



Tillsynsärende - auktoriserade revisorn A-son

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

1 Inledning

FAR har underrättat Revisorsinspektionen om att auktoriserade revisorn A-son har underkänts i en intern kvalitetskontroll vid det revisionsföretag där hon är verksam. Revisorsinspektionen har därför öppnat detta ärende, som avser revisionen av ett aktiebolag för räkenskapsåret 2019.

Bolagets hyresintäkter uppgick till 216 mnkr, medan balansomslutningen uppgick till 1 124 mnkr. Bolaget tillämpade Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2012:1) *Årsredovisning och koncernredovisning* (K3) vid upprättandet av årsredovisningen. Revisionsberättelsen var utan modifieringar, upplysningar eller anmärkningar.

I detta beslut behandlas A-sons granskning av posten Byggnader och mark, dateringen av revisionsberättelsen och en fråga om dokumentationsskyldighet.

2 Revisorers dokumentationsskyldighet

En auktoriserad eller godkänd revisor ska enligt god revisionssed dokumentera dels sådana förhållanden som utgör bevis till stöd för uttalandena i revisionsberättelsen, dels sådana förhållanden som utgör bevis för att revisionen har planerats och utförts enligt

god revisionssed. 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 nu angivet sätt behöver i och för sig inte innebära att hans eller hennes granskningsåtgärder har varit otillräckliga. I ett sådant fall får dock bevisbördan 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 en sådan bedömning beaktar Revisorsinspektionen bl.a. hur detaljerade uppgifter revisorn har lämnat om sina granskningsinsatser. Om revisorn inte förmår göra den påstådda granskningen sannolik, utgår Revisorsinspektionen från att det inte har skett någon tillfredsställande granskning.

3 Byggnader och mark

Posten Byggnader och mark redovisades i bolagets årsredovisning med 881 mnkr, vilket motsvarade 78 procent av balansomslutningen. Av A-sons riskbedömning framgår att hon vid sin granskning identifierade en betydande risk i värderingen av materiella tillgångar. I dokumentationen är antecknat att hon hade granskat en extern värdering som visade på tydliga övervärden och att något ytterligare nedskrivningsbehov inte bedömdes föreligga. Av en notupplysning i bolagets årsredovisning, not 10 *Upplysning om verkligt värde på förvaltningsfastigheter*, framgår dock att det rörde sig om en internt gjord värdering.

I revisionsdokumentationen finns, såvitt gäller denna post, en fastighetsvärdering baserad på prognoser för åren 2020-2029 med avstämning av nedskrivningsbehov, daterad den 11 februari 2020. Värderingen har tagits fram av bolagets administrativa chef med hjälp av ett standardprogram för fastighetsvärdering. Av värderingen framgår inte formeln för

nuvärdeberäkningarna av framtida kassaflöden eller nuvärdet av bedömt restvärde år 2029. I dokumentationen har den identifierade risken för nedskrivningsbehov av materiella anläggningstillgångar noterats som en betydande risk. Dokumentationen innehåller dock inte någon förklaring till varför det sedermera inte längre var en betydande risk. Det framgår inte heller om A-son utförde någon granskning av värderingen.

A-son har uppgett följande.

Bolaget är ett kommunalt fastighetsbolag. Fastigheterna består av verksamhetsfastigheter; exempelvis skolor, förskolor och äldreboenden. Den enda kunden är kommunen och det förekommer inga andra möjliga kunder. Risken för nedskrivningsbehov är därför låg. Hon borde ha varit mer tydlig i sitt resonemang kring detta i dokumentationen. Det fanns ett behov av att gå igenom värderingen men hennes förväntan var att risken var låg.

Som framgår av riskbedömningen hade hon inte identifierat någon risk för vare sig oavsiktliga fel eller oegentligheter. Hon ser dock problemet med att risken låg kvar i syn i dokumentationen som betydande. Vid upprättandet av värderingen använde sig bolaget av en leverantör som tillhandahöll tjänster för fastighetsvärdering. Denna leverantör är ledande inom webbaserade tjänster för analys av kommersiella fastigheter. Programmet har en inbyggd kassaflödesanalys som gör det möjligt att få fram ett marknadsvärde baserat på schabloner utifrån fastighetens läge och taxeringsinformation. Det är praxis att använda verktyget vid fastighetsvärdering inom allmännyttan. Detta möjliggör analyser där man bl.a. kan simulera marknadsvärden. Hon ansåg att denna värdering utgjorde ett fullgott underlag. En extern värdering görs med årsintervall. Detta är brukligt inom de kommunala fastighetsbolag som hon är eller har varit revisor i. År 2019 gjordes ingen extern värdering.

