

D 14

1 Inledning

Sedan Revisorsnämnden (RN) tagit del av uppgifter i bl.a. media rörande ett aktiebolag, här benämnt elbolaget eller bolaget, beslutade myndigheten att ställa vissa frågor till auktoriserade revisorn A-son angående hennes revision av bolaget. Frågorna avsåg hennes revision av räkenskapsåren 2009 och 2010, under vilka A-son varit vald revisor i bolaget. Med anledning av vad som därvid framkom har RN öppnat detta disciplinärende. A-son har i disciplinärendet yttrat sig över en av RN upprättad promemoria.

A-son valdes till revisor i elbolaget vid en extra bolagsstämma den 12 december 2003. Hon avsåg sig uppdraget genom anmälningar till styrelsen och Bolagsverket den 6 december 2011. De revisionsberättelser som hon avgav för räkenskapsåren 2009 och 2010 avvek inte från standardutformningen.

A-son har personligen företrätt inför RN:s tillsynsnämnd den 14 februari 2014 och har då redogjort för sin syn på de i ärendet aktuella frågorna.

2 De frågor som varit föremål för RN:s bedömning samt beslutets disposition

RN har fokuserat sin utredning på ett antal delområden. Dessa är:

- A-sons granskning av prissäkringar av kontrakt till fast pris,
- hennes granskning av upplupna intäkter,
- hennes ställningstaganden till frågan om fortsatt drift, och
- hennes ställningstaganden till bolagets hantering av skatter och avgifter.

De bedömningar och slutsatser som RN kommer fram till avser A-sons revisioner avseende räkenskapsåren 2009 och 2010.

Beslutet har disponerats enligt följande.

I avsnitt 3 finns en allmän beskrivning av den svenska elmarknaden, elbolaget, dess verksamhet och den koncern som elbolaget ingick i. I avsnitt 4 redovisas RN:s syn på frågan om i vilken grad en revisor kan lita på information från revisionsklienten och dess ledning och i avsnitt 5 redogörs för A-sons övergripande planering av revisionsuppdraget. Avsnitt 6 behandlar hennes granskning av prissäkringar och avsnitt 7 hennes granskning av posten Upplupna intäkter. I avsnitt 8 behandlas hennes ställningstagande till frågan om bolagets förutsättningar för fortsatt drift och i avsnitt 9 hennes ställningstagande till bolagets hantering av skatter och avgifter. RN:s sammanfattande bedömning samt val av disciplinär åtgärd redovisas i avsnitt 10.

3 Den svenska elmarknaden samt elbolagets organisation och verksamhet

3.1 Den svenska elmarknadens struktur

Den svenska elmarknaden kan delas upp i två delar, dels en reglerad del som omfattar den verksamhet som bedrivs av elnätsföretagen (nätverksamhet), dels en konkurrensutsatt del som omfattar produktion av och handel med el (elproduktion och elhandelsverksamhet).

Elnätsföretagen ansvarar för att den elenergi som alstras i produktionsanläggningar runt om i Sverige transporteras till slutförbrukarna (elkonsumenterna). Detta sker via stamnät, regionnät och lokalnät. Stamnätet ägs och förvaltas av staten genom det statliga affärsverket Svenska Kraftnät, medan regionnät och lokalnät direkt eller indirekt ägs av främst de stora svenska elproduktionsbolagen och av olika kommuner.

Elhandelsföretagen är de aktörer på elmarknaden som handlar med el, dvs. köper in el och sedan säljer den vidare till elkonsumenterna. Elhandelsföretag kan också bedriva egen elproduktion och agera som både producent och leverantör. Ett elnätsföretag kan också handla i el.

3.2 Elbolagets organisation

Det i ärendet aktuella elbolaget ingick i en norsk koncern. Det norska moderbolaget, TKAS, etablerade sig i Sverige år 2000 genom elbolaget.

Koncernens omsättning uppgick år 2010 till 3,3 miljarder norska kronor, av vilken kraftförsäljning utgjorde 2,5 miljarder. I TKAS' årsredovisning för räkenskapsåret 2010 anges att elbolaget stod för mer än 50 procent av koncernens samlade omsättning. Det anges vidare att den norska delen av koncernen ansvarade för all energiomsättning inom koncernen och därmed för inköp av fysisk kraft, finansiell krafthandel, riskstyrning och förvaltning av interna och externa kraftportföljer.

I det följande benämns de norska bolag som ingick i koncernen gemensamt TKAS.

3.3 Elbolagets verksamhet

Elbolaget var ett elhandelsföretag utan produktionskapacitet och utan elnät. Verksamheten gick ut på att teckna avtal med slutkunder om leverans av el som bolaget köpte på Nord Pool genom att TKAS lade order på Nord Pool avseende elbolagets behov av el.

De avtal som slöts med elkonsumenter kunde (något förenklat) vara antingen till fast eller till rörligt pris. Avtal till fast pris innebar typiskt sett en exponering för bolaget, eftersom köp via Nord Pool gjordes till dagspris, som kunde vara högre än det med elkonsumenten kontrakterade priset. Elbolaget hade tecknat ett avtal med TKAS med bl.a. innebörden att de fastprisavtal som bolaget tecknade med elkonsumenter skulle anmälas till TKAS som skulle säkra en rätt för elbolaget att köpa el till ett fast pris för samma period. TKAS säkrade i sin tur elpriset på terminsmarknaden. Elbolaget skulle därigenom inte ha någon risk oavsett hur dagspriset utvecklade sig.

Bolagets kunder, dvs. elkonsumenterna, utgjordes till cirka 70 procent av kommuner. Resterande kunder var företag och privatpersoner. Bolaget visade under åren 2003 till 2010 vinster, dvs. enligt redovisningen översteg intäkterna för levererad el summan av inköpspriset för denna el, indirekta kostnader och finansieringskostnader.

Bolagets kassaflöde påverkades av att inköpt el betalades i det närmaste omedelbart, medan inflödet i kassa kom först när faktura till elkonsumēt hade ställts ut och betalning hade erhållits. Privat- och företagskunder fakturerades månadsvis medan kommuner fakturerades med tidsintervall på upp till tre månader.

Den mängd el för vilken en kund skulle faktureras mättes av det nätföretag till vilket elkonsumēt var knuten. Elbolaget var alltså beroende av information från respektive nätföretag.

Mängden inköpt el kunde utläsas dels av information från Svenska Kraftnät (i den s.k. Kraftbalansen), dels av information från TKAS (den s.k. Engros-rapporten). Den del av levererad el som inte hade fakturerats, redovisade bolaget som upplupen intäkt. Denna upplupna intäkt ökade väsentligt under årens lopp och uppgick den 31 december 2010 till 1,6 mdkr vilket motsvarade drygt 60 procent av balansomslutningen. För att finansiera denna ökning hade bolaget bl.a. tagit upp lån som garanterades av TKAS.

I elbolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2011 har justerade uppgifter för räkenskapsåret 2010 tagits in som jämförelsetal. I jämförelsetalen angavs bolagets egna kapital till ett belopp som var 1,9 mdkr lägre än det som hade angetts i den av A-son reviderade årsredovisningen för år 2010 och omsättningstillgångar till ett belopp som var 1,5 mdkr lägre. Omsättningen var 644 mnkr lägre och nettoresultatet var 889 mnkr lägre än i årsredovisningen för år 2010. Detta ledde till att bolaget i de jämförelsetal som avser räkenskapsåret 2010 och som ingår i årsredovisningen för år 2011 hade ett negativt eget kapital.

I material som TKAS har sänt in till RN görs gällande att det hade förekommit oegentligheter i elbolaget. Skälet till de förluster som elbolaget redovisade i jämförelsetalen avseende år 2010 i årsredovisningen för 2011 var att bolaget dels hade ingått avtal med elkonsumenter till för låga priser, dels inte hade säkrat sina inköpspriser. Det senare innebar att inköpspriset för den el som bolaget hade sålt till fast pris till elkonsumēt kunde vara avsevärt högre än försäljningspriset. I materialet görs också gällande att de förluster som hade uppkommit i bolaget på ett oegentligt sätt inte hade redovisats över resultatet utan i stället hade redovisats som upplupna intäkter. Upplupna intäkter i årsredovisningen för år 2010 skulle därigenom, enligt TKAS, innehålla fiktiva poster till ett belopp om cirka 1,5 mdkr.

4 Allmänt om revisionsbevis från revisionsklienten och dess ledning

Som framgår nedan byggde A-sons revision i hög utsträckning på information som hon hade inhämtat från bolaget och dess ledning. Hon har motiverat denna ansats med en hänvisning till RS 240 *Oegentligheter och fel* punkterna 11 och 13 som bl.a. säger att, om det inte finns några indikationer på oegentligheter, revisorn har rätt att godta uttalanden som sanningsenliga och bokföringsposter och handlingar som äkta.

RN vill med anledning därav framhålla följande vad gäller en revisors rätt att förlita sig på information från en revisionsklient och dess ledning.

RS 240 punkten 11 hänvisar till de inneboende begränsningarna i en revision. Där anges bl.a. att den omständigheten att det i ett senare skede upptäcks väsentliga felaktiga uppgifter i årsredovisningen, som beror på oegentligheter och fel under den period som revisionsberättelsen omfattar, inte i sig behöver betyda att revisorn inte har hållit sig till grundläggande principer och viktiga tillvägagångssätt, när han eller hon har genomfört revisionen. Huruvida revisorn har hållit sig till dessa principer och tillvägagångssätt avgörs av hur väl avpassade de valda granskningsåtgärderna har varit och om revisionsberättelsen har varit lämpligt utformad med hänsyn till det resultat som granskningen har gett.¹

I RS 240 punkten 13 sägs att, om inte revisionen ger bevis för motsatsen, revisorn har rätt att godta uttalanden som sanningsenliga och bokföringsposter och handlingar som äkta. Emellertid framhålls i samma punkt, med hänvisning till RS 200 *Mål och allmänna principer för en revision*, att revisorn ska planera och utföra revisionen med en professionellt skeptisk inställning och vara medveten om att han eller hon kan träffa på förhållanden eller händelser som kan tyda på att oegentligheter eller fel kan förekomma.

