



Tillsynsärende - auktoriserade revisorn A-son

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

1 Inledning

Revisorsinspektionen har tagit del av information rörande den auktoriserade revisorn A-sons revision av ett aktiebolag (i det följande toppmoderbolaget) som upprättade en koncernredovisning för räkenskapsåret 2017. A-sons revisionsberättelse är daterad den 23 mars 2018 och innehåller inte någon modifiering, upplysning eller anmärkning.

Koncernen redovisade en nettoomsättning om 2 788 mnkr och ett rörelseresultat om 532 mnkr. Den hade en balansomslutning på 4 611,5 mnkr och resultatet före skatt uppgick till 418 mnkr.

I koncernredovisningen anges att en del av en fastighet hade sålts till ett externt bolag för 125 mnkr med en vinst om ca 53 mnkr, vilken var en del av koncernens rörelseresultat. Avyttringen skedde genom en försäljning av ett bolag som i det följande benämns målbolaget. Detta beslut behandlar hur A-son granskade redovisningen av denna transaktion i koncernredovisningen.

2 Revisorers dokumentationsskyldighet

En auktoriserad eller godkänd revisor ska enligt god revisionsred dokumentera dels sådana förhållanden som har betydelse för att ge bevis till stöd för uttalandena i revisionsberättelsen, dels sådana förhållanden som utgör bevis för att revisionen har planerats och utförts enligt god revisionsred. Bestämmelser om dokumentation finns i 24 § revisorslagen (2001:883) och 7–12 §§ Revisorsinspektionens föreskrifter (RIFS 2018:2) om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet. Dessa kompletteras av International Standard on Auditing (ISA) 230 Dokumentation av revisionen. Dokumentationen ska vara tydlig och sammanställd på ett överskådligt sätt. Av dokumentationen ska framgå bl.a. hur granskningen har planerats, vilken granskning som har genomförts, när granskningen har utförts, vilka iakttagelser som har gjorts och vilka slutsatser som har dragits. Underlåtenhet att fullgöra dokumentationsskyldigheten på ett riktigt sätt bedöms som allvarlig, eftersom den försvårar en analys och en tillfredsställande bedömning av arbetet i efterhand.

Den omständigheten att en revisor inte dokumenterar sina granskningsåtgärder på ovan angivet sätt behöver i och för sig inte innebära att granskningsåtgärderna har varit otillräckliga. I ett sådant fall får dock Revisorsinspektionens bevisbörda anses övergå på revisorn. Det innebär att revisorn måste kunna redogöra för sin granskning på ett sådant sätt att det vid en helhetsbedömning framstår som sannolikt att de påstådda åtgärderna har utförts och att de har haft sådan inriktning och omfattning att de har kunnat tjäna som underlag för välgrundade slutsatser. Vid denna bedömning beaktar Revisorsinspektionen bl.a. hur detaljerade uppgifter revisorn har lämnat om sina granskningsinsatser. Om revisorn därvid inte förmår göra den påstådda granskningen sannolik, utgår Revisorsinspektionen från att någon tillfredsställande granskning inte har skett.

3 Fastighetsförsäljningen

3.1 Redovisningsregelverk

I koncernredovisningen tillämpades regelverket International Financial Reporting Standards (IFRS), dvs. de redovisningsstandarder som noterade företag ska tillämpa. Standarderna har utfärdats av det oberoende expertorganet International Accounting Standards Board (IASB) och har antagits för tillämpning av EU. International Accounting Standards (IAS) är standarder som ursprungligen har utfärdats av föregångaren till

IASB. IAS-standarder utgör en del av IFRS-regelverket och är likvärdiga med IFRS-standarder. Den standard som tillämpades det aktuella räkenskapsåret för transaktionen var IAS 18 Intäkter.

Av IAS 18 p. 14 framgår att intäkter ska redovisas när samtliga villkor nedan är uppfyllda.

