



Tillsynsärenden - auktoriserade revisorn A-son

Beslut: Revisorsinspektionen ger auktoriserade revisorn A-son en varning samt beslutar att han under tre år inte får ha revisionsuppdrag i företag av allmänt intresse och att förbudet ska börja gälla omedelbart.

1 Inledning

Revisorsinspektionen har under år 2024 och 2025 kvalitetskontrollerat det registrerade revisionsbolaget A-bolaget AB. Kontrollen har varit såväl system- som uppdragsbaserad. Den uppdragsbaserade kontrollen har omfattat den auktoriserade revisorn A-son.

Kvalitetskontrollen har omfattat en genomgång av ett revisionsuppdrag i ett företag av allmänt intresse där revisionsbolaget var vald revisor med A-son som huvudansvarig.¹ De iakttagelser som har gjorts i samband med kvalitetskontrollen har föranlett Revisorsinspektionen att öppna ett tillsynsärende (dnr 2025-589).

Revisorsinspektionen har i detta tillsynsärende granskat A-sons revisionsuppdrag i ett publikt aktiebolag för räkenskapsåret 2023. Bolaget var moderbolag i en koncern med tre europeiska dotterbolag. Två av dotterbolagen verkade i ett land och det tredje i ett annat land.

¹ Dnr 2024-1063.

Under räkenskapsåren 2020–2023 redovisade bolaget följande siffror för koncernen. Belopp anges i tusental euro.

	2023	2022	2021	2020
Nettoomsättning	837	1 001	239	5
Årets resultat	4 597	7 618	1 046	923
Anläggningstillgångar	41 491	34 807	22 026	17 960
Eget kapital	31 540	27 003	16 192	15 209

Bolagets koncernredovisning upprättades enligt IFRS² med tillämpning av Rådet för finansiell rapporterings rekommendation (RFR 1) *Kompletterande redovisningsregler för koncerner* samt årsredovisningslagen (1995:1554). Revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2023 är utan upplysningar, modifieringar och anmärkningar.

I ärendet behandlas bl.a. tillämpningen av ISA 600 *Särskilda överväganden – revision av koncernredovisningar* (däribland arbete som utförs av revisorer för delar av koncernen). Med anledning av att stora delar av standarden har omarbetats hänvisas i det följande till den lydelse som gällde vid tidpunkten för revisionen.

I detta beslut behandlas även A-sons revision av en bostadsrättsförening (dnr 2025-1256).

2 Revisorerers dokumentationsskyldighet

En auktoriserad eller godkänd revisor ska enligt god revisionssed 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 revisionssed. 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 (verksamhetsföreskrifterna). Dessa kompletteras av International Standard on Auditing (ISA) 230 *Dokumentation av revisionen*. Dokumentationen ska vara tydlig och sammanställd på ett överskådligt sätt. Av

² International Financial Reporting Standards.

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 Penningtvättsregelverket

Det aktiebolag, vars revision har granskats i tillsynsärendet 2025-589, var en alternativ investeringsfond (AIF). En AIF är en verksamhetsutövare enligt 2 § 10 lagen (2017:630) om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism (penningtvättslagen). Det finns inte något i revisionsdokumentationen som visar att A-son vid revisionen gjorde några särskilda överväganden eller vidtog några särskilda åtgärder med anledning av att uppdraget rörde en verksamhetsutövare i penningtvättslagens mening.

Som koncernrevisor ansvarade A-son för koncernrevisionen som helhet i enlighet med ISA 600. Av hans dokumentation framgår inte hur han säkerställde att koncernen hade sådana gemensamma rutiner och riktlinjer som penningtvättslagen kräver. Det finns ingen närmare dokumentation av om enhetsrevisorerna i de två länderna utanför Sverige hade kontrollerat att penningtvättsregelverket efterlevdes i respektive land.

A-son har uppgett följande.

Det är riktigt att det inte av revisionsdokumentation framgår att han gjorde några överväganden avseende att det reviderade företaget är en verksamhetsutövare enligt penningtvättslagen och att dokumentationen saknar specifika överväganden eller åtgärder kopplade till att revisionsklienten är en verksamhetsutövare.

I de instruktioner som skickades ut till enhetsrevisorerna utanför Sverige anges i punkten 9 följande: "Please make yourself acquainted with additional laws and regulations that apply to the industry and the components business and inform us of any instances of non-compliance."

I appendix G Memorandum of Worked performed har revisorerna i länderna utanför Sverige svarat på frågan om efterlevnaden av Laws and Regulations i respektive land.

