

D 13

1 Inledning

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en anmälan avseende auktoriserade revisorn A-son och har därför öppnat detta disciplinärende. RN har granskat hans revisionsuppdrag i två aktiebolag, härafter benämnda restaurangbolaget och hälsobolaget.

2 Restaurangbolaget

2.1 Allmänt

Restaurangbolaget bedrev restaurangverksamhet som avyttrades under räkenskapsåret 1 maj 2010–30 april 2011. Bolagets styrelse utgjordes av en person, här benämnd MT, tillika bolagets ende aktieägare.

RN behandlar i det följande A-sons granskning av restaurangbolaget för räkenskapsåret 2010/11.

I årsredovisningen för det aktuella räkenskapsåret, vilken avgavs den 31 oktober 2011, redovisades Restaurangbolagets fria egna kapital per balansdagen den 30 april 2011 till 177 tkr. Föregående balansdag hade det fria egna kapitalet uppgått till 93 tkr.

På extrastämma den 30 april 2011 fattades ett beslut om återbetalning av aktieägartillskott om 200 tkr. Detta framgår varken av årsredovisningen eller av revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2011. Återbetalningen redovisades dock i årsredovisningen och påverkade fritt eget kapital per balansdagen den 30 april 2011.

I förvaltningsberättelsen för räkenskapsåret 2011 föreslås att det balanserade resultatet om 93 tkr och årets resultat om 284 tkr ska disponeras på så sätt att ett aktieägartillskott om 200 tkr ska återbetalas till ägaren samt att resterande belopp skulle balanseras i ny räkning.

A-sons revisionsberättelse för det aktuella räkenskapsåret är daterad den 31 oktober 2011 och avvek från standardutformningen. Han anmärkte bl.a. på att de kontanta medlen under räkenskapsåret hade uppgått till väsentliga belopp och att han därför inte kunde utesluta att det delvis hade förelegat förbjudna lån. Han tillstyrkte fastställande av resultat- och balansräkningarna. Han tillstyrkte även att styrelseledamoten beviljades ansvarsfrihet för räkenskapsåret.

2.2 A-sons revisionsdokumentation

RN har tagit del av A-sons revisionsdokumentation för det aktuella räkenskapsåret. I dokumentationen anges bl.a. följande.

Avseende posten *Eget kapital* har det antecknats att återbetalningen av aktieägartillskottet stred mot aktiebolagslagens bestämmelser eftersom tidigare fastställda balanserade vinstmedel uppgick till ett lägre belopp än den beslutade utdelningen varför hela återbetalningen inte kunde göras. Det antecknades vidare att eftersom MT utgjorde både bolagets styrelse och var dess ende aktieägare skulle årets positiva resultat behandlas enligt MT:s förslag. Vidare antecknades att årets resultat skulle komma att läka den förtida beslutade återbetalningen och att bolagets

borgenärer inte hade tillfogats någon skada eftersom verksamheten var avyttrad och samtliga externa skulder var reglerade i september 2011.

I dokumentationen finns varken något yttrande eller någon redogörelse enligt 18 kap. 4 och 6 §§ aktiebolagslagen (2005:551).

Av ett kontoutdrag avseende aktieägarens avräkningskonto framgår att restaurangbolaget hade en fordran på MT som under större delen av räkenskapsåret översteg 100 tkr. Vidare framgår att 200 tkr krediterades på kontot per balansdagen den 30 april 2011 varvid saldot blev minus 44 tkr. Det framgår inte av A-sons dokumentation vilka bedömningar han gjorde med anledning av detta.

Avseende posten *Kassa och bank* har det antecknats att kassan uppvisade ett onormalt mönster för denna typ av verksamhet. Det har vidare antecknats att redovisningen av utläggskvitton skedde sent och att insättning på bank skedde vid för få tillfällen samt att det höga kassasaldot förmodligen utgjorde ett förbjudet lån. Av kontoutdrag framgår att kassan översteg 100 tkr under stora delar av räkenskapsåret.

2.3 A-sons yttranden

A-son har i yttranden till RN anfört följande.