Enligt RS 500 *Revisionsbevis* punkten 2 ska revisorn skaffa sig tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att kunna dra betryggande slutsatser att basera sina uttalanden i revisionsberättelsen på.²

I RS 580 *Uttalanden från företagsledningen* punkten 2 sägs att revisorn ska inhämta ändamålsenliga uttalanden från företagsledningen.³ Enligt samma RS 580 punkten 7 kan dock sådana uttalanden inte ersätta andra revisionsbevis som revisorn rimligen kan förvänta sig finns tillgängliga.⁴

En revisor måste således inta en skeptisk inställning till all erhållen information och ställa sig frågan om den erhållna informationen är korrekt. På de områden där det finns risk för väsentliga fel, ökar vikten av att stämma av erhållen information mot bekräftande revisionsbevis. Att på områden, där det finns risk för väsentliga fel, uteslutande lita på uppgifter från företagsledningen när det finns möjlighet att införskaffa verifierande revisionsbevis, är inte godtagbart.

Bedömningarna i det följande har gjorts med beaktande av det ovan sagda.

¹ Fram till och med räkenskapsåret 2010 gällde Revisionsstandard i Sverige (RS). 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 240 finns i ISA 240 *Revisorns ansvar avseende oegentligheter i en revision av finansiella rapporter*.

² Motsvarande krav finns i ISA 500 *Revisionsbevis* punkten 6.

³ Motsvarande krav finns i ISA 580 *Skriftliga uttalanden* punkten 9.

⁴ Motsvarande text finns i ISA 580 punkten 4.

5 A-sons övergripande revisionsplanering

Av A-sons dokumentation framgår att revisionsteamet vid planeringen av revisionen för räkenskapsåret 2009 noterade att bolagets inneboende risk främst avsåg värdering och prissättning av de upplupna intäkterna.⁵ Enligt dokumentationen bedömde revisionsteamet att det inte fanns några väsentliga områden med hög inneboende risk. Bolaget hade vuxit kraftigt sedan starten år 1999 vilket hade lett till resursbrist och inneburit att bolaget inte i tillräcklig omfattning hade hunnit utforma tillfredsställande rutiner. Rutinerna förbättrades kontinuerligt men fortfarande fanns, enligt A-sons anteckningar, en relativt hög risk för att fel inte upptäcktes av bolaget. Granskningen skulle därför i högre grad bygga på substansgranskning av de områden som hade identifierats som särskilt riskfyllda.

I dokumentationen avseende planeringen av revisionen för räkenskapsåret 2010 anges bl.a. att verifiering av rutiner och kontroller skulle utföras genom s.k. walk-through⁶ och att bolagets interna kontroll inte hade bedömts tillräcklig för att en ansats med test av kontroller skulle vara effektiv. Granskningen skulle därför fokusera på att identifiera och förstå bolagets interna kontroll och därefter på att uppnå en acceptabel revisionsrisk genom substansgranskningsåtgärder. Åtgärderna skulle inriktas på de områden och poster med hög väsentlighet som hade bedömts ha hög inneboende risk. Fokus skulle därför läggas på granskningen av avklipp och fullständighet i intäkter från elverksamheten samt på värderingen av kundfordringar och upplupna intäkter.

6 Granskningen av prissäkringar av kontrakt till fast pris

6.1 Bakgrund

Som ovan har framgått slöt elbolaget avtal med vissa kunder om leverans av el till fast pris för avtalsperioden. Denna typ av avtal kan leda till förluster om det avtalade priset inte täcker inköpskostnaden för summan av el och övriga oundvikliga kostnader. Så kan bli fallet om prisnivån för inköpt el ökar under kontraktperioden och kostnaden för den inköpta elen då inte täcks av försäljningspriset. För att skydda sig mot denna risk kan ett elhandelsföretag säkra prisnivån för inköpt el. Om det saknas sådana säkringar, kan företaget behöva göra avsättningar för förlustkontrakt.

I bl.a. årsredovisningen för räkenskapsåret 2009, not 3, anges att elbolaget säkrade elpriserna hos Nord Pool avseende den beräknade elförbrukningen för samtliga kunder som hade valt fast pris. I avtal mellan bolaget och TKAS anges att elbolaget, för att prissäkring med TKAS skulle kunna utföras, löpande skulle rapportera såld volym och pris till TKAS. Elbolaget förutsattes härigenom beställa prissäkring från TKAS, som på marknaden skulle säkra exponeringen i eget namn.⁷

⁵ Definition av begreppet Inneboende risk finns i RS 400 *Riskbedömning och intern kontroll* samt i ISA 200, *Övergripande mål samt utförande av revision enligt ISA*.

⁶ En walk-through innebär bl.a. att revisorn följer några transaktioner genom ett redovisningssystem (se ordlista till RS och ISA).

⁷ RN har utgått från det senast daterade avtal som finns i den dokumentation som myndigheten har tagit del av. Detta avtal är daterat den 21 juni 2007.

I en bilaga till avtalet anges att TKAS hade i uppdrag att som handelsrepresentant sköta den fysiska krafthandeln med el på Nord Pool. Nord Pool fakturerade dagligen elbolaget för den fysiska elhandeln till rörligt pris. Härutöver debiterade eller krediterade TKAS två gånger per månad elbolaget för det löpande resultatet av gjorda prissäkringar genom s.k. prisjusteringsfakturor.

6.2 A-sons dokumentation

I A-sons *grundakt* finns kopior av tre tidigare avtal mellan elbolaget och TKAS beträffande säkringar. Avtalen hade inhämtats år 2005 i samband med en s.k. walk-through som då gjordes.

Varken för räkenskapsåret 2009 eller 2010 framgår det av planeringsdokumentationen om A-son hade identifierat några kontrollaktiviteter i bolaget, som var ägnade att säkerställa att prissäkringsrutinen fungerade som avsett. Inte heller framgår det om hon hos bolaget hade efterfrågat sammanställningar av gällande fastprisavtal med kunder eller om hon hade inhämtat någon extern bekräftelse från TKAS av de prissäkringar som gällde per respektive balansdag.

I dokumentationen för *räkenskapsåret 2009* finns inga anteckningar om att A-son planerade eller genomförde någon granskning av att prissäkringar hade skett eller om hon ansåg att denna fråga var förenad med någon risk för väsentliga fel. Det finns inte heller några hänvisningar till att kontroller av prissäkringar hade skett tidigare år.

I dokumentationen för *räkenskapsåret 2010* finns ett dokument, rubricerat *Löpande granskningsåtgärder*, på vilket har antecknats att granskning skulle ske av prissäkringsrutin mot TKAS. Enligt revisionsplanen, som färdigställdes efter att den löpande granskningen hade genomförts, hade verifiering av rutiner och kontroller skett genom walk-through.

Enligt en av elbolaget upprättad rutinbeskrivning för tecknande av avtal skulle beställning till krafthandeln, med information om erhållet pris och volym, göras när kunden hade accepterat avtalet. Vidare skulle TKAS skicka en säkringsbekräftelse till elbolaget med den slutliga uppgörelsen. I revisionsteamets anteckningar på rutinbeskrivningen anges som felkällor att uppgifterna i kraftbeställningen inte stämmer med avtalet, att något avtal glöms bort, att ändringar sker av den ursprungliga överenskommelsen med kunden utan att uppgifterna uppdateras eller att fakturering inte sker enligt avtal. A-son fick också ett dokument från elbolaget benämnt *Rutiner och regler för kundadministration* och en overhead-bild rubricerad *Flödesschema för prissäkring*.

En av elbolaget för år 2010 framtagna lista med rubriken *Nya elkunder* innehåller en uppräkningslista av 19 avtal. Hur elbolaget hade tagit fram listan framgår inte. Av arbetspapperen kan utläsas att revisionsteamet från denna lista gjorde ett urval av tre avtal, samtliga slutna år 2009, varav två var fastprisavtal, för vidare granskning genom walk-through.

Ett arbetspapper, benämnt *Verifiering/Walk through intäkter*, visar vilken granskning som utfördes av de tre avtalen. Vad beträffar prissäkring har revisionsteamet antecknat

att det tog del av två bekräftelser för säkring och kontrollerade att volymen för båda kunderna med fastprisavtal stämde med kundavtalen.

Av dokumentationen framgår inte om A-son i övrigt granskade att de fastprisavtal som hade ingåtts av bolaget också hade prissäkrats genom TKAS och att elbolaget hade erhållit säkringsbekräftelser.

6.3 A-sons uppgifter till RN

6.3.1 Överväganden gemensamma för båda räkenskapsåren

A-son har anfört följande.

Hon bedömde att prissäkringsfrågan var ett väsentligt granskningsområde.

Koncernens policy var att samtliga fastpriskontrakt skulle prissäkras hos Nord Pool. Hanteringen av detta skedde genom TKAS.⁸ Detta framgår av ett avtal mellan TKAS och elbolaget, daterat i juni 2007. Det innebär att elbolaget inte självt ingick några terminskontrakt och inte heller tog någon prisrisk. Hon bedömde att bolaget inte bedrev någon handel med terminskontrakt.

