



Tillsynsärende - auktoriserade revisorn A-son

Beslut: Revisorsinspektionen ger den auktoriserade revisorn A-son en varning.

1 Inledning

Revisorsinspektionen har tagit del av information som gäller A-sons uppdrag som revisor i ett aktieföretag för räkenskapsåret 2016. Informationen har föranlett Revisorsinspektionen att öppna detta ärende.

Bolagets verksamhet bestod i huvudsak av att utföra elinstallationer. Nettoomsättningen för det aktuella räkenskapsåret uppgick till 74,3 mnkr och balansomslutningen till 30,6 mnkr. I årsredovisningen anges att det var den första som upprättades med tillämpning av Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2012:1) *Årsredovisning och koncernredovisning* (K3).

I revisionsberättelsen anmärkte A-son på att årsredovisningen inte hade upprättats i sådan tid att det hade varit möjligt att hålla årsstämma inom sex månader från räkenskapsårets utgång. Han anmärkte även på *att* bolaget inte hade betalat skatter och avgifter i rätt tid, *att* det fanns brister i den interna kontrollen avseende uppföljningen av pågående projekt och kravrutiner för kundfordringar *och att* en oreglerad fordran på en av bolagets styrelseledamöter var att betrakta som ett förbjudet lån. Han lämnade också en upplysning av särskild betydelse.

Bolaget ägdes vid tidpunkten för revisionen till lika delar av X och Y. Dessa fungerade också som företagsledare i bolaget. Under pågående revision pågick en förhandling om försäljning av Y:s aktier i bolaget.

2 Byråjäv

Av A-sons oberoendeanalys för räkenskapsåret 2016 framgår att bolagets bokföringsbyrå skulle upprätta bokslutet men att en medarbetare vid den revisionsbyrå där A-son var verksam skulle bistå med konsultation och vara behjälplig vid upprättandet av årsredovisningen. A-son identifierade inblandningen i upprättandet av årsredovisningen som ett självgranskningshot. Han bedömde dock att inblandningen var av ringa art, att medarbetarens tjänster höll sig inom ramen för byråns policy och – eftersom medarbetaren inte var inblandad i revisionen – att förhållandet inte utgjorde ett hot mot hans oberoende. Av dokumentationen kan inte utläsas om han i samband med oberoendeprövningen reflekterade över att bolaget var ett större företag.

A-son har uppgett följande.

Bolaget uppfyllde under räkenskapsåren 2014 och 2015 två av de tre gränsvärdena som anges i 9 kap. 13 § aktiebolagslagen (2005:551). Under räkenskapsåret 2016 uppfyllde bolaget emellertid endast ett av gränsvärdena. Hans bedömning vid tidpunkten för upprättandet av årsredovisningen var att bolaget därmed inte uppfyllde definitionen av ett större företag.

Det uppdrag som hans medarbetare på redovisningsavdelningen hade haft var att sammanställa årsredovisningshandlingen utifrån det bokslut och de underlag som bolagets bokföringsbyrå hade tillhandahållit. När det upptäcktes felaktigheter i bolagets sammanställning av bokslutsposter, meddelades det till bolagets externa redovisningskonsult. Den externa redovisningskonsulten kunde inte alltid göra korrigeringar korrekt på egen hand utan fick hjälp av medarbetaren på revisionsbyrån.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Enligt 9 kap. 17 § aktiebolagslagen första stycket får den inte vara revisor som biträder vid bolagets bokföring eller medelsförvaltning eller bolagets kontroll över bokföringen och medelsförvaltningen. Jäv föreligger också när revisorn är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder bolaget vid grundbokföringen (s.k. byråjäv). Vid

revision av större företag gäller särskilt stränga byråjävsbestämmelse, se 9 kap. 17 § andra stycket aktiebolagslagen. Enligt dessa föreligger jäv så snart någon som är anställd på samma byrå som revisorn tar någon som helst självständig del i bokföringen. Av 4 kap. 1 § 5 bokföringslagen (1999:1078) följer att upprättandet av en årsredovisning är en del av bokföringsskyldigheten. Om en av revisorns byråkolleger har biträtt med upprättandet av årsredovisningen, ger detta därför – vid revision av större företag – upphov till jäv.

Frågan om ett aktiebolag utgör ett större företag ska – såvitt nu är av intresse – prövas på grundval av bolagets balansomslutning, nettoomsättning och antal anställda för de två senaste räkenskapsåren (se närmare 9 kap. 13 § aktiebolagslagen). Vid tidpunkten för den nu aktuella revisionen härrörde bolagets två senaste fastställda resultat- och balansräkningar från räkenskapsåren 2014 och 2015. Bedömningen av om bolaget vid denna tidpunkt utgjorde ett större företag skulle därför grundas på den balansomslutning, den nettoomsättning och det antal anställda som bolaget hade haft under dessa båda år. De uppgifter om balansomslutning, nettoomsättning och antal anställda under åren 2014 och 2015 som hade redovisats i årsredovisning för år 2015 utvisar att bolaget vid tidpunkten för den nu aktuella revisionen var att anse som ett större företag. Därmed var också de särskilda byråjävsbestämmelserna i 9 kap. 17 § andra stycket tillämpliga vid revisionen.

Genom A-sons egna uppgifter i ärendet är det klarlagt att en medarbetare vid det revisionsföretag där han är verksam biträdde vid upprättandet av årsredovisningen och därmed vid bokföringen. A-son innehade följaktligen revisionsuppdraget i strid med 9 kap. 17 § aktiebolagslagen. Han har därigenom åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

3 Oberoende

Revisorsinspektionen har under ärendets handläggning fått ta del av en kopia på en faktura, utställd från bolaget till A-son och daterad den 28 september 2016. Fakturan avser flexrör, apparatdosa och takdosa, sålda med en rabatt på 85 procent. Av A-sons oberoendeanalys i uppdraget framgår inte huruvida han gjorde några överväganden kring beställningen, de tillämpade priserna och avtalsförhållandets påverkan på hans oberoende i revisionsuppdraget.

A-son har uppgett följande.

Under våren 2016 uppförde han och hans sambo en fristående garagebyggnad i form av en modulbyggnad med isolerade väggar och tak men i övrigt i form av ett skal på 60 m². Under byggnationen kontaktade han Y på bolaget för att undersöka om bolaget hade möjlighet att åta sig elinstallationsarbeten i garagebyggnaden. Elinstallationsarbetena skulle omfatta inkommande el, eldragningar invändigt, utvändigt och invändigt belysning, inkoppling av luftvärmepump, inkoppling av varmvattenberedare, el till bastudel samt inkoppling av golvvärme i bastu- och relaxdel. Han fick accept på sin förfrågan. Han hade ett möte med Y där de gick igenom vad som behövde göras. Han framställde önskemål om att arbetena skulle vara färdigställda så att uppvärmning av garagebyggnaden var möjlig i god tid före hösten 2016. Enligt Y skulle detta inte vara något problem.