Bolaget beslutade på en extra bolagsstämma den 30 april 2011 om återbetalning av ett tidigare erlagt villkorat aktieägartillskott om 200 tkr. Styrelsen verkställde beslutet om återbetalning i och med att uttaget registrerades genom omföring av beloppet i samband med bokslutet den 30 april 2011. Vid tidpunkten för beslutet fanns inte fria vinstmedel motsvarande den fulla återbetalningen. Detta utgjorde ett avsteg från bestämmelserna i aktiebolagslagen om utbetalning av fritt eget kapital. Redovisningen var dock uppdaterad och uppvisade ett positivt resultat om 283 tkr. Restaurangbolagets verksamhet var avyttrad och samtliga skulder var reglerade vid tidpunkten för revisionsberättelsens avgivande. Dessutom hade bolaget vid den tidpunkten ett relativt stort kvarvarande eget kapital. Han bedömde att det inte förelåg någon fara för bolagets borgenärer. Mot denna bakgrund och eftersom det inte hade uppstått någon skada för bolaget eller dess intressenter fann han att avsteget inte var så allvarligt att det skulle kommenteras i revisionsberättelsen.

Något formellt yttrande enligt 18 kap. aktiebolagslagen inför beslutet uppvisades inte för honom. Eftersom samma person utgjorde styrelse och aktieägare, nöjde han sig med att ta del av protokollet avseende beslutet om återbetalning. Han förde samtal med MT och bolagets redovisningskonsult i samband med revisionsgenomgången av räkenskapsåret. MT ville inte ändra på bokningarna och årsredovisningen, eftersom verksamheten var avyttrad och samtliga skulder var reglerade.

Restaurangbolaget uppvisade under räkenskapsåret kassasaldon som översteg det förväntade. Orsaken till detta torde delvis vara en redovisning som inte var helt kronologisk med inbokning av kvitton och löneuttag i slutet av månaderna. En del av saldot gick dock inte att förklara. Möjligen utgjordes denna del av en hög växelkassa. Detta kommenterade han i sin revisionsberättelse.

2.4 RN:s bedömning

2.4.1 Återbetalning av aktieägartillskott

Enligt 9 kap. 33 § andra stycket aktiebolagslagen ska en revisor anmärka i revisionsberättelsen bl.a. om det har framkommit att en styrelseledamot har handlat i strid med aktiebolagslagen.

Enligt 17 kap. 3 § första stycket aktiebolagslagen får en värdeöverföring inte äga rum om det inte efter överföringen finns full täckning för bolagets bundna egna kapital. Beräkningen ska grunda sig på den senast fastställda balansräkningen med beaktande av ändringar i det bundna egna kapitalet som har skett efter balansdagen. Även om utdelning är tillåten enligt första stycket får ett bolag, enligt andra stycket i samma paragraf, endast genomföra en värdeöverföring om den framstår som försvarlig med hänsyn till 1) de krav som verksamhetens art, omfattning och risker ställer på storleken av det egna kapitalet, och 2) bolagets konsolideringsbehov, likviditet och ställning i övrigt. Enligt 17 kap. 4 § samma lag får värdeöverföringar under tiden från och med den årsstämma där resultaträkningen och balansräkningen för ett räkenskapsår har fastställts fram till nästa årsstämma (s.k. efterutdelning) ske med ett sammanlagt belopp som uppgår till högst det belopp som vid årsstämman var tillgängligt enligt 3 § första stycket.

Beslutet om återbetalning av aktieägartillskottet den 30 april 2011 utgjorde efterutdelning och överskred det utdelningsbara beloppet om 93 tkr enligt årsredovisningen för räkenskapsåret 2009/10. Som framgår ovan verkställdes utdelningen vilket strider mot 17 kap. 4 § aktiebolagslagen. Bolagets styrelse åsidosatte därigenom en av aktiebolagslagens kapitalskyddsregler. Genom att inte anmärka på detta i revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2010/11 har A-son åsidosatt god revisionsred. ¹ Vad A-son i övrigt har anfört förändrar inte den bedömningen.

Enligt 18 kap. 4 § aktiebolagslagen ska till ett förslag om vinstutdelning fogas ett yttrande från styrelsen om huruvida den föreslagna vinstutdelningen är försvarlig med hänsyn till vad som anges om värdeöverföringar i 17 kap. 3 § andra och tredje styckena samma lag (den s.k. försiktighetsregeln). Av förarbetena till aktiebolagslagen framgår att syftet med det aktuella yttrandet bl.a. är att underlätta för borgenärer och kontrollerande myndigheter att bilda sig en uppfattning om hur styrelsen har tillämpat försiktighetsregeln. Yttrandet ska enligt förarbetena finnas tillgängligt hos bolaget för den som i efterhand vill granska ett värdeöverföringsbeslut. ²

För det fall ett beslut om vinstutdelning ska prövas på en bolagstämma där årsredovisningen inte ska behandlas ska dessutom enligt 18 kap. 6 § aktiebolagslagen bl.a. bifogas en redogörelse, undertecknad av styrelsen, för händelser av väsentlig betydelse för bolagets ställning som inträffat efter det att årsredovisningen lämnades. Styrelsens redogörelse ska granskas av bolagets revisor. Denne ska avge ett yttrande över redogörelsen och uttala sig om huruvida bolagstämman bör besluta i enlighet med förslaget.