- a) Företaget har till köparen överfört de betydande risker och förmåner som är förknippade med varornas ägande.
- b) Företaget behåller inte något sådant engagemang i den löpande förvaltningen som vanligtvis förknippas med varornas ägande och företaget utövar inte heller någon reell kontroll över de sålda varorna.
- c) Inkomsten kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.
- d) Det är sannolikt att de ekonomiska fördelarna som är förknippade med transaktionen kommer att tillfalla företaget.
- e) De utgifter som uppkommit eller som förväntas uppkomma till följd av transaktionen kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

3.2 Revisorsinspektionens utredning

Av A-sons revisionsdokumentation framgår att revisionsteamet hade tillgång till köpeavtal, överlåtelseavtal, tilläggsavtal, skuldebrev och köpeskillingsberäkning. Det finns noterat att köpeskillingsberäkningen var avstämd mot överlåtelseavtalet och skuldebrev utan anmärkning och det framgår att bolagets beräkning av koncernmässigt resultat av försäljningen var granskat. Det framgår också att medlemmarna i revisionsteamet tog del av avtalen som berörde transaktionen.

Enligt *köpeavtalet*, daterat den 1 juni 2014, mellan en bostadsrättsförening (nedan bostadsrättsföreningen) och målbolaget överlät bostadsrättsföreningen den del av fastigheten som utgjordes av luftrummet ovanför befintlig byggnad på fastigheten (3D-området). Avsikten var att luftrummet skulle avstyckas från fastigheten genom tredimensionell fastighetsbildning och att målbolaget där skulle uppföra en påbyggnad med bl.a. bostadslägenheter. Målbolaget skulle ha tillträde till 3D-området den 1 januari 2019 eller den tidigare tidpunkt som det begärde. En köpeskillning om 10 mnkr skulle erläggas kontant på tillträdesdagen. Den 28 oktober 2016 bekräftade parterna avtalet genom en ny signering av det.

Genom *överlåtelseavtalet*, daterat den 29 september 2017, sålde ett bolag inom koncernen, som i det följande benämns moderbolaget, samtliga aktier i målbolaget till en extern köpare. Enligt överlåtelseavtalet skulle en preliminär köpeskilling om 91 mnkr erläggas genom betalning av

- 13 mnkr senast fem dagar efter att entreprenadkontrakt var undertecknat,
- 38 mnkr i form av ett löpande skuldebrev som skulle förfalla till betalning tio bankdagar efter att startbeskedet vunnit laga kraft eller efter den senare dag då eventuella förstärkningar hade utförts, och
- 40 mnkr i form av ett löpande skuldebrev som skulle förfalla till betalning senast 30 dagar efter godkänd slutbesiktning.

Enligt avtalet skulle köparen pantförskriva aktierna till säkerhet för det rätta infriandet av de löpande skuldebreven. Vidare fick, om någon av ett antal åtgärder som anges i avtalet inte hade vidtagits på tillträdesdagen den 29 september 2017, den part i vars intresse villkoret uppställts häva köpet och kräva skadestånd, såvida det inte var uppenbart att underlåtenheten saknade betydelse för parten.

Säljaren garanterade, såvitt avsåg ”projektfastigheten”, att den redan befintliga byggnaden på fastigheten skulle klara de extra laster, som var förenade med planerad byggnation enligt ingiven bygglovsansökan. Säljaren skulle tillhandahålla utredning om detta och om så krävdes göra de förstärkningar som behövdes utan kostnad för det sålda bolaget. Säljaren skulle även utan kostnad för det sålda bolaget se till att de tekniska försörjningssystemen hade erforderlig kapacitet och var dimensionerade för påbyggnadens behov. Köparen hade inte rätt till annan påföljd än prisavdrag eller skadestånd vid avvikelse från av säljaren lämnade garantier.

Vidare skulle parterna enligt avtalet förhandla fram ett totalentreprenadkontrakt med fast pris, där entreprenören var ett bolag närstående säljaren. Säljaren var medveten om att det var av mycket stor vikt för köparen att den faktiska kostnaden för den planerade entreprenaden inte översteg den kostnad, som anges i entreprenadkontraktet. För det fall entreprenören inte fullföljde entreprenaden i enlighet med entreprenadkontraktet, hade köparen rätt att anlita en annan entreprenör. Om kostnaden för entreprenaden, inklusive kostnaderna för annan entreprenör, översteg den ursprungliga entreprenadsumman, skulle köparen ha rätt att kvitta det överstigande beloppet mot det skuldebrev om 40 mnkr som köparen ställt ut enligt avtalet.

Om köparen respektive det sålda bolaget inte fullgjorde sina skyldigheter att lösa skuldebrevet tio bankdagar efter det att startbeskedet vunnit laga kraft eller den senare dag då eventuella förstärkningar hade utförts, skulle avtalet automatiskt upphöra att gälla. Ett skadestånd för köparens kontraktsbrott skulle motsvara kontantbeloppet, vilket belopp säljaren alltså ska ha rätt att tillgodogöra sig.

