



Tillsynsärende - auktoriserade revisorn A-son

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

1 Inledning

Revisorsinspektionen har tagit del av information rörande auktoriserade revisorn A-sons uppdrag som revisor i två aktieföretag, här benämnda energibolaget och holdingbolaget. Energiföretaget var dotterföretag till holdingbolaget. Informationen har gett inspektionen anledning att öppna detta ärende.

Energiföretaget hade räkenskapsår 2023-01-01–2023-12-31, medan holdingbolaget hade räkenskapsår 2023-06-08–2023-12-31. Ärendet behandlar, för energiföretaget, A-sons granskning av efterföljande händelser och fortsatt drift samt för holdingbolaget hans granskning av byggnader och mark, övriga fordringar och efterföljande händelser.

2 Energiföretaget

2.1 Årsredovisningen och revisionsberättelsen

Av årsredovisningen för energiföretaget framgår att bolaget bedrev handel, installationer och konsultverksamhet inom energi- och elektronikbranschen med el- och energilösningar såsom solpaneler, växelriktare och elinstallationer. Bolaget tillhandahöll också tjänster till försäljningsorganisationer, säljare, projektledning och installatörer.

Energibolagets årsredovisning upprättades med tillämpning av Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR) 2016:10 *Årsredovisning i mindre företag* (K2).

Bolaget redovisade en nettoomsättning om 51,1 mnkr (föregående år 9,3 mnkr) och en balansomslutning om 10,3 mnkr (8,4 mnkr). Eget kapital redovisades med 1,8 mnkr (0,2 mnkr).¹

A-son avlämnade sin revisionsberättelse den 15 maj 2024. Den är utan modifieringar och upplysningar. Han anmärkte på att bolaget vid flera tillfällen under räkenskapsåret hade betalat skatter och avgifter för sent.

2.2 Efterföljande händelser

I en notupplysning i årsredovisningen om väsentliga händelser efter räkenskapsårets slut angavs att bolaget hade haft en lite sämre start på räkenskapsåret 2024 efter det att Skatteverket hade gjort förändringar gällande bidrag för s.k. grön teknik. Enligt notupplysningen hade dock försäljningen det året ökat under mars och april och det angavs att bolaget ”gör ett överskott dessa månader”.

I det skriftliga uttalandet från företagsledningen, som A-son inhämtade den 15 maj 2024, bekräftade ledningen, som bestod av den enda styrelseledamoten i bolaget, att det för alla händelser efter balansdagen hade gjorts de justeringar eller lämnats de upplysningar som krävs enligt årsredovisningslagen (1995:1554) och god redovisningssed.

I dokumentationen finns ett arbetsprogram för granskningsområdet händelser efter balansdagen. Av det framgår bl.a. att bolaget inte hade några skriftliga rutiner för att uppmärksamma efterföljande händelser men att styrelseledamoten bedömdes ha god kontroll. Enligt en anteckning den 13 mars 2024 hade företagsledningen på fråga uppgett att det inte hade inträffat något som skulle kunna ha en påverkan på de finansiella rapporterna. Det framgår också av anteckningarna att det inte fanns några styrelseprotokoll från tiden efter balansdagen att ta del av.

Av arbetsprogrammet framgår vidare att en medarbetare till A-son hade tagit del av rapporter ur bokföringen. En rapport avsåg förhållandena per den 31 januari 2024 och utvisade ett underskott på det nya räkenskapsåret om totalt 1,5 mnkr. En annan rapport

¹ Föregående räkenskapsårs belopp inom parentes.

avsåg förhållandena per den 31 mars 2024 och den utvisade ett ackumulerat underskott om totalt 1,7 mnkr. Det går inte av dokumentationen att utläsa om det utfördes några granskningsåtgärder avseende efterföljande händelser för perioden från den 1 april 2024 till och med avlämnandet av revisionsberättelsen den 15 maj 2024. Det går inte heller att utläsa om det utfördes några åtgärder för att kontrollera bolagets uppgift i årsredovisningen om att bolaget hade gjort ett överskott i mars och april.

A-son har uppgett följande.

