

Disciplinärende -auktoriserade revisorn A-son

Revisorsinspektionen ger auktoriserade revisorn A-son en varning.

1 Inledning och bakgrund

Revisorsinspektionen har tagit emot en underrättelse från Skatteverket avseende den auktoriserade revisorn A-son. Underrättelsen gäller A-sons uppdrag som revisor i ett aktiebolag, nedan kallat investeringsbolaget. I underrättelsen lämnas följande uppgifter.

Investeringsbolaget var under år 2007 med och bildade ett bolag i Luxemburg (Y-bolaget) och blev då ägare till 31 procent av aktierna i detta bolag. Investeringsbolaget lämnade i samband med bolagsbildningen ett lån till Y-bolaget om 2 170 tkr. Lånet finansierades genom att investeringsbolaget självt tog upp ett banklån. Under år 2010 bildades ett nytt bolag i Luxemburg (X-bolaget) och detta blev moderbolag till Y-bolaget. Investeringsbolaget blev ägare till 42,5 procent av aktierna i X-bolaget. I samband med bildandet lämnade investeringsbolaget ett lån till X-bolaget om 3 825 tkr. En av delägarna i investeringsbolaget lånade i sin tur ut 3 850 tkr till investeringsbolaget. Per den 31 december 2010 uppgick delägarens fordran på investeringsbolaget till 1 680 tkr. Orsaken till att skulden inte uppgick till 3 850 tkr var en felbokföring över delägarens avräkningskonto (3 850 - 2 170 tkr).

Enligt kontrolluppgifter från banken fick delägaren i december 2011 en betalning från utlandet om 4 100 tkr. Delägaren uppgav till Skatteverket att betalningen avsåg en återbetalning av

investeringsbolagets lån till X-bolaget. Investeringsbolaget hade dock inte bokfört att X-bolaget hade återbetalat lånet eller att skulden till delägaren var reglerad. Investeringsbolaget rättade bokföringen först under räkenskapsåret 2015. Av investeringsbolagets bokföring för räkenskapsåret 2011 framgår att bolagets balansomslutning uppgick till cirka 4 500 tkr. Investeringsbolagets fordran på X-bolaget och skulden till delägaren var alltså väsentliga poster i bolagets balansräkning. För räkenskapsåren 2010–2014 avvek inte revisionsberättelserna från standardutformningen.

2 Revisorsinspektionens utredning

Revisorsinspektionen har tagit del av A-sons revisionsdokumentation för investeringsbolaget avseende räkenskapsåren 2010–2014 i syfte att utreda vilka granskningsåtgärder som A-son utförde för att ha grund för att godta investeringsbolagets fordringar på intresseföretag och skulder till delägaren. Av dokumentationen framgår följande.

A-son har i sin dokumentation för räkenskapsåret 2010 antecknat att investeringsbolaget rättat en tidigare felbokföring mellan posterna *Andelar i intresseföretag* och *Långfristiga fordringar hos intresseföretag*. Rättelsen avsåg det ovan nämnda lånet till Y-bolaget om 2 170 tkr. A-son har antecknat att lånet under året hade återbetalats av Y-bolaget men att beloppet sedan lånats ut igen till X-bolaget. Av ett arbetspapper framgår att investeringsbolaget under året hade lånat ut 3 825 tkr till X-bolaget. Utbetalningen till X-bolaget granskades mot ett kontoutdrag från banken av vilket framgår att X-bolaget var mottagare. Vidare framgår att det inte hade upprättats någon revers mellan investeringsbolaget och X-bolaget avseende utlåningen. A-son har i ett separat dokument antecknat att delägaren muntligen bekräftade investeringsbolagets andelsinnehav i Y-bolaget och X-bolaget samt fordringen på X-bolaget om 3 825 kr.

I dokumentationen finns ett kontoutdrag från banken av vilket framgår, i likhet med vad som anges i Skatteverkets underrättelse, att investeringsbolagets delägare i oktober privat hade lånat 3 850 tkr som han därefter lånade vidare till investeringsbolaget och att investeringsbolaget i sin tur lånade större delen av beloppet vidare till X-bolaget. Posten *Lån från aktieägare* redovisades i investeringsbolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2010 med 2 257 tkr. På en bokslutsspecifikation till posten har A-son antecknat att posten förändrats mellan åren och att det berodde bl.a. på ökat lån till X-bolaget. Av ett utdrag från delägarens avräkningskonto framgår vilka transaktioner som hade bokförts på detta konto under året. Av utdraget går att utläsa att investeringsbolaget under november bokförde 1 680 tkr som avsåg lån till X-bolaget.

