



Tillsynsärende - auktoriserade revisorn A-son

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

1 Inledning

Revisorsinspektionen har tagit emot information rörande auktoriserade revisorn A-sons uppdrag som sakkunnigt biträde vid revisionen av en kommun för räkenskapsåret 2019. Informationen har gett inspektionen anledning att öppna detta ärende.

Av kommunens årsredovisning framgår att det registrerade revisionsbolag där A-son var anställd bl.a. hade i uppdrag att granska kommunens årsredovisning och bokslut för räkenskapsåret 2019.

2 Utredningen i ärendet

I kommunens årsredovisning för räkenskapsåret 2019 anges balansomslutningen till 2 278 mnkr. Kundfordringar redovisas med 123 mnkr och materiella anläggningstillgångar med 1 063 mnkr. Av utredningen i ärendet framgår att 80,7 mnkr av kundfordringarna avsåg obetalda fordringar kopplade till finansieringen av ett vattenledningsprojekt och att det till projektet även hörde 170 mnkr i materiella anläggningstillgångar. Den av A-son fastställda arbetsväsentligheten uppgick till 50 mnkr.

I förvaltningsberättelsen finns ett avsnitt avseende händelser av väsentlig betydelse i vilket det redogörs för omständigheter kring en 13 kilometer lång vattenledning som skulle ha tagits i drift vid årsskiftet 2013/2014. Där anges bl.a. följande. Ledningen ska förse ett bryggeri med vatten men ännu har inget vatten levererats. Under våren 2016 beslöt byggtreprenören att lägga om ledningen och arbetet påbörjades under försommaren. Flera kilometer hann läggas och provtryckas med godkänt resultat innan det upptäcktes läckage i de senast lagda avsnitten. Byggtreprenören beslöt därför strax före slutet av år 2016 att avvakta med fortsatt läggning och i stället söka felen till läckaget. I april 2017 hävde byggtreprenören entreprenaden sedan man misslyckats med att få ledningen tät. Kommunen väckte i december 2018 talan mot byggtreprenören med krav på ersättning. I februari 2019 väckte byggtreprenören genstämningsvis talan mot kommunen. Kommunen motsatte sig byggtreprenörens krav och tingsrätten kallade till en muntlig förberedelse i april 2020.

Av A-sons revisionsplanering framgår att han inte hade identifierat några rättstvister eller krav. I sin riskbedömning har han angett att han inte hade identifierat några uppskattningar i redovisningen som kunde innebära risk för väsentliga felaktigheter.

I A-sons granskningsrapport avseende årsredovisningen för år 2019 anges att granskningen hade utförts enligt god revisionssed med utgångspunkt i utkastet ”Vägledning för redovisningsrevision i kommuner och landsting”¹ från Sveriges kommunala yrkesrevisorer (SKYREV). Enligt rapporten har granskningen omfattat intervjuer, dokumentgranskning och granskning av räkenskapsmaterial. I rapporten anges bl.a. att förvaltningsberättelsen innehåller upplysningar om händelser av väsentlig betydelse för kommunen, däribland ett avsnitt om vattenledningen som bedömdes ha politiskt stor betydelse. A-sons slutsats av granskningen av årsredovisningen var att den i allt väsentligt gav en rättvisande bild av räkenskaperna. Hans slutsats i granskningsrapporten var att årsredovisningen i övrigt hade ett tillräckligt innehåll och att den i allt väsentligt redogjorde för utfallet av verksamheten, verksamhetens finansiering och den ekonomiska ställningen.

Genom utredningen i ärendet har det framkommit att A-son även hade fått i uppgift av de förtroendevalda revisorerna att göra en fördjupad genomgång av hur fordringar och anläggningstillgångar som var föranledda av vattenledningsprojektet påverkade redovisningen för år 2019. Syftet med uppdraget var att redovisa aktuella fordringar och

¹ Se SKYREV:s utkast Vägledning för redovisningsrevision, 2014.

anläggningstillgångar kopplade till vattenledningen, att visa redovisningsmässiga tolkningar och bedömningar av balansposterna samt att tydliggöra vad kommunen respektive revisorerna skrivit i årsredovisningar och revisionsberättelser i frågan sedan år 2014. Genomgången skulle även omfatta ett avtal som kommunen hade tecknat med ett bryggeri som avsåg att nyttja vattenledningen i sin verksamhet och därmed skulle bekosta delar av vattenledningsprojektet.