Bolaget leddes av styrelseledamoten. Hon hade enligt A-sons bedömning god kontroll över verksamheten. Styrelseledamoten bekräftade i samband med slutrevisionen både skriftligen och muntligen att inga väsentliga händelser hade inträffat som krävde justeringar eller ytterligare upplysningar i årsredovisningen. Tillsammans med de kompletterande underlagen för orderingången som visade på ökad omsättning låg detta till grund för hans bedömning av efterföljande händelser för perioden den 1 april – den 15 maj 2024. Han bedömde att detta underlag var tillräckligt. Bokföringen var vid tillfället inte upprättad för perioden den 1 april – den 15 maj 2024 och han kunde därför inte verifiera styrelseledamotens uppgifter men han bedömde att de uppgifter som han fick av denne var tillräckliga för att acceptera den aktuella skrivningen i årsredovisningen.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Enligt International Standard on Auditing (ISA) 560 *Efterföljande händelser* p. 6 ska revisorn utföra granskningsåtgärder som har utformats så att de ger tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att han eller hon har uppmärksammat alla händelser som har inträffat mellan datumet för de finansiella rapporterna och datumet för revisionsberättelsen och som kräver justering av eller upplysning i de finansiella rapporterna. Enligt p. 7 ska revisorn utföra dessa åtgärder så att de täcker perioden från datumet för de finansiella rapporterna till datumet för revisionsberättelsen, eller så nära detta datum som det är praktiskt möjligt. Revisorn ska beakta sin riskbedömning när han eller hon avgör karaktären på och omfattningen av dessa granskningsåtgärder. Han eller hon ska också vidta vissa angivna åtgärder, bl.a. läsa företagets senaste delårsrapport för period efter datumet för de finansiella rapporterna, om en sådan finns.

Enligt p. A 7 samma ISA är de granskningar av efterföljande händelser som revisorn utför beroende av tillgänglig information, i synnerhet i vilken utsträckning som redovisning har

skett efter datumet för de finansiella rapporterna. Om räkenskapsmaterialet inte är uppdaterat, och följaktligen ingen delårsrapport (oavsett om den är för internt eller externt bruk) har upprättats, eller om det inte har förts några protokoll vid företagsledningens eller styrelsens möten, kan relevanta granskningsåtgärder utföras i form av inspektion av tillgängliga redovisningsunderlag, innefattande kontoutdrag från bank.

A-son hade tillgång till rapporter från bokföringen efter balansdagen fram till och med den 31 mars 2024. Rapporterna utvisade ett ackumulerat underskott om 1,7 mnkr. Det går inte av dessa rapporter att utläsa huruvida uppgiften i årsredovisningen om att verksamheten under mars hade resulterat i ett överskott var riktig. Det finns inga handlingar i dokumentationen som styrker riktigheten i uppgiften i årsredovisningen om att även resultatet för april var ett överskott. Av A-sons egna uppgifter framgår att han inte tog del av några redovisningshandlingar alls för perioden den 1 april – den 15 maj 2024, dvs. för den sista perioden innan han avlämnade sin revisionsberättelse. Han förlitade sig i stället enbart på muntliga uppgifter från styrelseledamoten, det skriftliga uttalandet angående årsredovisningen och handlingar om orderingången i bolaget. Det finns inget i utredningen som tyder på att det inte skulle ha varit möjligt att ta del av redovisningshandlingar för perioden fram till revisionsberättelsens avlämnande, även om allt inte var bokfört.

Sammantaget gör Revisorsinspektionen bedömningen att A-son inte utförde tillräckliga åtgärder för att granska efterföljande händelser och för att kontrollera de uppgifter om sådana händelser som hade lämnats i årsredovisningen. Härigenom har han åsidosatt god revisionssed.

2.3 Fortsatt drift

Av energibolagets årsredovisning framgår att bolaget redovisade en förlust för räkenskapsåret med 2,6 mnkr, jämfört med en vinst med 0,2 mnkr för föregående räkenskapsår. Likvida medel i bolaget uppgick per balansdagen till 99 tkr, medan de kortfristiga skulderna uppgick till 8,2 mnkr. Av årsredovisningen och A-sons revisionsdokumentation går att utläsa att bolaget i bokslutet hade redovisat cirka 4 mnkr i aktieägartillskott för att återställa det egna kapitalet. Av aktieägartillskottet hade 2 mnkr erhållits kontant medan 2 mnkr hade kommit bolaget till del genom att en skuld till moderbolaget hade skrivits av. Bolagets egna kapital hade varit förbrukat innan aktieägartillskottet lämnades.