Det framgår inte av revisionsdokumentationen om A-son uppmärksammade de motstridiga uppgifterna om delägarrens utlåning till investeringsbolaget, dvs. uppgiften om att delägaren hade gjort en inbetalning om 3 850 tkr till investeringsbolaget samtidigt som delägarrens fordran på investeringsbolaget bokfördes med ett nettobelopp om 1 680 tkr.

I anslutning till efterkommande räkenskapsår (2011, 2012, 2013 och 2014) skedde granskningen av investeringsbolagets fordran på X-bolaget och skulden till delägaren på liknande sätt. Lånet till X-bolaget redovisades under samtliga räkenskapsår med 3 825 tkr. Investeringsbolagets skuld till delägaren (som räkenskapsåret 2010 redovisades med 2 257 tkr) förändrades endast marginellt mellan åren. A-son har dokumenterat att delägaren muntligen bekräftade att investeringsbolagets fordran på X-bolaget kvarstod. Av dokumentationen kan inte för något av åren utläsas att A-son vidtog några närmare kontrollåtgärder för att verifiera att denna uppgift var korrekt.

3 A-sons uppgifter

A-son har uppgett följande.

Han har varit revisor för investeringsbolaget sedan år 2007 då bolaget bildades. Investeringsbolagets verksamhet är begränsad till ägande av näringsbetingade andelar i bolag och utlåning av kapital till dessa bolag. Investeringsbolaget finansierade utlåningen till det då nybildade Y-bolaget om 2 170 tkr genom att ta ett lån hos en bank. Under hösten 2010 genomfördes en omstrukturering av den koncern i Luxemburg där Y-bolaget ingick. Som ett led i denna omstrukturering bildades ett holdingbolag i Luxemburg, X-bolaget, som förvärvade en underkoncern med Y-bolaget som moderbolag. Y-bolaget ägde samtliga aktier i ett svenskt dotterbolag som i sin tur hade fyra helägda dotterbolag.

Hans anteckning i revisionsdokumentationen om att Y-bolaget hade återbetalat lånet om 2 170 tkr är tyvärr missvisande. Investeringsbolagets fordran kvarstod även efter räkenskapsåret 2010, men det skedde ett gäldenärsbyte i samband med omstruktureringen. Efter denna tidpunkt riktade sig investeringsbolagets fordran inte längre mot Y-bolaget utan mot X-bolaget. Investeringsbolagets skuld till banken kvarstod också oförändrad. Lånet om 2 170 tkr bokfördes initialt som en del av anskaffningsvärdet på aktier i Y-bolaget, istället för rätteligen som en långfristig fordran på detta intresseföretag. En rättelse av denna felklassificering gjordes under räkenskapsåret 2010, men beloppet bokfördes då istället felaktigt som en for-

dran på bolagets delägare. Han fann ingenting vid sin revision under räkenskapsåret 2010 som tydde på att bokningen om 1 680 tkr skulle vara felaktig och uppmärksammade inte den felaktiga klassificeringen. Han borde ha fördjupat sin granskning av de transaktioner som bokfördes på aktieägarens avräkningskonto.

Merparten av investeringsbolagets utlåning till intresseföretag gjordes till X-bolaget. Med anledning av att banken inte var villig att bevilja investeringsbolaget ett lån upptog istället bolagets delägare ett lån under hösten 2010 med 3 850 tkr. Utbetalningen med 3 825 tkr från investeringsbolaget till X-bolaget framgick av bolagets kontoutdrag från banken. Att fordran på X-bolaget existerade rådde det aldrig någon tvekan om, vilket också verifierades senare genom att X-bolaget återbetalade lånet.

Han har årligen vid sin revision stämt av bolagets skuld till delägaren samt bolagets fordran på X-bolaget mot bokföringen, ingående balanser och de ändringar som skett under respektive år. Under den aktuella perioden saknades det skriftliga avtal avseende lånetransaktionerna mellan såväl investeringsbolaget och X-bolaget som mellan investeringsbolaget och ägaren. Han har inte krävt att några reverser skulle upprättas, eftersom han ansåg att han hade tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis avseende de lånetransaktioner som hade genomförts med anledning av den omstrukturering som koncernen genomgick under räkenskapsåret 2010. X-bolaget återbetalade senare lånet och en ränta motsvarande den som ägaren betalade för sitt privata lån hos banken.