Koncernens riskpolicy diskuterades på flera av elbolagets styrelsemöten vid vilka hon närvarade. Även enligt den information som hon fick från styrelsen skulle samtliga pris- och valutarisker ligga inom den norska delen av koncernen, med den följden att elbolaget skulle vara fritt från dessa typer av risker. Informationen stämde väl överens med hennes tolkning av avtalet med TKAS. Det kan tilläggas att styrelsens ordförande även var ordförande i det norska bolag som hanterade säkringarna. Någon ytterligare bedömning av avtalet gjordes inte inom ramen för hennes revision.

Inför varje revision träffade hon TKAS' revisor och diskuterade riskbedömningen och planeringen av revisionen. En revisor verksam inom samma nätverk som TKAS' revisor gick igenom revisionen genom att ställa frågor till henne och ta del av hennes revisionsdokumentation. Enligt vad hon erfarit rapporterade TKAS' revisor till TKAS att hennes revision hade genomförts enligt god revisionsssed.

Under räkenskapsåret 2004 dokumenterades rutinen för kraftinköp och därmed även hur prissäkringsrutinen fungerade. I samband med detta gjordes en walk-through där rutinen följdes från avtal med kund till erhållen säkringsbekräftelse från TKAS. En uppföljning och en ny walk-through gjordes i samband med revisionen av räkenskapsåret 2005. Genom de stickprov som gjordes fick hon revisionsbevis avseende prissäkringen från TKAS. Dessa revisionsbevis låg till grund för hennes bedömning att prisrisken var överförd till TKAS. Inte heller i sina samtal med kundansvariga, företagsledningen och moderbolagets revisorer fick hon någon indikation på att det fanns brister i denna rutin. Hon hade därmed inte anledning att misstänka att säkring inte skulle ha skett enligt koncernpolicyn. Med anledning av att prisrisken genom rutinen hade överförts till TKAS bedömde hon att det inte fanns någon kvarstående risk för väsentliga fel i

⁸ A-son hänvisar här till ett specifikt bolag inom den norska delen av koncernen. Som ovan nämnts används i detta beslut beteckningen TKAS för samtliga bolag inom den norska delen av koncernen.

årsredovisningen. Den kontroll som hade utövats inom TKAS kan dessutom anses ha kompletterat den interna kontrollen i elbolaget.

Vid sin granskning var revisionsteamet, genom de prisjusteringsfakturer (debiteringar eller krediteringar) som TKAS skickade till elbolaget vid flera tillfällen varje månad, informerat om de förbrukningsvolymerna som vid varje tidpunkt hade varit prissäkrade genom TKAS. Denna kunskap föranledde inte några ytterligare granskningsåtgärder, eftersom hon ansåg att den granskning som faktiskt hade genomförts hade resulterat i ett revisionsbevis som visade att prissäkringen fungerade som avsett.

Vidare framgår av elbolagets rutiner och regler för kundadministration att kunddata i bolagets faktureringsystem skulle stämmas av med TKAS varje kvartal. Revisions-teamet var medvetet om att denna avstämningsrutin existerade och fick vid revisionen inte någon indikation på att det skulle finnas brister i rutinen. Varken den verkställande direktören eller styrelsen hade framfört något ifrågasättande av den interna rutinen.

Mot bakgrund av att granskningen inte visade på några väsentliga avvikelser utfördes inte någon utökad granskning av bolagets säkring av elpriser i samband med bokslutrevisionerna.

6.3.2 Särskilda överväganden räkenskapsåret 2009

A-son har anfört följande.

Hennes bedömning utifrån erfarenheter från tidigare års revisioner, tidigare genomförda rutingenomgångar och avtalet med TKAS, som elbolagets styrelse enligt hennes uppfattning var väl informerat om, var att elbolagets strategi och rutin för prissäkring av fastprisavtal medförde att den kvarstående risken för väsentliga fel i bolagets årsredovisningar på grund av prisrisker var låg. Mot bakgrund härav bedömde hon att inga särskilda granskningsåtgärder var nödvändiga i denna del vid revisionen av år 2009.

6.3.3 Särskilda överväganden räkenskapsåret 2010

A-son har anfört följande.

Vid 2010 års revision bedömde hon att hennes genomgång av säkringsrutinen behövde uppdateras för att säkerställa att den alltså fungerade på avsett sätt. Inga särskilda nya omständigheter hade framkommit sedan den förra genomgången för år 2005 men revisionsteamet bedömde sammantaget att det var dags att förnya verifieringen av rutinen genom en ny walk-through. Revisionsteamet granskade några fastprisavtal och fick därigenom revisionsbevis för att avtalen hade prissäkrats via TKAS. Det faktum att det vidtogs granskningsåtgärder avseende rutinen för prissäkring är ett bevis på att hon i detta läge i revisionsprocessen bedömde denna som en risk. Efter genomförd rutingranskning fick hon än en gång uppfattningen att rutinen fungerade tillfredsställande, varför hon som framgått ovan även detta år bedömde att den kvarstående risken för väsentliga fel i bolagets årsredovisning på grund av prisrisker var låg. Enligt hennes uppfattning utgjorde åtgärden inte substansgranskning utan ska bedömas som internkontrollgranskning.

Vad beträffar urvalet av de granskade transaktionerna efterfrågade revisionsteamet en lista på de 20 största eller större nya elkunder som tillkommit under år 2010. Listan som erhöles omfattade 19 kunder. Någon kontroll av att listan innehöll just de största kunderna genomfördes inte. Däremot ansåg revisionsteamet att urvalet var "tillräckligt för syftet med granskningen", varför någon ytterligare kontroll av listan inte ansågs nödvändig. Från listan tog revisionsteamet stickprov på tre avtal. Samtliga tre avtal hade tecknats under år 2009 men avtalsperioden avsåg år 2010 och framåt.

6.4 RN:s bedömning

När elbolaget slöt ett avtal om leverans av el till fast pris tog bolaget på sig en risk att inte kunna köpa in motsvarande mängd el till lägre pris. Om prisnivån gick upp så att elbolaget fick en negativ marginal på den levererade elen, skulle avtalet bli ett förlustkontrakt. Om prissäkring inte skedde enligt vad som hade avtalats med TKAS, förelåg en risk för förluster för elbolaget och därmed, om beloppet var väsentligt, behov av en reserv för förluster på fastprisavtal. Det ålåg därför A-son att skaffa tillräckliga revisionsbevis som visade att elbolaget självt gjorde avstämningar och kontroller av att prissäkringar skedde enligt avtalet med TKAS. Alternativt kunde hon ha genomfört en så omfattande substansgranskning att hon hade godtagbara revisionsbevis för att stocken av kundkontrakt var säkrad i tillräcklig omfattning.

A-son valde för både år 2009 och år 2010 i sin granskning att förlita sig på elbolagets policy att säkra alla fastpriskontrakt mot TKAS. Hon baserade sitt val på följande grunder.

- Hon hade inte fått någon indikation på att policyn inte skulle ha tillämpats enligt avtalet med TKAS.
- Enligt en instruktion hos bolaget skulle elbolaget kvartalsvis stämma av utestående kontrakt med fastprisavtal med TKAS.
- Hon hade genomfört granskning för att förvissa sig om att den interna kontrollen rörande prissäkringar fungerade som avsett.

Vad gäller den första punkten konstaterar RN att avsaknaden av information om brister har ett lågt värde som revisionsbevis.

När det sedan gäller den instruktion som innebar att elbolagets utestående kontrakt kvartalsvis skulle stämmas av mot TKAS, har A-son baserat sin slutsats om att rutinen fungerade på att det saknades indikationer på att det skulle finnas brister i rutinen och på att funktionen inte hade ifrågasatts av företagsledningen. Som RN har konstaterat i föregående stycke, är styrkan i revisionsbevis som endast avser avsaknad av information begränsad.

Den granskning av intern kontroll som A-son hänvisar till utfördes under granskningen av räkenskapsåren 2005 och 2010. För räkenskapsåret 2009 var hennes underlag alltså en granskning av den interna kontrollen som utfördes för år 2005. Revisionsbevis avseende intern kontroll som har införskaffats fyra år före det år som revisionen avser har mycket litet värde.

Vad gäller granskningen av den interna kontrollen för räkenskapsåret 2010 konstaterar RN att en förutsättning för att en revisor ska kunna basera slutsatser kring en rutins funktion på revisionsklientens interna kontroll av denna rutin är dels att det finns kontrollaktiviteter, dels att dessa fungerar. Revisorn måste därför vid sin granskning identifiera vilka av ett företags kontrollaktiviteter som är väsentliga för revisionen samt kontrollera att dessa aktiviteter har fungerat som avsett under hela räkenskapsåret.

Av A-sons planeringsdokumentation framgår att hennes bedömning var att elbolaget inte hade någon tillfredsställande intern kontroll, varför en ansats med test av kontroller inte bedömdes vara effektiv. Hon har heller inte i sin dokumentation av den walk-through som revisionsteamet gjorde för år 2010 identifierat några kontrollaktiviteter. De av henne vidtagna åtgärderna kan därför inte anses utgöra en granskning av intern kontroll.

Som ovan nämnts var alternativet till internkontrollgranskning att genomföra substansgranskning av tillräcklig omfattning för att bedöma behovet av avsättning för förlustkontrakt. Kontrollen av två fastprisavtal mot säkringsbekräftelser från TKAS utgjorde i och för sig substansgranskning. Med hänsyn till det begränsade urvalet om två avtal, utvalda från en lista som hade framtagits av elbolaget på ett sätt som revisorerna inte hade kontrollerat, ger denna granskning dock inte underlag för någon slutsats om huruvida bolaget hade prissäkrat sina fastprisavtal (se avsnitt 4 ovan.).