Här får förutsättas att även efterlevnaden av penningtvättsregelverket omfattades. Några avvikelser har inte rapporterats från enhetsrevisorerna avseende efterlevnaden av penningtvättsregelverket.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Med hänsyn till att bolaget var en verksamhetsutövare enligt penningtvättslagen borde A-son, som en del av sin revision, ha säkerställt att bolaget efterlevde de skyldigheter som följer av den lagen, såsom att upprätta en allmän riskbedömning samt ta fram rutiner och riktlinjer kring kundkännedom och övervakning av transaktioner. De åtgärder som han har hänvisat till framstår inte som tillräckliga.

Vidare borde A-son vid sin koncernrevision ha vidtagit fler självständiga åtgärder för att utvärdera och bedöma informationen som kom från enhetsrevisorerna i fråga om efterlevnaden av penningtvättsregelverket inom koncernen.

Genom att inte vidta tillräckliga åtgärder i dessa hänseenden har A-son åsidosatt god revisionssed.

4 Riskanalys

I revisionsdokumentationen anges att det i intäktsredovisningen inte hade identifierats någon risk för oegentligheter i och med att moderbolaget inte hade några egna intäkter. Vidare har antecknats att A-son inte hade kunnat se tecken på oegentligheter eller medvetna fel. I den särskilda revisionsstrategin och granskningsplanen för koncernen är

nettoomsättningen identifierad som en väsentlig post. På koncernnivå har risk identifierats i intäkterna med avseende på fullständighet och existens. Detta framgår dock inte av de revisionsinstruktioner som sändes ut till enhetsrevisorerna.

A-son har uppgett följande.

I den särskilda revisionsstrategin och granskningsplanen för koncernen var nettoomsättningen identifierad som en väsentlig post. Detta grundade sig på bedömningen att intäkterna i koncernen hade en väsentlig påverkan på resultat- och balansräkningarna samt att det fanns inneboende risk kopplad till både fullständighet och existens. Han kan i efterhand konstatera att riskbedömningen kring intäkter borde ha kommunicerats tydligare i instruktionen till enhetsrevisorerna. Att denna riskbedömning inte uttryckligen framgick i den koncerninstruktion som sändes till dem är en brist i dokumentationen.

I dokumentationen saknas en direkt skrivning om risken för oegentligheter avseende intäkter i koncernen. Han gjorde en generell bedömning gällande oegentligheter i koncernen enligt följande ”Att väsentliga felaktigheter utifrån oegentligheter sker som inte uppmärksammas av företagsledningen i Sverige bedömer vi som mindre sannolika”. Här får förutsättas att även intäkterna omfattas, även om det inte står så uttryckligen.

För att säkerställa granskningen av fullständighet och existens av intäkter i koncernen skickades revisionsinstruktioner och frågor ut till enhetsrevisorer utanför Sverige. Det framgår av både instruktionerna och de frågor som skulle besvaras att de finansiella rapporterna skulle upprättas enligt lokala regler. Han kan i efterhand konstatera att både instruktioner och frågor avseende granskning av intäkter borde ha varit tydligare.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Enligt ISA 240 *Revisorns ansvar avseende oegentligheter i en revision av finansiella rapporter* p. 27 finns ett grundantagande om risken för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter.

Enligt ISA 600 p. 15 ska koncernrevisorn upprätta en övergripande strategi för koncernrevisionen och utarbeta en koncernrevisionsplan enligt ISA 300 *Planering av revision av finansiella rapporter*. Vidare ska revisorn fastställa vilken typ av granskning av enheternas finansiella information som ska utföras. Av betydelse blir då bl.a. om koncernens olika enheter utgör s.k. betydande enheter (jfr p. 26 och 27). I detta fall bedömdes

nettoomsättningen på koncernnivå som en väsentlig post med risk avseende fullständighet och existens. Detta borde ha återspeglats i koncerninstruktionerna. Genom att underlåta att utforma koncerninstruktionerna på detta sätt har A-son åsidosatt god revisionssed.

5 Koncernrevision

Enligt den revisionsstrategi och granskningsplan som upprättades för koncernen bedömdes två av dotterbolagen, ett i respektive land utanför Sverige, vara väsentliga för koncernrevisionen, eftersom de tillsammans stod för 96 procent av koncernens omsättning. De väsentliga tillgångarna i dotterbolagen utgjordes av skog och mark, medan de väsentliga skulderna bestod av skulder till kreditinstitut eller koncernbolag. Moderbolaget bedrev ingen egen verksamhet mer än att ta in kapital genom nyemissioner.

