

D 16

1 Inledning

Revisorsnämnden (RN) har med anledning av vad som framkommit i ett annat ärende öppnat ett disciplinärende mot A-son. RN har i disciplinärendet tagit del av A-sons revisionsdokumentation avseende hans revision av ett bolag, här benämnt C-bolaget, för räkenskapsåret 2011. Vidare har RN inhämtat hans revisionsdokumentation för ytterligare tre revisionsuppdrag. Nedan kommenteras A-sons revisionsarbete i enbart C-bolaget.

Detta beslut är disponerat enligt följande. I avsnitt 2 redogörs allmänt för revisorers dokumentationsskyldighet. Avsnitt 3 innehåller viss bakgrundsinformation om C-bolaget. I avsnitt 4 behandlas frågan om A-sons åtgärder med anledning av att hans uppdrag i C-bolaget var ett nytt uppdrag. I avsnitt 5 tar RN upp hans granskning inför avgivande av ett yttrande på grund av en nyemission och i avsnitt 6 hans granskning av bolagets varulager. I avsnitt 7 behandlas frågan om fortsatt drift och i avsnitt 8 frågan om datering av ett skriftligt uttalande. RN:s sammanfattande bedömning samt frågan om disciplinär åtgärd redovisas i avsnitt 9.

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 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 RN:s bevisbördas 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

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

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 C-bolaget – bakgrund

A-son valdes till revisor i C-bolaget på en extra bolagsstämma den 1 mars 2011. Årsredovisningen för år 2011 är daterad den 27 februari 2012. A-son avgav den 1 mars 2012 en revisionsberättelse som inte avvek från standardutformningen. I hans dokumentation finns ett överlåtelseavtal, daterat den 2 mars 2011. Enligt avtalet sålde en person, här benämnd TK, ett varulager till C-bolaget för 35 mnkr. Vidare finns en revers, daterad den 2 mars 2011, enligt vilken C-bolaget åtog sig att betala 35 mnkr till TK.

C-bolaget hade år 2011 en nettoomsättning om noll kr och redovisade en förlust om 13 tkr. I förvaltningsberättelsen uppges att bolaget under år 2011 hade bytt ägare och inriktning. Enligt A-sons anteckningar ägdes C-bolaget, per balansdagen den 31 december 2011, till 100 procent av en person, här benämnd LF, som även var ordinarie styrelseledamot. Styrelsesuppleant var en person, här benämnd ME. A-son har antecknat att bolaget var ett fåmansbolag och att han inte förlitade sig på den interna kontrollen. Substansgranskning skulle därför komma att ske.

4 Nytt uppdrag

Revisionen av räkenskapsåret 2011 var ett förstagångsuppdrag. Av dokumentationen kan inte utläsas om A-son gjorde någon närmare personkontroll av ägare och styrelse förutom att han tog del av ett utdrag ur näringslivsregistret beträffande LF. A-son har förelagts att uppge vilka kontroller som han gjorde av ägare och styrelse, att bifoga eventuella handlingar som styrker hans uppgifter samt att beskriva eventuella bedömningar utifrån lagen (2009:62) om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism (penningtvättslagen).

Av A-sons dokumentation framgår att all korrespondens skedde med ME. Det innebär att inte några av A-sons frågor besvarades av bolagets ägare och styrelseledamot, LF, och att denne inte heller sände över några dokument till A-son.

A-son har anfört följande.

Innan han åtog sig uppdraget, hade han ett möte med den blivande styrelsesuppleanten ME som var gift med en redovisningskonsult som han hade arbetat med sedan lång tid tillbaka och som också närvarade vid mötet. Han ansåg därmed att han hade säkerställt identiteten på styrelsesuppleanten.

RN gör följande bedömning.

Auktoriserade och godkända revisorer bedriver verksamhet som omfattas av penningtvättslagen och utgör därmed verksamhetsutövare i den lagens mening. Detta

innebär bl.a. att en revisor vid etableringen av en affärsförbindelse ska vidta grundläggande åtgärder för att uppnå kundkännedom. Med grundläggande åtgärder för kundkännedom avses enligt 2 kap. 3 § penningtvättslagen:

1. kontroll av kundens identitet genom identitetshandling, registerutdrag eller på annat tillförlitligt sätt,
2. kontroll av den verkliga huvudmannens identitet, och
3. inhämtande av information om affärsförbindelsens syfte och art.