Under våren och sommaren 2016 hade han löpande kontakter med Y. Det fanns emellertid inte någon installatör tillgänglig och något arbete utfördes inte. Under sommaren gjorde han och hans sambo nya efterfrågningar, men utan framgång. De var angelägna om att eldragningar skulle ske i innerväggar och att eldosor skulle sättas upp så att de fick möjlighet att installera innerväggar och innertak. Y, som fortfarande inte hade någon installatör tillgänglig, föreslog att de själva kunde dra färdiga flexirör med trådar i montageutrymmen till platsen, där elcentralen skulle sitta, och skruva fast apparatdosor på de ställen där de ville ha eluttag. Därefter skulle bolagets installatörer koppla in eluttagen. Han accepterade detta motvilligt. Bolaget levererade flexirör och apparatdosor samt vissa instruktioner. När han fick fakturan och uppmärksammade den höga rabatten och att märkningen var felaktig, kontaktades Y. Fakturan avsåg material som levererats till hans garageprojekt. Han hade inte efterfrågat någon rabatt eller annan förmån överhuvudtaget. Han ville bara få efterfrågade installationer utförda. Som han uppfattade samtalet så var rabatten en kompensation för förseningar i projektet och för att han och sambon hade tvingats att utföra vissa arbeten själva. Han meddelade Y att rabatten inte kunde accepteras. Y lovade att justera detta i samband med slutfaktureringen när installationsarbetena var utförda.

Under sommaren/hösten skruvade han och sambon fast apparatdosor, drog flexirör och monterade innerväggar och innertak i garagedelen. Trots ett flertal påstötningar fanns fortfarande ingen installatör tillgänglig. Han insåg att garaget inte skulle komma att färdigställas före vintern och blev alltmer missnöjd med engagemanget från bolagets sida. Under våren hade han ett möte med Y och en arbetsledare och meddelade att han och sambon hade börjat tröttna på förseningarna. Någon gång under våren 2017 kom en ung oerfaren

installatör som han uppfattade som praktikant. Installatören monterade några eluttag. Han och sambon uppfattade emellertid ganska snabbt att installatören inte var tillräckligt erfaren för att kunna utföra de efterfrågade installationsarbetena och komma med råd kring olika lösningar avseende belysning. Nu var tålmodet definitivt slut och han meddelade bolaget att han skulle anlita en annan elinstallationsfirma. Samtliga elinstallationsarbeten kom senare att utföras av ett annat företag.

Färdigställandet av garaget försenades med minst sex månader på grund av att bolaget inte kunde leverera de efterfrågade elinstallationerna. Detta förorsakade honom och hans sambo ökade kostnader. Om Y hade meddelat dem att han inte hade någon personal tillgänglig och att bolaget saknade möjlighet att utföra installationerna, hade de omgående försökt hitta någon annan elinstallationsfirma.

Hans oberoende och hans slutsatser i revisionsuppdraget påverkades inte på något sätt av den faktura som han erhöll. Han påminde bolaget vid ett flertal tillfällen om att skicka slutfaktura på det arbete som han ansåg skäligt. Någon slutfaktura kom dock inte och han uppfattade det som att bolaget valde att avstå från fakturering som en kompensation för de förseningar och merkostnader som den bristande leveransen orsakade.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

En revisor ska enligt 21 a § revisorslagen för varje uppdrag i sin revisionsverksamhet pröva om det finns omständigheter som kan rubba förtroendet för hans eller hennes opartiskhet eller självständighet. I paragrafens första stycke 1 anges ett antal typsituationer där utgångspunkten är att revisorn måste avböja eller avsäga sig uppdraget. Förutom i de särskilt angivna typsituationerna ska revisorn enligt första stycket 2 (den s.k. general-klausulen) avböja eller avsäga sig uppdraget om det föreligger något annat förhållande av sådan art att det kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet. Revisorn behöver dock, enligt paragrafens andra stycke, inte avböja eller avsäga sig uppdraget om det i det enskilda fallet föreligger sådana särskilda omständigheter eller har vidtagits sådana åtgärder som medför att det inte finns anledning att ifrågasätta hans eller hennes opartiskhet eller självständighet.

Syftet med generalklausulen och de övriga bestämmelserna i 21 a § revisorslagen är att trygga att en revisor inte bara är utan också för omgivningen framstår som opartisk och självständig (synbart oberoende).¹

Av förarbetena till revisorslagen framgår att förekomsten av affärstransaktioner mellan revisorn och revisionsklienten normalt kan godtas, så länge det är fråga om transaktioner av vardaglig och ordinär karaktär som ingås på samma villkor som gäller för andra.²

Den fråga som Revisorsinspektionen har att ta ställning till är om A-sons oberoende i det nu aktuella uppdraget hotades av hans privata mellanhavande med bolaget.

Revisorsinspektionen konstaterar att den beställda tjänsten var av vardaglig och ordinär karaktär. Utförandet av tjänsten drog emellertid ut på tiden och någon fullständig leverans kom enligt A-sons uppfattning inte till stånd. Som en följd av detta hade A-son under stora delar av det sedermera reviderade räkenskapsåret en pågående diskussion/konflikt med bolaget. Redan detta var ägnat att påverka förtroendet för hans oberoende.

Inom ramen för A-sons och bolagets avtalsförhållande ställde bolaget ut en faktura i vilken det fakturerade materialet hade rabatterats med 85 procent. Förekomsten av en sådan osedvanlig rabatt är – även med beaktande av de förklaringar som A-son har lämnat – ägnad att påverka förtroendet för hans oberoende i förhållande till bolaget.

Förhållandena var därmed sådana att generalklausulen i 21 a § första stycket 2 revisorslagen var tillämplig. Det förelåg följaktligen en presumtion för att A-son skulle avsäga sig revisionsuppdraget. Denna presumtion kunde i och för sig brytas om det stod klart att vidtagna eller planerade åtgärder kunde säkerställa förtroendet för hans opartiskhet och självständighet.³ Det han har uppgett om sina kontakter med bolaget innefattade emellertid inte sådana motåtgärder som skulle ha kunnat balansera det uppkomna oberoendehotet.

Revisorsinspektionen bedömer därför att A-son äventyrade sitt oberoende genom att kvarstå som revisor i elbolaget. Han har därigenom brutit mot revisorslagens regler om

¹ Jfr. a. prop. s. 57 och 66.

² Se a. prop. s. 103.