Enligt den övergripande revisionsstrategin bedömde A-son att det vid tidpunkten för planeringen av revisionen inte förelåg något hot mot bolagets fortsatta drift. Dock antecknade han i avsnittet *Övergripande riskanalys* att det fanns risk för den fortsatta driften, eftersom summan av de kortfristiga skulderna översteg omsättningstillgångarna. På flera ställen i dokumentationen finns också anteckningar om att bolaget hade likviditetsbrist.

I revisionsberättelsen anmärkte A-son på att bolaget vid flera tillfällen under räkenskapsåret hade betalat skatter och avgifter för sent. Av dokumentationen av granskningen av leverantörsskulder framgår vidare att bolaget inte hade kunnat betala sina skulder i rätt tid och att det per balansdagen fanns skulder som var förfallna sedan tre – sex månader. Enligt företagsledaren berodde detta på likviditetssvårigheter.

Enligt anteckningar i samband med granskningen av intäcksredovisningen hade efterfrågan på solceller och stigande elpriser under de senaste åren påverkat bolagets omsättning positivt. Det finns dock också en anteckning av en av A-sons medarbetare om att verksamheten hade vuxit fortare än vad bolaget hade klarat av och att detta hade lett till sämre lönsamhet och problem med likviditeten.

Det finns ett arbetsprogram i dokumentationen för granskningen av fortsatt drift. Där har antecknats att de finansiella rapporterna per den 31 mars 2024 utvisade ett underskott om 1,7 mnkr men att det enligt budget skulle ”vända” under det andra kvartalet 2024. Det har också antecknats att den fortsatta driften var hotad om bolaget skulle fortsätta med underskott men att det fanns försäljningsstatistik som visade på en högre omsättning under april månad med över 5 mnkr mer än budget. Enligt företagsledningen var det troligt att situationen skulle förbättras och att antagandet om fortsatt drift gällde. Enligt anteckningarna i dokumentationen gjorde medarbetaren bedömningen att antagandet om fortsatt drift gällde trots att kassalikviditeten var något ansträngd under första kvartalet 2024. Bedömningen grundades på att diverse underlag visade att verksamheten hade gått bättre under mars och april 2024. Av dokumentationen framgår inte, förutom några dokument som utvisar uppgifter ur ett försäljningssystem, vilka åtgärder som vidtogs och vilka revisionsbevis som inhämtades för att kontrollera hur verksamheten hade gått under perioden den 1 april – den 15 maj 2024.

Av de rapporter från bokföringen per den 31 mars 2024 som finns i dokumentationen framgår att kortfristiga fordringar uppgick till 4,3 mnkr och likvida medel till 351 tkr,

medan de kortfristiga skulderna uppgick till 7,6 mnkr. Förlusten för de tre första månaderna på räkenskapsåret uppgick som tidigare nämnts till 1,7 mnkr.

Enligt uppgifter i dokumentationen diskuterade A-son själva antagandet om fortsatt drift vid upprättandet av årsredovisningen med företagsledningen. Det framgår dock inte om det även diskuterades om det fanns behov av att ta in upplysningar om bolagets förmåga till fortsatt drift i årsredovisningen och vilka åtgärder från hans sida som sådana eventuella diskussioner i så fall ledde till.

I det skriftliga uttalandet från företagsledningen som A-son inhämtade bekräftade företagsledaren att hon hade upplyst honom om att antagandet om fortsatt drift gällde.

A-son har uppgett följande.

Mot bakgrund av de identifierade likviditetsutmaningarna fördes diskussioner med styrelseledamoten, både muntligen och via e-post. Styrelseledamotens bedömning av bolagets möjligheter till fortsatt drift baserades på *dels* de erhållna aktieägartillskotten som stärkte bolagets finansiella ställning, *dels* att hon som ägare var beredd att bidra och skjuta till ytterligare medel *samt att* framåtblickande underlag, såsom budget och ordergång, indikerade ökad omsättning jämfört med tidigare månader.

Sammantaget bedömde styrelseledamoten att det var rimligt att anta fortsatt drift. Eftersom något beslut om likvidation inte förelåg, var hon av uppfattningen att årsredovisningen utifrån reglerna i K2 skulle upprättas med antagandet om fortsatt drift.