I förarbetsuttalanden till penningtvättslagen sägs, såvitt gäller punkten 1, att kundens identitet ska kunna verifieras och att enbart dennes egna uppgifter inte är tillräckliga. Vidare sägs att de legala företrädarna för en juridisk person får kontrolleras på samma sätt som fysiska personer och att sedvanliga identitetshandlingar normalt torde kunna användas, liksom utdrag ur olika register.²

Med verklig huvudman (jfr punkten 2 ovan) avses enligt 1 kap. 5 § 8 penningtvättslagen en fysisk person för vars räkning någon annan person handlar eller, om kunden är en juridisk person, den som utövar ett bestämmande inflytande över kunden. I förarbetena sägs att en fysisk person ska anses ha ett bestämmande inflytande över en kund, som är en juridisk person, om den fysiska personen ytterst, direkt eller indirekt, innehar minst 25 procent plus en aktie eller rösträttsandel i den juridiska personen, eller på annat sätt kontrollerar förvaltningen av den juridiska personen, t.ex. genom att ha rätt att utse eller avsätta mer än hälften av ledamöterna i den juridiska personens styrelse.³ FAR har uttalat att utredningen av kundens ägarförhållanden ska vara så fullständig att varje fysisk person med mer än 25 procents direkt eller indirekt ägande ska namnges, liksom de övriga personer som revisorn har funnit utövar ett bestämmande inflytande över kunden.⁴ Vid kontrollen av den verkliga huvudmannens identitet ska, enligt 2 kap. 3 § andra stycket penningtvättslagen, kundens ägarförhållanden och kontrollstruktur utredas.

Varken av A-sons dokumentation eller av hans yttranden till RN framgår att han utförde någon identitetskontroll av C-bolagets ägare, tillika ende styrelseledamot. Inte heller framgår det att han vidtog några åtgärder för att kontrollera vem eller vilka som var verkliga huvudmän i bolaget. RN drar av detta slutsatsen att A-son inte vidtog tillräckliga åtgärder i dessa avseenden (jfr den i avsnitt 2 beskrivna bevisbörderegeln). Det innebär att han inte fullgjorde vad som följer av penningtvättslagen om inhämtande av kundkännedom. Härigenom har han åsidosatt god revisionssed.⁵

5 Nyemission

I A-sons dokumentation finns ett dokument, rubricerat *Styrelsens redogörelse*. Av denna handling framgår att styrelsen hade beslutat föreslå en höjning av

² Se prop. 2008/09:70 s. 186 och 187, jfr FAR:s uttalande Etik U11 Medlemmarnas tillämpning av lagen om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism, avsnitt 2.2.1.

³ Se prop. 2008/09:70 s. 184.

⁴ Se EtikU 11 avsnitt 2.2.2.

⁵ Se RN:s beslut den 17 juni 2015 i ärende dnr 2014-1405.

aktiekapitalet från 100 tkr till 10 mnkr. Betalning av de nyemitterade aktierna med 9,9 mnkr skulle ske den 2 mars 2011 genom kvittning mot den teckningsberättigade LF:s fordran på bolaget. LF:s fordran uppgick till 9,9 mnkr och hela fordringsbeloppet skulle kvittas mot de nyemitterade aktierna vid nyemissionen.

Vidare informerades i redogörelsen om att följande händelser av väsentlig betydelse hade inträffat efter det att den senaste årsredovisningen avgavs. Bolaget hade tillförts ett varulager, värderat till 35 mnkr, från TK mot en revers till denne. TK hade därefter överlåtit 9,9 mnkr av sin fordran på C-bolaget till bolagets aktieägare och styrelseledamot LF; detta hade skett genom en privat uppgörelse och mot revers.

Av ett protokoll från den 2 mars 2011 framgår att årsstämman hade beslutat att öka aktiekapitalet från 100 tkr till 10 mnkr, dvs. en ökning med 9,9 mnkr.

I A-sons dokumentation finns även ett dokument, rubricerat *Revers Avtal om lån*, daterat den 2 mars 2011 mellan TK och LF. Enligt avtalet fick LF "såsom lån" använda 9,9 mnkr av TK:s fordran på C-bolaget. Vidare anges i avtalet att beloppet skulle användas av LF till en nyemission i C-bolaget, varmed aktiekapitalet höjdes från 100 tkr till 10 mnkr. Slutligen konstaterade i avtalet att C-bolagets skuld till TK och TK:s fordran på C-bolaget därmed blev 25,1 mnkr och att justering skulle ske i "relevant" revers.