Vidare skulle avtalet gå åter

- i. om inte beslut om avstyckning av del av fastigheten vunnit laga kraft senast den 31 december 2018,
- ii. om inte bygglov vunnit laga kraft senast den 31 december 2018, och
- iii. om inte startbesked meddelats senast den 31 december 2018.

Om villkoren i (i)–(iii) inte hade uppfyllts, skulle säljaren återbetala kontantbeloppet till av köparen anvisat konto.

Avtalet skulle även gå åter om inte parterna senast 14 dagar efter tillträdesdagen kommit överens om ett totalentreprenadkontrakt.

Vidare har Revisorsinspektionen tagit del av den dokumentation som finns relaterad till den aktuella affären när det gäller rapportering till styrelse och revisionsutskott. I ett dokument betecknat ”Iakttagelser från vår granskning. Redovisnings-, revisionsfrågor & bedömningsposter” har revisionsteamet sammanfattat de avvikelser som det har identifierat samt de brister i intern kontroll som inte tidigare hade rapporterats och som man ansåg att mottagaren borde ha kännedom om. I dokumentet sammanfattas också värderingsmetoderna gällande de väsentliga uppskattningar och bedömningar som företagsledningen hade gjort samt revisionsteamets slutsatser från granskningen av dessa. Avseende aktuell affär finns under rubriken ”Iakttagelser” antecknat att koncernen under år 2017 hade avyttrat projektfastigheten med en realiserad effekt om 53 mnkr. Under rubriken ”Väsentlighet” anges ”Medium” och under rubriken ”Kommentarer” har noterats att revisionsteamet hade granskat överlåtelseavtal och koncernmässigt resultat och att teamets bedömning var att transaktionerna hade redovisats korrekt.

3.3 Revisorns uppgifter

A-son har uppgett följande.

Försäljningen avsåg aktierna i målbolaget, som ägde den aktuella delen av fastigheten. I ett koncernredovisningsmässigt perspektiv är det inte fråga om en försäljning av aktier, eftersom dessa har eliminerats i koncernen, utan om en försäljning av en fastighet. I revisionen hade han att ta ställning till om det var korrekt att redovisa försäljningen utifrån IAS 18. I enlighet med denna standard och i koncernredovisningen angiven redovisningsprincip redovisas fastighetstransaktioner vid tillträde/frånträde. Revisions-teamet kontrollerade den redovisningsmässiga effekten av försäljningen genom att i sedvanlig ordning stämma av redovisningen mot överlåtelseavtal, kontrollera betalningen (i detta fall avstämning mot reverser) och utifrån köpeskillingen kontrollera det redovisade resultatet av transaktionen.

De olika avtal som upprättades med anledning av affären lästes igenom i syfte att identifiera väsentliga villkor eller annat som kunde påverka redovisningen av den gjorda transaktionen. Avtalen bedömdes av erfarna personer i revisionsteamet, däribland påskrivande revisor, biträdande partner och manager.

Revisionsteamet bedömde vid revisionen effekterna av villkoren i överlåtelseavtalet och utvärderade företagsledningens bedömning av sannolikheten för att de i avtalet intagna villkoren att detaljplan skulle vara beslutad, bygglov beviljat och startdatum meddelat senast den 31 december 2018. Avstämning rörande detta gjordes med ekonomichefen och den verkställande direktören under hösten 2017 och januari–mars 2018. Frågan behandlades vidare på ett möte med revisionsutskottet i mars 2018 och även då gjordes bedömningen att villkoren skulle komma att uppfyllas.

Överlåtelseavtalet innehåller villkor att entreprenadkontrakt skulle tecknas senast 14 dagar efter tillträdesdagen den 29 september 2017. Revisionsteamet tog vid revisionen del av ett sådant, undertecknat den 13 oktober 2017, och säkerställde därmed att villkoret var uppfyllt. Revisionsteamets granskning av transaktionen genomfördes i enlighet med revisionsbyråns globala revisionsmetodik.

Koncernens bedömning var att samtliga punkter i IAS 18 p. 14 var uppfyllda vid tidpunkten för redovisning av intäkten. Revisionsteamet kom i revisionen inte till någon

annan slutsats, utan ansåg att samtliga punkter (a–e) gav stöd för redovisningen i koncernredovisningen 2017.