I och med de erhållna aktieägartillskotten, som återställde det egna kapitalet, och den ökade ordergången delade han styrelsens uppfattning att det var korrekt att upprätta årsredovisningen med antagande om fortsatt drift. Han gjorde även bedömningen att tillräckliga upplysningar hade lämnats i årsredovisningen. Grunden för hans bedömning var de erhållna aktieägartillskotten och den ökade ordergången tillsammans med diskussionerna med styrelseledamoten.

Under diskussionerna med styrelseledamoten övervägde han att i sin revisionsberättelse ta med en särskild upplysning om förekomsten av en väsentlig osäkerhetsfaktor avseende antagandet om fortsatt drift som en läsanvisning till läsare av årsredovisningen. Han gjorde dock bedömningen att någon sådan upplysning inte var nödvändig, framför allt på grund av de väl tilltagna villkorade aktieägartillskotten.

Eftersom den löpande bokföringen för perioden den 1 april – den 15 maj inte var färdigställd och därmed inte utgjorde något tillförlitligt revisionsbevis, inhämtades alternativa revisionsbevis. Dessa bestod av budget, ordergång samt diskussioner med styrelseledamoten kring den faktiska utvecklingen.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Om det finns väsentliga osäkerhetsfaktorer när det gäller händelser eller förhållanden som kan medföra betydande tvivel om bolagets förmåga att fortsätta sin verksamhet, ska revisionsberättelsen enligt 9 kap. 31 a § aktiebolagslagen (2005:551) innehålla ett uttalande i frågan.

I 2 kap. 4 § årsredovisningslagen anges ett antal grundläggande redovisningsprinciper. En av dessa är principen om fortsatt drift. Enligt ISA 570 *Fortsatt drift* p. 6 ska revisorn inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att bedöma om det är riktigt av styrelsen att använda antagandet om fortsatt drift. Med grund i inhämtade revisionsbevis ska revisorn, enligt p. 18, komma fram till en slutsats om det finns någon väsentlig osäkerhetsfaktor som avser sådana händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten.

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

Om årsredovisningen inte, eller inte tillräckligt tydligt, beskriver att det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor som kan leda till betydande tvivel, ska revisorn enligt ISA 570 p. 23 uttala sig med reservation eller avvikande mening om årsredovisningen, enligt vad som är tillämpligt, enligt ISA 705 *Modifierat uttalande i rapport från oberoende revisor*. Revisorn ska också ange att det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor som kan leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten och att årsredovisningen inte tillräckligt upplyser om detta.

Bolaget redovisade både under räkenskapsåret och under perioden efter balansdagen betydande förluster. De kortfristiga skulderna översteg kortfristiga fordringar och likvida medel. Bolaget hade svårigheter att betala skulder i tid och det egna kapitalet var förbrukat

innan villkorade aktieägartillskott lämnades. Den del av aktieägartillskottet som hade erlagts med likvida medel var dessutom till största delen förbrukat redan per den 31 mars 2024. Omständigheterna var därmed sådana att de kunde inge betydande tvivel om bolagets förmåga att fortsätta sin verksamhet. De uppgifter som A-son har lämnat om aktieägartillskotten och om styrelseledamotens uttalade vilja att skjuta till ytterligare kapital ändrar inte bilden av att det här var fråga om ett bolag vars förmåga till fortsatt drift borde ha ifrågasatts. Det gör inte heller förekomsten av budget och dokument som visade på en ökande framtida orderingång.

A-son skulle under de rådande omständigheterna ha påtalat för styrelsen att det behövde tas in kompletterande information i årsredovisningen. Han skulle vidare, beroende på hur styrelsen valde att göra, ha agerat i enlighet med ISA 570 p. 22 eller 23. Genom att inte agera på detta sätt har han åsidosatt god revisions sed.

3 Holdingbolaget

3.1 Årsredovisningen och revisionsberättelsen

Detta var holdingbolagets första räkenskapsår. Av årsredovisningen framgår att bolaget skulle äga och förvalta värdepapper.

Holdingbolagets årsredovisning upprättades med tillämpning av Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR) 2016:10 *Årsredovisning i mindre företag* (K2).