I dokumentationen finns även handlingar från det bolag som uppgavs hantera lagret. Vad gäller lagrets existens finns ett av lagerhållaren undertecknat intyg, daterat den 5 februari 2010. A-son har antecknat att ett intyg från lagerhållaren bekräftade att lagret hölls förseglat i förvar i ett fryslager på Arlanda. I ett e-postmeddelande till ME, daterat den 21 juli 2011, konstaterade A-son att de handlingar han hade fått fortfarande var 1,5 år gamla, att det i ett av dokumenten angavs att lagrets skulle förstöras om det inte hämtades ut senast under tredje kvartalet 2010 och att varorna hade legat i lager sedan år 1998. Han ställde därvid frågan varför lagret inte hade hämtats ut och krävde ett färskt intyg från lagerhållaren att varorna fortfarande fanns i lager. Han erhöll därefter ett inte undertecknat intyg, daterat den 15 augusti 2011. Han har noterat att intyget visserligen inte var underskrivet men att han hade kopior av äldre intyg, underskrivna av samma person, att intyget kom via ME och att han bedömde att han kunde förlita sig på dess äkthet.

Vad gäller lagrets pris har A-son noterat följande. Enligt äldre tullhandlingar hade värdet beräknats till 35 mnkr. En revisor hade tidigare bekräftat dessa handlingar.⁶ Beräkningen byggde på ett "bulkvärde" om 1 000 000 USD per kilo. Värde per den 7 juli 2011 angavs enligt ett värderingsinstitut till 1,107 kr per milligram vilket skulle betyda ett värde som vida översteg det bokförda värdet.⁷

A-son har i ett yttrande över emissionen, daterat den 6 juni 2011, uppgett att han inte hade något att erinra mot bakgrund av styrelsens redogörelse över emissionen och efter det att han hade tagit del av händelser av väsentlig betydelse för bolagets ställning efter den senaste årsredovisningens avgivande.

⁶ RN noterar att intyget från den namngivna revisorn är daterat den 16 maj 2005.

⁷ Lagret avsåg ett råmaterial i pulverform. Enligt förvaltningsberättelsen i C-bolagets årsredovisning kunde materialet användas för framställning av kosmetika.

A-son har anfört följande.

Styrelsen hade tillsänt honom underskrivna utkast till protokoll, redogörelse, avtal om kvittning m.m. innan hans granskning påbörjades. Styrelsen hade antecknat att registreringsavgiften var betald den 6 juni 2011 och han angav därför detta datum på sitt utkast till yttrande. Han granskade förhållandena kring emissionen under sommaren 2011, vilket framgår av e-postkorrespondens i dokumentationen. Datumen på bolagets handlingar kom dock inte att korrigeras innan de skickades in. Även datumet på hans redogörelse blev felaktigt. Hans yttrande borde ha varit daterat den 16 augusti 2011.

Varulagret förvärvades under räkenskapsåret 2011 från en utomstående part, TK. Han tog del av dagsnoteringen hos ett värderingsinstitut som var en stor återförsäljare på världsmarknaden av råmaterial och teknisk utrustning till läkemedelsforskningsindustrin. Där noterades ett marknadspris på lagret till nästan 56 mnkr. Vad gällde lagrets existens fanns ett äldre av lagerhållaren undertecknat dokument och ett nyare som inte var undertecknat. Han utgick från att avsaknaden av namnteckningen var ett förbiseende i brådskan med att ordna fram intyget per den 15 augusti 2011.

RN gör följande bedömning.

Bestämmelser om nyemission av aktier finns i 13 kap. aktiebolagslagen (2005:551). Där anges bl.a. att beslut om nyemission fattas av bolagsstämman efter förslag från bl.a. styrelsen. Om emissionsförslaget innehåller emissionsvillkor avseende kvittningsrätt (härefter kallat kvittningsemission), ska förslaget kompletteras med en redogörelse över de omständigheter som kan vara av betydelse för bedömningen av emissionsvillkoret. För det fall en aktie ska kunna tecknas av någon som har en fordran på bolaget med rätt för denne att betala för vad han eller hon tecknar genom kvittning mot fordringen, ska det av redogörelsen framgå vem som är fordringsägare, fordringens belopp samt hur stort belopp av fordringen som får kvittas. Redogörelsen ska granskas av en eller flera revisorer som också ska underteckna ett yttrande över granskningen. Revisorernas yttrande ska, såvitt gäller värdet på egendom och emissionsvillkoren om kvittning, innehålla en redogörelse om huruvida egendomen är eller kan antas bli till nytta för bolagets verksamhet, att egendomen inte har tagits upp till högre värde än det verkliga värdet för bolaget, samt en beskrivning av egendomen och en redovisning av vilken metod som har använts vid värderingen. Särskilda svårigheter att uppskatta värdet av egendomen ska anmärkas.⁸

