



## Tillsynsärende - auktoriserade revisorn A-son

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

### 1 Inledning

Revisorsinspektionen har tagit del av information som gäller A-sons uppdrag som revisor i ett aktiebolag. Informationen har föranlett Revisorsinspektionen att öppna detta ärende som behandlar hans revision av bolaget för räkenskapsåren 2016–2019. Bolagets verksamhet syftade till att exploatera en mineralfyndighet.

För åren 2016–2018 upprättade bolaget sina årsredovisningar med tillämpning av Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2016:10) *Årsredovisning i mindre företag* (K2). År 2019 bytte bolaget regelverk så att årsredovisningen för det året upprättades med tillämpning av Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2012:1) *Årsredovisning och koncernredovisning* (K3).

A-sons revisionsberättelser för ovannämnda räkenskapsår var utan modifiering, upplysning eller anmärkning.

Bolaget redovisade inga intäkter för något av räkenskapsåren. Bolaget rubricerade sin mest väsentliga balanspost på olika sätt under räkenskapsåren, vilket framgår av tabellen nedan (belopp i mnkr).

Räkenskaps- år	Rubricering av balans- posten	Belopp	Not	Balans- omslutning	Posten i procent av balans- omslutning
2016	Pågående arbeten	5,8	Pågående arbeten	6,4	91
2017	Pågående arbeten	6,7	Pågående arbeten	7,0	96
2018	Immateriella anläggnings- tillgångar	7,6	Pågående arbeten	8,4	90
2019	Immateriella anläggnings- tillgångar	8,0	Immateriella anläggnings- tillgångar	9,0	89

## 2 Revisorerers 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 revisorerers och registrerade revisionsbolags verksamhet<sup>1</sup>. 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 all-

<sup>1</sup> Motsvarande bestämmelser fanns före den 1 juli 2018 i 2–4 §§ Revisorsnämndens föreskrifter (RNFS 2001:2) om villkor för revisorer och registrerade revisionsbolags verksamhet.

varlig, 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 Balansposten Pågående arbeten/Immateriella anläggningstillgångar**

#### **3.1 Räkenskapsåren 2016 och 2017**

Årsredovisningarna för räkenskapsåren 2016 och 2017 innehöll en balanspost Pågående arbeten. För räkenskapsåret 2016 redovisades den till 5,8 mnkr och för räkenskapsåret 2017 till 6,7 mnkr. Båda årsredovisningarna angavs vara upprättade i enlighet med årsredovisningslagen (1995:1554) och K2. Det framgår inte vilken redovisningsprincip som användes avseende posten Pågående arbeten. Bolaget redovisade inte några intäkter eller kostnader hänförliga till projekt. I revisionsdokumentationen finns inte för något av räkenskapsåren något arbetsexemplar av årsredovisningen som visar hur granskningen av årsredovisningen hade utförts.

Av A-sons planering framgår, för båda räkenskapsåren, bl.a. att bolaget aktiverade utvecklingskostnaderna för ett projekt samt att han bedömde att bolaget hade tillräckliga resurser för att slutföra projektet och att kostnaderna därför var balansgilla. I planeringen finns även antecknat att balansposten skulle substansgranskas och att särskild granskning borde läggas på aktivering av utvecklingskostnader, eftersom värderingsfrågor kunde förekomma.

I revisionsdokumentationen för båda räkenskapsåren finns ett försättsblad, rubricerat Pågående arbeten, där det anges en granskningsåtgärd; Bedöms posterna rimliga? Som svar finns antecknat att posten avser aktivering av kostnader för projektering av fyndigheter. Slutsatsen angavs vara att balansposten kunde accepteras. Det finns inga underlag som visar vilken granskning som genomfördes, när granskningen utfördes, vilka iakttagelser som gjordes och vilka slutsatser som drogs.

A-son har uppgett följande.

Granskningen av balansposten gjordes utifrån extern värdering enligt traditionellt diskonterade kassaflöden som visade på betydande övervärden. All bokföring granskades genom substansgranskning post för post. Den dokumentation som Revisorsinspektionen har efterfrågat avseende granskningen av posten och arbetsexemplar av årsredovisningen har han inte lyckats få fram. Det beror på att han bytte arbetsgivare under år 2018 och att den förra arbetsgivaren inte har lyckats spåra dessa handlingar.