Bolaget redovisade övriga rörelseintäkter med 48 tkr, en förlust för räkenskapsåret med 2,4 mkr och en balansomslutning om 9,7 mnkr. Eget kapital redovisades med 3,6 mnkr.

A-son avlämnade sin revisionsberättelse den 15 maj 2024. Den är utan modifieringar, upplysningar eller anmärkningar.

3.2 Byggnader och mark

Posten *Byggnader och mark* redovisades i årsredovisningen med 3,9 mnkr. Av notupplysningar i årsredovisningen och av bokföringen framgår att avskrivningar på tillgången hade skett med 13 tkr under räkenskapsåret. Av en notupplysning framgår också att den fastighet som avsågs hade sålts till ett annat koncernbolag efter räkenskapsårets utgång.

Av A-sons revisionsdokumentation framgår följande.

I dokumentationen finns ett utdrag från en tjänst för medieanalys- och omvärldsbevakning som visar information från Lantmäteriets register om den aktuella fastigheten. Utdraget är utskrivet den 19 april 2024 och visar *att* lagfaren ägare till fastigheten vid det datumet var ett dotterföretag till holdingbolaget, *att* dotterföretaget hade förvärvat fastigheten genom köp den 9 juni 2023, *att* inskrivningsdatum för köpet var den 30 juni 2023 *och att* taxerad ägare var ett bolag som tidigare hade ägt fastigheten.

I dokumentationen finns också en kopia av ett köpeavtal mellan dotterföretaget och det säljande bolaget avseende fastigheten. Köpeavtalet är daterat den 31 maj 2023 med ett överenskommet tillträde till fastigheten den 9 juni 2023, dvs. samma datum som Lantmäteriet registrerade som dag för köpet.

Det finns även en kopia av en handling, som är rubricerad ”Transportköp” och daterad den 17 juli 2023. Av handlingen framgår att dotterföretaget och holdingbolaget hade kommit överens om att transportera köpet av fastigheten till holdingbolaget enligt samma villkor som hade avtalats mellan dotterföretaget och det bolag som tidigare ägt fastigheten. Samma person undertecknade överenskommelsen för båda bolagens räkning.

Av anteckningar i arbetsprogrammet för posten kan utläsas att det bokförda beloppet hade stämts av mot bokslutsbilaga. Där finns också anteckningar om att fastigheten hade förvärvats av det företag som enligt de ovannämnda lagfartsuppgifterna var lagfaren ägare till fastigheten men att fastigheten per bokslutsdagen ägdes av holdingbolaget och att det därför var riktigt att redovisa den som tillgång i holdingbolagets årsredovisning. Det finns också anteckningar från ett möte med företagsledaren av vilka framgår att A-son hade diskuterat frågorna med denne och erhållit underlag för transportköpet.

A-son har uppgett följande.

Han gjorde bedömningen att avtalet om transportköp mellan holdingbolaget och dotterföretaget var ett civilrättsligt bindande avtal och att holdingbolaget därför hade övertagit väsentliga risker och förmåner som var förknippade med att äga fastigheten per balansdagen. Att överlåtelsen ännu inte hade blivit registrerad hos Lantmäteriet förändrade inte hans bedömning – oaktat den omständigheten att det beträffande transportköp, för undvikande av lagfartskostnader, ska ansökas om lagfart inom tre månader från det första köpets fullbordande.

Fastigheten överläts tillbaka till dotterföretaget efter räkenskapsårets utgång, vilket framgår av notupplysningen i årsredovisningen.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Fastigheten var en väsentlig tillgång i holdingbolagets balansräkning. Frågan är därför om A-son hade tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för sin bedömning att fastigheten tillhörde holdingbolaget och därmed kunde bokföras som tillgång i holdingbolaget.

Av ISA 500 *Revisionsbevis* p. 4 framgår att granskningsåtgärder ska utformas och utföras på ett sådant sätt att revisorn kan inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att kunna dra rimliga slutsatser som grund för sina uttalanden. Av ISA 330 *Revisorns hantering av bedömda risker* p. 7 b följer att ju högre revisorn bedömer risken för väsentliga felaktigheter, dess mer övertygande revisionsbevis måste han eller hon inhämta.