Revisionsteamet beaktade härvid följande;

a) Huruvida de betydande riskerna och förmånerna har överförts eller inte är här som i många andra fall en bedömningsfråga. I detta fall fanns väsentliga frågor att beakta eftersom överlåtelseavtalet skulle ha upphört att gälla *dels* om bygglov och detaljplan inte erhållits och startbesked inte meddelats per den 31 december 2018, *dels* om avtal om entreprenadkontrakt inte hade tecknats senast 14 dagar efter tillträdesdagen.

Företagsledningen gjorde bedömningen att sannolikheten att villkoren rörande bygglov, detaljplan och startbesked skulle uppfyllas före den 31 december 2018 var hög. Händelser efter tidpunkten för årsredovisningens och revisionsberättelsens under-tecknande, som bekräftade den gjorda bedömningen var att detaljplanen godkändes och bygglov erhöles i juni 2018. Villkoret angående tecknande av entreprenadkontrakt uppfylldes den 13 oktober 2017 när ett entreprenadavtal ingicks.

b) Säljaren hade ingen kontroll över den löpande förvaltningen av tillgången och behöll inte heller i övrigt någon reell kontroll. Säljaren var involverad i bygglovsprocessen m.m., men det hade ingen betydelse i detta fall eftersom köparen hade ansvar och bestämmande över de aktuella processerna.

c) Intäkten av transaktionen framgick av överlåtelseavtalet.

d) De ekonomiska fördelarna av transaktionen tillföll säljaren vid tidpunkten för försäljningen. Köparen hade enligt överlåtelseavtalet en skyldighet att utan dröjsmål överlåta fastigheten till en bostadsrättsförening [en annan bostadsrättsförening än den som ägde den ursprungliga fastigheten]. Om köparen inte förmådde betala företaget för den förvärvade fastigheten, kunde säljaren istället ta över en fordran på denna bostadsrättsförening.

Den ekonomiska planen för bostadsrättsföreningen, som upprättades och godkändes i maj 2018, visade att betalningsförmåga fanns. Den bekräftade därmed den bedömning som hade gjorts vid årsredovisningens undertecknande.

e) De utgifter som uppkom vid transaktionen avsåg främst anskaffningsvärde för tillgången. Enligt överlåtelseavtalet lämnade säljaren en garanti för att den befintliga byggnaden skulle klara de extra laster som den planerade påbyggnationen krävde samt

garanterade att stå för vissa kostnader. Kostnaden bedömdes kunna beräknas på ett tillfredsställande sätt och den hade beaktats i redovisningen av transaktionen.

Sammantaget bedömdes den redovisningsmässiga hanteringen i årsredovisningen 2017 som korrekt, eftersom transaktionen uppfyllde punkterna a–e ovan.

I entreprenadkontraktet, daterat den 13 oktober 2017, hade överenskommit att det kontantbelopp om 13 mnkr enligt det ursprungliga överlåtelseavtalet istället skulle uppgå till 6,5 mnkr. Det beloppet skulle betalas senast fem bankdagar efter det att bygglovet vunnit laga kraft, avtalet med en bostadsrättsförening ingåtts och fastighetsbildning skett. Resterande 6,5 mnkr skulle betalas senast fem dagar efter det att startbeskedet hade vunnit laga kraft. Vid tidpunkten för avslut av revisionen av räkenskapsåret 2017 hade ingen av dessa omständigheter inträffat. Följaktligen hade inte heller någon del av köpeskillingen förfallit till betalning.

En annan fråga att bedöma var om den redovisade fordran mot köparen var balansgill i årsbokslutet. Denna bedömning grundades på läget den 31 december 2017 med beaktande av eventuella händelser fram till dagen för undertecknandet av koncernredovisningen, som var den 23 mars 2018. Köparen ingick i en företagskoncern som hade varit verksam i fastighetsbranschen sedan början av 2000-talet och inte hade haft några kända problem med ekonomisk ställning eller likviditet. Svårigheterna visade sig först under maj 2018 när ett bolag i köparkoncernen försattes i konkurs, en utdelning på preferensaktier ställdes in och köparen kungjorde att man skulle lägga ned bostadsutvecklingsgrenen till följd av försäljningsproblem. I detta fall beaktade revisionsteamet i samband med bedömningen av risken i fordran följande.