RN konstaterar sammanfattningsvis att de revisionsbevis på vilka A-son baserade sina slutsatser om huruvida elbolaget haft tillräckliga prissäkringar, varken var för sig eller tillsammans gav stöd för bedömningen att elbolaget inte behövde göra någon avsättning för förlustkontrakt. Hon saknade därför godtagbara revisionsbevis för ett ställningstagande inom ett område där det på grund av det sätt på vilket bolaget bedrev sin verksamhet fanns risk för väsentliga fel. Vad hon anför om den granskning av hennes revision som hade utförts av en revisor verksam inom samma nätverk som TKAS' revisor, ändrar inte denna bedömning. På grund av bristerna i hennes granskning hade hon inte grund för att tillstyrka elbolagets resultat- och balansräkningar för åren 2009 och 2010. Genom att ändå göra detta har hon åsidosatt god revisionssed.

7 Granskningen av posten Upplupna intäkter

7.1 Bakgrund

Av elbolagets årsredovisningar för räkenskapsåren 2009, 2010 och 2011 framgår följande.

Posten Upplupna intäkter redovisades per balansdagen den 31 december 2009 med 1 mdkr och per balansdagen den 31 december 2010 med 1,6 mdkr. Posten utgjorde därmed 57 procent respektive 63 procent av elbolagets balansomslutning per dessa balansdagar. Jämfört med bolagets omsättning uppgick upplupna intäkter till 65 procent respektive 62 procent. I elbolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2011 redovisas som jämförelsetal, dvs. beloppen för år 2010, belopp som avsevärt skiljer sig från de belopp som tagits upp i årsredovisningen för räkenskapsåret 2010. Bland annat har posten Upplupna intäkter per den 31 december 2010 skrivits ned med

1,5 mdkr och omsättningen för räkenskapsåret 2010 justerats ned med 600 mnkr.

7.2 A-sons dokumentation

7.2.1 Räkenskapsåret 2009

I revisionsplanen för år 2009 har värdering och prissättning av de upplupna intäkterna identifierats som den enda posten med hög inneboende risk. Bolaget hade vuxit kraftigt och inte i tillräcklig omfattning hunnit skapa tillfredsställande rutiner, vilket revisorerna identifierade som en kontrollrisk. Då de interna rutinerna inte var helt tillfredsställande, skulle en stor del av revisionen utföras genom substansgranskning.

Vad avser bokslutsgranskningen avseende räkenskapsåret 2009 finns sammanställningar av upplupna intäkter för detta år. I dokumentationen ingår excelfiler som utvisar årets fakturering uppdelad på belopp och volym i kWh samt den s.k. Engros-rapporten (en från TKAS erhållen sammanställning av bolagets inköp under året).⁹ Enligt sammanställningen utgörs den upplupna ofakturerade volymen vid slutet av året av ingående balans av levererad inte fakturerad el plus årets inköp minus fakturerad el, allt mätt i kWh.

I dokumentationen finns vidare ett tvåsidigt dokument benämnt *Granskning stickprov fakturor*, framtaget av revisionsteamet. I dokumentet listas, förutom vad som är hänförligt till ett stickprov som avser prissättning, 44 fakturor med belopp. För 28 av dessa fakturor finns även uppgift om levererad energimängd uttryckt i kWh. Som kommentar anges: "Utifrån erhållna listor för fakturerad volym och belopp gjort urval av ca 25 poster kommuner & företag samt ca 10 poster privat. I detta urval har samtliga kontrollerats mot faktura med avseende på belopp. Inga avvikelser. Då volym inte framgått per faktura i erhållna listor har endast kontroll gjorts för ett urval av ovanstående, 11 poster. 9 poster stämmer med volymfil, 2 poster saknas i volymfil. Ska följas upp av [verkställande direktören]." Som slutsats anges: "Orsak till att poster saknas i volymrapport har följts upp. Se mailsvar från [verkställande direktören]. Beror på att rapport tagits ut olika datum. Noteras som brist till PM."

I dokumentationen finns det aktuella e-postmeddelandet från den verkställande direktören i vilket han som skäl till den saknade volymangivelsen anger att rapporterna togs ut vid olika tidpunkter och med olika parametrar.

7.2.2 Räkenskapsåret 2010

I dokumentationen redogörs för den löpande granskningen för räkenskapsåret 2010, vilken omfattar det som beskrivits i avsnitt 6 ovan, nämligen en walk-through av försäljningsprocessen. I dokumentationen av denna walk-through ingår bl.a. en kopia av leveransvillkoren EL 2009 N *Allmänna avtalsvillkor för försäljning av el som används i*

⁹ I detta beslut anges förenklat att det för vardera året 2009 och 2010 finns två excelfiler, en som anger fakturerat belopp och en som anger fakturerad volym. Varje sådan fil är uppdelad på marknad och tidsperiod till vilken faktureringen är hänförlig och varje sådan del utgör en egen fil.

*näringsverksamhet eller annan likartad verksamhet.*¹⁰ I dessa villkor ingår en bestämmelse om att ett elhandelsföretag, om särskilda skäl föreligger, kan fakturera preliminärt. Om en mätanordning eller liknande inte fungerar, kan elnätsföretaget efter samråd med kund och elhandelsföretag uppskatta den mängd el som har överförts. Denna uppskattning ska ligga till grund för elhandelsföretagets fakturering.

I övrigt innehåller dokumentationen för räkenskapsåret 2010 samma slags handlingar som finns i dokumentationen för år 2009. I dokumentationen för år 2010 finns dock inte någon dokumenterad stickprovsgranskning.

7.3 A-sons yttranden

A-son har anfört följande.

För att bedöma posten Upplupna intäkter som helhet gjorde hon båda åren *rimlighetsbedömningar*, dels genom att diskutera skälen till att posten var så hög med företrädare för bolaget, dels genom att göra egna bedömningar baserade på sin kunskap om och erfarenhet av verksamheten från tidigare år. Postens storlek och att den ökade år för år gjorde att hon under alla år var skeptisk till denna post och denna skepsis ökade med åren.

Problem uppkom för elbolaget eftersom nätföretagen hade problem med mätarna. Problemen med avläsningar från nätföretagen bestod enligt bolaget dels i att man kunde få avläsningar som var uppenbart felaktiga, dels i att avläsningarna från nätföretagen dröjde. Elbolaget hade också svårt att matcha gjorda inbetalningar mot fakturor. Vidare hade det varit problem med korrekta uppgifter om namn och adress till dem som skulle betala för förbrukad el, vilket fördröjde uppläggningsen av nya kunder. Det hade dessutom förekommit eftersläpningar i faktureringen på grund av bristande rutiner och hårt belastad personal hos elbolaget. Bolagets expansion och de ökade elpriserna hade påverkat storleken på de upplupna intäkterna. Elbolaget fakturerade även många av sina kunder kvartalsvis i efterskott vilket också ökade de upplupna intäkterna i samband med tillväxt. Dessa problem hade hon diskuterat med bolagets ledning och styrelse och även med moderbolagets revisor.

Hon gjorde inte någon jämförelse med andra bolag i branschen i fråga om elbolagets marginaler på försäljningen eller storleken på upplupna intäkter. Skälet till detta var att elbolagets verksamhet skilde sig från de flesta aktörer i branschen, eftersom bolaget till skillnad från flertalet av dessa var ett rent "grossistbolag" och varken hade produktion eller nätverksamhet. Hon bedömde därför att en utredning av något värde skulle ha varit alltför resurskrävande.

Bestämmelserna i de allmänna avtalsvillkoren för försäljning EL 2004 N innebar att elbolaget, i händelse av att en mätanordning inte fungerade eller att en mätare hade blivit felaktigt avläst, fortfarande var beroende av uppgifter från nätägaren för att kunna slutfakturera sina kunder. Skrivningen var i stort sett densamma i EL 2009 N.

¹⁰ För många avtal som var i kraft gällde i stället EL 2004 N, EL 2009 K eller EL 2004 K. Vad avser de bestämmelser för vilka här redogörs innehåller dessa tre avtal likartade bestämmelser som EL 2009 N.

Hon analyserade bruttovinsten för elverksamheten jämfört med föregående år, bokförd omsättning och varukostnad, snittpris per kWh för såld el och snittpris per kWh för köpt el. Hon rimlighetsbedömde riktigheten i bolagets filer över faktureringen genom att analysera det fakturerade snittpriset och analyserade den upplupna volymen i relation till levererad volym. Hon begärde förklaringar från den verkställande direktören till de eftersläpningar som hade förekommit och rimlighetsbedömde den utgående balansen för posten Upplupna intäkter.

Den upplupna volymen ställdes även i relation till levererad volym. Posten Upplupna intäkter hade för år 2010 ökat med 647 mnkr jämfört med föregående år. Då detta i huvudsak berodde på att andelen inte fakturerad volym hade ökat, fördes en diskussion med bolagets verkställande direktör om rimligheten av och orsakerna till detta. Denne framförde därvid att de upplupna volymerna var rimliga, främst grundat på de långa faktureringsintervallen för offentlig sektor tillsammans med fortsatt avläsningsproblematik.

Vad gäller *granskningen av den interna kontrollen* kartlade revisionsteamet bolagets rutiner och bildade sig en uppfattning om dessa. Försäljningsrutinen verifierades genom en walk-through (se avsnitt 6 ovan). Vid granskningen framkom inget i stickprovet som tydde på att rutinen inte fungerade som avsett.

De interna rutinerna hade inte hunnit utvecklas i tillräcklig omfattning. Mot denna bakgrund utfördes en stor del av revisionen genom substansgranskning för att säkerställa existens, fullständighet och värdering av posten.