I årsredovisningarna för räkenskapsåren 2016 och 2017 rubricerades balansposten felaktigt som Pågående arbeten. Felet begränsade sig till ett klassificeringsfel mellan anläggningstillgångar och omsättningstillgångar. Av förvaltningsberättelserna för båda åren framgick det att bolaget för respektive år och för kommande år inte förväntades ha några intäkter samt att samtliga kostnader hade aktiverats. Bolaget lämnade därigenom information så att en kvalificerad läsare av årsredovisningen skulle förstå vad posten avsåg.

Han bedömer att klassificeringsfelet inte var väsentligt, eftersom det framgick att bolaget inte hade några intäkter och bolaget då inte kunde ha några pågående projekt. Det framgick vidare hur den framtida finansieringen skulle se ut. En kvalificerad läsare av årsredovisningen fick därigenom information för att förstå postens innebörd och effekten av klassificeringsfelet.

### **3.2 Räkenskapsåret 2018**

I årsredovisningen för räkenskapsåret 2018 hade balansposten Pågående arbeten omklassificerats till Immateriella anläggningstillgångar och redovisades till 7,6 mnkr. Årsredovisningen innehöll inte någon upplysning om omklassificeringen och den anknyttande noten betecknades fortfarande Pågående arbeten. Årsredovisningen angavs vara upprättad i enlighet med årsredovisningslagen och K2.

Av planeringen framgår att revisionen skulle inriktas på vad som ingick i balansposten Pågående arbeten och att substansgranskning skulle göras.

I dokumentationen finns ett granskningsprogram för en post Pågående arbeten med följande granskningspunkter: Stäm av mot specifikation, Rimlighetsbedöm mot tidigare år, Kostnader på rätt projekt, Värdering samt Klassificering. Det framgår av de anteckningar som har gjorts på granskningsprogrammet att posten avsåg upparbetade kostnader för framtagande av koncessionsansökan och miljökonsekvensbeskrivning, att kostnaderna i huvudsak utgjordes av kostnader för inhyrda konsulter och experter och att dessa kostnader via stickprov granskades mot fakturaunderlag. Det har gjorts en anteckning om att posten var felklassificerad och att den skulle klassificeras om till Immateriella anläggningstillgångar. Inga underlag finns som utvisar någon närmare granskning av balanspostens värde.

A-son har även beträffande detta räkenskapsår uppgett att granskningen gjordes utifrån en extern värdering enligt traditionellt diskonterade kassaflöden, som visade på betydande övervärden, och att det skedde en substansgranskning post för post.

Han har vidare uppgett:

Han kontrollerade årsredovisningen och framförde sina synpunkter till bolaget via e-post. Bolaget hade förvärvat brytningsrätten år 1999 och hade under åren haft utgifter för att bevara, utveckla och skydda värdet, bl.a. genom inhämtande av utlåtanden från externa experter. Han ansåg det därför klarlagt att bolaget skulle hantera detta som en förvärvad immateriell anläggningstillgång. Detta överensstämmer med reglerna i K2-regelverket.

### 3.3 Räkenskapsår 2019

I årsredovisningen för räkenskapsåret 2019 angavs att den var upprättad enligt årsredovisningslagen och K3. I årsredovisningen redovisades immateriella anläggningstillgångar om 8 mnkr. Av en anknytande not – den här gången betecknad Immateriella anläggningstillgångar – framgick att årets aktiveringar uppgick till 377 tkr. Det finns ingen upplysning om att bolaget hade ändrat sina redovisningsprinciper.

I A-sons planeringsdokument har antecknats att det vid föregående års revision hade framkommit att balansposten Pågående arbeten var felklassificerad, att posten i stället

avsåg egenupparbetade immateriella anläggningstillgångar<sup>2</sup> och att det därför – eftersom K2 inte tillåter aktivering av sådana – krävdes att bolaget bytte regelverk till K3.