³ Se a. prop. s. 64.

revisorers opartiskhet och självständighet. Genom att göra detta har han åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

4 Entreprenadintäkter

Av bolagets årsredovisning framgår att bolaget för första gången tillämpade K3 men att detta inte hade föranlett några ändrade redovisningsprinciper. Det anges även att entreprenadavtal till fast pris hade redovisats som intäkt när arbetet väsentligen var fullgjort, dvs. bolaget hade tillämpat den s.k. färdigställandemetoden. Detta stämmer inte överens med K3 p. 23.18, där det anges att en annan metod, s.k. successiv vinstavräkning, ska tillämpas. Trots utredningsinsatser i ärendet är det ännu oklart vilken redovisningsmetod som bolaget tillämpade i denna del.

I A-sons revisionsdokumentation finns ett dokument, betecknat Client Acceptance Report. I detta är antecknat att Intäkter bedömdes som en särskilt riskfylld och eller svårbedömd post, eftersom det fanns pågående arbeten. Av A-sons planering och riskbedömning framgår att den löpande revisionen skulle fokuseras på förvaltningsrevisionen och bolagets processer kring projektredovisningen. Enligt anteckningar från revisionsteamets bokslutsmöte den 13 juni 2017 förelåg det stora värderingsrisker för de pågående projekten. Som planerade granskningsåtgärder anges att en lista över pågående projekt skulle stämmas av mot projektresultat, att större projekt skulle stämmas av mot avtal, faktura och projektredovisning och att avklipp skulle kontrolleras för de upplupna intäkterna från de avslutade projekten. Det skulle även göras en granskning av förlustrisken i de pågående projekten.

I sammanfattningen över de allmänna riskfaktorerna finns endast en riskfaktor ikryssad, nämligen att beslutsfattandet domineras av ett fåtal personer.

När det gäller kontroller på företagsnivå har det antecknats att företagsledningen hade brustit i sin övervakning av processer och att en controller hade anställts under år 2016 för att förbättra styrningen och övervakningen av projekten. I dokumentationen finns även antecknat att det föregående år hade gjorts en granskning av rutinen för hanteringen av uppdragen på löpande räkning och att därför skulle dessa rutiner inte granskas för det aktuella räkenskapsåret.

Av dokumentationen framgår vidare att entreprenadintäkter bedömdes som ett beloppsmässigt väsentligt konto. De räkenskapspåståenden där risker hade identifierats var *värdering* och *existens*; kopplat till *att* redovisningen av kontrakt inte stämde överens med verkliga villkor, *att* reserveringar för osäkra fordringar inte var korrekta *och att* intäkter och kundfordringar från kontrakt inte var giltiga p.g.a. fel eller oegentligheter. En genomgång gjordes för att verifiera att bolaget hade infört kontroller avseende entreprenadintäkter. För alla tre ovanstående risker har A-son efter genomgången antecknat att det hade verifierats att kontroller var införda.

Det underlag som finns i dokumentationen utgörs av listor över pågående projekt. Listorna innehåller kommentarer kring reserveringsbehov och uppgifter om huruvida projekten var avslutade. Det finns också kontrollsummeringslistor, e-postkorrespondens med bolaget, mötesanteckningar och projektsammanställningar.

När det gäller granskningen av entreprenadintäkterna framgår det av dokumentationen att två väsentliga kontrakt granskades, bl.a. avseende priser, villkor, avtal och kundfakturor. Vidare framgår det att den ursprungliga sammanställningen över pågående kontrakt vid bokslutet och kontrakt avslutade under året var behäftad med väsentliga fel och att det enligt Y inte fanns något reserveringsbehov i de pågående projekten. En kontrollgranskning gjordes därefter av sju projekt och sammanställningen stämde av mot projektredovisningen. Efter en genomgång med företagsledningen visade det sig att flera projekt som fanns med i sammanställningen över pågående projekt faktiskt var avslutade samt att flera projekt bedömdes avslutas med en förlust. Revisionsteamet drog därför slutsatsen att det fanns brister i rutiner med att ta fram listor för pågående projekt.

I granskningsstegen i dokumentationen finns tilläggsnoteringar som visar att det gjordes nya avstämningar med bolaget avseende projekten och att det då framkom att det främst var Y:s projekt som hade gått med förlust. Vidare har antecknats att förlustprojekten per den 31 december 2016 kunde bero på att man var ”baktung med faktureringen”. Genomgången visade även att företagsledarna kände till flera av de befarade förlusterna i projekten per den 31 december 2016. Detta bekräftade att det förelåg stora brister i bolagets rutiner att noggrant gå igenom förlustrisker i de pågående projekten. Saken påtalades i en PM till företagsledningen. Den tillkommande granskningen ledde till att det i bokslutet gjordes en reservering på 1,7 mnkr för förlustrisker i pågående projekt. Av

dokumentationen går inte att utläsa huruvida A-son vidtog några granskningsåtgärder i syfte att verifiera om det förelåg behov av ytterligare reserveringar.

Det finns också tilläggsnoteringar om fullständigheten i entreprenadintäkterna. I dessa anges att det hade gjorts en granskning av projekten 789, 790 och 793 mot avtal. Revisionsteamet gick tillsammans med X i genom dessa projekt. Projektet såg ut att utgöra ett och samma projekt (V-projektet). 789 och 790 var avslutade och 793 påbörjat. Efter diskussion med Y framkom det att det fanns ett fastprisjobb med två anbudssummor om 2 respektive 3 mnkr. Vid en närmare granskning uppmärksammades att hela anbudssumman hade fakturerats i december vilket innebar att projekten 789 och 790 hade avslutats med mycket stora vinster om sammanlagt 3,2 mnkr. Enligt Y var projektet dock inte avslutat per den 31 december 2016 men kunden hade önskat slutfakturor till detta datum. Det har också antecknats att kostnader för de slutfakturerade projekten år 2016 hade fortsatt att bokföras under år 2017 och att detta tydde på att V-projektet fortfarande pågick. Det gjordes därför en justering i intäcksredovisningen i bokslutet med en resultatpåverkan på 3,2 mnkr, dvs. projekten redovisades för år 2016 med ett nollresultat. Vidare innehåller dokumentationen en mötesanteckning från den 4 oktober 2017 av vilken framgår att Y hade pekat på ett eventuellt ytterligare reserveringsbehov om 0,8 mnkr. Dokumentationen ger dock inget besked om huruvida någon sådan reservering gjordes eller vilka ytterligare överväganden som gjordes kring reserveringsbehov hänförliga till V-avtalet. Enligt ett mail fick revisionsteamet tillgång till V-avtalet den 9 oktober 2017, dvs. dagen före undertecknandet av revisionsberättelsen.