Hon utförde vidare ett antal *detaljgranskningsåtgärder* beträffande den av bolaget inköpta volymen el, total försäljning av el under respektive år, tidigare års upplupna intäkter samt bolagets sammanställning av denna information för att komma fram till beloppet för upplupna intäkter.

Bolagets beräkning av upplupna intäkter byggde på ett antal delar som hon granskade på följande sätt.

Inköpt volym el verifierades båda åren genom Engros-rapporten vars värde som revisionsbevis prövades bl.a. genom överslagsmässiga bedömningar av rapportens innehåll mot de i redovisningen redovisade inköpta volymerna, som hade verifierats genom fakturor från Nord Pool.

Vad beträffar fakturerad volym el hade revisionsteamet för varje år begärt och erhållit uppgifter ur bolagets faktureringsystem, där fakturering avseende tidigare år framgick med såväl volym som belopp. Informationen erhöles i form av två elektroniska filer (de ovan nämnda excelfilerna) från bolaget, en som tog upp under året fakturerat belopp och en som tog upp under året fakturerad volym. Filerna var mycket omfattande. I samband med att revisionsteamet hade erhållit dessa filer hade man också fått en bekräftelse från dem som tagit fram filerna att filerna innehöll det som revisionsteamet hade begärt. Hon anser att dessa faktureringsfiler utgjorde revisionsbevis. Revisionsteamet hade avseende räkenskapsåren 2005–2008 utfört ett flertal olika granskningsåtgärder för att bland annat säkerställa tillförlitligheten i de faktureringsfiler som man erhöles. Hon hade för åren 2005, 2006 och 2007 granskat att bokförda intäkter var fullständiga genom att

sammanställa faktureringen under året enligt excelfilerna och lägga till förändringen av upplupna intäkter. För år 2007 hade hon stämt av totalt fakturerat belopp enligt excelfilerna mot bokförd fakturering enligt huvudboken. För åren 2008 och 2009 hade revisionsteamet tagit stickprov som säkerställt att ett urval av de i filerna angivna posterna motsvarades av en faktura som gått ut till kund.

Revisionsteamet bedömde innehållet i de två excelfilerna för både år 2009 och år 2010. För år 2009 tog hon dessutom stickprov för att verifiera att de i filerna upptagna beloppen överensstämde med de belopp respektive den volym som angavs på kundfakturorna. Granskningen av posterna i de filer som hon fick från bolaget med information ur faktureringsystemet mot fakturor var en relevant granskningsåtgärd för att säkerställa riktigheten i de erhållna filerna vad gäller såväl volym som belopp samt värdering av posten. Stickprovet togs från den erhållna excelfilen med information om fakturerade belopp och kontrollerades mot 44 fakturor. Vidare togs sju stickprov på fakturor, som stämde av mot avtal. Utöver det gjordes för år 2009 en kund-saldoförfrågan på 56 kunder. Kundsaldoförfrågan baserades på ett statistiskt urval och beloppet uppgick till 162 mnkr. Även för år 2010 gjordes en kundsaldoförfrågan baserad på ett statistiskt urval. Denna skickades till 66 kunder och beloppet uppgick till 134 mnkr.

Revisionsteamet begärde och erhöll de ovan nämnda excelfilerna varav den som avser fakturerade belopp också visade vad som hade fakturerats under år 2009 respektive 2010 avseende el levererad tidigare år, specificerat på till vilket års leveranser denna fakturering hänförde sig. Hon följde faktureringen för vart och ett av de tidigare åren till dess att det kunde konstateras att den upplupna intäkten för respektive år hade blivit helt fakturerad och att eventuella kvarstående differenser hade förts till resultatet. Vidare följde hon upp vad som hade fakturerats på det nya året avseende de upplupna intäkterna för att bedöma bolagets förmåga att värdera posten.

Hon granskade för båda åren det underlag som bolaget hade upprättat för att beräkna beloppet av Upplupna intäkter. Detta underlag innefattade den ingående balansen för upplupna intäkter, årets inköp av el och hur mycket av årets fakturering som var hänförlig till el levererad det aktuella året och till vart och ett av tidigare år. Denna granskning genomfördes genom att hon stämde av specifikationer av upplupna intäkter mot huvudboken. Vidare granskade hon bolagets beräkning av den upplupna volymen för respektive räkenskapsår mot Kraftbalansen (se avsnitt 3.3 ovan) och den fakturerade volymen enligt bolagets faktureringsystem CAB.

Mot bakgrund av de uppgifter som A-son har lämnat i denna del har RN anmodat henne att förklara hur hon säkerställde att den fakturering, som sades avse belopp som tidigare år hade redovisats som upplupen intäkt, faktiskt avsåg tidigare år.

Med anledning av RN:s fråga har A-son uppgett att hon för år 2009 följde upp uppgifter i faktureringsfiler om den på det nya året fakturerade volymen och att det i januari 2010 fakturerade beloppet om 156 mnkr granskades analytiskt. Hon har vidare uppgett att de revisionsbevis som låg till grund för bedömningen av de resterande 834 mnkr, som hade tagits upp som upplupen intäkt, var de beräkningar som revisionsteamet hade gjort med utgångspunkt i Kraftbalansen och de dokumenterade uppgifterna om fakturerade

volymer som revisionsteamet hade inhämtat hos respektive erhållit från elbolaget. Hon har lämnat motsvarande uppgifter beträffande sin granskning av räkenskapsåret 2010.

RN har också ställt kompletterande frågor beträffande det stickprov som togs för år 2009 och i synnerhet beträffande de två avvikelser som teamet identifierade. A-son har med anledning därav uppgett följande.

Stickprovet, vad avsåg avstämning av volymer, uppgick till 18 poster avseende den svenska marknaden.¹¹ Detta slag av avstämning krävde större granskningsinsats per post än granskningen av beloppen. För marknadssegmentet större företag och kommuner var arbetet för varje faktura särskilt omfattande eftersom antalet volymposter per faktura kunde vara stort. Det arbete som utfördes var tillräckligt för vad en normal revision kräver.

Revisionsteamet hade ställt frågor beträffande avvikelserna till elbolagets verkställande direktör och till två av bolagets medarbetare som också var väl insatta i bolagets hantering av frågor av detta slag. Svar erhöles från den verkställande direktören men inte från de andra två personerna. Eftersom svar hade erhållits från personen med högst tjänsteställning, utgick teamet från att frågan var avstämd mellan de tre personerna.

Teamet hade, i samband med den kundsaldoförfrågan som utfördes för år 2009, uppmärksammat ett problem av samma karaktär, dvs. problem med hanteringen av avklipp i fakturagenerering. Bristerna hade diskuterats och rapporterats till verkställande direktören och styrelsen.

Elbolaget hade en kompetent styrelse i vilken ägaren var representerad. Härtill kom att årsredovisningarna upprättades av en extern, kompetent konsult. Mot denna bakgrund ansåg hon att risken för oegentligheter var låg och gjorde därför bedömningen att någon ytterligare granskning inte behövde utföras på grund av de upptäckta avvikelserna och att svaret från den verkställande direktören därför kunde godtas. Bristerna i bolagets rutin för rapportgenerering var av samma karaktär som de som tidigare hade uppmärksamrats i samband med kundsaldoförfrågan. Bristen rapporterades i en promemoria.

A-son har även i denna del hänvisat till den genomgång som en revisor verksam inom samma nätverk som TKAS' revisor hade gjort, och som har nämnts ovan under avsnitt 6.3.1.

7.4 RN:s bedömning

7.4.1 Bakgrund och tillämpligt regelverk

Om el som levereras under ett visst räkenskapsår faktureras först under påföljande år, ska enligt god redovisningssed ett mot elleveranserna svarande belopp tas upp i elleverantörens årsredovisning för det första året under posten Upplupna intäkter.

¹¹ A-son har i yttrande påpekat att det i dokumentationen angivna antalet poster om 11 är en felskrivning. Rätt antal skall vara 18, 11 för företag och kommuner och 7 för privatpersoner. RN noterar att här till kommer 10 poster för Finland utan avvikelser.

Av bolagets årsredovisningar för räkenskapsåren 2009 och 2010 framgår att posten Upplupna intäkter uppgick till 62 procent respektive 65 procent av omsättningen för respektive år. Posten var därmed den största i balansräkningen. A-son identifierade också posten som den mest riskfyllda. Hon hade alltså skäl att ägna den särskild uppmärksamhet.

Det belopp som redovisades som upplupna intäkter var en produkt av mängden levererad men inte fakturerad el mätt i kWh och det pris per kWh som har åsatts denna el. A-son har utfört granskningsåtgärder beträffande båda dessa variabler. Om hon inte granskade båda variablerna på ett godtagbart sätt, har hon inte haft grund för sitt ställningstagande till posten Upplupna intäkter. RN har i sin utredning valt att fokusera på hennes granskning av bolagets uppgifter om mängden levererad men inte fakturerad el.

RN har ovan i avsnitt 4 redovisat under vilka förutsättningar som en revisor kan förlita sig på information från klientföretaget och dess ledning och därvid understrukt betydelsen av att revisorn iakttar professionell skepticism när han eller hon bedömer sådan information. Information av detta slag måste i många fall stämmas av mot andra revisionsbevis.

Av RS 310 *Kunskap om verksamheten* framgår att revisorn ska ha eller skaffa sig tillräcklig kunskap om verksamheten för att kunna identifiera och förstå de händelser, transaktioner och förhållanden som enligt hans eller hennes bedömning kan ha en betydande påverkan på redovisningen, bokföringen och företagsledningens förvaltning eller på granskningen eller revisionsberättelsen.¹² Revisorns kunskapsnivå avseende ett uppdrag förutsätts inkludera en allmän kunskap om samhällsekonomin och den bransch som företaget verkar i samt en mer specifik kunskap om hur företaget drivs.