I dokumentationen finns ett granskningsprogram för posten Immateriella anläggningstillgångar. Det innehåller granskningspunkterna Stäm av mot specifikation, Rimlighetsbedöm mot tidigare år, Planenliga avskrivningar, Nedskrivning och Anläggningsregister. Av anteckningar i granskningsprogrammet framgår att de utgifter som hade aktiverats hade stämts av mot fakturaunderlag via stickprov. Enligt anteckningarna hade A-son vidare tagit del av nuvärdesberäkningar. Hans slutsats var att ingen nedskrivning behövdes, eftersom det var fråga om skulder till koncernbolag och moderbolag och dessa hade för avsikt att finansiera bolaget till dess att miljötillstånd hade erhållits.

A-son har även beträffande detta räkenskapsår uppgett att granskningen skedde utifrån en extern värdering som visade på betydande övervärden samt att det gjordes en substansgranskning.

Han har vidare uppgett:

Han kontrollerade årsredovisningen och framförde sina synpunkter till bolaget. Granskningen av bolagets övergång från K2-regelverket till K3-regelverket medförde inte några speciella komplikationer. Posten Pågående arbeten flyttades till Immateriella anläggningstillgångar och representerade i stort sett samma tillgång med tillägg för årets aktiverade utgifter.

### 3.4 Revisorsinspektionens bedömning

För samtliga räkenskapsår utgjorde den aktuella balansposten bolagets mest väsentliga tillgång. Det var därför mycket viktigt hur den granskades och hur den presenterades i årsredovisningen.

Revisionsdokumentationen för räkenskapsåren 2016 och 2017 är ytterst knapphändig. I fråga om räkenskapsåren 2018 och 2019 innehåller dokumentationen inga närmare underlag för värderingen av posten, endast ett antal fakturor som gav vid handen att bolaget hade haft kostnader för arbete som var relaterat till den aktuella fyndigheten. A-

---

<sup>2</sup> Revisorsinspektionen noterar att Johan Kaijser i sitt yttrande avseende räkenskapsår 2018 ansåg att det var en förvärvad immateriell tillgång.

sons uppgifter till Revisorsinspektionen om utförd granskning är så allmänt hållna att de inte ger någon möjlighet att bedöma omfattningen av och kvaliteten i granskningen.

A-son har därför, enligt Revisorsinspektionens mening, inte gjort sannolikt att han, för något av räkenskapsåren, hade tillräckliga revisionsbevis för att acceptera posten (se den i avsnitt 2 beskrivna bevisbörderegeln).

Eftersom posten var väsentlig, hade A-son inte för något av räkenskapsåren grund för att tillstyrka fastställandet av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

Det ställs höga krav på en revisors kontroll av att informationen i en årsredovisning är fullständig och korrekt. A-sons granskning av de fyra här aktuella årsredovisningarna var inte tillräcklig. I fråga om räkenskapsåren 2016 och 2017 var en för läsaren av årsredovisningen väsentlig balanspost felklassificerad. I årsredovisningen för räkenskapsåret 2018 klassificerades balansposten visserligen om men det gjordes utan att det lämnades några upplysningar om omklassificeringen och utan att noten till posten gavs en korrekt beteckning. Årsredovisningen för räkenskapsåret 2019 saknade upplysningar om och förklaringar till att bolaget för detta år ändrat regelverk till K3. A-son skulle ha uppmärksammat styrelsen på samtliga dessa brister i årsredovisningarna. Genom att inte göra det har han åsidosatt god revisionssed.

## **4 Uttalanden från företagsledningen (räkenskapsåren 2017 och 2019)**

I fråga om räkenskapsåret 2017 finns ett uttalande från företagsledningen som är daterat den 29 maj 2018. Revisionsberättelsen för det räkenskapsåret är daterad den 30 juni 2018. För räkenskapsåret 2019 är uttalandet daterat den 4 juni 2020, medan revisionsberättelsen är daterad den 30 juni 2020.

A-son har uppgett följande.