De revisionsrisker som identifierades på koncernnivå var skog och mark med avseende på ägande och värdering, inköp och skulder med fokus på intern kontroll och rörelseriktighet samt intäkter med fokus på fullständighet och existens.

5.1 Förståelse för koncernen, dess enheter och deras miljö

I dokumentet Revisionsstrategi och granskningsplan 2023 för koncernen beskrivs vilken verksamhet som bolagen utanför Sverige bedrev (investering i skog). Det anges bl.a. att dotterbolagen omfattas av koncerngemensamma kontroller genom att den verkställande direktören för det svenska moderbolaget aktivt deltog i driften av dessa. Det anges även att det i ett av dotterbolagen fanns en anställd som skötte administrationen samt att koncernens externa fondförvaltare skötte moderbolagets redovisning och var ansvarig för konsolideringsprocessen.

Av revisionsdokumentationen framgår inte om, och i så fall hur, A-son granskade detta, förutom att det konstaterades att den verkställande direktören aktivt deltog i driften av dotterbolagen.

A-son har uppgett följande.

Koncernen hade rutiner för att säkerställa att redovisning och rapportering fungerade tillfredsställande från dotterbolagen och att det skedde i rätt tid, så att delårsrapporter och bokslutskommunikéer kunde lämnas i tid i Sverige. Redovisningskonsulten hade kontakt

med de som var ansvariga för redovisningen i dotterbolagen och ställde vid behov frågor om deras rapporter. Rutiner för den operativa verksamheten styrdes av den verkställande direktören. Han kan konstatera att de riktlinjer och rutiner som fanns inte dokumenterades tillräckligt tydligt.

Han skaffade sig en förståelse för och dokumenterade den interna kontrollen i moderföretaget. Det saknas dokumentation om intern kontroll, om informationssystem och om vilka lagar och regler som påverkade verksamheterna i dotterbolagen.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Enligt ISA 315 *Identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter* är förståelsen av det reviderade företags verksamhet av avgörande betydelse för revisorns möjligheter att försäkra sig om att årsredovisningen inte innehåller några väsentliga fel. Enligt god revisionssed måste revisorn därför skaffa sig inblick i och kunskap om företaget.

Revisorsinspektionen anser att A-son inte skaffade sig tillräcklig kunskap om hur den interna kontrollen fungerade och om de informationssystem och lagar och regler som hade betydelse i dotterbolagens verksamhet. Han har därigenom åsidosatt god revisionssed.

5.2 Utvärdering av enhetsrevisorer

Av den dokumentation som finns från koncernrevisionen framgår att de två bolagen som fanns i samma land reviderades av ett revisionsföretag i samma nätverk som det som A-son ingår i, medan det tredje dotterbolaget reviderades av ett annat revisionsföretag.

Vad gäller revisorn som ingick i samma nätverk bedömde A-son, enligt vad han har uppgett till Revisorsinspektionen, att denne hade den erfarenhet, kunskap och kompetens som krävdes. Han har också uppgett att han tidigare år hade haft flera digitala möten med nätverksrevisorn där relevanta frågor och problemställningar hade diskuterats.

Vad gäller den andra revisorn har A-son uppgett att det var en förstagångsrevision för henne och han hade fått information från moderbolagets verkställande direktör om denna revisors erfarenhet av granskning av liknande företag.

Revisionsakten innehåller inte någon dokumentation av hur A-son utvärderade eller på annat sätt bedömde enhetsrevisorerna.

Av de svar på de koncerninstruktioner som skickades till enhetsrevisorerna och som A-son erhöll framgår att enhetsrevisorerna bekräftade att de hade förstått och skulle kunna följa instruktionerna. De bekräftade även sitt oberoende. Vidare framgår att de avsåg att samarbeta och tillhandahålla den revisionsdokumentation som A-son som koncernrevisor behövde. Det saknas dock en beskrivning av deras professionella kompetens.

A-son har uppgett följande.

Enhetsrevisorernas kompetens finns inte dokumenterad på något särskilt ställe i revisionsakten. Däremot gjorde han en professionell bedömning. En revisor ingick i samma nätverk som det där han själv är verksam och är skyldig att följa samma rutiner och riktlinjer som nätverket har satt upp för alla revisionsföretag som ingår i nätverket. Denne revisor hade varit revisor i två av dotterbolagen sedan starten. Hans bedömning var därför att den personen hade den kompetens som krävdes. Vad gäller den andra revisorn borde han ha ställt kompletterande frågor om hennes kompetens och erfarenhet av liknande granskningar.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Enligt ISA 600 p. 19 ska koncernrevisionsteamet, om det planerar att begära att en revisor för en enhet ska granska enhetens finansiella information, bl.a. kontrollera revisorns professionella kompetens. Genom att inte göra en tillräcklig sådan kontroll har A-son åsidosatt god revisionssed.