Restaurangbolagets styrelse har i strid med aktiebolagslagens regler underlåtit att upprätta yttrandet och redogörelser enligt 18 kap. 4 och 6 §§ aktiebolagslagen. Genom att inte anmärka på detta i revisionsberättelsen har A-son åsidosatt god revisionsred.

2.4.2 Förbjudna lån

Enligt 21 kap. 1 § 1 och 2 aktiebolagslagen får ett aktiebolag inte lämna penninglån till den som äger aktier i bolaget eller i annat bolag i samma koncern eller som är styrelseledamot eller verkställande direktör i bolaget eller i annat bolag i samma koncern (den s.k. förbjudna kretsen). Som framgått ovan ska en revisor anmärka i revisionsberättelsen om han eller hon vid sin granskning har funnit att en styrelseledamot har handlat i strid med aktiebolagslagen.

A-son har i sin revisionsberättelse anmärkt på förhållanden avseende restaurangbolagets kassaredovisning som enligt anmärkningen i revisionsberättelsen kunde ha utgjort förbjudna lån. Däremot tog han inte upp aktiviteten på bolagets avräkningskonto i revisionsberättelsen. Av dokumentationen framgår inte om han övervägde ifall bolagets redovisade fordran mot MT på avräkningskontot under det aktuella räkenskapsåret utgjorde ett förbjudet lån. Han har trots

¹ Jfr. t.ex. RN:s beslut den 8 februari 2007 i ärende dnr 2006-1542 (se referat D 9/07 i RN:s praxissamling).

² Prop. 2004/05:85 s. 388.

uttryckliga frågor från RN i sina yttranden inte kommenterat de redovisade transaktionerna på avräkningskontot. RN drar därför slutsatsen att han vid sin granskning inte gjorde några sådana överväganden. A-sons granskning av transaktionerna på bolagets avräkningskonto har därmed inte varit tillräcklig varför han har åsidosatt god revisionsbedömning.

3 Hälsobolaget

3.1 Allmänt

A-son valdes till revisor i hälsobolaget den 3 oktober 2011. Bolaget bedrev hud-, kropps- och skönhetsvård. Bolagets styrelse utgjordes av en person, här benämnd BJ, tillika bolagets ende aktieägare.

RN behandlar i det följande A-sons revision av hälsobolaget för räkenskapsåret 11 december 2009–31 december 2010.

I årsredovisningen för räkenskapsåret 2009/10 redovisades nettoomsättningen och posten *Övriga rörelseintäkter* till 962 tkr respektive 435 tkr. Rörelseresultatet redovisades till 94 tkr. Bolagets tillgångar togs upp till 706 tkr per balansdagen den 31 december 2010. Av dessa tillgångar utgjorde posten *Varulager* 209 tkr. Eget kapital uppgick till 511 tkr per balansdagen.

A-sons revisionsberättelse för det aktuella räkenskapsåret, som är daterad den 21 oktober 2011, avvek från standardutformningen. Han upplyste bl.a. om att han blivit vald som revisor för hälsobolaget efter räkenskapsårets utgång och att han därmed inte hade kunnat närvara vid lagerinventeringen och att det inte funnits några åtgärder som han kunde vidta för att kompensera bristen. Han varken till- eller avstyrkte fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Han anmärkte även på att årsredovisningen inte hade avgetts i rätt tid.

Under räkenskapsåret 2009/10 erhöll bolaget aktieägartillskott vid två tillfällen. Efter det aktuella räkenskapsårets utgång gick bolaget med förlust. Frågan om fortsatt drift behandlades dock varken i hälsobolagets årsredovisning eller i revisionsberättelsen.

Av A-sons revisorspåteckning framgår inte att han inte tillstyrkte fastställande av resultat- och balansräkningarna.