Enligt bestämmelsen i 9 kap. 3 § aktiebolagslagen (2005:551) ska en revisor utföra sin granskning med professionell skepticism. Samma sak uttrycks i ISA 200 *Den oberoende revisorns övergripande mål samt utförande av revision enligt International Standards on Auditing* p. 15 på så sätt att revisorn ska förhålla sig professionellt skeptisk när han eller hon planerar och utför en revision och vara medveten om att det kan finnas omständigheter som gör att de finansiella rapporterna innehåller väsentliga felaktigheter. I detta ligger, enligt p. A 20, att revisorn ska kunna bedöma revisionsbevis kritiskt och ifrågasätta tillförlitligheten hos bl.a. information som har inhämtats från företagsledningen och styrelsen.

I detta fall aktualiseras också kraven på förhållningssätt och granskning i enlighet med ISA 550 *Närstående förhållanden*. Enligt p. 2 kan många närståendetransaktioner ske inom ramen för den normala affärsverksamheten och behöver i sådana fall inte ge upphov till större risk för väsentliga felaktigheter än liknande transaktioner med fristående parter. I vissa fall kan dock vissa närstående relationers och -transaktioners karaktär ge upphov till högre risker för väsentliga felaktigheter i de finansiella rapporterna än transaktioner med fristående parter, bl.a. på grund av att sådana transaktioner kanske inte genomförs till normala marknadsvillkor.

Ändamålet med holdingbolagets verksamhet var att äga och förvalta aktier. Av dokumentationen går inte att utläsa vilket eventuellt affärsmässigt syfte som holdingbolaget hade för att förvärva en fastighet av ett annat bolag i koncernen.

Det skriftliga revisionsbevis som A-son hade tillgång till utgjordes av en handling där köpare och säljare företrädde av en och samma person. Vid tidpunkten för avlämnandet av revisionsberättelsen hade fastigheten ännu inte registrerats med holdingbolaget som lagfaren ägare hos Lantmäteriet, trots att det hade gått nästan tio månader sedan handlingen om transportköp hade upprättats. Omständigheterna gav därför anledning att räkna med möjligheten av att handlingen utgjorde en skenhandling. Detta borde ha föranlett A-son att kritiskt granska den påstådda transaktionen och den upprättade handlingen. Han borde därvid ha förhört sig om det affärsmässiga syftet med holdingbolagets innehav av fastigheten och om anledningen till att äganderätten till fastigheten hade överförts fram och tillbaka mellan koncernföretagen. Av de uppgifter som han har lämnat till Revisorsinspektionen framgår inte på vilken grund som han drog slutsatsen att holdingbolaget var att anse som ägare till fastigheten och därmed kunde ta upp denna i sin bokföring.

Sammanfattningsvis drar Revisorsinspektionen slutsatsen att A-son inte inhämtade tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att det var riktigt av holdingbolaget att redovisa den aktuella fastigheten som tillgång i balansräkningen. Bristerna vid granskningen var sådana att han – med hänsyn till fastighetens betydelse i bolaget – saknade grund för att tillstyrka ett fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att likväl göra det har han åsidosatt god revisionssed.

3.3 Övriga fordringar

Av dokumentationen framgår att A-sons valda gränsvärde för övergripande väsentlighet för de finansiella rapporterna som helhet var 200 tkr och att den valda arbetsväsentligheten var 160 tkr.

Posten *Övriga fordringar* redovisades med 4,0 mnkr i balansräkningen. Av A-sons dokumentation framgår att posten i sin helhet bestod av en fordran på ett i arbetsprogrammet namngivet konsultbolag avseende aktieägartillskott. Vidare framgår att beloppet hade stämts av mot en skriftlig förbindelse. Förbindelsen är undertecknad den 3 januari 2024 av dels en fysisk person som uppgavs vara aktieägare till 75 aktier i bolaget och dels en företrädare för bolaget.² Varken det i arbetsprogrammet namngivna konsult-

² Enligt p. 15.5 i K2 i dess dåvarande lydelse fick ett erhållet aktieägartillskott redovisas på balansdagen även om utfästelsen om tillskottet lämnades efter räkenskapsårets utgång men innan årsredovisningen upprättades.