Han uppmärksammande inte att företagsledningen hade skrivit under vid fel datum. Han är väl medveten om att företagsledningen ska skriva under uttalandet i anslutning till avlämnandet av revisionsberättelsen.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Av ISA 580 *Skriftliga uttalanden* p. 10 framgår att revisorn ska begära att företagsledningen lämnar ett skriftligt uttalande om att den har uppfyllt sitt ansvar för upprättandet av årsredovisningen enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering. Detta innefattar, där så är relevant, att årsredovisningen ger en rättvisande bild enligt villkoren i revisionsuppdraget. Vidare ska revisorn enligt ISA 580 p. 11 begära att företagsledningen lämnar ett skriftligt uttalande om att den har försett revisorn med all relevant information och åtkomst enligt villkoren för revisionsuppdraget samt att alla transaktioner har bokförts och avspeglas i årsredovisningen. Enligt ISA 580 p. 14 ska datumet för de skriftliga uttalandena vara så nära datumet för revisionsberättelsen för årsredovisningen som det är praktiskt möjligt. Skälet för detta är att revisorn inte har de revisionsbevis som ISA 580 kräver för tiden mellan dateringen för det skriftliga uttalandet och dateringen av revisionsberättelsen.

Företagsledningens uttalanden var i dessa fall daterade cirka en månad före revisionsberättelserna. Genom att underlåta att hämta in uttalanden från företagsledningen i nära anslutning till dateringen av revisionsberättelsen har A-son åsidosatt god revisionssed.

## 5 Revisionsdokumentationens färdigställande (räkenskapsåret 2018)

I revisionsdokumentationen för räkenskapsår 2018 är ett flertal granskningsmoment daterade efter det datum som revisionsberättelsen har åsatts, den 4 juni 2019, i ett stort antal fall så sent som i december 2020.

A-son har uppgett följande.

Revisionen var avslutad innan revisionsberättelsen avlämnades den 4 juni 2019. Den datering som är utförd den 14 december 2020 är enbart förtydliganden till Revisorsinspektionen gällande balansposten Pågående arbeten där han har lagt in e-postkorrespondens. Gällande övriga poster är det endast ifyllt u.a. [utan anmärkning] där det inte framgick i revisionsprogrammet, detta för att det skulle bli tydligt för Revisorsinspektionen. Det framgår av korrespondens att arbetet är utfört i maj 2019.



Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

I avsnitt 2 ovan beskrivs revisors dokumentationsskyldighet. Enligt ISA 230 p. 14 ska revisorn samla revisionsdokumentationen i en revisionsakt och utan onödigt dröjsmål efter datumet för revisionsberättelsen slutföra den administrativa processen med att sammanställa den slutliga dokumentationen för revisionsuppdraget. I tillämpningsanvisningarna till ISA 230 p. A 21 anges att en lämplig tidsgräns för färdigställandet av den slutliga dokumentationen normalt är 60 dagar efter datumet för revisionsberättelsen.

Revisorsinspektionen konstaterar att dokumentationen i detta fall inte var färdigställd i tid. A-son har därför åsidosatt god revisionssed.

## 6 Sammanfattande bedömning samt val av disciplinär åtgärd

Revisorsinspektionen har funnit flera brister i A-sons revisionsarbete. Han har för samtliga här aktuella räkenskapsår inte gjort en tillräcklig granskning av bolagets mest väsentliga tillgång. Inte heller hans granskning av uppgifterna i bolagets årsredovisningar har varit tillräcklig. Han har för två räkenskapsår hämtat in uttalanden från företagsledningen för tidigt. I fråga om ett räkenskapsår har revisionsdokumentationen inte färdigställts i tid.

A-son har i nu nämnda avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Det som ligger honom till last är, särskilt med beaktande av att han i flera fall har tillstyrkt fastställandet av bolagets resultat- och balansräkningar utan att ha grund för det, allvarligt. 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, rådgivaren Sophie Degenne, auktoriserade revisorn Mikael Ernström, advokaten Michael Frie, auktoriserade revisorn Kratz, redovisningsexperten Claes Norberg och docenten Jessica Östberg. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt revisionsdirektören Kerstin Ceder och

avdelningsdirektören Philip Lagerling, som har föredragit ärendet, varit närvarande.

Sten Andersson

Philip Lagerling

Hur man överklagar, se bilaga.