3.2 A-sons revisionsdokumentation

RN har tagit del av A-sons revisionsdokumentation för det aktuella räkenskapsåret. I dokumentationen finns den tidigare revisorns avgångsredogörelse enligt 9 kap. 23 § aktiebolagslagen. I den angavs bl.a. att det vid granskningen hade uppmärksammats ett periodiseringsfel i lagervärdet om 24 tkr avseende en faktura som inte hade periodiserats. I redogörelsen anmärktes också att varulagret hade tagits upp till mer än dubbla värdet på grund av summerings- och redovisningsfel vilket förbättrade resultatet med 123 tkr. Vidare angavs att det mot bakgrund av bolagets resultat för räkenskapsåret 2009/10 och den negativa resultatutvecklingen under början av räkenskapsåret 2011 fanns betydande tvivel om hälsobolagets fortsatta drift. Det framgår inte av dokumentationen om A-son tog någon kontakt med den tidigare revisorn.

Av en resultatrapport, avseende perioden januari till augusti 2011, framgår att bolagets resultat uppgick till minus 429 tkr.

I en revisionspromemoria, som är odaterad och ställd till BJ, uppmanade A-son denne att bl.a. se över affärsidén eftersom bolaget hade fortsatt att uppvisa negativt resultat under år 2011. Han angav även att bolaget, som var nystartat, inte hade den finansiella styrkan som krävdes för att

bära förluster under en längre tid. Han angav vidare att styrelsen ska vara medveten om reglerna i aktiebolagslagen gällande kontrollbalansräkning.

I sin utvärdering av utförd revision har A-son antecknat följande.

Det förelåg svårigheter att fastställa lagrets totalbelopp. Han valdes till revisor långt efter räkenskapsårets utgång varför han inte kunde uttala sig om lagrets fullständighet. Bolagets tidigare revisor hade i sin avgångsredogörelse angett att lagret var felinventerat. BJ hävdade att så inte var fallet och att det enbart var fråga om en missuppfattning. Mot bakgrund av att han inte kunde avgöra vems ståndpunkt som var rätt gick det inte att avstyrka fastställandet av resultat- och balansräkningarna. Han kunde dock inte heller acceptera lagret eftersom han inte närvarade vid inventeringen och lagret var en väsentlig post. Han valde därför att i revisionsberättelsen upplysa om att han inte hade närvarat och att varken av- eller tillstyrka fastställandet.

3.3 A-sons yttranden

A-son har i yttranden till RN anfört följande.

Han valdes efter räkenskapsårets utgång och hade därför inte möjlighet att närvara vid inventeringen av hälsobolagets varulager. Lagrets storlek föreföll inte orimligt mot bakgrund av omsättningen storlek och de inköp som gjordes i nära anslutning till räkenskapsårets slut.

BJ var frustrerad över att den tidigare revisorn inte hade godtagit bolagets inventeringsunderlag som bestod av två listor. Den ena listan avsåg den inventering som hade utförts av grovlagret. Grovlagret bestod av produkter som skulle användas vid hudvårdsbehandling. Den andra listan var en sammanställning över de produkter som fanns på plats i bolagets behandlingsrum i syfte att exponera produkterna för att skapa merförsäljning. Då han valdes till revisor i oktober 2011, hade han inte möjlighet att bedöma vad som var det korrekta lagervärdet per balansdagen den 31 december 2010.

Han hade inte sedan tidigare något samarbete med den avgångne revisorn eller den revisionsbyrå som denne var verksam vid. Därför hade han inte någon möjlighet att säkerställa kvalitén av det arbete som hade utförts i inventeringshänseende. Eftersom han inte kunde göra egna verifierade kontroller av avvikelser mellan det fysiska lagret och de upprättade lagerlistorna, kunde han inte använda sig av den tidigare revisorns granskning i detta avseende. Han fann mot denna bakgrund att han inte hade någon nytta av att kontakta den tidigare revisorn. Han hade dessutom fått uppgift från BJ om att den tidigare revisorn inte hade deltagit vid inventeringen vilket förstärkte hans tveksamhet avseende vilka underlag som han skulle lita på vid fastställandet av lagervärdet.

Hälsobolaget var nystartat och hade lönsamhetsproblem. Under räkenskapsåret 2009/10 uppkom en skuld till en av bolagets leverantörer. Bolagen ingick en överenskommelse om skuldnedläggning den 5 oktober 2011. Under år 2011 erhöles aktieägartillskott vid två tillfällen. Aktiekapitalet var under år 2011 inte vid något tillfälle helt eller delvis förbrukat. BJ var medveten om bolagets dåliga lönsamhet och planerade besparingar i syfte att verksamheten åtminstone skulle redovisa ett nollresultat.