bolaget eller den fysiska personen i förbindelsen finns upptagna som aktieägare i den aktiebok som finns i dokumentationen; där uppges i stället ett annat bolag äga 75 aktier i bolaget. I anteckningar i arbetsprogrammet för posten har konstaterats att 2 mnkr av fordran hade betalats i början av år 2024 och att ytterligare 1 mnkr hade betalats vid ett senare tillfälle. Vid granskningstillfället, i arbetsprogrammet angivet som den 23 april 2024, kvarstod 1 mnkr av fordran som obetald. I dokumentationen har antecknats att eftersom enbart 1 mnkr av 4 mnkr av fordran kvarstod så gjordes bedömningen att det inte fanns något nedskrivningsbehov. I anteckningar från ett möte med företagsledaren den 15 maj 2024, samma dag som revisionsberättelsen avlämnades, anges att det belopp om 1 mnkr som fortfarande kvarstod som oreglerat skulle komma att betalas. Av dokumentationen framgår dock inte vilken information eller vilka handlingar som A-son hade tagit del av för att kunna dra den slutsatsen.

Den sammanfattande slutsatsen från granskningen av posten var att den var fri från väsentliga fel.

A-son har uppgett följande.

Fordran i balansräkningen uppgick till 4 mnkr. Tre fjärdedelar, dvs. 3 mnkr, av beloppet hade betalats vid tiden för revisionsberättelsens avlämnande. Resterande belopp om 1 mnkr kvarstod obetalt. Antagandet om att den kvarvarande fordran om 1 mnkr skulle regleras grundades på en samlad bedömning, bland annat att motparten, dvs. den nya aktieägaren, hade avyttrat ett av sina bolag och därvid erhållit en betydande köpeskilling. Vidare hade en väsentlig del av fordran reglerats efter balansdagen. Styrelseledamoten var övertygad om att den resterande delen av fordran skulle komma att betalas. En översiktlig bedömning av motpartens betalningsförmåga, baserad på tillgänglig finansiell information, gjordes också.

Sammantaget bedömde han att det inte förelåg något nedskrivningsbehov avseende fordrans värde.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Som angetts i avsnitt 3.2 ska revisorn utföra sin revision med professionell skepticism och inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att kunna dra rimliga slutsatser för sina uttalanden i revisionsberättelsen.

Den del av fordran som kvarstod som oreglerad vid tidpunkten för A-sons avlämnande av revisionsberättelsen översteg den av honom satta väsentligheten i revisionen. Den kvarstående fordran uppgick därför till ett för årsredovisningen väsentligt belopp. Det förhållandet att det kvarstående beloppet inte hade reglerats i enlighet med den utfästelse som han hade inhämtat borde ha föranlett honom att vidta ytterligare åtgärder för att kunna bedöma om det var rimligt att anta att fordran skulle komma att regleras i sin helhet. Det som han har redogjort för – att han fick höra av styrelseledamoten att hon var säker på att fordran skulle regleras och bedömningen att den person som skulle betala enligt utfästelsen hade betalningsförmåga – framstår inte som tillräckligt i sammanhanget. Det fick exempelvis inga uppgifter om att han försökte ta reda på orsaken till att den kvarstående delen av fordran inte hade reglerats.

Revisorsinspektionen drar mot denna bakgrund slutsatsen att A-son inte vidtog tillräckliga åtgärder för att kunna bedöma om det var rimligt att anta att den del av fordran som kvarstod oreglerad vid tidpunkten för granskningen skulle komma att betalas. Bristerna vid granskningen var sådana att han – med hänsyn till fordrans betydelse i bolaget – saknade grund för att tillstyrka ett fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att likväl göra det har han åsidosatt god revisionssed.

3.4 Efterföljande händelser

I revisionsdokumentationen finns ett arbetsprogram för granskningsområdet händelser efter balansdagen. Av det framgår att företagsledningen i holdingbolaget hade tillfrågats om huruvida det hade skett några väsentliga förvärv eller avyttringar av dotterföretag, om det fanns någon offentliggjord avvecklingsplan, om det hade skett några omfattande inköp eller avyttringar av tillgångar, om det hade skett några samhällseliga förändringar som hade påverkan på bolaget och om det förelåg några större rättstvister som hade inletts enbart på grund av händelser som hade inträffat efter balansdagen. Svaret på alla dessa frågor var nej. I dokumentationen har vidare antecknats att inga styrelseprotokoll från tiden efter balansdagen hade presenterats. Enligt anteckningarna var bedömningen att det inte fanns behov av några ytterligare upplysningar i årsredovisningen eller justeringar i värderingen av poster i balansräkningen med anledning av händelser efter balansdagen.