I det aktuella fallet skulle emissionsvederlaget om 9,9 mnkr erläggas genom kvittning av en fordran som aktieägaren i C-bolaget hade på bolaget. Fordran hade uppkommit genom att aktieägaren LF hade fått överta en del av en fordran som hade uppkommit i samband med att C-bolaget förvärvade ett varulager. Det aktuella emissionsvederlagets giltighet var således avhängig av att fordran hade ett värde av minst det belopp som skulle tillskjutas bolaget genom kvittningen, dvs. 9,9 mnkr. Detta värde var i sin tur avhängigt av att den tillgång som gav upphov till den mot

⁸ 13 kap. 3-5, 7 och 8 §§ samt 2 kap. 19 § aktiebolagslagen.

fordran korresponderande skulden, dvs. det förvärvade varulagret, hade ett värde om minst 9,9 mnkr.

A-son gjorde endast kontroller av milligrampriset på det lager som angavs i överlåtelseavtalet. Hans bedömning av lagrets faktiska existens per den 16 augusti 2011 – den dag hans yttrande rätteligen skulle ha varit daterat – baserades endast på ett inte undertecknat intyg, förmedlat av styrelsesuppleanten i C-bolaget. Han hade därmed inte tillräcklig grund för att avge ett yttrande över emissionen. Genom att ändå avge yttrandet har han åsidosatt god revisionssed. Han har åsidosatt god revisionssed också genom att åsätta sitt yttrande en felaktig datering.

6 Varulager – existens och värde

Posten *Varulager* togs upp till 35 mnkr per balansdagen den 31 december 2011. Beloppet utgjorde hela balansomslutningen i C-bolaget. A-son har antecknat att posten hade hög inneboende risk vad avsåg såväl existens som värde.

A-son har på en checklista, rubricerad *Varulager*, noterat att intygen beträffande lagret var av äldre datum. Han har vidare antecknat att han därför i samband med emissionen hade begärt och erhållit ett intyg, daterat den 15 augusti 2011, från lagerhållaren. Han har även antecknat att intyget visserligen inte var underskrivet men att han hade kopior av äldre datum underskrivna av samma person och att han bedömde att han kunde förlita sig på dess äkthet. Han har som slutsats antecknat att han, p.g.a. att det inte hade skett några transaktioner med varulagret, inte hade krävt något nytt intyg från lagerhållaren av fryslagret, eftersom det förra utfärdades så sent som i mitten av augusti 2011, att listpriset kraftigt översteg det bokförda värdet på produkten och att det av Tullverket tidigare fastställda värdet på 35 mnkr kunde accepteras.

I A-sons dokumentation finns ett e-postmeddelande, daterat den 30 november 2011, från ME till A-son. I meddelandet uppgav ME att C-bolagets ägare och styrelse inte hade lyckats att få fram finansiering för förädling av lagret. ME konstaterade vidare att en revers till TK hade förfallit till betalning den 31 augusti 2011 och att denne hittills inte hade kunnat få betalt. ME uppgav även att då säljaren inte kunde se att han fick betalt för reversen ”inom överskådlig tid” hade han nu krävt att få lagret tillbaka mot att han avstod från sin resterande fordran.

Av A-sons dokumentation kan inte utläsas om C-bolaget, när A-son den 1 mars 2012 avgav sin revisionsberättelse, hade lyckats hitta finansiärer för att förädla lagret. Av dokumentationen kan inte heller utläsas om den information han tidigare hade erhållit om svårigheten att hitta finansiärer medförde att han ifrågasatte lagrets bokförda värde. Han har förelagts att beskriva eventuella överväganden i denna fråga.