Enligt A-sons revisionsdokumentation värderades materiella anläggningstillgångar till anskaffningsvärdet med avdrag för avskrivningar och eventuella nedskrivningar. Av dokumentationen kan dock inte utläsas att några nedskrivningar, kopplade till vattenledningen och den pågående tvisten med entreprenören, hade gjorts eller bedömts nödvändiga.

I A-sons rapport avseende vattenledningsprojektet, *Fördjupning inför slutrevision 2019*, angavs – med hänvisning till balansräkningen för år 2019 – att den totala investeringsnivån avseende vattenledningen per den 31 december 2019 var 170 mnkr. Redovisningen av vattenledningen som materiell anläggningstillgång bedömdes följa gällande regelverk och det fanns därför inget krav på särredovisning i pågående anläggningar. Eftersom tillgången redovisades som materiell anläggningstillgång, kunde Rådet för kommunal redovisningsrekommendation RKR R6 *Nedskrivningar* eventuellt vara tillämplig. Detta skulle kunna aktualisera nedskrivning. I de kontrakt som fanns och i den pågående tvisten gjordes dock gällande att tillgången fortfarande var under uppförande. Den var alltså inte tagen i bruk och kommunen hade heller inte beslutat att den skulle avvecklas eller att den inte skulle färdigställas. RKR R6 gav därför, enligt A-sons bedömning, inte grund för nedskrivning.

I A-sons revisionsdokumentation anges att samtliga förfallna kundfordringar uppgick till 92,8 mnkr. Av dessa avsåg 80,7 mnkr fordringar mot bryggeriet, varav kommunen hade gjort en reservering på 40,4 mnkr. Dessa kundfordringar bedömdes, enligt revisionsdokumentationen, granskade genom den fördjupade rapporten avseende vattenledningen. Resterande del av de totala kundfordringarna, 42 mnkr, understeg väsentlighetstalet. I dokumentationen finns även en anteckning om att de äldre kundfordringarna på bryggeriet inte hade reglerats med anledning av den pågående tvisten om vattenledningen.

De totala obetalda fakturorna låg beloppsmässigt över väsentlighetstalet och skulle därför hanteras i revisionen. I revisionsdokumentationen finns en sammanställning över de fakturor som var obetalade per den 31 december 2019. Sammanställningen innehåller

dock inga uppgifter om varför fakturorna inte hade betalats och inte heller något om varför de fortfarande ansågs säkra. Det framgår inte heller vilken granskning som A-son gjorde av sammanställningen, vilka överväganden som han gjorde eller vilka slutsatser som han drog.

I den fördjupade rapporten anges vidare att kommunen fakturerade bryggeriet för de investeringskostnader som enligt överenskommelse mellan kommunen och bryggeriet skulle belasta bryggeriet. De fakturerade investeringskostnaderna redovisades inte i resultaträkningen utan skuldfördes med motsvarande summa. A-son har i rapporten angett att bryggeriet, förutom den första fakturan, inte hade betalat någon av vare sig räntefakturorna eller investeringskostnaderna. Kommunen hade inte skickat några påminnelser och bryggeriet hade inte bestritt fakturorna. Eftersom bryggeriet inte hade bestritt fakturorna och bedömdes som ett kreditmässigt starkt företag, ansåg A-son dock att fordran var balansgill och inte skulle ifrågasättas. Orsaken till motpartens ovilja att betala bedömdes ligga i den pågående tvisten med byggentreprenören och i det förhållandet att ingen leverans hade skett i vattenledningen. Denna orsak utgjorde enligt A-sons bedömning inte grund för att underkänna fordran som balansgill. Sannolikt kunde parterna nå en framtida lösning så snart tvisten med byggentreprenören hade lösts. I rapporten lämnas även en rekommendation om att inte försöka bedöma utgången av tvisten med byggentreprenören. Inte heller borde kommunens balansräkning nedvärderas innan tvisten var löst. I sammanhanget framhölls att det var av stor vikt att kommunen kunde fortsätta byggnationen av vattenledningen och därmed säkerställa vattenförsörjningen till samhället.

