



Tillsynsärende - auktoriserade revisorn A-son

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

1 Inledning

Revisorsinspektionen har tagit emot information om A-sons uppdrag som revisor i två aktiebolag. Bolagen, som ingår i samma koncern, kallas i det följande metallbolaget och återvinningsbolaget. Informationen har föranlett inspektionen att öppna detta tillsynsärende.

Båda bolagen bedriver verksamhet inom återvinningsbranschen, transport samt handel med skrot och metaller. Revisorsinspektionens utredning har behandlat revisionerna av räkenskapsåren 2020 och 2021.

2 Utredningen i ärendet

A-son har i revisionsberättelserna, för båda bolagen och båda räkenskapsåren, varken till- eller avstyrkt fastställande av resultat- och balansräkningarna.

2.1 Metallbolaget 2020

I revisionsberättelsen för metallbolaget avseende räkenskapsåret 2020 har A-son angett att han på grund av bristande intern kontroll och bristande lagerrutiner hos bolagen inte

har kunnat erhålla tillräckliga revisionsbevis för att uttala sig om varulagret vid räkenskapsårets utgång samt att han, som en konsekvens av detta, inte heller med betryggande säkerhet har kunnat verifiera att kostnadsredovisningen för råvaror och förnödenheter skett med rätt belopp. Vidare har han angett att han har observerat brister i s.k. armlängds avstånd mellan koncernbolag, och att detta har fått till följd att det inte med betryggande säkerhet har kunnat verifieras att koncernintern intäcks- och kostnadsredovisning skett med rätt belopp för året.

2.2 Metallbolaget 2021

I revisionsberättelsen för metallbolaget för räkenskapsåret 2021 har A-son angett att han på grund av bristande intern kontroll och bristande faktureringsrutiner inte har kunnat erhålla tillräckliga revisionsbevis för att uttala sig om intäkternas fullständighet. Han har också angett att han har observerat brister i s.k. armlängds avstånd mellan koncernbolag och att detta fått till följd att det inte med betryggande säkerhet har kunnat verifieras att koncernintern intäcks- och kostnadsredovisning skett med rätt belopp under året.

2.3 Återvinningsbolaget 2020

I revisionsberättelsen för återvinningsbolaget räkenskapsåret 2020 har A-son angett att han observerat brister i armlängds avstånd mellan koncernbolag, med följd att det inte med betryggande säkerhet har kunnat verifieras att intäkter redovisats med rätt koncernintern prissättning.

2.4 Återvinningsbolaget 2021

I revisionsberättelsen för återvinningsbolaget avseende räkenskapsåret 2021 har A-son angett att han observerat brister i armlängds avstånd mellan koncernbolag, med följd att det inte med betryggande säkerhet har kunnat verifieras att intäkter redovisats med rätt koncernintern prissättning. Han har vidare angett att han inte med betryggande säkerhet har kunnat bedöma om en fordran om 6 mnkr¹ på ett konkursbo kunde komma att regleras.

¹ A-son tillämpade vid revisionen ett övergripande väsentlighetstal om 650 tkr.

2.5 Revisorns uppgifter

A-son har uppgett följande.

Armlängds avstånd – intäkts- och kostnadsredovisningen

Vid hans granskning framkom att bolagsgruppens interna styrning och kontroll var så behäftad med brister och osäkerhetsmoment att det mot bakgrund av bolagens verksamhet och omfattning inte var möjligt att tillstyrka intäktsredovisningen. Normalt vid en revisionsprocess är utgångspunkten att säkerställa revisionsbevis som styrker räkenskapspåståenden, men i ett fall som detta blir det i praktiken något omvänt, och i stället ett sökande efter revisionsbevis som motbevisar räkenskapspåstående och möjliggör att avstyrka.

Det var svårt att få en säker bild av vad som hade internfakturerats samt hur prissättningen för detta hade skett. Dokumentation kring prissättning och faktureringsunderlag var så svag att det inte var möjligt att på detta sätt säkerställa att posten innehöll fel av sådan storlek att det var motiverat att avstyrka.

När han genom substansgranskning inte kunde säkerställa att intäktsredovisningen var behäftad med väsentliga fel, återstod frågan om han genom analytisk granskning kunde dra slutsatsen att intäktsredovisningen var felaktig. Att verksamheten går med underskott är en komprometterande faktor men det kunde enligt hans bedömning inte självständigt utgöra grund för avstyrkande.

Enligt hans mening gjorde han allt som stod i hans makt för att inhämta revisionsbevis och lösa frågan såsom det beskrivs i International Standard on Auditing (ISA) 500 *Revisionsbevis* p 11. Han försökte, upprepat och utifrån olika synvinklar och på det sätt som beskrivs i ISA 330, *Revisorns hantering av bedömda risker* p. 27, att inhämta ytterligare revisionsbevis. Eftersom det kvarstod osäkerhet om huruvida intäktsredovisningen var rätt prissatt och gav en rättvisande bild även efter dessa insatser, ansåg han att det varken gick att till- eller avstyrka räkningarna.