A-son har uppgett följande.

I granskningen av årsredovisningen beaktades övergången till K3. Han fann inga väsentliga avvikelser i hur pågående arbeten hade redovisats i bokslutet i förhållande till vad som anges om redovisningsprinciper i årsredovisningen.

Revisionsteamet konstaterade att erhållet underlag var missvisande och att behovet av reservering var högre än den reservering som hade gjorts i bokföringen. Teamet bedömde att Y hade haft stora svårigheter att genomföra sina projekt under våren/sommaren 2017 och att detta i stor utsträckning hade medfört väsentliga förluster i projekten. Revisions-teamet noterade också att flera projekt inte hade fakturerats under år 2017. Reserveringsbehovet bedömdes utifrån när projektet hade utförts. Flera projekt hade registrerats i bolagets projektredovisning sent år 2016 men arbete på projekten hade inte påbörjats

förrän under år 2017. Bedömningen var då att projekten var helt hänförliga till räkenskapsåret 2017 och att eventuella reserveringar avseende förlustrisker i dessa projekt skulle belasta 2017 års resultat. Detta framgick även av det periodbokslut som bolaget upprättade per september 2017.

Felaktigheterna i redovisningen av pågående arbeten bestod bl.a. i att bolaget hade gjort otillräckliga eller felaktiga bedömningar av statusen i projekten. Det hade lett till att en för stor del av fakturerade belopp hade tagits upp som intäkt. Det fanns även projekt som hade avslutats under räkenskapsåret 2016 men som hade tagits upp som pågående.

I samband med revisionen detaljgranskades två entreprenaduppdrag, varvid anbud, avtal och projektredovisningar hämtades in och betalplaner följdes upp. Även attestrutinerna följdes upp och det kontrollerades att leverantörsfakturor hade redovisats på rätt projekt. Revisionsteamet tog också in samtliga avtal kring V-projektet I avtalen noterades en del oklarheter. Villkoren i projektavtalet och innehållet i projektarbetet i dessa diskuterades löpande med företagsledningen. Företagsledningen uppgav att det hade skett stora utökningar av V-projektet under år 2017 som inte ingick i ursprungsprojektet. Revisionsteamet uppfattade att reserveringsbehovet som diskuterades med Y avsåg delar i projektet som utfördes under år 2017 och därför inte skulle tas med i bokslutet för räkenskapsåret 2016. I den situation som rådde vid granskningstillfället och med den tillgängliga informationen bedömde revisionsteamet att man hade fått svar på sina frågor och att bolagets slutliga resultat i allt väsentligt var korrekt.

Revisionsteamet gick igenom underlagen, faktura för faktura och projekt för projekt, med båda företagsledarna och man bedömde att svaren var ärliga och tillförlitliga. Till följd av granskningen gjordes värdemässigt stora justeringar som gav en resultat effekt på -1,7 mnkr. Efter det gjordes bedömningen att posten kunde accepteras. Han bedömde att de väsentliga felen var korrigerade i och med justeringarna och att den omfattande granskningen som hade genomförts gav honom grund för sina slutsatser i revisionen. Det slutliga resultatet i årsredovisningen fastställdes till -4,4 mnkr.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Av International Standard on Auditing (ISA) 200 *Den oberoende revisorns övergripande mål samt utförande av revision enligt International Standards on Auditing* p. 15 följer att revisorn ska förhålla sig professionellt skeptisk när han eller hon planerar och utför en revision och

vara medveten om att det kan finnas omständigheter som gör att de finansiella rapporterna innehåller väsentliga felaktigheter. I detta ligger, enligt p. A 22, att revisorn ska kunna bedöma revisionsbevis kritiskt och ifrågasätta tillförlitligheten hos bl.a. information som har hämtats in från företagsledningen och styrelsen.⁴

Revisorn ska enligt ISA 315 *Identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter genom att förstå företaget och dess miljö* p. 5 genomföra en riskbedömning för att förstå företaget och dess miljö i syfte att kunna identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter på rapport- och påståendenivå. Enligt ISA 330 *Revisorns hantering av bedömda risker* p. 5 ska revisorn utforma och genomföra övergripande åtgärder för att hantera de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter på rapportnivå. Av ISA 540 *Granskning av uppskattningar i redovisningen m.m.* p. 10 och 11 följer att revisorn när han eller hon gjort sin riskbedömning enligt ISA 315 ska utvärdera hur hög grad av osäkerhet som är förknippad med en uppskattning i redovisningen och huruvida eventuella osäkerheter ger upphov till betydande risker. Revisorn ska vidare, enligt p. 18, utvärdera om uppskattningarna är rimliga utifrån revisionsbevis.

Av riskbedömningen i revisionsplaneringen framgår att A-son identifierade pågående arbeten som särskilt riskfyllt och svårbedömt. Han har även i sina yttranden gett uttryck för att revisionsteamet bedömde kontrollen i projekten som svag. Mot den bakgrunden fanns det anledning för honom att ägna projektredovisningen särskild uppmärksamhet.

När en uppgift i årsredovisningen bygger på en uppskattning ankommer det på revisorn att hämta in tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att uppskattningarna är rimliga. A-son har uppgett att omfattande granskningsåtgärder utfördes med anledning av de fel som hade uppmärksammats i samband med revisionen. Den redogörelse som han har lämnat till Revisorsinspektionen och som stöds av dokumentationen visar att han i hög grad förlitade sig på de uppgifter om projekten som han hade fått från företagsledarna. De utökade granskningsåtgärder som han har redogjort för var inte i tillräcklig grad ägnade att utmana rimligheten i företagsledningens uppgifter. Den omständighet att ett sådant väsentligt och komplext avtal som V-avtalet granskades så sent som dagen före revisionsberättelsens undertecknande visar att en väsentlig del av granskningen gjordes

⁴ Motsvarande bestämmelse fanns vid tiden för A-sons granskning i p. A 20 samma ISA.

först i ett sent stadium av revisionen. Det är uppenbart att detta ökade risken för att inte alla omständigheter beaktades.

Revisorsinspektionen bedömer mot den nu angivna bakgrunden att A-son, borde ha förhållit sig mer skeptisk till den information som han fick från företagsledningen och att han, i brist på mer övertygande revisionsbevis, saknade grund för sina slutsatser.