I A-sons revisionsdokumentation finns e-postkorrespondens av vilken kan utläsas att det hölls flera möten för att diskutera avtalet med bryggeriet. Dokumentationen innehåller inte några mötesanteckningar som i detalj beskriver när mötena ägde rum, vilka som deltog, vad som diskuterades och vilka överväganden och slutsatser som mötena föranledde. En jämförelse med det underliggande avtalet mellan kommunen och bryggeriet leder dock till slutsatsen att såväl bryggeriet som kommunen vid denna tid hade gjort avsteg från avtalet. Det kan varken av den fördjupade rapporten eller av revisionsdokumentationen utläsas huruvida detta agerande, såsom att inte betala fakturorna och att inte skicka påminnelsefakturor, var resultatet av en ny överenskommelse mellan parterna. Det framgår inte heller om A-son ställde några frågor till kommunen rörande dessa förhållanden. I avtalet hänvisas det även till bilagor som inte finns bifogade till avtalet. Av dokumenta-

tionen framgår inte varför A-son inte inhämtade exempelvis motpartsbekräftelser, advokatutlåtanden eller liknande för att verifiera de uppgifter som han hade fått från kommunen.

I rapporten *Fördjupning inför slutrevision 2019* uttalade A-son att de förtroendevalda revisorerna kunde utveckla sina skrivningar i revisionsberättelsen om de ansåg att informationen i årsredovisningen inte var korrekt och tillräcklig och då uttrycka i revisionsberättelsen vad som var felaktigt och vilken påverkan det hade på årsredovisningen. Tre av de sju förtroendevalda revisorerna avgav sedermera en revisionsberättelse som innehåller en upplysning om att det fanns förfallna kundfordringar på 93 mnkr. A-sons fördjupade rapport har inte bifogats till denna revisionsberättelse.

I den dokumentation som Revisorsinspektionen har tagit del av finns inget undertecknat uttalande från kommunledningen.

3 Revisorns uppgifter

A-son har uppgett följande.

Hans roll i revisionsbolagets uppdrag att granska kommunen var att ytterst ansvara för den finansiella revisionen av kommunens delårsrapport och årsredovisning. Redan när han år 2017 utsågs till ansvarig för den finansiella revisionen av kommunen initierade han en särskild granskning av de ekonomiska åtaganden och risker som var förknippade med den byggnation som byggtreprenören hade åtagit sig och det ramavtal som kommunen hade ingått med bryggeriet. Han hade fått klart för sig att det hade uppkommit en tvist mellan kommunen och byggtreprenören och ville försäkra sig om att det fanns tillräckliga och korrekta upplysningar i årsredovisningen med avseende på denna tvist.

Hans bedömningar och slutsatser i planeringen inför granskningen avseende räkenskapsåret 2019 grundades på den kunskap som han hade inhämtat sedan granskningen för år 2017. Den anteckning som finns i dokumentation om att han inte hade identifierat några rättstvister eller krav ska tolkas som att han inte hade identifierat några rättstvister vid sidan av den med byggtreprenören. Mellanhavandena med bryggeriet granskades parallellt med granskningen av kommunens hantering och redovisning av tvisten med byggtreprenören. Det är dock viktigt att hålla isär kommunens relationer till bygg-

entreprenören respektive till bryggeriet, eftersom det såvitt framkom vid revisionen inte förelåg någon pågående tvist mellan kommunen och bryggeriet.

Det är också riktigt att han i den dokumenterade riskbedömningen inte hade identifierat några uppskattningar i redovisningen som kunde innebära en risk för väsentliga felaktigheter. Bedömningen var att det, utöver tvisten med byggentreprenören, inte förelåg några risker som inte hanterades i revisionen. Tvisten med byggentreprenören bedömdes som allvarlig men risken för felaktigheter i redovisningen, som en följd därav, var enligt hans bedömning låg, eftersom han hade haft fokus på den aktuella frågeställningen sedan revisionen avseende räkenskapsåret 2017. Den sammanfattande bedömningen var att tvisten föranledde särskild uppmärksamhet och att den kunde återverka på värderingen av redovisade materiella anläggningstillgångar och kundfordringar.

När det gäller värderingen av posten Materiella anläggningstillgångar bedömde han att de kontrakt som fanns och de fakta som hade kommit fram under tvisten om vattenledningen gav stöd för slutsatsen att ledningen fortfarande var under uppförande. Kommunfullmäktiges beslut att uppföra ledningen låg fast. En tillämpning av RKR R6 gav följaktligen inte grund för nedskrivning. Det förelåg inte skäl till någon annan bedömning än att ledningen skulle komma att tas i bruk, låt vara att detta kunde ske med en fördröjning och vid en senare tidpunkt än vad som ursprungligen hade planerats. Kommunens juridiska ombud gav också vid flera tillfällen uttryck för att kommunen hade goda förutsättningar att vinna tvisten med byggentreprenören.