När det gäller existensen av investeringsbolagets skuld till delägaren, så gick han igenom de transaktioner som hade bokförts på avräkningskontot under respektive räkenskapsår. Skulden till ägaren var relativt stabil under räkenskapsåren 2011–2014. Antalet bokförda poster på avräkningskontot var relativt få och vid sin genomgång fann han aldrig några poster som han hade anledning att ifrågasätta. Delägaren bekräftade också varje år muntligen att bolagets skuld till honom var oförändrad. A-son ansåg sig därför ha grund för att godta den redovisade skulden till delägaren.

När det gäller existensen av investeringsbolagets fordran mot X-bolaget diskuterade han den frågan årligen med delägaren som var, och är, indirekt en av ägarna till X-bolaget. Han fick då information om att investeringsbolaget inte kunde få tillgång till någon årsredovisning för X-bolaget, eftersom denna inte offentliggjordes. Delägaren bekräftade muntligen att fordran kvarstod, vilket han godtog utan att begära ytterligare information direkt från X-bolaget. Han

hade fått ett gott intryck av ägarens kompetens och integritet och ansåg sig därför i stor utsträckning kunna förlita sig på ägarens uppgifter. Han begärde varje räkenskapsår in skriftliga uttalanden om att företagsledningen ansåg att den hade uppfyllt sitt ansvar för upprättandet av de finansiella rapporterna och för fullständigheten i de lämnade uppgifterna. Han inser nu i efterhand att det skulle ha varit lämpligt att därutöver ha haft tillgång till skriftliga reverser och motpartsbekräftelser.

Enligt Skatteverkets uppgifter skulle X-bolaget ha återbetalat skulden samt ränta (totalt 4 100 tkr) direkt till delägaren under år 2011. Han fick inte någon information från delägaren om att återbetalning skulle ha skett. Eftersom transaktionerna inte bokfördes i investeringsbolaget, hade han inte heller någon möjlighet att själv upptäcka detta vid sina revisioner av räkenskapsåren 2011–2014. Under räkenskapsåret 2015 gjorde investeringsbolaget en rättelse om 2 170 tkr som felaktigt klassificerats som en avräkningspost gentemot delägaren genom att denna ombokades till fordringar på intresseföretag. Vidare bokade investeringsbolaget bort sin fordran på X-bolaget om 3 825 tkr samt sin skuld till delägaren om 3 850 tkr.

4 Revisorsinspektionens bedömning

Den disciplinära bedömningen avser inte hela den tidsperiod som A-son har varit investeringsbolagets revisor utan tar sikte på hans revisioner av räkenskapsåren 2011, 2012, 2013 och 2014, jfr 32 § fjärde stycket revisorslagen (2001:883).

Enligt International Standards on Auditing (ISA) 240 *Revisorns ansvar avseende oegentligheter i en revision av finansiella rapporter*, p. 8 ska revisorn förhålla sig professionellt skeptisk under hela revisionen och ta hänsyn till företagsledningens möjligheter att sätta sig över kontroller. Av ISA 200 *Den oberoende revisorns övergripande mål samt utförandet av en revision enligt ISA*, p. 15 följer att det är nödvändigt för revisorn att förhålla sig professionellt skeptisk för att kunna bedöma revisionsbevisen kritiskt t.ex. vid svar på förfrågningar från företagsledningen. Detta innebär dessutom att revisorn ska överväga tillräckligheten och ändamålsenligheten i de inhämtade revisionsbevisen för att därefter bedöma om det är nödvändigt att utföra särskilda åtgärder för att bekräfta ledningens svar på revisorns frågor. Av ISA 505 *Externa bekräftelser*, p. 2 framgår att revisionsbevis är mera tillförlitliga om de inhämtas från oberoende källor utanför företaget.

Ett bolag som har ett bestämmande eller betydande inflytande över ett annat bolag är enligt ISA 550 *Närstående förhållanden*, p.10 att se som närstående. Av p. 2 framgår att många

närståendetransaktioner sker inom ramen för den normala affärsverksamheten men att närståenderelationers och närståendetransaktioners karaktär i vissa fall kan ge upphov till högre risker för väsentliga felaktigheter i de finansiella rapporterna än transaktioner med fristående parter. Ett exempel på detta är när närstående verkar i komplexa relationer. Genom närstående bolag är det även lättare att begå oegentligheter, vilket gör det särskilt viktigt att revisorn förhåller sig professionellt skeptisk när han eller hon utför revisionen, p. 5 och 7 samma standard.