En övergripande analys gjordes av bolagets förmåga till fortsatt drift. Han konstaterade att bolaget fram till juli 2011 inte uppvisade vinster men att omsättningen hade ökat samt att bolagets kostnader hade normaliserats. Under sommarmånaderna var verksamheten och omsättningen av mindre omfattning jämfört med resterande del av året. Semesterlönen hade dock utbetalats. Bolagets eget kapital var intakt trots de uppkomna förlusterna under räkenskapsåret 2011. Han var i kontakt med BJ som uppgav sig se positivt på framtiden och att omsättningsutvecklingen var den förväntade samt att ytterligare aktieägartillskott skulle lämnas vid behov. Bolaget finansierades genom förlängda krediter som dess huvudsakliga varuleverantör garanterade vilket gjorde att han bedömde att det inte fanns någon risk för bolagets omedelbara

likviditet. Några andra väsentliga osäkerhetsfaktorer hänförliga till enskilda händelser eller förhållanden identifierades inte. Mot bakgrund av samtliga omständigheter fann han inte skäl att göra en anmärkning i revisionsberättelsen om fortsatt drift.

Att han inte angav i revisorspåteckningen att han inte tillstyrkte resultat- och balansräkningarna berodde på förbiseende.

3.4 RN:s bedömning

3.4.1 Granskningen av varulagret och utformningen av revisionsberättelsen

Revisionsberättelsen för ett aktiebolag ska enligt 9 kap. 32 § aktiebolagslagen innehålla bland annat ett uttalande om huruvida bolagsstämman bör fastställa balansräkningen och resultaträkningen. Av förarbetena till motsvarande bestämmelse i den tidigare gällande aktiebolagslagen (1975:1385) framgår att en revisor undantagsvis kan underlåta att direkt till- eller avstyrka fastställande av granskad räkning och i stället påpeka att bolagsledningens förslag rörande räkningen i visst angivet avseende kan ge anledning till tvekan.³

I RS 709, *Revisionsberättelsens utformning i aktiebolag och andra företag*, p. 38, anges att revisorn ska konstatera att han eller hon inte kan uttala sig i revisionsberättelsen när den möjliga effekten av en begränsning i revisionsarbetets inriktning och omfattning är så väsentlig och omfattande att han eller hon inte har kunnat få tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis och det därför inte är möjligt att uttala sig. Vidare anges i RS 709 p. 42 att en begränsning av inriktningen och omfattningen av revisionen kan påtvingas av omständigheterna eller uppstå när företagets bokföring är undermålig eller när revisorn inte kan utföra en granskningsåtgärd som han eller hon anser önskvärd.⁴

RN har tidigare uttalat att möjligheten att varken tillstyrka eller avstyrka fastställande av balansräkningen och resultaträkningen bör användas med försiktighet och att det inte kan godtas att en revisor använder sig av denna möjlighet i fall där det enligt revisorns mening visserligen råder osäkerhet beträffande väsentliga poster, men där dessa oklarheter skulle kunna utredas av revisorn.⁵

A-son angav som grund för att varken till- eller avstyrka hälsobolagets resultat- och balansräkningar att han inte kunde säkerställa kvalitén av inventeringen av varulagret, eftersom han inte hade kunnat närvara vid den och det inte fanns några alternativa granskningsåtgärder att vidta för att säkerställa dess existens och värde. Han tog del av den föregående revisorns avgångsredogörelse som innehöll uppgifter om brister som förekommit vid inventeringen. Dessa uppgifter motsades av BJ som även uppgav att den föregående revisorn inte hade närvarat vid inventeringen. Enligt RN:s mening skulle A-son i denna situation ha följt upp de uppgifter som framgick av den föregående revisorns avgångsredogörelse genom att kontakta denne och fråga om hans granskning av varulagret.⁶ RN finner därför att A-sons granskning varit otillräcklig.

³ Se prop. 1975:103 s. 433.

⁴ RN hänvisar i beslutet till Revisionsstandard i Sverige (RS), eftersom detta regelverk gällde vid revisionen av de aktuella räkenskapsåren. För revision av finansiella rapporter avseende räkenskapsår som börjar den 1 januari 2011 eller senare gäller i stället International Standards on Auditing (ISA). Bestämmelser motsvarande RS 709 finns i ISA 705 *Modifierat uttalande i rapport från oberoende revisor* och RevU 709 *Kompletterande vägledning för revisionsberättelser som avviker från standardutformningen*.