Med hänsyn till kommunens skuldföring av närmare hälften av kundfordringarna på bryggeriet understeg kommunens nettofordran per den 31 december 2019 det vid revisionen tillämpade väsentlighetstalet. Den beloppsmässiga exponeringen mot bryggeriet var alltså lägre än de totala fordringarna om 80,7 mnkr. Detta innebar även att mellanhavandena med bryggeriet egentligen inte krävde någon detaljerad granskning.

Granskningen utfördes huvudsakligen genom intervjuer med kommunens redovisningsansvariga och projektledare, genomgång av material och underlag samt bedömningar av dessa handlingar ur ett redovisningsperspektiv. Granskningen innefattade även direktkontakt med kommunens juridiska ombud, advokaterna X och Y. Under året deltog han i två möten där advokaterna redogjorde för tvisten med byggentreprenören samt för mellanhavandena med bryggeriet.

Den 28 februari 2019 deltog han i ett möte med advokaterna, kommunrevisionen och företrädare för kommunens ekonomiavdelning. Vid mötet behandlades frågorna om bryggeriet hade bestritt fakturorna och om kommunen hade en balansgill fordran som uppgick till bokfört belopp. Enligt advokaternas uppfattning var det av stor vikt att kommunen fortsatte att följa avtalet såsom de tolkade det, vilket innebar att kommunen skulle fortsätta att fakturera bryggeriet även om fakturorna inte betalades.

I december 2019 anordnade kommunen ett informationsmöte. Vid detta redogjorde advokaten X främst för tvisten med byggentreprenören men han påtalade även att det var av stor vikt att kommunen vidhöll att ramavtalet med bryggeriet fortsatt var giltigt. A-sons minnesbild är att advokaten X vid mötet på en direkt fråga från en mötesdeltagare uppgav att bryggeriet inte hade bestritt fakturorna och att bolaget var betalningsdugligt för det förfallna beloppet.

Den 15 januari 2020 intervjuade han kommunens redovisningschef om tvisten med byggentreprenören och de förfallna fordringarna på bryggeriet. Tillsammans gick de igenom dokumentationen – beräkningar, underlag, fakturor etc. – och redovisningschefen bekräftade återigen att det inte fanns några bestridanden från bryggeriets sida. Ytterligare kontakt fördes under januari via telefon och e-post med en slutlig bekräftelse från redovisningschefens sida om att den redogörelse som framgår av rapporten den 27 januari 2020 var faktamässigt korrekt.

Därtill träffade han kommunens projektledare den 17 januari 2020. De gick då igenom dokumentationen som kommunen hade avseende tvisten med byggentreprenören samt mellanhavandena med bryggeriet. Projektledaren redogjorde för projektets historik. Även projektledaren bekräftade att bryggeriet inte hade bestritt några fakturor och att det inte fanns någon tvist med bryggeriet.

Det var dock det ingångna ramavtalet² med bryggeriet som var av avgörande betydelse för bedömningen att kommunens fordringar på bryggeriet var balansgilla. Fordringarna avsåg investeringskostnader och räntekostnader. Av avtalet framgick att kostnaden för projektet skulle bäras av parterna tillsammans. Kommunen skulle svara för 20 mnkr och bryggeriet för återstoden, beräknat på en kalkylerad totalkostnad om 140 mnkr. Enligt avtalet hade alltså kommunen rätt att fakturera bryggeriet för den andel av kostnaderna

² Vid sin första granskning av avtalet under februari 2017 fann han att flera bilagor saknades men han bedömde att dessa inte var avgörande för förståelsen av avtalet.

för byggnationen som belöpte på bryggeriet. Vid sin granskning kunde han inte se annat än att kommunen hade följt avtalets anvisningar för beräkning av vad som skulle faktureras. Bryggeriet hade betalat de två först utställda fakturorna om totalt cirka 9,5 mnkr och hade vid tidpunkten för granskningen inte bestritt betalningsskyldighet av de övriga fakturorna. Detta tillsammans med att bryggeriet hade hög kreditvärdighet gjorde att han bedömde att fordringarna var balansgilla. Detta gav honom tillräckliga revisionsbevis och han ansåg det inte nödvändigt att därutöver ta in advokatbrev.