Revisorsinspektionens finner alltså att A-sons granskning av bolagets entreprenadintäkter inte var tillräcklig. Med hänsyn till att entreprenadintäkterna var väsentliga saknade han grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

5 Kundfordringar

Posten Kundfordringar uppgick till 22,9 mnkr, vilket utgjorde 66 procent av bolagets balansomslutning. Av A-sons planering och riskbedömning framgår att fokus skulle läggas på förvaltningsrevision och bolagets processer kring projektredovisningen. Av dokumentationen framgår även att han identifierade vissa risker för väsentliga fel, dels att reserveringar för osäkra fordringar inte var korrekta (värdering) och dels att intäkter och kundfordringar från kontrakt inte var giltiga på grund av fel eller oegentligheter (existens/inträffande).

I granskningsnoteringar som avser värderingen av kundfordringar anges att bolaget delvis hade stora brister i sina rutiner för att skicka ut påminnelser och krav på förfallna kundfordringar. Vidare saknade bolaget rutiner för att gå igenom eventuellt reserveringsbehov i bokslutet (detta föranledde en anmärkning i revisionsberättelsen kring den interna kontrollen). Revisionsteamet noterade att det fanns en hel del förfallna fakturor. De flesta oreglerade äldre kundfordringarna avsåg projekt som Y var ansvarig för. Sju kundfordringar som låg oreglerade per bokslutsdagen med ett totalt värde om 3,2 mnkr valdes ut för kontroll av existens och värdering genom betalkontroll mot inbetalningsavier. Det antecknades att en kundfaktura om 186 tkr var oreglerad ännu per den 5 juli 2017.

Dokumentationen innehåller en lista över pågående projekt och en specifikation av nedskrivning av kundfordringar. Av e-postkorrespondens framgår att avstämningar gjordes med företagsledarna om vilka ytterligare reserveringsbehov som ansågs föreligga med anledning av förfallna kundfakturor. Vidare finns en kundreskontra på vilken förfallna

fakturor har markerats och Y har lämnat kommentarer om de kundfordringar som han bedömde skulle komma att betalas. Det framgår också att avstämning gjordes av att samtliga fordringar som Y önskade reservera också var reserverade i bokslutet. Totalt gjordes reserveringar på ca 1,6 mnkr.

Av revisionsdokumentationen kan inte utläsas vilka överväganden som A-son gjorde vad gäller behovet av ytterligare reserveringar mot bakgrund av de risker som revisionsteamet hade identifierat och bolagets bristande rutiner på området. Det framgår inte heller om han genom saldoförfrågningar eller andra åtgärder försökte få information direkt från bolagets kunder om de oreglerade fordringarna.

A-son har uppgett följande.

Efter synpunkter från revisionsteamet hade bolaget ändrat vissa rutiner, bl.a. avseende uppföljning av fakturering samt kravrutiner. Bolaget anlidade även en extern konsult som controller med uppgift att utreda och komma med förslag till förbättringar av bolagets projektredovisning.

Revisionsteamet saknade inledningsvis uppgifter om pågående arbeten och kundfordringar för räkenskapsåret 2016. Uppgifterna erhöles först i juli 2017 och granskningsarbetet återupptogs i augusti/september. Revisionsteamet kunde då konstatera att det fanns brister i underlagen. Det fanns också svåra värderingsfrågor, främst rörande pågående arbeten och kundfordringar, vilka inte hade beaktats av bolaget. Granskningen behövde därför utökas. Företagsledningens bedömningar ifrågasattes och frågorna ägnades stor uppmärksamhet. Det innebar intensiva diskussioner med båda företagsledningarna, var för sig och tillsammans, och även med bolagets externa redovisningskonsult.

Vid granskningen av kundfordringarna gjordes en genomgång med företagsledningen av samtliga obetalda fakturor i den kundreskontra som hade erhållits. Han antecknade företagsledningens bedömningar för varje enskild post och hämtade in en bekräftelse via e-post från bolaget på att han hade uppfattat bedömningarna korrekt. De obetalda fordringarna avsåg endast ett fåtal kunder. Vidare gjordes en betalningskontroll den 16 juni 2017. Urvalet vid denna kontroll gjordes stickprovvis utifrån kundfakturor med större belopp, för att täcka upp så stor del som möjligt beloppsmässigt och därigenom verifiera

existensen. Urvalet omfattade sju fakturor och ett totalt belopp om 3,2 mnkr. Genomgången var alltså noggrann och den riskexponering som fanns i kundfordringarna bedömde han var beaktad efter bästa förmåga i och med de reserveringar som gjordes.

Teamets bedömning var att det inte skulle vara en tidseffektiv och verkningsfull åtgärd att genomföra saldoförfrågningar mot bakgrund av att den förväntade svarsfrekvensen erfarenhetsmässigt bedömdes bli låg.

Revisionsteamets bedömning var att det förelåg osäkerhet kring storleken på reserveringarna. Reserveringarna bedömdes emellertid som rimliga, efter att de hade utökats till följd av diskussionerna med företagsledningen och redovisningskonsulten samt med hänsyn till den utförda betalningskontrollen. Bedömningen var därmed att de väsentliga felen var korrigerade och att den omfattande granskningen gav honom grund för sina slutsatser.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Av ISA 540 p. 10 och 11 ska revisorn när han eller hon gjort sin riskbedömning enligt ISA 315 utvärdera hur hög grad av osäkerhet som är förknippad med en uppskattning i redovisningen och huruvida eventuella osäkerheter ger upphov till betydande risker. Vidare ska revisorn enligt p. 18 utifrån revisionsbevis utvärdera om uppskattningarna är rimliga.

Som exempel på sådana uppskattningar omnämns i p. A 6 reservering av osäkra kundfordringar samt bedömning av långa projekt. Vid revisionen behöver revisorn bl.a. utvärdera vem som gör uppskattningarna och på vilket sätt de görs (p. A 22, A 23 och A 38). Uppskattningarna kan exempelvis påverkas av subjektiva inslag från företagsledningen. Den bristande objektiviteten i uppskattningarna kan t.ex. var en följd av drivkraften att vilja uppnå ett önskat resultat (p. A 9 och A 10). Även en jämförelse av utfall utifrån tidigare uppskattningar kan vara lämpligt (p. A 68 och A 80).

Trots de åtgärder som bolaget hade vidtagit för att stärka sina kontroller av bl.a. uppföljning av fakturering samt kravrutiner konstaterade A-son vid sin revision att det var fortsatt oordning i bolaget. Detta medförde att han i sin revisionsberättelse gjorde en anmärkning kring den bristande interna kontrollen. Han konstaterade även vid revisionen att det fanns fel i redovisningen av de projekt som var kopplade till främst en av företagsledarna. För samma företagsledare fanns det dessutom en oreglerad fordran, vilket ledde till att det gjordes en anmärkning om förbjudet lån i revisionsberättelsen. Med

hänsyn till de bristfälliga rutiner som han hade identifierat i bolaget och konstaterade problem kring redovisningen av projekten fanns det starka skäl för A-son att förhålla sig skeptisk till de uppskattningar av reserveringsbehoven avseende kundfordringar som företagsledarna hade gjort.