Fordran hade sin grund i ett avtal upprättat på marknadsmässiga villkor mellan två oberoende parter. Avtalet hade tecknats i september/oktober 2017, dvs. i relativt nära anslutning till räkenskapsårets utgång. Fordran var enligt villkoren i avtalet inte förfallen. Som säkerhet för fordran fanns den sålda fastigheten. Motparten tillhörde vid tidpunkten ifråga en väletablerad företagsgrupp som hade verkat länge i branschen. Det fanns vid den tidpunkt då revisionsberättelsen lämnades ingen information från extern part (media eller annan) som indikerade osäkerhet i motpartens betalningsförmåga. Revisionsteamet fick som framgått ovan information av det slaget först i maj 2018.

Den information som fanns tillgänglig när revisionen genomfördes och revisionsberättelsen avgavs indikerade inget behov av att skriva ner fordran.

Enligt överlåtelseavtalet hade det säljande bolaget ansvaret för att se till att den befintliga byggnaden hade den förstärkning som krävdes för att genomföra en påbyggnad. Den bedömda kostnaden för detta kalkylerades till 25 mnkr och minskade koncernens redovisade resultat av transaktionen. Om den faktiska kostnaden skulle bli lägre eller högre, skulle det påverka koncernens vinst i motsvarande mån.

När det gäller revisionsteamets bedömning av kostnaden för garantin kan konstateras att revisionen av bolaget alltsedan år 2016 hade haft ett starkt fokus på koncernens process för hantering av projekt samt dess projektredovisning. Koncernen hade under denna period haft flera pågående bostadsutvecklingsprojekt. Det fanns en uppbyggd organisation av projektledare och byggnadstekniker som besatt nödvändig kompetens för att göra relevanta bedömningar. Revisionsteamet kunde vid revisionen konstatera att koncernen hade en etablerad rutin där kostnadsprognoser för bostadsprojekt uppdaterades två gånger per kvartal. Först genomfördes en djupgående analys en månad före kvartalets slut, baserad på prognosticerade siffror för sista månaden, och vid kvartalets slut gjordes en uppdatering av prognosen med faktiska siffror för hela kvartalet. Projektledaren var den som var ytterst ansvarig för kostnadsprognoser. Till sin hjälp hade projektledaren arbetschefer och arbetsledare på respektive område som rapporterade in status för sina respektive områden. För diskussion om pågående status i projekten träffades de minst en gång per månad och beroende av projekt kunde de träffas upp till tre gånger per månad. Revisionsteamet granskade vid revisionen av åren 2016 och 2017 kalkyler och utfall av produktionskostnader. Den granskningen utfördes två gånger årligen, dels som ett led i förvaltningsgranskningen/översiktliga granskningen av kvartal 3, dels i samband med årsbokslutsgranskning.

Baserat på den granskning som revisionsteamet genomförde gjordes bedömningen att koncernens rutiner för kostnads kalkylering och prognoshantering existerade och var ändamålsenliga. Mot bakgrund av det antal projekt som förekommit under den tiden som de varit valda revisorer ansåg revisionsteamet sig också kunna dra slutsatsen att koncernen hade den kompetens som krävdes för att kunna göra relevanta bedömningar och kalkyler.

Den centrala frågan om möjligheten att färdigställa påbyggnationen var relaterad till slutförandet av fastighetsbildningen och erhållandet av bygglov. Det berodde på att det fanns ett avtal, tecknat den 1 juni 2014 mellan målbolaget (vid den tidpunkten ett koncernbolag i bolagskoncernen) och den bostadsrättsförening som ägde den befintliga fastigheten och byggnaden. Avtalet reglerade förvärvet av den fastighet/3D-området (påbyggnation på befintlig fastighet, dvs. projektfastigheten) som här är aktuell. Vid tidpunkten för avtalets tecknande var bostadsrättsföreningen inte en närstående juridisk person till koncernen och den hade en extern styrelse (interimsstyrelse) som bestod av ledamöter vilka var fristående från koncernen. Den 28 oktober 2016 bekräftades avtalets giltighet åter av parterna genom en ny signering. Vid denna tidpunkt representerades bostadsrättsföreningen av en boendestyrelse, dvs. med medlemmar som bodde i föreningens fastighet.