Han uppfattade det som att bryggeriets betalningsovilja berodde på den pågående tvisten med byggtreprenören och det faktum att ingen leverans skedde i vattenledningen. Detta förhållande utgjorde dock, enligt hans uppfattning, inte grund för att redovisningsmässigt underkänna kommunens fordran mot bryggeriet. Han bedömde att bryggeriet skulle betala enligt avtalet så snart tvisten med byggtreprenören hade nått en lösning. Han såg därför ingen anledning att ifrågasätta varför kommunen inte vidtog några indrivningsåtgärder.

Hans slutsats i den fördjupade rapporten var att kommunen skulle kunna lämna mer information i förvaltningsberättelsen i avsnittet om väsentliga händelser. Mot bakgrund av den vägledning som finns i RKR R15 *Förvaltningsberättelse*³ bedömde han emellertid att den information som lämnades var tillräcklig och att det inte fanns grund för att tvinga kommunen att lämna ytterligare upplysningar. Till de förtroendevalda revisorerna förmedlade han dock budskapet att om de ansåg att kommunen skulle lämna fylligare information så kunde de framföra det i sin revisionsberättelse till kommunfullmäktige.

Den 30 januari 2020 avrapporterade han innehållet i den fördjupade rapporten till kommunrevisionen. Vid mötet ifrågasatte en av de förtroendevalda revisorerna om bryggeriet verkligen hade en skuld till kommunen motsvarande det bokförda fordringsbeloppet. A-son redogjorde för sina iakttagelser från granskningen, bl.a. att han inte hade funnit några diarieförda bestridanden och att redovisningschefen, kommunens advokater och av kommunen anlitad projektledare hade bekräftat till honom att det inte fanns några bestridanden från bryggeriets sida. Vid mötet bad han de förtroendevalda revisorerna att

³ RKR R 15 Förvaltningsberättelser trädde i kraft i oktober 2019 och ska tillämpas senast från och med räkenskapsår 2020. Rekommendationen kan även tillämpas på tidigare räkenskapsår. Kommunen har dock avseende år 2019 inte redogjort för att RKR R 15 har tillämpats.

informera honom om de hade annan information rörande fordringarna på bryggeriet. Ingen av de förtroendevalda revisorerna uppgav sig ha sådan kännedom.

Det var först den 1 oktober 2020, vid granskningen av kommunens delårsrapport per den 31 augusti 2020, som han fick information från redovisningschefen om att bryggeriet hade bestritt fakturorna från kommunen. Uppgifterna bekräftades av bryggeriets juridiska ombud, advokat Z, som tillade att bryggeriet hade bestritt även de fakturor som hänförde sig till tidigare räkenskapsår, dvs. från och med 2013.

Det förhållandet att det senare har visat sig att bryggeriet under flera års tid hade bestritt kommunens fakturor, utan att kommunens företrädare hade informerat honom om detta, trots uttryckliga frågor, finner han mycket anmärkningsvärt. Det framstår som svår-förståeligt att han i en fråga av detta slag har fått direkt missvisande information från flera av varandra oberoende parter. Särskilt som dessa personer verkade i en offentlig miljö ansåg han sig i hög grad kunna förlita sig på deras uppgifter. Det föresvävade honom aldrig att för honom trovärdiga företrädare för en kommun medvetet skulle lämna felaktig information. Detta var ett viktigt skäl till att han bedömde att han inte behövde inhämta någonmotpartsbekräftelse.

Det togs fram ett utkast till skriftligt uttalande som skulle undertecknas av kommunens ekonomichef och redovisningschef. Redovisningschefen återkom och önskade göra en mindre justering i uttalandet. Han har inte kunnat lokalisera ett undertecknat exemplar av uttalandet.

4 Bedömning och val av disciplinär åtgärd

Är detta revisionsverksamhet?

Revisorsinspektionen utövar tillsyn över auktoriserade och godkända revisorer samt registrerade revisionsbolag. I sin tillsyn ska Revisorsinspektionen kontrollera att bestämmelserna i revisorslagen (2001:883) efterlevs och att god revisorssed och god revisionsled iakttas. Tillsynsansvaret omfattar typiskt sett ett tillsynsobjekt som utför revisionsverksamhet.

Den första frågan som Revisorsinspektionen därför får ta ställning till är huruvida A-sons uppdrag som sakkunnigt biträde till den kommunala revisionen utgör revisionsverksamhet.

Med revisionsverksamhet avses enligt 2 § 8 revisorslagen

- a) verksamhet som består i sådan granskning av förvaltning eller ekonomisk information som utmynnar i en rapport eller någon annan handling som är avsedd att utgöra bedömningsunderlag även för någon annan än uppdragsgivaren, samt
- b) rådgivning eller annat biträde som föranleds av iakttagelser vid granskning enligt a.