Av såväl A-sons dokumentation som hans yttranden framgår att han som huvudsaklig granskningsåtgärd avseende reserveringsbehovet diskuterade de osäkra kundfordringarna med företagsledarna. Av dokumentationen framgår även att stickprov och betalningskontroller utfördes på delar av populationen. Stickproven och betalningskontrollerna var dock inte av den omfattningen att de, mot bakgrund av identifierade brister och risker, gav A-son tillräckliga revisionsbevis för att reserveringarna var rimliga och att väsentliga fel var korrigerade. Det fanns därför även anledning för honom att hämta in externa revisionsbevis, exempelvis i form av saldoförfrågningar.

Mot denna bakgrund bedömer Revisorsinspektionen att A-son inte genomförde en tillräcklig granskning av kundfordringarna. Särskilt som posten var väsentlig och behäftad med en hög risk för fel saknade han därför grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisions-sed.

6 Granskning av närståendeförhållanden

Av revisionsdokumentationen avseende identifiering av närstående parter framgår bl.a. att det fanns avräkningskonton mot företagsledare samt mot dotterbolag. Det framgår också att bolaget som underentreprenör anlidade ett bolag som ägdes av Y:s fru och som därmed identifierades som ett närståendebolag.

Av dokumentationen framgår vidare att revisionsteamet noterade att det fanns en hel del projekt där det endast redovisades kostnader. Efter fråga till företagsledningen framkom att kostnaderna avsåg leverantörsfakturor från den närstående underentreprenören. Revisionsteamet efterfrågade skälen till varför det såg ut på det sättet. En av företagsledarna trodde att det av misstag kunde ha lagts upp två projekt på samma nummer och att kostnaderna hörde ihop med ett annat projekt. Bolaget hade anlitat ett närståendebolag för projektstyrning och administrativa uppgifter. Enligt en revisions-PM överlämnade revisionsteamet till bolaget och dess ledning att göra en intern utredning av transaktionerna med närståendebolaget.

A-son har uppgett följande.

Hans bedömning var att det fanns svagheter i bolagets interna kontroll, främst avseende projekten, men att Y och X hade utfört kontroller av närståendetransaktioner. Båda personerna var aktivt engagerade i bolagets löpande verksamhet och fungerade som företagsledare med olika geografiska marknadsområden. Båda hade även tillgång till bolagets affärssystem och projektredovisning. Det fanns förutsättningar för en god intern kontroll. I granskningen uppmärksammades omgående att det förekom närståendetransaktioner med underentreprenören, ett bolag som ägdes av Y:s fru. Revisionsteamet påtalade detta och fick förklaringar. Teamet ställde även frågor till företagsledarna om det förekom andra närståendetransaktioner men fick inte någon indikation på att så var fallet.

Revisionsteamet gick igenom de närståendetransaktioner som man hade noterat med både Y och X vid olika tillfällen. Enligt de svar som Y lämnade berodde närståendetransaktionerna på administrativ hjälp i hanteringen av omkostnader kopplade till projekt, men även på att det närstående bolaget användes för att man skulle kunna fortsätta att använda viss personal i samband med uppsägningar under våren 2017 i bolaget. Revisionsteamet hade samtal med X där man efterfrågade om dessa närståendetransaktioner var korrekta eller inte. De oklarheter som alltjämt kvarstod i dessa frågor vid revisionens avslutande avsåg huvudsakligen transaktioner som ägde rum under räkenskapsåret 2017. Revisionsteamet påpekade att frågan måste utredas ytterligare men att den inte påverkade frågan om ansvarsfrihet för räkenskapsåret 2016.

Vid de intervjuer som gjordes med företagsledarna och den uppföljning som gjordes på flera projekt framkom det att underentreprenören hade utfört tjänster i projekten där även bolaget fakturerat kunden. Detta indikerade att de kostnader som påförts projektet motsvarades av verkligt utförda tjänster. Revisionsteamet uppmärksammade dock företagsledarna på att man inte i samtliga fall kunde bedöma om det hade skett verkligt utförda tjänster eller om dessa hade genomförts på marknadsmässiga villkor. Bolaget uppmanades att utreda detta vidare och revisionsteamets intention var att följa upp utredningens resultat.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Av ISA 550 *Närståendeförhållanden* p. 2 framgår att närståendetransaktioner kan ge upphov till högre risker för väsentliga felaktigheter i de finansiella rapporterna än transaktioner

med fristående parter, bl.a. därför att de kanske inte genomförs till normala marknadsvillkor. I sådana fall är det angeläget att revisorn granskar vad transaktionerna innebär, hur de redovisas och formerna för eventuella avtals ingående. Revisorn måste därför räkna med att företagsledningens påstående om att en närståendetransaktion har genomförts till villkor som är likvärdiga med villkoren i en transaktion på affärsmässiga villkor kan vara väsentligt felaktigt. Det är även lättare att begå oegentligheter genom närstående bolag, vilket – enligt ISA 550 p. 5 och 7 – gör det särskilt viktigt att revisorn förhåller sig professionellt skeptisk när han eller hon utför revisionen.

I detta fall identifierade A-son närståendetransaktioner med ett bolag som drevs av den ena företagsledarens fru. Han har uppgett att det fanns förutsättningar för en god intern kontroll men även att det fanns svagheter i den interna kontrollen (se avsnitt 3). Det fanns därför anledning för honom att ägna närståendetransaktionerna särskild uppmärksamhet och att förhålla sig särskilt skeptisk till de uppgifter som han fick från företagsledningen. Det framgår emellertid inte av vare sig hans dokumentation eller av hans yttranden att han gjorde det slaget av ifrågasättanden som omständigheterna påkallade eller att han vid revisionen särskilt granskade eller på annat sätt skaffade sig tillräckliga revisionsbevis avseende de aktuella transaktionerna. Revisorsinspektionen konstaterar särskilt att han i yttrande till inspektionen har vidgått att det efter revisionen kvarstod oklarheter kring vissa transaktioner. Hans uppgift att dessa oklarheter gällde enbart transaktioner, hänförliga till räkenskapsåret 2017, får inte något stöd av dokumentationen.

Revisorsinspektionen drar mot denna bakgrund slutsatsen att A-son saknade grund för att kunna bedöma om de aktuella närståendetransaktionerna motsvarades av utförda tjänster och, om så var fallet, om tjänsterna var utförda på marknadsmässiga villkor. Genom att okritiskt godta uppgifterna från företagsledningen har A-son brutit i sin professionella skepticism. Han har härigenom åsidosatt god revisionssed.