Som framgått ovan har A-son antecknat att det av Tullverket tidigare fastställda värdet om 35 mnkr kunde accepteras. I hans dokumentation finns ett intyg som visar att Tullverket hade fastställt detta värde den 12 augusti 1998. Av hans dokumentation kan inte utläsas om han utredde eller reflekterade över varför ingen förädling hade

skett av lagret sedan år 1998 eller om värdet hade förändrats under åren. Han har förelagts att uppge vilka revisionsbevis han hade för att utgå från att värdet inte hade reducerats samt att till RN ge in kopia av eventuella revisionsbevis som styrkte att lagret inte hade försämrats på 14 år.

RN har i ett föreläggande till A-son konstaterat att det inte fanns några av någon extern part undertecknade dokument som verifierade vare sig värdet eller existensen av lagret per balansdagen den 31 december 2011. A-son har förelagts att förklara varför han ansåg att inte undertecknade dokument utgjorde godtagbara revisionsbevis för att verifiera lagrets existens och värde. Han har även förelagts att förklara varför han inte själv genom inventering granskade lagrets existens per balansdagen den 31 december 2011.

A-son har anfört följande.

Lagret utgjordes av ett frystorkat pulver som enligt uppgift hade ett brett användningsområde inom framförallt biokemisk och medicinsk forskning. Pulvret hade lång hållbarhet och hade dagspriser enligt ett värderingsinstitut. Det värdet var inte beroende av att bolaget skulle kunna realisera sin affärsidé. Han ansåg sig kunna godta värdet av lagret, särskilt som dagsnoteringen enligt värderingsinstitutet med god marginal översteg det bokförda lagervärdet. Han hade tidigare också erhållit uppgifter från TK förmedlade till sig av styrelsesuppleanten i bolaget, ME, som han uppfattade som en utfästelse från köparen om ett återköp av lagret. Han hade ingen anledning att betvivla uppgifterna från ME vilka han bedömde som trovärdiga. De ovan angivna omständigheterna sammantagna föranledde honom att godta värderingsintyget från den 15 augusti 2011 och uppgifterna om att säljaren var beredd att köpa tillbaka lagret.

Han reflekterade inte över varför lagret inte såldes vidare när C-bolaget inte hade lyckats hitta finansiärer till det planerade projektet. Anledningen till det var att parterna hade avtalat om att lagret skulle återgå till säljaren. Han ansåg att existensen var säkerställd, eftersom lagret förvarades hos extern part som hade intygat detta. Det förelåg tidigare dokument från lagerhållaren som var både med och utan underskrifter och han utgick från att det endast var ett förbiseende i brådskan med att ordna fram intyget per den 15 augusti 2011, att det inte var undertecknat. Eftersom han hade erhållit det intyget och det inte hade skett några transaktioner med lagret, krävde han inte in något nytt intyg från lagerhållaren per den 31 december. Han ansåg sammantaget att existensen var verifierad och att ett nytt intyg inte var erforderligt. På grund av det inventerade han inte lagret per balansdagen den 31 december 2011.

RN gör följande bedömning.

Posten *Varulager* var C-bolagets enda tillgång. Det var därför viktigt för A-son att skaffa sig tillräckliga revisionsbevis för postens existens och värde. Den information han införskaffade, såsom den framgår av hans dokumentation och hans yttranden till RN, gav honom inga godtagbara revisionsbevis för lagrets existens per balansdagen

den 31 december 2011. Härmed saknade han grund för att ta ställning till lagrets redovisade värde. Denna RN:s bedömning förändras inte av att A-son hade fått en muntlig uppgift från styrelsesuppleanten att säljaren var beredd att köpa tillbaka lagret.

A-son har således inte granskat lagrets existens och värde på ett godtagbart sätt. Han har därför saknat grund för att tillstyrka fastställande av C-bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

7 Fortsatt drift

Posten *Andra långfristiga skulder* togs upp till 25,1 mnkr. Posten sammanhänger med C-bolagets köp av ett lager från TK. A-son har antecknat att en revers förföll till betalning den 31 augusti 2011. Av dokumentationen framgår vidare – enligt ett e-postmeddelande från ME – att TK hade krävt att köpet skulle återgå om reversen inte kunde betalas.

A-son har på en checklista, rubricerad *Fortsatt drift*, noterat att lånet hade förfallit till betalning och att bolaget hade haft svårigheter med att söka finansiering. Han har även antecknat att fordringsägaren, TK, hade förklarat sig beredd att kvitta sin fordran på bolaget mot att lagret återgick samt att bolaget inte hade några väsentliga skulder i övrigt. A-sons slutsats blev att han kunde acceptera att det fanns förutsättningar för fortsatt drift.