Revisorsinspektionen genomförde under år 2019 en tematillsyn över revisionsbolagens medverkan i den kommunala revisionen.⁴ I den rapport som tematillsynen utmynnade i gjordes bl.a. bedömningen att i de fall revisionsbolag anlitas som sakkunniga biträden utgör uppdragen revisionsverksamhet. Skälet till det är att sakkunniguppdragen avser granskning av kommunens förvaltning och dess ekonomiska information, att granskningen ska resultera i en rapport och att denna rapport enligt lag⁵ ska bifogas de förtroendevalda revisorernas revisionsberättelse. Detta innebär att revisorslagens krav gäller för fullgörandet av sådana uppdrag och att verksamheten står under Revisorsinspektionens tillsyn.

Det finns inte nu skäl att göra någon annan bedömning. Det uppdrag som A-son utförde hade alltså karaktär av revisionsverksamhet i revisorslagens mening.

Enligt vilken standard har revisionsverksamheten utförts?

Revisorslagen innehåller grundläggande bestämmelser om hur en auktoriserad revisor ska utföra ett uppdrag som utgör revisionsverksamhet. De skyldigheter som ankommer på auktoriserade revisorer är inte kopplade till vilken sektor som revisorn arbetar i. Enligt 19 § revisorslagen ska en auktoriserad revisor iakttä god revisorssed. God revisorssed omfattar dels normer för revisorernas yrkesmässiga uppträdande, dels normer för hur revisionsuppdraget ska utföras (god revisionssed). En auktoriserad revisor ska genomföra sin granskning så ingående och omfattande som god revisionssed kräver. Revisorslagen innehåller inte någon närmare reglering om hur ett uppdrag ska utföras. Normer om detta finns i stället i vedertagna ramverk och revisionsstandarder vilka ger uttryck för god revisionssed.

⁴ Se Revisorsinspektionens tematillsynsrapport - revisionsbolagens medverkan i den kommunala revisionen, dnr 2020–50.

⁵ Se 12 kap. 12 § kommunallagen (2017:725).

De standarder som beskriver hur en auktoriserad revisor ska genomföra ett granskningsuppdrag består inom den privata sektorn av ISA⁶, ISRE⁷, ISAE⁸, SNT⁹ samt av FAR:s rekommendationer och uttalanden och praxis från Revisorsinspektionen och domstolar.

När det gäller den kommunala revisionen finns det inte någon särskild standard för kvalificerade revisorers uppdrag som sakkunnigt biträde till de förtroendevalda revisorerna. Sveriges Kommuner och Regioner (SKR)¹⁰ har upprättat skriften *God revisionssed i kommunal verksamhet* som beskriver god revisionssed för förtroendevalda revisorer. Den är vägledande även för yrkesrevisorers arbete men redogör inte i detalj för hur redovisningsrevisionen ska utföras. Mot denna bakgrund publicerade SKYREV år 2014 ett utkast till vägledning för hur yrkesrevisorerna kan genomföra redovisningsrevisionen och hur de kan tillämpa olika standarder i ISA i sitt revisionsarbete. Enligt SKYREV:s uppfattning utgör standarderna god revisionssed för privat och statlig revision av finansiella rapporter.¹¹

Enligt SKYREV:s genomgång av ISA svarar standarderna väl mot syftet med den kommunala redovisningsrevisionen som det kommer till uttryck i kommunallagen och skriften *God revisionssed i kommunal verksamhet*. Eftersom de auktoriserade revisorer som anlitas för att revidera de kommunala bolagen följer ISA bör enligt SKYREV yrkesrevisorerna även av detta skäl basera sin redovisningsrevision av kommuner och regioner på ISA.¹²

Mot denna bakgrund anser Revisorsinspektionen i detta fall att ISA, i brist på annan fastställd standard för kvalificerade revisorers sakkunniga biträde inom den kommunala revisionen, är den standard mot vilken A-sons revisionsverksamhet ska bedömas.

A-son har därtill i den rapport som han lämnat om sin granskning av årsredovisningen själv uppgett att han i sin revision utgått från god revisionssed och SKYREV:s vägledning. Han har till stöd för sin granskning av posterna Kundfordringar och Materiella anläggningstillgångar hänvisat till den fördjupade granskning som han avhandlat i sin

⁶ International Standards on Auditing.