Hon tog del av hela rapporten från programmet och gick igenom värderingen med bolagets administrativa chef. Detta gjorde hon för att få en känsla för betydande parametrar och antaganden. Det är den administrativa chefen som har ansvaret för värderingen.

Det hade aldrig tidigare funnits anledning till nedskrivning av denna typ av fastigheter och risken var därför låg. Kommuner tillämpar självkostnadsprincipen. Det innebär bl.a. att kommunen ska täcka hela kostnaden i form av hyra och vid behov höjs hyran.

Hon diskuterade de parametrar som låg till grund för värderingen med den administrativa chefen för att bedöma rimligheten. Hon stämde också av rimligheten mot resultaträkningen/huvudboken och motsvarande värdering föregående år. Mot bakgrund av detta, att det inte var några större förändringar i jämförelse med föregående år, ett i huvudsak oförändrat bestånd och kommunens tillämpning av självkostnadsprincipen gjorde hon bedömningen att det inte fanns något nedskrivningsbehov.

Hon diskuterade den valda kalkylräntan, som var något hög och resulterade i ett lägre nuvärde. Även detta tydde på att ett nedskrivningsbehov inte förelåg och det tog hon med i sin bedömning.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Posten Byggnader och mark motsvarade 78 procent av bolagets tillgångar och värderingen av denna var av avgörande betydelse för årsredovisningen. Det fanns därför anledning för A-son att ägna posten särskild uppmärksamhet vid sin granskning.

För att kunna förlita sig på de prognoser som på moderbolagets administrativa chef hade tagit fram med hjälp av ett standardprogram skulle, enligt Revisorsinspektionens bedömning, A-son ha granskat rimligheten och riktigheten i de antaganden som värderingen byggde på. Hennes dokumentation visar inte att hon utförde några granskningsåtgärder av detta slag. Inte heller genom sina allmänt hållna yttranden till Revisorsinspektionen har hon gjort sannolikt att hon gjorde en godtagbar granskning av posten Byggnader och mark (se den i avsnitt 2 beskrivna bevisbörderegeln).

Vad A-son har anfört om att det aldrig tidigare har funnits anledning till nedskrivning för denna typ av fastigheter föranleder ingen annan bedömning.

Med hänsyn till att posten Byggnader och mark var väsentlig innebar den bristfälliga granskningen att A-son saknade grund för att tillstyrka fastställandet av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra det har hon åsidosatt god revisions sed.

4 Datering av revisionsberättelsen samt sammanställning av revisionsdokumentationen

Revisionsberättelsen är daterad den 18 mars 2020.

I revisionsdokumentationen finns en rapport till styrelsen om granskningen. Rapporten är daterad den 19 mars 2020. Uttagna balans- och resultaträkningar för år 2020 är granskade den 23 mars 2020 och klarmarkerade den 26 maj 2020. Genomgången av styrelseprotokoll är daterad och klarmarkerad den 27 maj 2020.

Revisionsfilen är slutligt sammanställd och arkiverad den 27 maj 2020, dvs. mer än 60 dagar efter revisionsberättelsens datering.

A-son har uppgett följande.

Årligen hålls ett slutrevisionsmöte. På detta möte deltar lekmannarevisorerna, styrelsens ordförande, den verkställande direktören, ekonomichef/administrativ chef och medarbetare från hennes revisionsbyrå. På mötet presenteras noteringar från årets revision. Ledningsgruppen presenterade väsentliga händelser under året och det nya året och diskuterade framtiden. Revisionsteamet fick därmed information om vad som hade hänt under det nya året.

Det aktuella året blev mötet tidigarelagt. Hon missade därför att hänga in balans- och resultaträkningar från dagen för slutmötet i revisionsakten och tog in dessa fem dagar senare. Hon tog del av protokoll löpande. Dessa lades in i akten vid slutet av granskningen. Eftersom hon genomgick en operation och uppdragsledaren slutade på revisionsbyrån, missades det att hänga in protokollen i tid.

Vidare hade det använda revisionsverktyget begränsningar; exempelvis kunde endast en person åt gången vara inne i uppdraget och dokumentera. Detta medförde problem eftersom revisionsteamet bestod av fyra personer. I många fall fick granskningen genomföras på egen dator och skickas till en person som fick hänga in dokumentationen mot underlag. Hon var dock delaktig löpande i uppdraget och hade god överblick. Hon rapporterade löpande till kommunen och ledningen. Hon har arbetat länge med revisionsklienten, ledningen är kompetent och hon har även varit revisor i kommunen.