RN har i ett föreläggande till A-son konstaterat att han, när han undertecknade sin revisionsberättelse, kände till att C-bolaget inte hade lyckats att finansiera en förädling av produkten och att bolaget inte heller hade betalat de räntekostnader som fanns angivna på reversen till säljaren. Han har förelagts att förklara varför han inte ifrågasatte fortsatt drift, för det fall det inte fanns någon skriftlig utfästelse från TK.

A-son har anfört följande.

ME hade förmedlat korrespondens och uppgifter till honom, inklusive uppgiften om utfästelsen från säljaren. Han hade inte någon anledning att betvivla ME:s uppgifter. C-bolaget befann sig inte i någon kontrollbalanssituation. TK hade, enligt den information som han erhöll, förbundit sig att efterskänka räntorna vid ett eventuellt återköp. Eftersom lagret hade ett högre värde än det bokförda, skulle bolaget sannolikt kunna sälja det till extern part om TK inte återköpte detsamma.

RN gör följande bedömning.

I 2 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554) anges ett antal grundläggande redovisningsprinciper. En av dessa är principen om fortsatt drift. Enligt p. 6 i ISA 570 *Fortsatt drift* är det revisorns ansvar att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis om huruvida det är riktigt av företagsledningen att använda

antagandet om fortsatt drift vid upprättandet och presentationen av de finansiella rapporterna (jfr även ISA 570 p. A 12).

Av C-bolagets årsredovisning kan inte utläsas annat än att bolaget förutsattes fortsätta sin verksamhet. Omständigheterna i bolaget var dock sådana att de gav A-son anledning att överväga det riktiga i företagsledningens antagande om fortsatt drift. Han bedömde dock att det fanns förutsättningar för fortsatt drift och har i yttrande till RN hänvisat till att säljaren av varulagret var beredd att köpa tillbaka detta och att efterskänka de räntor som avtalats enligt en revers. A-son har dock inte haft revisionsbevis för detta i form av skriftligt åtagande utan endast hänvisat till muntliga uppgifter från C-bolagets styrelsesuppleant. En möjlig åtgärd hade varit att kräva att få ett skriftligt uttalande avseende säljarens åtagande, antingen av säljaren direkt eller via styrelsen.

Frånvaron av skriftlig utfästelse från långivaren, tillika säljaren av varulagret, om återköp av lagret får i det nu aktuella fallet anses innebära att A-son inte hade godtagbara revisionsbevis för att C-bolaget kunde använda sig av antagandet om fortsatt drift. Han hade därför inte grund för att tillstyrka fastställande av resultat- och balansräkningarna. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

8 Skriftligt uttalande

I A-sons dokumentation finns ett skriftligt odaterat uttalande från LF som var C-bolagets ägare och styrelseledamot. A-son har förelagts att förklara varför han godtog ett odaterat uttalande.

A-son har anfört följande.

I uttalandet anges vilket räkenskapsår som avses. Av misstag hade handlingen inte kommit att dateras.

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. ISA 580 får därför anses förutsätta att uttalandet är daterat.

Företagsledningens uttalande för C-bolaget var odaterat. Genom att godta ett odaterat uttalande har A-son åsidosatt god revisionssed.

9 RN:s sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

RN har funnit ett flertal brister i A-sons revision av C-bolaget. Han har inte vidtagit tillräckliga åtgärder för att uppnå kundkännedom. Han har avgett ett yttrande över en kvittningsemission utan att dessförinnan genomföra en godtagbar granskning av att emissionslikviden var rätt värderad. Han har också åsatt yttrandet en felaktig datering. Han har tillstyrkt fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar, trots att han – med hänsyn till bristen på tillräckliga revisionsbevis för existensen och värdet av bolaget enda tillgång – saknat grund för detta. Han har vidare godtagit bolagets antagande om fortsatt drift, trots att han inte haft tillräckliga revisionsbevis för det och har även av detta skäl saknat grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Slutligen har han accepterat ett skriftligt uttalande från företagsledningen, trots att detta var odaterat.

RN kan således konstatera att A-son i flera olika avseenden har åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Vad som ligger honom till last är allvarligt, särskilt med beaktande av att han har tillstyrkt fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar utan att ha grund för det. Den disciplinära åtgärden ska därför bestämmas till en varning.

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

Ärendet har avgjorts av RN genom dess tillsynsnämnd. I beslutet har deltagit 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 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.