⁵ Se RN:s beslut den 15 mars 2002 i ärende dnr 1999-315 (referat D 6/02 i RN:s praxis) och den 14 juni 2012 i ärende dnr 2010-1583.

⁶ RN vill i detta sammanhang erinra om att av god revisionssed följer att en revisor vid varje förstagsrevision ska ta kontakt med den föregående revisorn.

Han hade därför inte grund för att avstå från att till- eller avstyrka fastställande av resultat- och balansräkningarna. Genom att ändå göra det har han åsidosatt god revisionssed.

3.4.2 Fortsatt drift

I 2 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554) anges ett antal grundläggande redovisningsprinciper. En av dessa är principen om fortsatt drift. Enligt RS 570 *Fortsatt drift*, p. 2, ska en revisor vid sin revision överväga det riktiga i att företagsledningen har tillämpat principen om fortsatt drift vid upprättandet av årsredovisningen.⁷ Vidare ska revisorn enligt p. 30 samma RS 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. Om bolaget enligt revisorns bedömning inte kommer att kunna fortsätta sin verksamhet och årsredovisningen har upprättats på basis av antagandet av fortsatt drift, ska revisorn uttala en avvikande mening. Detta framgår av p. 32–35.

Hälsobolaget redovisade ett positivt resultat räkenskapsåret 2009/10 på grund av skuldnedsättningen. Efter räkenskapsårets utgång gick bolaget med förlust. Det fanns därmed enligt RN:s mening skäl att ifrågasätta tillämpningen av principen om fortsatt drift. A-son uppmärksammade visserligen BJ på att hälsobolaget hade en bräcklig ekonomisk ställning. BJ kom dock inte att i årsredovisningen ta in någon upplysning om den osäkerhet som fanns angående fortsatt drift. A-son skulle därför i sin revisionsberättelse för räkenskapsåret 2009/10 ha påtalat den väsentliga osäkerhetsfaktor som förelåg i detta avseende. Genom att underlåta detta har han åsidosatt god revisionssed.

3.4.3 Revisorspåteckningen

Enligt 9 kap. 32 § andra stycket aktiebolagslagen (2005:551) ska en revisor, som anser att balansräkningen eller resultaträkningen inte bör fastställas, anteckna detta på årsredovisningen. Enligt RS 709 *Revisionsberättelsens utformning i aktiebolag och andra företag* p. 49SE ska det framgå av denna revisorspåteckning om revisorn inte tillstyrker att resultat- och balansräkningarna ska fastställas. Detsamma föreskrivs numera i *RevR 709 Revisionsberättelsens standardutformning i aktiebolag* p. 39.

A-sons revisorspåteckning saknar uppgift om att han inte tillstyrkte fastställande av resultat- och balansräkningarna. Genom att inte uttryckligen upplysa om detta förhållande i revisorspåteckningen har han åsidosatt god revisionssed.

4 Sammanfattande bedömning och val av disciplinär påföljd

A-son har inte anmärkt på att restaurangbolagets efterutdelning stred mot aktiebolagslagens kapitalskyddsregler. Inte heller har han anmärkt på att styrelsen underlåtit att upprätta erforderliga yttranden och redogörelser inför efterutdelningen. Hans granskning av de transaktioner som redovisades på restaurangbolagets avräkningskonto har inte varit tillräcklig. Vid revisionen av hälsobolaget för räkenskapsåret 2009/10 har han varken till- eller avstyrkt resultat- och

⁷ Bestämmelser motsvarande RS 570 finns i ISA 570 *Fortsatt drift*.

balansräkningarna trots att han inte haft grund för att avstå från ett sådant till- eller avstyrkande. Han har inte heller i revisionsberättelsen för hälsobolaget uppmärksammat den osäkerhet som förelåg avseende frågan om fortsatt drift. Hans revisorspåteckning i årsredovisningen för hälsobolaget för räkenskapsåret 2009/10 har dessutom varit ofullständig.

A-son har i nu nämnda avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Sammantaget är det som läggs honom till last allvarligt. Han ska därför meddelas 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 hovrättspresidenten Sten Andersson, ordförande, f.d. hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, skattedirektören Vilhelm Andersson, advokaten Rune Brännström, auktoriserade revisorn Maria Danckler, avdelningschefen Eva Ekström, 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, revisionsdirektören Sören Bergner samt avdelningsdirektören Kári Ólafsson som har föredragit ärendet.