⁷ International Standards on Review Engagements.

⁸ International Standards on Assurance Engagements.

⁹ Standard för närliggande tjänster.

¹⁰ Tidigare Sveriges Kommuner och Landsting (SKL).

¹¹ Se SKYREV:s utkast Vägledning för redovisningsrevision 2014 s. 7.

¹² Se SKYREV:s utkast Vägledning för redovisningsrevision 2014 s. 9.

rapport *Fördjupning inför slutrevision 2019*. Även den fördjupade granskningen får därför anses ha genomförts med utgångspunkt i ISA.

Endast en del av de ISA som anges i vägledningen ger uttryck för särskilda tillämpningskriterier vid den kommunala revisionen.¹³ I vägledningen anges att ISA 501 *Revisionsbevis – särskilda överväganden för vissa poster* (som behandlar revisorns särskilda överväganden när han eller hon hämtar in tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis avseende vissa poster) är relevant vid den kommunala revisionen. Det innebär att revisorn bl.a. ska inhämta revisionsbevis avseende fullständighet i fråga om rättstvister och krav som rör företaget.¹⁴

Även ISA 505 *Externa bekräftelser*, som behandlar revisorns användning av externa bekräftelser enligt kraven i ISA 330 och ISA 500, anses relevant. I vägledningen anges att revisionsbevis i form av externa bekräftelser som revisorn har fått direkt från bekräftande parter kan vara tillförlitligare än bevis som har tagits fram internt av företaget. Exempel på externa bekräftelser som kan vara aktuella är engagemangsbesked och saldoförfrågningar.¹⁵ Av ISA 505 p. A1 framgår att externa bekräftelser kan användas för att bekräfta avtalsvillkor, kontrakt eller transaktioner mellan ett företag och andra parter eller för att bekräfta att det inte finns särskilda villkor, t.ex. ”sidoavtal”.

Vägledningen hänvisar också till ISA 580 *Skriftliga uttalanden*. ISA 580 behandlar revisorns skyldighet att inhämta skriftliga uttalanden från företagsledningen och andra som har ansvar för företagets styrning (styrelsen). Av vägledningen framgår att vid inhämtande av skriftliga uttalanden ska yrkesrevisorn kommunicera med den eller dem som har störst insikt i sakhållandena. Detta förutsätts vara ledande tjänstemän, t.ex. någon eller några av kommundirektören (regiondirektören), ekonomidirektören, förvaltningschefen eller motsvarande.¹⁶

Bedömningen i detta fall

A-son har i sin granskning av årsredovisningen nått slutsatsen att den i allt väsentligt ger en rättvisande bild av räkenskaperna. Han har även uttalat att årsredovisningen i övrigt har ett tillräckligt innehåll och att han bedömer att årsredovisningen i allt väsentligt

¹³ Se SKYREV:s utkast Vägledning för redovisningsrevision 2014 s. 14.

¹⁴ Se SKYREV:s utkast Vägledning för redovisningsrevision 2014 s. 26.

¹⁵ Se SKYREV:s utkast Vägledning för redovisningsrevision 2014 s. 26 f.

¹⁶ Se SKYREV:s utkast Vägledning för redovisningsrevision 2014 s. 32.

redogör för utfallet av verksamheten, verksamhetens finansiering och den ekonomiska ställningen.

Enligt 11 kap. 2 § lagen (2018:597) om kommunal bokföring och redovisning ska det i årsredovisningens förvaltningsberättelse lämnas upplysning om förhållanden som är viktiga för bedömningen av kommunens resultat eller ekonomiska ställning. I 3 § anges att upplysning ska lämnas om händelser av väsentlig betydelse under räkenskapsåret eller senare.

Kommunens förvaltningsberättelse för år 2019 innehåller upplysningar om tvisten med byggentreprenören. Det lämnas dock ingen information om det bokförda värdet på vattenledningen eller om den ekonomiska risk som var kopplad till projektet. Eftersom årsredovisningen saknar denna väsentliga information, borde A-son ha påpekat det i sin granskningsrapport.