Enligt lydelsen av 2014 års avtal skulle målbolaget betala en köpeskillning om 10 mnkr för 3D-området den 1 januari 2019. Bostadsrättsföreningen skulle då utfärda köpebrev och medverka till att fastighetsbildningen avseende 3D-området kunde genomföras. En sådan ansökan om fastighetsbildning ska enligt jordabalken ges in inom sex månader från den dag köpebrev upprättats, för att köpet ska vara giltigt. Villkoren är ur ett tidsmässigt perspektiv i linje med de tidsbestämda villkoren i överlåtelseavtalet. Köpeskillningen för fastigheten om 10 mnkr påverkade köpeskillningen som köparen av målbolaget skulle betala till säljaren.

Koncernens bedömning var att det i ett legalt och tillståndsmässigt perspektiv inte fanns något som indikerade att påbyggnationen inte skulle kunna genomföras.

I och med att det fanns ett existerande avtal mellan det sålda målbolaget och bostadsrättsföreningen, som inte bara var tecknat med dess interimsstyrelse under uppförandetiden utan även med föreningens boendestyrelse, fanns det ur legal synvinkel inte någon möjlighet för bostadsrättsföreningen att neka genomförandet utan att bryta mot avtalet.

Moderbolaget hade inte att vidta några åtgärder gentemot bostadsrättsföreningen efter den 29 september 2017. I det avtal som tecknades år 2014 mellan bostadsrättsföreningen och det sedermera sålda målbolaget gjorde målbolaget flera åtaganden, däribland att bekosta de utgifter som uppkommer för en påbyggnad, inklusive utgifter för förstärkning av fastighetens stomme. Denna förpliktelse gentemot bostadsrättsföreningen låg alltså hos det sålda målbolaget och inte hos moderbolaget. Moderbolaget förband sig i sin tur

i överlåtelseavtalet av aktierna i det sålda målbolaget att stå för de förstärkningskostnader som uppstår.

Redovisningen per den 31 december 2017 grundade sig på koncernens bästa bedömning utifrån kunskap om byggnadstekniska frågor och byggnadskostnader. Baserat på revisionsteamets granskning av koncernens projektprocess som har beskrivits ovan ansåg revisionsteamet kalkylen vara så pass säker att den kunde utgöra grund för redovisning av transaktionen.

Revisionen av koncernen följde de interna kvalitetsriktlinjer som revisionsbyrån hade. Det innebar bl.a. att en särskild redovisningsexpert löpande var involverad i revisionen. Denne hade särskilt fokus på kvalitetssäkring av att årsredovisningen upprättats i enlighet med IFRS. När det gäller redovisningen av den nu aktuella transaktionen involverades redovisningsexperten inte specifikt, eftersom det inte fanns skäl eller interna krav på formell konsultation. Det aktuella överlåtelseavtalet granskades av ansvarig partner och andra seniora medarbetare.

Vid flera tillfällen under perioden september 2017 – februari 2018 träffade revisionsteamet representanter för koncernen för att diskutera revisionen. Utöver löpande samtal med koncernen och de kontakter som revisionsteamet löpande hade inom ramen för revisionsarbetet träffade revisionsteamet företrädare för koncernen och toppmoderbolaget vid följande tillfällen.

20 september 2017 – möte med chefsekonomen (CFO) rörande revisionsplan och väsentliga projekt och framtida transaktioner.

18 oktober 2017 – möte med CFO och den verkställande direktören (VD) rörande revisionsteamets granskning av intern kontroll samt dess översiktliga granskning av kvartal tre.

23 oktober 2017 – möte med revisionsutskottet rörande revisionsteamets granskning av intern kontroll samt dess översiktliga granskning av kvartal tre.

5 februari 2018 – slutrevisionsmöte med CFO och VD rörande revisionsteamets bokslutsrevision.

18 februari 2018 – möte med revisionsutskott rörande revisionsteamets bokslutsrevision.

Fastighetstransaktioner och relaterade frågor behandlades vid samtliga möten med CFO och företagsledningen. På revisionsutskottsmötet den 18 februari 2018 diskuterades särskilt de fastighetstransaktioner som hade genomförts och risken för att dessa inte skulle komma att genomföras. Slutsatsen i denna diskussion med företagsledningen och styrelsen var att risken bedömdes som låg.

Någon dokumentation över de diskussioner som fördes på ovanstående möten finns inte arkiverad i revisionsteamets digitala revisionsakt.

4 Bedömning och val av disciplinär åtgärd

Intäktsredovisningen är normalt ett väsentligt granskningsområde som revisorn har anledning att ägna särskild uppmärksamhet.