5.3 Medverkan i enhetsrevisorernas arbete

Det saknas dokumentation av att A-son var involverad i enhetsrevisorernas granskning eller riskbedömning. Den kommunikation som finns dokumenterad mellan honom och enhetsrevisorerna består av den revisionsinstruktion som skickades samt mottagandet av den rapportering som enhetsrevisorerna instruerades att skicka tillbaka. Det framgår inte hur A-son tog ställning till den rapportering som han fick från enhetsrevisorerna.

Av den övergripande strategin och planeringen framgår, som nämnts tidigare, att de revisionsrisker som A-son identifierade på koncernnivå var skog och mark med avseende på ägande och värdering, inköp och skulder med fokus på intern kontroll och rörelseriktighet samt intäkter med fokus på fullständighet och existens.

I koncerninstruktionen kommunicerades att de väsentliga riskerna som hade identifierats och som skulle granskas i enheterna var ägande och värdering vad gäller skog och mark och risk för bedrägeri vad gäller inköp och skulder. Intäkter togs inte upp som en väsentlig risk.

A-son har uppgett följande.

Det stämmer att han skickade ut instruktioner och frågor till enhetsrevisorerna och fick svar. Dessa läste han igenom för att fånga upp om revisorerna hade hittat några brister, avvikelser eller väsentliga fel att rapportera. Han har inte dokumenterat slutsatsen från denna genomgång.

Han hade ingen ytterligare kommunikation med enhetsrevisorerna utöver instruktioner och frågepaket. Han utvärderade och säkerställde att han kunde använda deras arbete genom att läsa svaren som de skickade.

Han gjorde ingen ytterligare utvärdering av enhetsrevisorernas lokala dokumentation utöver de svar som hade erhållits i det frågepaket som han skickade ut.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

ISA 600 beskriver de överväganden som koncernrevisionsteamet ska göra vid fastställandet av karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av teamets medverkan i den riskbedömning och de fortsatta granskningsåtgärder som enheternas revisorer utför med avseende på enheternas finansiella information. Syftet med denna medverkan är att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis som en grund för revisionsuttalandet om koncernredovisningen. Enligt ISA 600 p. 8 är revisorns mål att ha en tydlig kommunikation med enheternas revisorer om omfattningen av och tidpunkten för granskningen av enheternas finansiella information och deras iakttagelser. Ett ytterligare mål är att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis avseende enheternas finansiella information och konsolideringsprocessen för att kunna lämna ett revisionsuttalande om huruvida koncernredovisningen i alla väsentliga avseenden har upprättats enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering.

Enligt ISA 600 p. 11 ansvarar koncernrevisorn för koncernrevisionens styrning, övervakning och utförande enligt standarder för yrkesutövningen och tillämpliga krav i lagar och andra författningar och för att den revisors rapport som lämnas är korrekt med hänsyn

till omständigheterna. Av p. 24 följer att koncernrevisorn måste utforma och utföra ändamålsenliga åtgärder för att hantera de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter i de finansiella rapporterna. Koncernrevisionsteamet ska fastställa vilken typ av granskning av enheternas finansiella information som teamet, eller enheternas revisorer för teamets räkning, ska utföra. Teamet ska enligt p. 40 i god tid kommunicera sina krav till enheternas revisorer. Kommunikationen ska bl.a. beskriva det arbete som ska utföras, vad arbetet ska användas till och formen för och innehållet i den kommunikation som revisorn för enheten har med koncernrevisionsteamet.

Om revisorn för en enhet utför en granskning av den finansiella informationen för en betydande enhet i koncernen, ska koncernrevisionsteamet enligt p. 30 vara delaktigt i den riskbedömning som enhetens revisor gör för att identifiera betydande risker för väsentliga felaktigheter i koncernredovisningen. Karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av denna medverkan påverkas av den kunskap som koncernrevisionsteamet har om revisorn för enheten. I teamets medverkan ska åtminstone ingå en diskussion med revisorn för enheten eller enhetsledningen om de av enhetens verksamheter som är betydelsefulla för koncernen och en diskussion med revisorn för enheten om hur känslig enheten är för väsentliga felaktigheter i den finansiella informationen som beror på oegentligheter eller misstag. Teamets medverkan ska också innefatta en genomgång av enhetsrevisorns dokumentation över identifierade och betydande risker för väsentliga felaktigheter i koncernredovisningen.