När det gäller hans granskning av materiella anläggningstillgångar som har anknytning till vattenledningsprojektet har han hänvisat till RKR R6 Nedskrivningar. I rekommendationen anges att tillgångens värde ska prövas, om tillgången inte används och beslut har fattats om att avveckla den, om tekniska eller legala förändringar har gjort att den inte längre kan användas för sitt ursprungliga ändamål eller om den har åsamkats fysiska skador som sänker dess värde. Kommunens tvist med byggentreprenören hade sin upprinnelse i att byggentreprenören år 2017 hade hävt entreprenaden eftersom man misslyckats med att få ledningen tät. Det fanns alltså starka indikationer på att ledningen av tekniska skäl inte kunde användas för sitt tänkta ändamål. Flera år hade förflutit från den tidpunkt då anläggningen skulle ha varit färdigställd. Kommunen hade väckt talan mot entreprenören som i sin tur väckt talan mot kommunen. Därtill betalade inte medfinansieraren, bryggeriet, kommunens fakturor. Av RKR R4 Materiella anläggningstillgångar framgår att onormala utgifter i samband med uppförandet av en tillgång inte ska ingå i tillgångens anskaffningsvärde. För vattenledningsprojektet fanns starka indikationer på att tillgången hade drabbats av onormala utgifter på grund av problem med konstruktionen. Det fanns därför skäl för att ifrågasätta det bokförda värdet på vattenledningen.

A-son har i sitt yttrande framhållit att mellanhavandena med bryggeriet egentligen inte krävde någon detaljerad granskning. Han har i den delen hänvisat till att kommunen hade skuldfört närmare hälften av kundfordringarna vilket innebar att den beloppsmässiga exponeringen mot bryggeriet därmed var lägre än de totala fordringarna om 80,7 mnkr

och kommunens nettofordran på bryggeriet därför understeg det tillämpade väsentlighetstalet. Mot bakgrund av att han fått i uppdrag att göra en fördjupad genomgång av hur fordringar och anläggningstillgångar som sammanhängde med vattenledningsprojektet och avtalet med bryggeriet påverkade redovisningen för år 2019 kan det emellertid inte anses ha varit tillräckligt med en enbart översiktlig granskning.

A-son bedömde vidare i sin granskning av kundfordringarna att bryggeriets betalningsovilja berodde på den pågående tvisten med byggtreprenören och det förhållandet att ingen leverans skedde i vattenledningen. Han drog slutsatsen att betalning skulle göras så snart tvisten var löst. Han har genom sin dokumentation och sina yttranden visat att han inhämtade muntliga uppgifter från olika representanter för kommunen avseende kommunens förhållande till bryggeriet och byggtreprenören. Han inhämtade dock inte, som han bort göra, några ytterligare revisionsbevis, exempelvis advokatutlåtande eller motpartsbekräftelse, som kunde säkerställa att uppgifterna från kommunen stämde. Inte heller inhämtade han, såvitt har framkommit, något skriftligt uttalande från vattenledningen genom vilket denna tog ansvar för att han fått alla relevanta upplysningar. Mot bakgrund av den betydelse som vattenledningsprojektet bedömdes ha, den därtill pågående tvisten med entreprenören och den omständighet att bryggeriet under flera år inte hade betalat för de fakturerade kostnaderna hade han anledning att förhålla sig professionellt skeptisk till den information som han fått från kommunen.

Revisorsinspektionen finner därför att A-son har brutit i sin granskning genom att *dels* inte vidta tillräckliga granskningsåtgärder, *dels* inte agera med den professionella skepticism som en yrkesrevisor ska iaktta.

A-son har härigenom åsidosatt god revisionssed och ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Det som ligger honom till last är allvarligt. Det gäller särskilt som de poster, Materiella anläggningstillgångar och Kundfordringar, som var kopplade till bristfälligt granskade vattenledningsprojektet var väsentliga och han därför inte hade grund för att uttala sig om räkenskapernas rättvisande bild i den avlämnade granskningsrapporten om årsredovisningen. Han ska därför med stöd av 32 § revisorslagen (2001:883) ges en varning.

Ärendet har avgjorts av Revisorsinspektionen genom Tillsynsnämnden för revisorer. I beslutet har deltagit justitierådet Sten Andersson, ordförande, kammarrättslagmannen Christina Eng, vice ordförande, enhetschefen Tomas Algotsson, auktoriserade revisorn

Helena Dale, rådgivaren Sophie Degenne, auktoriserade revisorn Magnus Fredmer, advokaten Michael Frie, redovisningsexperten Claes Norberg och docenten Jessica Östberg. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt revisionsdirektören Elizabeth Løchting samt avdelningsdirektören Claudia David Toronjo, som har föredragit ärendet, varit närvarande.

Sten Andersson

Claudia David Toronjo

Hur man överklagar, se bilaga.