Av ISA 580 *Skriftliga uttalanden*, p. 4 framgår att det faktum att företagsledningen lämnar ett skriftligt uttalande inte påverkar omfattningen av andra revisionsbevis om företagsledningens särskilda påståenden. En bekräftelse från företagsledningen kan vara ett effektivt komplement till övriga underlag men kan inte ersätta revisorns egna granskningsåtgärder.

I detta fall uppmärksammade A-son inte att en rättelse, som hade utförts under år 2010 och som påverkade investeringsbolagets skuld till bolagets ägare under följande år, var felaktig. Han uppmärksammade inte heller att en väsentlig fordran på X-bolaget hade återbetalats och att skulden till delägaren inte kvarstod.

Beträffande de belopp som redovisades som fordringar hos intresseföretag respektive som långfristig skuld till aktieägare består A-sons revisionsdokumentation endast av ett kontoutdrag från bank avseende den initiala in- och utbetalningen som genomfördes år 2010 samt av egenupprättade arbetspapper och kontoutdrag avseende avräkningskontot mot delägarna. Det framgår av utredningen att han vid sina revisioner har förlitat sig på de muntliga bekräftelser som delägaren lämnat – av innebörd att fordran till X-bolaget kvarstod oförändrad – utan att utföra någon mer djupgående granskning för att verifiera uppgifterna. Detta framstår inte som en tillräcklig granskning. Trots motstridiga uppgifter i underlaget har han inte verifierat existensen av skulden och fordran genom utökade granskningsåtgärder. Visserligen synes det ha saknats såväl skriftliga avtal mellan parterna som en officiell årsredovisning för X-bolaget. I detta läge hade A-son kunnat tillföra revisionsbevis för att fastställa skulden och fordrans existens genom att inhämta en motpartsbekräftelse. I avsaknad av kompletterande granskningsåtgärder har han saknat grund för att tillstyrka fastställandet av bolagets balans- och resultaträkningar för räkenskapsåren 2011–2014. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed. Han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd.

5 Val av disciplinär åtgärd

Det förhållandet att A-son för fyra räkenskapsår har tillstyrkt fastställande av investeringsbolagets resultat- och balansräkningar utan att ha grund för det är allvarligt.

A-son har tidigare meddelats en varning den 3 maj 2012 (dnr 2011–774) för brister i hans revision av ett bolag under räkenskapsåren 2008–2010. I beslutet konstaterade Revisorsinspektionen bl.a. att han inte hade haft grund för att uttala att bolagets årsredovisning gav en rättvisande bild av bolagets resultat, eftersom han inte i tillräcklig grad hade granskat förhållanden med ett närstående bolag. För räkenskapsåret 2010 hade han inte heller haft grund för att uttala att bolagets årsredovisning gav en rättvisande bild av bolagets resultat, eftersom han inte hade granskat ett väsentligt belopp som hade fakturerats av ett närstående bolag. Av denna anledning hade han inte grund för att tillstyrka fastställandet av bolagets resultaträkning för räkenskapsåren 2008–2010.

Med hänsyn till att de brister som låg till grund för det tidigare beslutet om varning ligger relativt lång tid tillbaka kan den disciplinära åtgärden även denna gång stanna vid en varning. A-son ska alltså med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen ges en varning.

I detta sammanhang kan noteras att Revisorsinspektionen, i situationer där revisorn återkommande har åsidosatt sina skyldigheter, brukar följa upp hur revisorn bedriver sin verksamhet inom ramen för myndighetens riskbaserade tillsyn.

Ärendet har avgjorts av Revisorsinspektionen genom Tillsynsnämnden för revisorer. I beslutet har deltagit justitierådet Sten Andersson, ordförande, enhetschefen Tomas Algotsson, advokaten Helena Dandenell, auktoriserade revisorn Mikael Ernström, auktoriserade revisorn Magnus Fredmer, redovisningsexperten Claes Norberg, rådgivaren Charlotte Sandart och lektorn Jessica Östberg. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt avdelningsdirektören Lotta Westerberg samt revisionsdirektören Outi Sjölund, som har föredragit ärendet, närvarat.

Sten Andersson

Outi Sjölund

Hur man överklagar, se bilaga.