A-son har i sina svar till RN uppgett hon granskade posten Upplupna intäkter genom rimlighetsbedömningar, granskning av intern kontroll och detaljgranskningsåtgärder. RN bedömer i det följande om dessa åtgärder var för sig eller tillsammans gav tillräckliga revisionsbevis för ett ställningstagande till posten.

7.4.2 Rimlighetsbedömningar

A-son har anfört att hon delvis baserade sin granskning av posten Upplupna intäkter på av revisionsteamet gjorda rimlighetsbedömningar. En rimlighetsbedömning innebär att revisorn analyserar förhållandet mellan olika faktorer och bedömer om dessa är rimliga. Finner revisorn förhållanden som inte är rimliga, måste han eller hon införskaffa ytterligare revisionsbevis.

A-son har byggt sina rimlighetsbedömningar på den information som framgick av elbolagets redovisning. Beloppet av upplupna intäkter motsvarade för båda åren schablonmässigt ca sju månaders fakturering, en siffra som A-son också bedömde som hög. Hon ställde därför frågor till verkställande direktören beträffande skälen till att upplupna intäkter var så höga och även hade ökat år för år. RN konstaterar att denna granskningsåtgärd var relevant men att de uppgifter som verkställande direktören

¹² Bestämmelser motsvarande RS 310 finns i ISA 315 *Identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter genom att förstå företaget och dess miljö*.

lämnade inte räckte som revisionsbevis, eftersom posten av henne bedömdes vara både väsentlig och förenad med hög risk (se avsnitt 4 ovan). Hon har alltså inte i tillräcklig omfattning verifierat underlagen för sina rimlighetsbedömningar. Hon borde därför ha stämt av den information hon fick från bolaget mot andra revisionsbevis.

A-son kunde till exempel ha gjort, även översiktliga, jämförelser med andra elbolag. En översiktlig jämförelse med andra elbolag, även om dessa inte bedrev helt jämförbar verksamhet, hade gett indikationer på om dessa bolag också hade motsvarande höga upplupna intäkter. Hon kunde också ha efterfrågat eventuell korrespondens mellan elbolaget och nätföretagen för att få en bild av omfattningen av mätarproblemen. Hon kunde ha inhämtat information om ledningens åtgärder för att komma till rätta med de administrativa problemen. Hon kunde vidare ha granskat texten i fakturor som avsåg leveranser tidigare år för att kontrollera angiven leveranstidpunkt. Härutöver borde de av bolaget använda leveransvillkoren som framgår av de avtalsvillkor som finns i hennes dokumentation, vad gäller bolagets rätt att preliminär- respektive slutfakturera, ha föranlett henne att ställa frågor om varför dessa villkor inte tillämpades. A-son har beträffande den sista av dessa punkter framfört att en fakturering som inte baserades på avläsningar av mätarna, skulle ha krävt samarbete med nätföretagen. RN konstaterar att ett sådant samarbete är just vad som förutsattes i avtalen med kunderna och därför inte var något hinder mot att med elbolagets ledning diskutera frågan om att utnyttja avtalens möjligheter till preliminärfakturering eller slutfakturering.

Enligt RN:s mening hade A-son sammantaget inte tillräckliga underlag för att bedöma rimligheten i den finansiella information som elbolaget gav henne. De av henne åberopade rimlighetsbedömningarna utgjorde därför inte godtagbara revisionsbevis för posten Upplupna intäkter.

7.4.3 Granskning av intern kontroll

A-son har uppgett att hennes granskning av intern kontroll utgjorde revisionsbevis för bedömningen av posten Upplupna intäkter. Den granskning av intern kontroll i försäljningsrutinen som hon har hänvisat till kan, som RN har konstaterat i avsnitt 6.4, inte anses utgöra någon granskning av intern kontroll, eftersom revisorerna inte identifierade några kontrollaktiviteter i den granskade rutinen. Hennes granskning utgjorde i stället substansgranskning och var som sådan otillräcklig, eftersom den endast omfattade två av bolagets fastprisavtal, och eftersom urvalet gjorts från en lista som hade framtagits av elbolaget på ett sätt som revisorerna inte hade kontrollerat. Vad A-son har anfört om kontrollgranskning i denna del har därför inte resulterat i några relevanta revisionsbevis.

7.4.4 Detaljgranskningsåtgärder

A-son har slutligen hänvisat till genomförd detaljgranskning. Central för denna granskning var den av bolaget gjorda sammanställningen av vilken schematiskt framgår följande.

1.	Tillkommer	Ingående balans av levererad men inte fakturerad el mätt i kWh
2.	Tillkommer	Årets inköp av el mätt i kWh
3.	Avgår	Årets fakturering av el mätt i kWh
4.	Resultat	Årets utgående balans av levererad men inte fakturerad el mätt i kWh

Resultatet enligt punkten 4 prissätts sedan av bolaget och utgör, mätt i pengar, den utgående balans för upplupna intäkter som tas in i årsredovisningen.

Med hänsyn till att posten Upplupna intäkter till stor del bygger på respektive års fakturering mätt i kWh, ställs enligt RN:s uppfattning särskilt höga krav på granskningen av detta område (punkten 3 ovan). A-son har i sin detaljgranskning avseende år 2009 granskat detta område genom att inhämta bekräftelse från dem inom elbolaget som hade tagit fram de två excelfilerna att filerna innehöll den information som de var avsedda att innehålla. Härutöver gjorde hon två kontroller av innehållet i excelfilerna.

Den första kontrollen innebar att hon följde ett stickprov av 44 poster från filen över faktureringen mätt i pengar till fakturakopia. Den andra kontrollen bestod i att hon för den svenska verksamheten spårade arton poster från filen över utställda fakturor uttryckt i pengar till filen med fakturerade volymer. I detta stickprov saknades två poster i filen över fakturerade volymer. Uppföljningen av denna avvikelse begränsades till att fråga den verkställande direktören om skälet till detta. Det svar revisionsteamet fick var att de två filerna hade tagits ut olika dagar och att därför inte alla poster fanns med i båda filerna.

A-son har i svar till RN uppgett att skälet till att hon kunde lita på uttalandet från den verkställande direktören beträffande avvikelsen utan att vidta andra granskningsåtgärder var att hon ansåg att risken för oegentligheter var låg.

RN har, som ovan sagts, konstaterat att fakturerad mängd el var en de avgörande faktorerna i beräkningen av den utgående balansen för kontot Upplupna intäkter, vilket A-son bedömde var förenat med hög risk. Hon konstaterade att elbolagets rutin för att ta fram de rapporter som hennes granskning byggde på, var bristfällig. Hon krävde dock inte att volymrapporterna rättades så att de blev jämförbara med beloppsrapporterna. Inte heller tog hon reda på hur stor den totala effekten av den felaktiga rutinen var utan påpekade endast bristen i rutinerna i promemoria till bolaget.

För år 2010 vidtogs inga andra detaljgranskningsåtgärder än att A-son inhämtade bekräftelse från dem som hade tagit fram excelfilerna på att dessa innehöll den information de var avsedda att innehålla.

Vad beträffar A-sons åtgärd för båda åren att fråga dem som hade upprättat excelfilerna om dessa innehöll den av revisionsteamet efterfrågade informationen anser RN att värdet av det revisionsbevis som svaret gav var lågt. Detta gäller även den information som hon erhöll från den verkställande direktören, i synnerhet som denna inte stämde av mot andra revisionsbevis (se avsnitt 4 ovan) eller kompletterades med andra

revisionsbevis som visade hur stor effekt bolagets bristfälliga rutiner kunde ha. Vad slutligen gäller kontrollen för år 2009 av informationen i excelfilen mot fakturor avsåg denna kontroll fakturerade belopp och inte sålda kvantiteter el och den gav därför inte något godtagbart revisionsbevis för volymen av under året fakturerad el mätt i kWh. Vad A-son i övrigt har anfört i ärendet föranleder inte någon annan bedömning. RN anser därför att de detaljgranskningsåtgärder som hon vidtog, varken för år 2009 eller för år 2010 gav henne tillräckliga revisionsbevis för att godta det redovisade värdet av posten Upplupna intäkter.

7.4.5 RN:s slutsats

Sammanfattningsvis konstaterar RN att de åtgärder som A-son har hänvisat till rörande granskningen av posten Upplupna intäkter inte för något av de två räkenskapsåren utgjorde tillräckliga revisionsbevis för det i elbolagets årsredovisningar redovisade beloppet av upplupna intäkter. RN:s bedömning förändras inte av det faktum att hennes granskning hade gått igenom av en revisor inom samma nätverk som TKAS' revisor. Hennes granskning av posten var för båda åren otillräcklig. Eftersom posten var väsentlig för årsredovisningarna, hade hon inte grund för att tillstyrka fastställandet av resultat- och balansräkningarna. Genom att ändå göra detta har hon åsidosatt god revisionssed.