Enligt ISA 230 *Dokumentation av revisionen* p. 8 c) ska revisorn upprätta revisionsdokumentation som är tillräckligt uttömmande för att en erfaren revisor, som tidigare inte har varit inblandad i revisionen, ska kunna förstå betydelsefulla frågor som har uppstått under revisionen, vilka slutsatser som har dragits från dessa samt betydelsefulla professionella bedömningar som har gjorts till följd av dessa slutsatser. Vidare ska revisorn, enligt p. 10, dokumentera diskussioner om betydelsefulla frågor med företagsledningen, dem som har ansvar för företagets styrning (styrelsen) och andra, däribland frågornas karaktär samt när och med vem diskussionerna ägde rum.

Enligt ISA 500 *Revisionsbevis* ska revisorn utforma och utföra granskningsåtgärder på ett sådant sätt att han eller hon kan inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att kunna dra rimliga slutsatser som grund för sina uttalanden.

Den aktuella överlåtelsen utgjorde en väsentlig transaktion. Överlåtelseavtalet innehöll villkor och åtaganden som rymde osäkerhet både om och när de kunde uppfyllas. Slutvillkoren låg i tiden efter revisionens genomförande och delar av köpeskillingen skulle erläggas vid en tidpunkt som låg minst ett par år fram i tiden. Transaktionen var således av speciellt slag och ägnad att innebära särskilda risker. Det fanns följaktligen skäl att granska den särskilt noggrant, i synnerhet som den föranledde svåra bedömningar av frågan om när intäktsföring kunde ske.

Överlåtelseavtalet utgjorde ett betydelsefullt, men samtidigt inte entydigt, revisionsbevis för att bedöma hur transaktionen skulle redovisas. När en revisor dokumenterar sin

revision är det särskilt viktigt att det framgår vilken granskning som har genomförts och vilka slutsatser som har dragits. A-son har inte dokumenterat några närmare granskningsåtgärder eller slutsatser avseende sin granskning av transaktionen. De diskussioner som han har uppgett sig ha haft med företrädare för koncernen återspeglas inte i dokumentationen. Det går därför inte att utifrån dokumentationen dra några slutsatser om inriktningen på och omfattningen av hans granskning.

Frågan är då om A-son genom sina yttranden till Revisorsinspektionen har gjort sannolikt att han likväl gjort en tillräcklig granskning (se den i avsnitt 2 beskrivna bevisbörderegeln). För att så ska vara fallet bör krävas inte bara att de uppgifter som tillförs genom yttrandena i sig framstår som sanningsenliga utan också att uppgifterna har sådan konkretion och sådant innehåll att de ger Revisorsinspektionen möjlighet att bedöma om den påstådda granskningen har varit tillräcklig. I detta fall innehåller A-sons yttranden i och för sig en del preciserade uppgifter om revisionsteamets kontakter med företrädare för koncernen. Närmare uppgifter om vad som avhandlades vid dessa kontakter, vilken information som lämnades och hur revisionsteamet bedömde den lämnade informationen saknas emellertid. Det går därför inte att på grundval av det underlag som Revisorsinspektionen fått del av ta ställning till om A-son inhämtade tillräcklig information om t.ex. motpartens kreditvärdighet och om förutsättningarna för att villkoren i avtalen skulle komma att uppfyllas. Han har därmed inte gjort sannolikt att en med hänsyn till omständigheterna tillräcklig granskning kom till stånd.

Revisorsinspektionen drar mot denna bakgrund slutsatsen att granskningen av den aktuella transaktionen var bristfällig. Eftersom det var fråga om en betydelsefull transaktion med en väsentlig resultateffekt är bristen i A-sons revision allvarlig. 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 justitierådet Sten Andersson, ordförande, kammarrättslagmannen Christina Eng, vice ordförande, enhetschefen Tomas Algotsson, auktoriserade revisorn Helena Dale, advokaten Helena Dandenell, auktoriserade revisorn Eva Melzig, redovisningsexperten Claes Norberg, rådgivaren Charlotte Sandart och lektorn Jessica Östberg. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt revisionsdirektören Anna-Karin

Brusk Rönqvist samt avdelningsdirektören Philip Lagerling, som har föredragit ärendet, varit närvarande.

Sten Andersson

Philip Lagerling

Hur man överklagar, se bilaga.