Fordran på konkursbo

Vad gäller återvinningsbolagets fordran på konkursboet (jfr ovan avsnitt 2.4) hade han vid ett antal tillfällen efter konkursbeslutet varit i kontakt med konkursförvaltaren som historiskt hade lämnat indikationer på förväntad nivå av utdelning. Bolaget hade kontinuerligt anpassat sin redovisning efter denna prognos. Med tiden hade emellertid konkursförvaltaren blivit mer och mer förtegen. Eftersom det var känt att det hade förekommit kontinuerliga viten och en del rättsprocesser som kunde påverka företagets förmögenhet, var det inte möjligt att bilda sig en uppfattning om storleksordningen på utdelningen i konkursen. Det var ju bara konkursförvaltaren som hade en rimlig insyn i detta, så när han inte fick någon indikation från denne var det oerhört svårt att hitta revisionsbevis för att på annat sätt kunna säkerställa eller avfärda posten.

3 Bedömning och val av disciplinär åtgärd

Revisionsberättelsen för ett aktiebolag ska enligt 9 kap. 32 § aktiebolagslagen (2005:551) innehålla ett uttalande om huruvida årsstämman bör fastställa balansräkningen och resultaträkningen. Av förarbetena till 1975 års aktiebolagslag, som fortfarande kan tjäna till viss ledning vid tillämpning av den nu gällande bestämmelsen, framgår att en revisor undantagsvis kan underlåta att till- eller avstyrka fastställande av en granskad räkning och i stället påpeka att företagsledningens förslag rörande räkning i visst avseende kan ge anledning till tvekan.² Revisorsinspektionen har tidigare uttalat att möjligheten att varken till- eller avstyrka fastställandet av balansräkningen bör användas med försiktighet.³ Det bör då vara fråga om undantagssituationer när revisorn trots en ingående granskning inte har haft möjlighet att bedöma riktigheten av balans- och resultaträkningarna.

Enligt ISA 500 p. 6 ska revisorn utforma och utföra granskningsåtgärder som är lämpliga med hänsyn till omständigheterna i syfte att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis. I ISA 330 p. 21 anges att när en revisor har fastställt att en väsentlig risk för felaktigheter föreligger, så ska han eller hon utföra substansgranskning med särskild inriktning på den risken. Om revisorn inte erhåller tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för ett väsentligt räkenskapspåstående, ska det, enligt p. 27, göras ytterligare försök att inhämta sådana bevis.

² Se prop. 1975:103 s. 433

³ Se t.ex. Revisorsinspektionens beslut den 10 november 2016 i ärende 2016-93.

Enligt FAR:s rekommendation i revisionsfrågor RevR 705 *Modifierade uttalanden, upplysningar och anmärkningar i revisionsberättelsen* p. 43 ska revisorn, om han eller hon inte kan inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för resultat- eller balansräkningen, varken av- eller tillstyrka fastställandet av denna. Beträffande problematiken där revisorn inte kan inhämta de revisionsbevis som krävs hänvisas i p. 38 till ISA 705 *Modifierat uttalande i rapport från oberoende revisorer* p. 6b och A8–A12 för mer information.

I ISA 705 p. A8–A12 konstateras att revisorns bristande möjlighet att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis kan ha sin grund i (a) omständigheter utanför företagets kontroll (exempelvis att företagets räkenskapsmaterial har förstörts eller har beslagtagits av myndigheter), (b) omständigheter som rör karaktären på eller tidpunkten för revisorns arbete (exempelvis att revisorn valdes vid en sådan tidpunkt att han eller hon inte kunde närvara vid lagerinventeringen) eller (c) begränsningar som företagsledningen har infört (exempelvis om företagsledningen hindrar revisorn från att begära en extern bekräftelse).

Av utredningen framgår att A-son vid sin revision bedömde att det förelåg en förhöjd risk för felaktigheter på grund av oegentligheter. Det framgår också att han efter genomförd granskning ansåg att han inte hade tillräckliga revisionsbevis för att tillstyrka väsentliga räkenskapspåståenden.

Enligt Revisorsinspektionens mening var det under de omständigheter som A-son har uppgett som grund för sina uttalanden inte fråga om någon sådan undantagssituation då en revisor kan avstå från att ta ställning till om bolagens balans- och resultaträkningar bör fastställas. Genom att ändå avstå från att uttala sig om huruvida balans- och resultaträkningarna borde fastställas har A-son åsidosatt god revisionssed.

Det som ligger A-son till last är allvarligt. 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 f.d. justitierådet Sten Andersson, ordförande, kammarrättslagmannen Christina Eng, vice ordförande, enhetschefen Tomas Algotsson, auktoriserade revisorn Maria Danckler, rådgivaren Sophie Degenne, auktoriserade revisorn Magnus Fredmer, redovisningsexperten Claes Norberg, advokaten Emma Norburg och docenten Jessica

Östberg. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt avdelningsdirektören Jessica Otterstål och revisionsdirektören Patrik Israelsson, som har föredragit ärendet, varit närvarande.

Sten Andersson

Patrik Israelsson

Hur man överklagar, se bilaga.