8 Fortsatt drift

8.1 A-sons dokumentation

Av elbolagets årsredovisningar för räkenskapsåren 2009 och 2010 framgår att posten Upplupna intäkter ökade kraftigt både under räkenskapsåret 2009 (245 mnkr) och räkenskapsåret 2010 (647 mnkr). Kassaflödet från rörelsen för räkenskapsåren 2009 och 2010 var negativt med 236 mnkr för år 2009 och 676 mnkr för år 2010¹³

I A-sons dokumentation för räkenskapsåret 2009 ingår en av revisionsbyråns blanketter, rubricerad Fortsatt drift RS 570. Denna blankett har fyllts i av A-son själv. På frågan om det förekommer händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om företags förmåga att fortsätta sin verksamhet är svaret Nej. På frågan om elbolaget kommer att ha ett kassaflöde som medger fortsatt verksamhet och tillräcklig finansiering 12 månader efter räkenskapsårets utgång är noteringen: "Bolaget har till och från ansträngd likviditet och har lån i banken. Diskussioner har förts med bank om utökade krediter och [en norsk bank] har ställt ut en bankgaranti (se händelser efter balansdagen). Finansieringen bedöms tillräcklig. Dessutom starkt MB." Det granskningsmoment som blanketten föreslår: "Analysera och diskutera prognoser för kassaflödet, resultatet och andra relevanta förhållanden med företagsledningen." är inte ifyllt. Under fliken finns följande kommentar: "Enligt VD förs diskussioner med bank om utökade krediter, dessa är dock inte påskrivna ännu då förhandlingar om räntan sker. [En norsk bank] har dock ställt ut en bankgaranti på 200 MSEK."

¹³ I årsredovisningen för 2009 anges som kassaflöde från den löpande verksamheten ett positivt belopp beroende på att bolaget detta år felaktigt räknat in korfristig upplåning i kassaflödet från rörelsen. Här anges i stället det i jämförelsesiffrorna i årsredovisningen för 2010 rättade beloppet om minus 236 mnkr.

I dokumentationen för *räkenskapsåret 2009* finns också en redovisning för perioden 1 januari–28 februari 2010. I den visas att upplupna elintäkter under de två första månaderna 2010 hade ökat från 990 mnkr till 1,2 mdkr, dvs. med 235 mnkr. Den kommentar som finns i dokumentationen till denna redovisning är: ”Tagit del av BR/RR per 2010-02-28. Inget tyder på att några väsentliga händelser som kräver upplysning i ÅR skett.” I A-sons revisionspromemoria till styrelse och verkställande direktör avseende räkenskapsåret 2009 behandlas inte frågan om elbolagets framtida finansiering.

Av A-sons dokumentation för *räkenskapsåret 2010* framgår följande.

I dokumentationen finns en blankett avseende frågan om fortsatt drift. På frågan om det förekommer händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om bolagets förmåga att fortsätta sin verksamhet har en av medlemmarna i revisionsteamet svarat: ”Fortsatt lönsamhet. Inga sådana händelser identifierade.” På frågan om elbolaget kommer att ha ett kassaflöde som medger fortsatt verksamhet och tillräcklig finansiering 12 månader efter räkenskapsårets utgång är svaret: ”Prognoser tyder på fortsatt gott kassaflöde. Budget 2011 + 100 mkr i resultat efter skatt. Tillväxten kostar likviditet men likviditet diskuterades vid styrelsemöte och bolagets bedömning är att likviditeten är under kontroll.” Vidare sägs att det inte bedöms som att upplysning om osäkerhetsfaktorer krävs. Revisionsteamet konstaterar vidare ”Bolaget har flertal krediter hos banker. Bolaget är fortsatt lönsamt och vi har ej identifierat något som tyder på att finansieringen skulle dras in”. Vidare noteras följande ”Budget 2011 visar på omsättning 2,9 mdr och resultat före skatt på 140 mkr. Q1 2011 visar på fortsatt tillväxt och lönsamhet. Omsättning 900 mkr och resultat 38 mkr. Diskuterat likviditetssituation vid styrelsemöte, bedöms ok.”

I dokumentationen finns också en kopia av ett bokslut per den 31 mars 2011. Enligt detta hade kundfordringarna ökat med cirka 800 mnkr och upplupna intäkter och förutbetalda kostnader hade minskat med cirka 600 mnkr. Skuld till kreditinstitutioner hade ökat med nästan 150 mnkr. Den kommentar som ges i formuläret Händelser efter räkenskapsårets slut RS 560 är: ”Q1 erhållet, inga brister identifierade.” I revisionspromemorian för räkenskapsåret 2010 kommenteras likviditeten på följande sätt: ”I samband med årets revision har vi efterfrågat, men ej erhållit, en likviditetsprognos för bolaget. Bolaget är i en fas med stark tillväxt och bolaget har även historiskt haft perioder med ansträngd likviditet. Vi vill rekommendera företagsledning och styrelse att införa rutiner för att löpande ta fram och uppdatera likviditetsprognoser för att få en översyn kring bolagets likviditetssituation samt tillförlitliga beslutsunderlag.”

Härutöver har revisionsteamet antecknat att prognoser för räkenskapsåret 2011 tydde på fortsatt gott kassaflöde. Som framgått ovan hade revisionsteamet efterfrågat men inte erhållit någon likviditetsprognos. Av dokumentationen kan därför inte utläsas vilken grund revisionsteamet hade för anteckningen att prognoser för räkenskapsåret 2011 tydde på fortsatt gott kassaflöde.

Såvitt kan utläsas av dokumentationen var granskningen båda åren begränsad till en diskussion med elbolagets verkställande direktör och allmänna resonemang kring att bankerna nog inte skulle komma att dra in krediterna eftersom bolaget var lönsamt och

moderbolaget var starkt. Av dokumentationen kan inte utläsas vilken information A-son hade fått från bolagets styrelse. Det kan inte heller utläsas om hon eller någon annan i revisionsteamet hade haft någon direkt kontakt med TKAS eller om utvecklingen under tiden efter respektive balansdag, så som den framgår av den delårsinformation som granskades, ledde till några reflektioner från A-son eller några åtgärder från hennes sida.

8.2 A-sons uppgifter

A-son har anfört följande.

Under de år som hon hade varit revisor i elbolaget hade ägarna vid ett flertal tillfällen ställt säkerheter till förmån för bolaget och på det sättet kompletterat bolagets egen möjlighet till finansiering. Detta innebär rimligen att moderbolaget, efter egna analyser grundade på egna kunskaper och bolagets löpande månatliga rapportering till moderbolaget, bedömde det som försvarligt att ställa säkerhet för elbolagets lån. De externa långivarna borde rimligen också ha gjort samma bedömning före långivningen. Elbolaget redovisade under samtliga år såväl tillväxt som lönsamhet och revisionsteamet uppfattade det som en medveten strategi från ägarnas sida att finansiera fortsatt tillväxt genom utställande av säkerhet för bolaget då denna tillväxt initialt hade kostat likviditet främst i form av kraftinköp men även för utlägg för energi- och mervärdesskatt. Styrelsen hade även i den årligen fastställda budgeten budgeterat för fortsatt tillväxt och god lönsamhet.

TKAS hade lämnat borgen för samtliga nya krediter som togs under åren 2009 och 2010. Detta verifierade revisionsteamets uppfattning att moderbolaget var villigt att ställa säkerheter för elbolagets finansiering. Bolagets negativa kassaflöden under åren 2009 och 2010 var en effekt av bolagets tillväxt i levererad volym tillsammans med problem med eftersläpning i fakturering som medförde ökande upplupna intäkter.

Under revisionen avseende *räkenskapsåret 2009* diskuterades bolagets finansiering med dess verkställande direktör. Revisionsteamet hade likviditetsfrågan som en särskild punkt vid sin rapportering på ett styrelsemöte den 1 mars 2010. Flera av elbolagets styrelseledamöter var representanter för bolagets ägare och hade anställning eller andra befattningar i koncernledningen för TKAS. Detta innebär att revisionsteamet hade direkt kontakt med representanter för moderbolaget och att revisionsteamet dessutom hade diskuterat elbolagets likviditet med dem. Företagsledningens kommentar till hennes rapportering var att nya krediter hade säkrats och att likviditeten därigenom var god.

Revisionsteamet fick under räkenskapsåret 2009 information om att elbolaget, till följd av sin expansion, förhandlade om nya krediter och att ägarna liksom tidigare hade för avsikt att ställa upp med kompletterande säkerhet för dessa krediter. Även denna expansion låg inom riktlinjerna för den budget som styrelsen hade fastställt. Under revisionen uppfattade inte revisionsteamet det som att elbolagets kreditgivare ställde krav på särskilda åtaganden (covenanter) från bolaget. Inte någon gång under revisionen och revisionsteamets diskussioner med bolagets styrelse eller företagsledningen om bolagets likviditet och finansiering framkom någon indikation på att bolaget skulle ha problem med att behålla sin befintliga finansiering eller att få tillgång till nya krediter för att finansiera den fortsatta, budgeterade, tillväxten. Tvärtom hade styrelsen fattat

beslut om nästa steg i tillväxten, att elbolaget skulle in på den norska marknaden. Revisionsteamet upplevde det inte som att styrelseledamöterna som representerade moderbolaget såg några besvärande omständigheter i att bolaget belånade sig för att finansiera sin tillväxt. Tvärtom togs strategiska beslut i flera steg som förstärkte elbolagets lånebehov. Om styrelsen hade upplevt tvivel om möjligheten till fortsatt finansiering så hade dessa ytterligare investeringsbeslut sannolikt aldrig tagits. Detta förstärkte bilden av att det inte fanns några indikationer på indragna krediter vid tidpunkten för revisionen av räkenskapsåret 2009 eller avrapporteringen av den. Revisionsteamet hade även erhållit elbolagets likviditetsbudget för år 2010.

