera ett obligatoriskt moment.

RN gör följande bedömning.

Av ISA 580 *Skriftliga uttalanden* p. 10 och 11 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. Revisorn ska också begära att företagsledningen lämnar ett skriftligt uttalande om att den har försett revisorn med all relevant information och åtkomst enligt villkoren för revisionsuppdraget och att alla transaktioner har bokförts och avspeglas i de finansiella rapporterna.

Genom att underlåta att inhämta ett skriftligt uttalande från företagsledningen har A-son åsidosatt god revisionssed.

#### **4 RN:s sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd**

RN har funnit flera brister i A-sons revision av ett aktiebolag. Hans granskning av intäkter har i fråga om båda de här granskade räkenskapsåren varit bristfällig. Som en följd av detta har han saknat grund för att tillstyrka fastställande av resultat- och balansräkningarna. Han har inte för något av de båda räkenskapsåren utfört någon godtagbar granskning av kundfordringar och han har även som en följd av detta saknat grund för att tillstyrka fastställande av resultat- och balansräkningarna. Han har för räkenskapsåret 2010/11 underlåtit att utreda om en ersättning till företagsledaren skulle betraktas som lön till denne. Hans granskning av övriga fordringar har, i fråga om räkenskapsåret 2011/12, varit otillräcklig och han har även av detta skäl saknat grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Hans revisorspåteckning för räkenskapsåret 2010/11 har varit felaktigt utformad. Slutligen har han, för räkenskapsåret 2011/12, inte inhämtat något uttalande från företagsledningen.

A-son har genom sina försummelser åsidosatt sina skyldigheter som revisor och han ska därför, enligt 32 § andra stycket revisorslagen, åläggas en disciplinär åtgärd. Vid valet av disciplinär åtgärd har RN beaktat följande.

Det som nu läggs A-son till last är vid en sammantagen bedömning allvarligt och det finns därmed förutsättningar att meddela honom en varning. Han meddelades redan den 9 september 2004 en varning (dnr 2004-140). Vidare meddelades han den 17 juni 2016 erinran (dnr 2015-377) på grund av att han hade utövat otillåten s.k. sidoverksamhet. Eftersom den tidigare varningen meddelades för tolv år sedan och erinran inte avsåg överträdelser av samma slag som detta ärende gäller bör dock de tidigare disciplinära åtgärderna inte påverka valet av ny disciplinär åtgärd.

A-son ska därför, med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883) meddelas en ny varning.

Ärendet har avgjorts av RN genom Tillsynsnämnden för revisorer. I beslutet har deltagit justitierådet Sten Andersson, ordförande, kammarrättslagmannen Christina Eng, vice ordförande, enhetschefen Tomas Algotsson, auktoriserade revisorn Maria Danckler, f.d. avdelningschefen Eva Ekström, auktoriserade revisorn Magnus Fredmer, advokaten Michael Frie, direktören Per-Ola Jansson och redovisnings-experten Claes Norberg. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt myndighetschefen Per Johansson, chefsjuristen Adam Diamant, chefsrevisorn Carin Rytöft Drangel, avdelningsdirektören Philip Lagerling samt revisionsdirektören Sören Bergner, som har föredragit ärendet, varit närvarande.