7 Fortsatt drift

Av årsredovisningen framgår att bolagets checkräkningskredit, från år 2015 till år 2016, hade omklassificerats från en kortfristig skuld till en långfristig skuld. Om så inte hade skett, hade de kortfristiga skulderna för år 2016 överstigit omsättningstillgångarna. I revisionsdokumentationen under rubriken Fortsatt drift finns arbetspapper med handskrivna anteckningar, utdrag från resultat- och balansrapporter, en lista över pågående projekt per den 30 juni 2017, ett värdeutlåtande för en fastighet samt en ”fortsatt drift”-rapport. Av

dokumentationen framgår att det pågick diskussioner med bank kring hur man skulle lösa bolagets negativa likviditetssituation. Det kan dock inte av dokumentationen utläsas om A-son gjorde några överväganden kring hur omklassificeringen och den negativa likviditeten påverkade frågan om fortsatt drift.

I revisionsberättelsen lämnades en ”upplysning av särskild betydelse”. Av upplysningen framgår att bolaget hade en beviljad checkkredit på ca 9 mnkr och att 7 mnkr hade utnyttjats. Vidare anges i upplysningen att ”av avgörande betydelse för fortsatt drift är företagsledningens förmåga att bedriva verksamheten med lönsamhet samt borgenärernas medverkan till fortsatt finansiering av bolagets rörelse”.

Av dokumentationen går inte att utläsa om A-son fick in något särskilt underlag avseende bolagets bedömning av frågan om fortsatt drift. Det går inte heller att utläsa om det förhållandet att förvaltningsberättelsen saknade uppgifter om väsentliga osäkerhetsfaktorer föranledde någon diskussion mellan honom och företagsledningen. Det framgår inte heller hur han närmare gick till väga vid sin genomgång av förutsättningarna för fortsatt drift.

A-son har uppgett följande.

Under år 2017 uppkom frågan om risk för kapitalbrist. Den diskuterades fortlöpande med företagsledningen. Resultatutvecklingen år 2017 följdes löpande. Frågan var uppe till diskussion vid de möten med banken där han medverkade. Att det bedömdes föreligga övervärden i några av bolagets tillgångar var något som fanns med i bilden sedan relativt lång tid. Bolaget hade redan före den kris som uppkom år 2017 långtgående planer på att renodla verksamheten och sälja ut tillgångar som inte ingick i kärnverksamheten. I slutet av september år 2017 gjordes en analys av kapitalsituationen. Analysen grundades på bokföringen vid denna tidpunkt och på bedömda övervärden i aktier och fastigheter. Vidare upplyste han X och Y om att de måste kommentera hur de såg på bolagets förmåga att överleva framåt i tiden.

Hans bedömning var att det förelåg en väsentlig osäkerhetsfaktor vilket föranledde hans kommentar i revisionsberättelsen under rubriken Upplysning av särskild betydelse. Upplysningen följde inte strikt mallen enligt ISA 570, vilket var ett förbiseende från hans sida. Han anser dock att upplysningen ändå pekar på just den omständighet att det förelåg en osäkerhetsfaktor.

Bedömningen av frågan om fortsatt drift grundades i huvudsak på följande omständigheter. Han deltog i ett flertal möten med företagsledarna och banken under våren, sommaren och hösten 2017. Vid dessa möten diskuterades bolagets resultatutveckling och likviditet utifrån rapporter från bolagets redovisningskonsulter och han uttryckte sin oro för resultatutvecklingen. Rapporterna visade på bokförda förluster under sommaren 2017. Under våren och sommaren 2017 hade bolaget minskat personalen med ca 20 personer och dragit ner verksamheten i Luleå. Enligt företagsledningen skulle detta innebära lägre kostnader. Företagsledningen hade också redan under åren 2015 och 2016 beslutat att se över vilka tillgångar som skulle finnas i bolaget. De tillgångar som ansågs besitta övervärden var vissa fastigheter och aktier. Bolaget beställde en värdering av en av fastigheterna genom en extern fastighetsvärderare. Värderingen, som blev klar under sommaren 2017, indikerade att det fanns övervärden om ca 3–4 mnkr. Fastigheterna hade redan under år 2016 paketerats i separata dotterbolag och planen var att överlåta dessa till marknadsvärde till externa köpare eller ett separat holdingbolag som företagsledarna ägde. Detta var förankrat med banken och syftade till att stärka likviditeten i bolaget och göra det enklare att följa kärnverksamhetens utfall. Aktierna med ett övervärde skulle säljas till en extern köpare och inbringa ca 1–1,5 mnkr utöver bokfört värde. Försäljningen av aktierna utfördes under 2017/2018.

Det genomfördes regelbundna bankmöten under åren 2016 och 2017. Han hade även löpande kontakter med bolagets bankhandläggare under hösten 2017 och fick då goda indikationer på att banken inte hade för avsikt att återkalla krediter under förutsättning att bolaget följde den framtagna planen. Detta skulle innebära att bolaget kunde fortsätta verksamheten med en något lägre skuldbörda. Han fick dock ingen skriftlig bekräftelse på detta. Under sommaren/hösten 2017 uppstod dessutom intresse av att ta in en ny kapitalstark företagsledare i bolaget.

I nära anslutning till avgivandet av revisionsberättelsen hade han ett telefonsamtal med bankens handläggare. På grundval av de muntliga besked som han då fick gjorde han bedömningen att banken stod bakom fortsatt finansiering. Han ansåg att styrelsens antagande om fortsatt drift var styrkt genom detta besked och den handlingsplan som hade tagits fram. Därmed ansåg han även att klassificeringen av checkräkningskrediten som en långfristig skuld var korrekt.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

I 2 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554) anges ett antal grundläggande redovisningsprinciper. En av dessa är principen om fortsatt drift.