Liknande diskussioner och bedömningar gjordes i samband med revisionen avseende *räkenskapsåret 2010*. Revisionsteamet hade efterfrågat men inte erhållit en likviditetsprognos och rekommenderat elbolaget att förstärka arbetet med användandet av likviditetsprognoser. Givet bolagets strategi för fortsatt tillväxt ansåg revisionsteamet det vara väsentligt för styrelse och företagsledning att kunna uppskatta detta finansieringsbehov, och att förekomma eventuellt kreditbehov, genom diskussion med berörda banker snarare än att med kort varsel behöva finansiera en akut likvidsituation. Det var mot denna bakgrund frågan togs upp i revisionsteamets promemoria och också berördes i den muntliga avrapporteringen. Varken revisionsteamet, styrelsen eller företagsledningen såg något problem för elbolaget att med stöd av ägarna finansiera det likvidbehov som krävdes enligt bolagets tillväxtplan. Revisionsteamet hade även under år 2010 löpande diskussioner med ägaren som företrädades genom flera av styrelseledamöterna i elbolaget.

Bolaget hade historiskt visat positiva resultat och även budgeten för år 2011 visade på ett prognostiserat positivt resultat. Bolagets underliggande verksamhet föreföll därmed vara lönsam och såg ut att generera positivt kassaflöde över tid.

8.3 RN:s bedömning

I 2 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554) anges ett antal grundläggande redovisningsprinciper. En av dessa är principen om fortsatt drift. Enligt punkten 2 i RS 570 *Fortsatt drift* ska en revisor vid sin revision överväga det riktiga i att företagsledningen har tillämpat principen om fortsatt drift vid upprättandet av årsredovisningen.¹⁴ Vidare ska revisorn enligt punkten 30 i RS 570 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. Om revisorn finner att upplysningarna är tillräckliga, ska det i revisionsberättelsen tas in en upplysning som uppmärksammar den väsentliga osäkerhetsfaktorn. Om upplysningarna i årsredovisningen inte är tillräckliga, ska revisorn göra ett uttalande med reservation eller uttala en avvikande mening, beroende på vad som är lämpligt. Om bolaget enligt revisorns bedömning inte kommer att kunna fortsätta sin verksamhet och årsredovisningen har upprättats på basis av antagandet om fortsatt drift, ska revisorn uttala en avvikande mening.¹⁵ Revisorn ska beakta samma tidsperiod som företagsledningen har gjort sin bedömning för, enligt

¹⁴ Bestämmelser motsvarande RS 570 finns numera i ISA 570 *Fortsatt drift*.

¹⁵ RS 570 p. 32–35.

föreställningsramen för ekonomisk rapportering. Om företagsledningens bedömning av företagets förmåga att fortsätta sin verksamhet täcker en kortare tidsperiod än tolv månader från balansdagen, ska revisorn be företagsledningen utöka perioden för bedömningen till tolv månader från balansdagen.

Elbolaget hade likviditetsproblem främst på grund av att posten Upplupna intäkter ökade kraftigt under räkenskapsåren 2009 och 2010. Kassaflödet från rörelsen var negativt för båda åren. Företagsledningens antagande om fortsatt drift accepterades av A-son med endast korta resonemang som underlag. RN anser att förhållandena var sådana att det fanns anledning för A-son att överväga det riktiga i att företagsledningen tillämpade antagandet om fortsatt drift när årsredovisningen upprättades.

Utvecklingen av bolagets likviditet innebar att det fanns betydande osäkerhet om möjligheterna till fortsatt drift. A-son har för år 2009 hänvisat till att det förekom diskussioner i denna fråga. Vad gäller år 2010 har hon uppgett att revisionsteamet inte såg några problem med att erhålla finansiering med stöd av ägarna. Vid tidpunkten för A-sons revisioner fanns emellertid inte, såvitt kan bedömas av dokumentationen och hennes svar till RN, några konkreta löften om att nya krediter skulle beviljas för det närmaste året.

A-son skulle i den uppkomna situationen för bolagets styrelse ha påtalat behovet av att den gjorde en särskild bedömning av bolagets förmåga att fortsätta sin verksamhet. För det fall hon bedömde att det därefter fortfarande kvarstod osäkerhet om förutsättningarna för fortsatt drift skulle hon ha vidtagit åtgärder för att uppgift om detta lämnades i förvaltningsberättelserna i elbolagets årsredovisningar. Hon skulle då också i sina revisionsberättelser för räkenskapsåren 2009 och 2010 särskilt ha upplyst om den osäkerhet som rådde i fråga om fortsatt drift. Om styrelsen inte lämnade särskild information, trots att hon hade påtalat detta, skulle hon i sina revisionsberättelser ha uttalat sig med reservation eller, om hon ansåg att antagandet om fortsatt drift var felaktigt, ha uttalat en avvikande mening. Genom att inte vidta någon av de här angivna åtgärderna har A-son åsidosatt god revisionssed.

9 Elbolagets hantering av skatter och avgifter (räkenskapsåret 2009)

Av A-sons dokumentation för räkenskapsåret 2009 kan utläsas följande beträffande elbolagets hantering av skatter och avgifter.

I dokumentationen finns skattekontoutdrag för hela räkenskapsåret. Av dessa framgår att elbolaget hade påförts kostnadsräntor avseende sex månader under året. Beloppen varierade mellan 57 tkr och 964 tkr. Skatteskulder hade vid två tillfällen överlämnats till Kronofogdemyndigheten för indrivning. Beloppen uppgick till 14 mnkr respektive 104 mnkr. A-son har vid sin löpande granskning antecknat att bolaget vid ett flertal tillfällen hade betalat skatter och avgifter för sent och att stora kostnadsräntor därför hade påförts bolaget. Som sammanfattande bedömning antecknade hon att förseningarna i allt väsentligt hade skett före det att hon den 27 mars 2009 avgav revisionsberättelse för räkenskapsåret 2008. A-son har i en promemoria till elbolagets styrelse informerat om att bolaget under år 2009 hade haft brister i betalningar av skatter och avgifter vilket resulterat i dröjsmålsräntor. Hon har som sin bedömning angett att dessa brister inte

varit tillräckligt många eller grova för att resultera i upplysning i revisionsberättelsen. Hon rekommenderade dock att bolaget ytterligare skulle förbättra rutinerna gällande hanteringen med betalning och redovisning till Skatteverket.

A-son har anfört följande.

Det hade förekommit sena betalningar av skatter och avgifter. Skälet härtill var att elbolaget hade haft en ansträngd likviditet som huvudsakligen bedömdes vara en följd av den kraftiga expansionen. De förseningar som noterades vid revisionen av räkenskapsåret 2009 hade i allt väsentligt skett före avgivandet av revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2008, den 27 mars 2009. I denna revisionsberättelse hade hon anmärkt på hanteringen av skatter och avgifter. Efter detta skedde en förbättring även om brister fortfarande kvarstod. Baserat på förbättringarna i betalningarna efter det angivna datumet gjorde hon bedömningen att påtalande i en promemoria var en tillräcklig åtgärd och att en upplysning i revisionsberättelsen inte krävdes. Denna slutsats hade hon stämt av med en erfaren kollega som delade uppfattningen. Styrelsen hade informerats om bristerna dels i en promemoria efter löpande revision år 2009, dels i en promemoria efter bokslutsrevisionen för räkenskapsåret 2009.

RN gör följande bedömning.

Enligt 9 kap. 34 § 4 aktiebolagslagen (2005:551), i dess lydelse före den 1 januari 2012, ska en revisor anmärka i revisionsberättelsen om han eller hon har funnit att det reviderade bolaget inte har fullgjort sina skyldigheter att göra skatteavdrag eller i rätt tid betala skatter och avgifter som omfattas av skattebetalningslagen (1997:483).¹⁶

Som framgått ovan finns i A-sons dokumentation beträffande år 2009 skattekontoutdrag som visar att elbolaget vid flera tillfällen hade påförts kostnadsräntor och att skatteskulder vid två tillfällen hade överförts till Kronofogdemyndigheten för indrivning.

Enligt RN:s uppfattning var de brister i elbolagets sätt att hantera skatter och avgifter som framgår av skattekontoutdragen för räkenskapsåret 2009 så allvarliga att det låg A-son att anmärka på dessa i revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2009. Det faktum att hon stämt av sin bedömning att en sådan anmärkning inte behövdes med en erfaren kollega ändrar inte RN:s uppfattning. Genom att underlåta att anmärka på bristerna har hon åsidosatt god revisionssed.

10 Sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

RN har funnit ett flertal brister i A-sons revision av elbolaget för räkenskapsåren 2009 och 2010. Hon har båda åren saknat godtagbara revisionsbevis för sin bedömning av behovet av avsättningar för förlustkontrakt och för sin bedömning av posten Upplupna intäkter. Dessa brister har varit så allvarliga att hon för båda åren har saknat grund för sitt uttalande om fastställande av resultat- och balansräkningarna. Hon har inte för något av åren gjort tillräckliga överväganden när det gäller frågan om förutsättningar

¹⁶ Paragrafens nu gällande lydelse har samma innebörd men hänvisar till skatteförordelagen (2011:1244) som sedan den 1 januari 2012 gäller i stället för skattebetalningslagen.

för fortsatt drift. Slutligen har hon för ett av räkenskapsåren underlåtit att anmärka på elbolagets bristfälliga hantering av skatter och avgifter.

A-son har åsidosatt sina skyldigheter som revisor i flera avseenden och hon ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Vad som ligger henne till last är, särskilt med beaktande av den bristfälliga granskningen av avsättning för förlustkontrakt och posten Upplupna intäkter, allvarligt. Hon 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, justitierådet Kristina Ståhl, vice ordförande, skattedirektören Vilhelm Andersson, advokaten Rune Brännström, avdelningschefen Eva Ekström, auktoriserade revisorn Mikael Ernström, direktören Per-Ola Jansson, auktoriserade revisorn Bo Johansson och skattejuristen Kerstin Nyquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Anita Wickström, chefsjuristen Adam Diamant, avdelningsdirektören Fredrik Bengtsson, experten Olof Herolf samt revisionsdirektören Inger Blomberg som har föredragit ärendet.