Uppdraget arkiverades efter 68 dagar, dvs. åtta dagar för sent. Orsaken till detta var att hon låg på sjukhus för operation och därför missade att stänga uppdraget i tid. Hon stängde uppdraget så snart hon var utskriven från sjukhuset.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Dateringen av en revisionsberättelse bör enligt god revisionssed ligga i omedelbar eller nära anslutning till granskningsarbetets avslutande. I revisionsberättelsen får inte anges ett datum som infaller innan revisorn har avslutat granskningsarbetet.¹ Enligt ISA 700 *Bilda sig en uppfattning och uttala sig om finansiella rapporter* p. 49 ska en revisionsberättelse dateras tidigast det datum när revisorn har inhämtat tillräckliga och ändamålsenliga bevis som grund för revisorsuttalandet om årsredovisningen.

I detta fall daterades revisionsberättelsen den 18 mars 2020 och A-sons granskningsåtgärder borde därför ha vidtagits senast detta datum.

Ett slutrevisionsmöte utgör ett led i de granskningsåtgärder som en revisor utför i samband med revisionen. Om ett sådant möte ska hållas får revisorn därför inte underteckna revisionsberättelsen före mötet. Också granskningen av balans- och resultatrapporter avseende det nya räkenskapsåret – som utgör en del av granskningen av årsredovisningens uppgifter om efterföljande händelser – måste utföras före undertecknandet av revisionsberättelsen. Även granskning av styrelseprotokoll är en sådan åtgärd i revisionen som ska vidtas innan revisionsberättelsen undertecknas.

Av revisionsdokumentationen framgår alltså inte att revisionen var slutförd den 18 mars 2020; tvärtom indikerar omständigheterna att flera väsentliga granskningsåtgärder vidtogs först senare.

A-son har till Revisorsinspektionen redogjort för de problem som uppstod vid revisionen. Vad hon har anfört innebär emellertid inte att alla relevanta moment i revisionsarbetet var avslutade den 18 mars 2020.

Revisorsinspektionen drar av detta slutsatsen att revisionen inte var avslutad den 18 mars 2020 (jfr den i avsnitt 2 angivna bevisbörderegeln).

¹ Jfr 9 kap. 29 § andra stycket aktiebolagslagen (2005:551).

Genom att åsätta sin revisionsberättelse ett datum då revisionen ännu inte var avslutad har A-son åsidosatt god revisionsred.

Enligt 24 § tredje stycket revisorslagen ska dokumentationen för ett revisionsuppdrag ha färdigställts när revisionsberättelsen eller annat utlåtande lämnas.

Enligt ISA 230 *Dokumentation av revisionen* p. 9 ska revisorn bland annat dokumentera det datum då arbetet slutfördes. Vidare ska enligt p. 14 revisorn samla revisionsdokumentationen i en revisionsakt och utan onödigt dröjsmål efter tidpunkten för revisionsberättelsens avgivande slutföra den administrativa processen med att sammanställa den slutliga dokumentationen för revisionsuppdraget. Tillämpningsanvisningarna till ISA 230 p. A 21, som hänvisar till tillämpningshänvisningarna i ISQC 1 p. A 54², anger en lämplig tidsgräns för sammanställningen av den slutliga dokumentationen för revisionsuppdraget till normalt senast 60 dagar efter datumet för revisionsberättelsen.³

Av utredningen framgår att A-son inte hade sammanställt sin revisionsdokumentation inom 60 dagar efter dateringen av revisionsberättelsen.

Revisorsinspektionen konstaterar mot denna bakgrund att A-son inte har uppfyllt dokumentationskraven i revisorslagen och ISA 230. Hon har härigenom åsidosatt god revisionsred.

5 Sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

Revisorsinspektionen har funnit flera brister i A-sons revisionsarbete i det aktuella bolaget. Hon har inte utfört någon godtagbar granskning av posten Byggnader och mark. Hon har åsatt revisionsberättelsen ett datum då revisionen ännu inte var avslutad. Slutligen har hon inte uppfyllt gällande dokumentationskrav.

A-son har i nu nämnda avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Hon ska därför meddelas en disciplinär åtgärd med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883). Det som ligger A-son till last är allvarligt, särskilt med beaktande av att hon har tillstyrkt fastställande av resultat- och balansräkningarna utan att ha grund för det. Hon ska därför ges en varning.

² International Standard on Quality Control 1 – *Kvalitetskontroll för revisionsföretag som utför revision och översiktlig granskning av finansiella rapporter samt andra bestyrkandepdrag och närliggande tjänster.*

³ Jfr även ISA 230 p. 7 och A 1.

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 Maria Danckler, rådgivaren Sophie Degenne, auktoriserade revisorn Magnus Fredmer, advokaten Michael Frie, redovisningsexperten Claes Norberg och docenten Jessica Östberg. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt avdelningsdirektören Philip Lagerling och revisionsdirektören Maria Hynning, som har föredragit ärendet, varit närvarande.

Sten Andersson

Maria Hynning

Hur man överklagar, se bilaga.