Enligt ISA 570 p. 6 ska revisorn hämta in tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att bedöma om det är riktigt av styrelsen att använda antagandet om fortsatt drift. Med grund i inhämtade revisionsbevis ska revisorn, enligt ISA 570 p. 18, komma fram till en slutsats om det finns någon väsentlig osäkerhetsfaktor som avser sådana händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten.⁵

Om revisorn anser att det är riktigt att använda antagandet om fortsatt drift, men bedömer att det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor som kan leda till betydande tvivel om den fortsatta driften, och detta beskrivs på ett tillräckligt tydligt sätt i årsredovisningen, ska revisorn enligt ISA 570 p. 22 upplysa om förhållandet i revisionsberättelsen under rubriken ”Väsentlig osäkerhetsfaktor avseende antagandet om fortsatt drift”.⁶

Om årsredovisningen inte, eller inte tillräckligt tydligt, beskriver att det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor som kan leda till betydande tvivel, ska revisorn enligt ISA 570 p. 23 uttala sig med reservation eller avvikande mening om årsredovisningen. Om det är ett uttalande med reservation eller med avvikande mening beror på om ledningen har lämnat upplysningar i årsredovisningen och i så fall hur fullständiga/tydliga dessa är.⁷

Bolaget redovisade förluster och hade nästan till fullo utnyttjat sin checkräkningskredit. Om checkräkningskrediten inte hade omklassificerats till en långfristig skuld, skulle krediten såsom kortfristig skuld ha överstigit bolagets omsättningstillgångar. Av avgörande betydelse för fortsatt drift var, enligt A-sons bedömning, företagsledningens förmåga att bedriva verksamheten med lönsamhet och borgenärernas medverkan till fortsatt finansiering av bolagets rörelse. Det är mot den bakgrunden tydligt att frågan om förutsättningarna för bolagets fortsatta drift utgjorde en kritisk fråga vid revisionen.

Enligt A-son fick han goda indikationer på att banken inte skulle dra tillbaka lånen under förutsättning att bolaget följde den plan som bolaget hade tagit fram. Det närmare innehållet i denna plan framstår emellertid som oklart; den plan som har presenterats för

⁵ Motsvarande bestämmelse fanns vid tiden för A-sons granskning i p. 17 samma ISA.

⁶ Vid tidpunkten för A-sons granskning skulle revisionsberättelsen innehålla ett stycke med en upplysning av särskild betydelse. Detta framgick av p. 19 samma ISA.

⁷ Motsvarande bestämmelse fanns vid tidpunkten för A-sons granskning i p. 20 samma ISA.

Revisorsinspektionen avser endast paketeringen av bolagets fastigheter i dotterbolag. Det saknas också uppgifter om när, och på vilka villkor, som banken faktiskt beviljade fortsatt kredit och vad som kunde motivera att checkräkningskrediten omklassificerades till en långfristig skuld.

Omständigheterna var därmed sådana att det kunde finnas betydande tvivel om bolagets förmåga att fortsätta sin verksamhet. Därmed förelåg också en brist i förvaltningsberättelsen, eftersom den inte upplyste om de osäkerheter som förelåg kring fortsatt drift.

A-son skulle under rådande omständigheter ha påtalat för styrelsen att ytterligare upplysningar kring bolagets finansiella situation måste tas in i årsredovisningen. Han skulle vidare, beroende på hur styrelsen valde att göra, ha agerat i enlighet med ISA 570 p. 22 eller 23. Genom att inte agera på detta sätt har han åsidosatt god revisions sed.

8 Uttalande från företagsledningen

I revisionsdokumentationen finns ett skriftligt uttalande från företagsledningen som har undertecknats av Y. Uttalandet följer en standardiserad mall och innehåller inga särskilda uttalanden på de områden där det förelåg mer komplexa revisionsfrågor. Av dokumentationen kan inte utläsas om A-son gjorde någon bedömning kring om tillförlitligheten i uttalandet var tillräcklig med beaktande av den kännedom som han hade om bristerna i bolagets projektredovisning. Vidare kan det av dokumentationen inte utläsas om han övervägde att ta in en underskrift även från X, som hade stort ansvar för bolagets finansiella information.

A-son har uppgett följande.

Diskussioner fördes under revisionens gång med båda företagsledarna, som var involverade och väl införstådda med vikten av projektredovisningen och de av honom påtalade bristerna. Y var hans primära kontaktperson i företagsledningen och det föll sig naturligt att begära att denne undertecknade uttalandet.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Av ISA 580 *Skriftliga uttalanden* p. 9 framgår att revisorn ska begära skriftliga uttalanden från den eller de i företagsledningen som har vederbörligt ansvar för de finansiella rapporterna och kunskap om de berörda förhållandena. Av p. 16 framgår att om revisorn

tvivlar på företagsledningens kompetens, hederlighet, etiska värderingar eller omsorg om företaget eller om dess engagemang för dessa frågor eller dess förmåga att se till att dessa värden upprätthålls, ska revisorn avgöra vilken effekt detta tvivel kan få på uttalandets tillförlitlighet som revisionsbevis i allmänhet. Av p. 18 framgår att en revisor som kommer fram till att det skriftliga uttalandet inte är tillförlitligt ska vidta lämpliga åtgärder, bl.a. avgöra den eventuella effekten på uttalandet i hans eller hennes rapport.

I detta fall hade A-son funnit betydande brister i projektredovisningen. De flesta bristerna var knutna till Y. Det fanns därför särskild anledning för A-son att överväga huruvida Y:s uttalande utgjorde ett tillräckligt tillförlitligt revisionsbevis som han kunde förlita sig på. En lämplig åtgärd hade i förevarande fall varit att inhämta en underskrift från båda företagsledarna i syfte att förvissa sig om att också X stod bakom de lämnade uppgifterna. Genom att underlåta att göra det har A-son åsidosatt god revisionssed.

9 Sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

Revisorsinspektionen har funnit flera brister i A-sons revisionsarbete i det aktuella uppdraget. Han har innehaft revisionsuppdraget i strid med bestämmelserna om byråjäv i aktiebolagslagen. Han har äventyrat sitt oberoende i uppdraget genom en transaktion med bolaget på osedvanliga villkor. Han har brustit i sin granskning av entreprenadintäkter och kundfordringar. Bristerna har varit sådana att han har saknat grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Han har inte heller granskat närståendetransaktioner i tillräcklig utsträckning. Han har underlåtit att påtala för företagsledningen att ytterligare upplysningar kring bolagets förmåga till fortsatt drift måste tas in i årsredovisningen. Slutligen har han godtagit ett skriftligt uttalande från företagsledningen, trots att detta med hänsyn till omständigheterna inte utgjorde ett tillförlitligt revisionsbevis.

A-son har i ovan nämnda avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor och ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Det som läggs 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. Han ska därför, med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883), ges en varning.

Ärendet har avgjorts av Revisorsinspektionen genom Tillsynsnämnden för revisorer. I beslutet har deltagit justitierådet Sten Andersson, ordförande, kammarrättslagmannen

Christina Eng, vice ordförande, enhetschefen Tomas Algotsson, auktoriserade revisorn Maria Danckler, advokaten Helena Dandenell, auktoriserade revisorn Magnus Fredmer, redovisningsexperten Claes Norberg, rådgivaren Charlotte Sandart och lektorn Jessica Östberg. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt avdelningsdirektören Claudia David Toronjo och revisionsdirektören Henrik Jonsson som har föredragit ärendet, varit närvarande.

Sten Andersson

Henrik Jonsson

Hur man överklagar, se bilaga.