Vid den granskningsåtgärd som innebar att delårsrapport för perioden efter datumet för de finansiella rapporterna skulle läsas har antecknats att inga väsentliga händelser hade noterats eller presenterats vid granskningen. Åtgärden anges ha utförts den 22 april 2024.

I dokumentationen finns dock inga underlag i form av resultat- och balansrapporter för perioder efter balansdagen. Det går därför inte att i dokumentationen se hur bolagets resultat och ställning såg ut efter balansdagen fram till datumet för avgivandet av revisionsberättelsen.

A-son har skickat in ett kontoutdrag från bolagets bank som visar transaktioner på ett bankkonto under perioden den 30 november 2023 – den 31 mars 2024.

A-son har uppgett följande.

Bolaget var att betrakta som ett holdingbolag, dvs. ett bolag som inte bedrev någon egentlig verksamhet utöver att förvalta aktier i andra företag och upparbetade vinstmedel. I sådana bolag genomförs generellt sett oftast få transaktioner och av dessa än färre som påverkar resultatet.

I samband med slutrevisionen fanns inga resultat- och balansrapporter för perioden efter balansdagen. Han tog därför del av kontoutdrag från bolagets bankkonto och förde diskussioner med styrelseledamoten. Därefter gjorde han bedömningen att det inte fanns behov av ytterligare upplysningar i årsredovisningen eller justeringar i värderingen av poster i balansräkningen.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Vad som åligger en revisor enligt ISA 560 vid granskning av efterföljande händelser har redogjorts för i avsnitt 2.2.

De åtgärder som A-son vidtog för att granska efterföljande händelser begränsade sig till diskussioner med och förfrågningar till styrelseledamoten och en genomgång av ett bankkontoutdrag som omfattade en period fram till och med den 19 mars 2024, nästan två månader innan han avlämnade sin revisionsberättelse. Vid tidpunkten för avlämnandet av revisionsberättelsen fanns det, enligt vad A-son själv har uppgett, inga resultat- och balansrapporter från bokföringen för det efterföljande räkenskapsåret att ta del av. Oavsett detta så borde det ha funnits handlingar som utgjorde verifikationsmaterial att ta del av för att kunna utföra granskningen av efterföljande händelser, även om de inte var bokförda. Det finns inget i utredningen som tyder på att det inte skulle ha varit möjligt att granska händelser som inträffade efter den 19 mars 2024.

Sammantaget drar Revisorsinspektionen slutsatsen att A-son inte utförde en tillräcklig granskning av efterföljande händelser i bolaget. Vad han har uppgett om att bolaget normalt inte har så många transaktioner ändrar inte den bedömningen.

Genom att inte ha utfört en tillräcklig granskning av efterföljande händelser har A-son åsidosatt god revisions sed.

4 Sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

Revisorsinspektionen har funnit flera brister i A-sons arbete. Hans granskning av efterföljande händelser har för båda bolagen varit bristfällig. För ett av bolagen har han inte vidtagit tillräckliga åtgärder rörande fortsatt drift. För det andra bolaget har hans granskning av byggnader och mark och övriga fordringar varit otillräcklig.

A-son har i ovan nämnda avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor och ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Det som ligger honom till last är allvarligt, särskilt med beaktande av att han för holdingbolaget har saknat grund för att tillstyrka ett fastställande av resultat- och balansräkningarna. Han ska därför, med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883), ges en varning.

Ärendet har avgjorts av Revisorsinspektionen genom Tillsynsnämnden för revisorer. I beslutet har deltagit f.d. justitierådet Sten Andersson, ordförande, kammarrättslagmannen Christina Eng, vice ordförande, skattedirektören Tomas Algotsson, redovisningsexperten Sofia Bildstein-Hagberg, auktoriserade revisorn Maria Danckler, rådgivaren Sophie Degenne, advokaten Emma Norburg, auktoriserade revisorn Anneli Pihl och docenten Jessica Östberg. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt avdelningsdirektören Jessica Otterstål och revisionsdirektören Mathias Byström, som har föredragit ärendet, varit närvarande.

Sten Andersson

Mathias Byström

Hur man överklagar, se bilaga.