Koncernrevisionsteamet ska enligt p. 41 begära att en enhets revisor informerar om frågor som är relevanta för den slutsats som teamet ska dra om koncernrevisionen. Teamet ska diskutera betydelsefulla frågor med enhetens revisor, enhetsledningen eller koncernledningen och fastställa om det är nödvändigt att gå igenom andra relevanta delar i revisionsdokumentationen från enhetens revisor. Teamet ska slutligen enligt p. 44 utvärdera om tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis att ha som grund för ett revisionsuttalande har inhämtats genom de granskningsåtgärder som har utförts under bl.a. den granskning av enheternas finansiella information som teamet och revisorerna för enheterna har utfört.

I detta fall bedrevs koncernens verksamhet primärt i de utländska dotterbolagen och en stor del av koncernens resultat- och balansräkningar utgjordes av finansiell information

från dessa dotterbolag. Det ankom därför på A-son att noggrant planera, styra och övervaka hur granskningen av dotterbolagen utfördes.

Revisorsinspektionen anser att A-son inte i tillräcklig omfattning deltog i planeringen av granskningen av dotterbolagen och inte heller styrde och övervakade granskningen på det sätt som ISA 600 kräver. Han hade därmed inte skaffat sig tillräcklig information om revisionen av dotterbolagen. Han har härigenom åsidosatt god revisionssed.

6 Kommunikation med styrelsen samt kompletterande rapport

Av revisionsdokumentationen framgår att A-son i december 2023 hade ett samtal med den verkställande direktören och redovisningskonsulten inför den löpande granskningen. Anteckningar från detta möte saknas dock i revisionsakten. Den enda skriftliga kommunikation som finns i revisionsakten, utöver uppdragsbrevet den 19 december 2023, är den kompletterande rapport som ska upprättas för företag av allmänt intresse avseende räkenskapsåret som avslutades den 31 december 2023. Denna rapport är daterad den 24 april 2024.

Den kompletterande rapporten saknar information om vilka nyckelrevisorers som hade deltagit i revisionen. Den saknar också uppgift om att koncernrevisorn hade tagit emot bekräftelser från andra revisorer eller sakkunniga om deras opartiskhet och självständighet. Vidare saknas information om typ, frekvens och omfattning i fråga om kommunikation med revisionskommittén eller det organ som utför motsvarande uppgifter. Det saknas även en beskrivning av den revisionsmetodik som hade använts, inbegripet vilka poster i balansräkningen som faktiskt hade verifierats och vilka poster som hade verifierats grundat på system- respektive internkontrollgranskning. Det finns inte heller någon uppgift om den kvantitativa väsentlighetsnivå som hade tillämpats för att utföra den lagstadgade revisionen av de finansiella rapporterna. Slutligen saknas uppgift om huruvida alla förklaringar och dokument som begärts hade överlämnats av det granskade företaget.

A-son har uppgett följande.

Det stämmer att anteckningar från mötet med den verkställande direktören och redovisningskonsulten saknas i revisionsakten. Den enda skriftliga kommunikation som dokumenterats i revisionsakten är uppdragsbrevet och granskningsrapporten.

Han hade flera samtal med den verkställande direktören och redovisningskonsulten under granskningens gång, både under den löpande granskningen och vid bokslutsgranskningen. Dokumentation från dessa samtal saknas tyvärr. Kommunikationen handlade om eventuella förändringar i verksamheten, diskussion om redovisningsregler och frågeställningar kopplade till detta. Planering skedde även kring när löpande granskning och bokslutsgranskning skulle ske för att alla tider skulle kunna hållas för rapportering m.m.

Beskrivningen är korrekt vad gäller den kompletterande rapporten. Han var inte medveten om att rapporten även skulle innefatta dessa områden.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

I ISA 260 *Kommunikation med dem som har ansvar för företagets styrning* p. 14–16 anges ett antal frågor som en revisor ska kommunicera med ett företags styrelse. Bland annat ska revisorn, enligt p. 15, lämna styrelsen en översikt över revisionens planerade omfattning och inriktning samt informera om tidpunkten för revisionen. Detta innefattar information om de betydande risker som revisorn har identifierat. Revisorn ska också enligt p. 16 kommunicera betydelsefulla iakttagelser från revisionen med styrelsen, bl.a. sin syn på betydelsefulla kvalitativa aspekter på företagets redovisningssätt, däribland redovisningsprinciper, uppskattningar i redovisningen och upplysningar i de finansiella rapporterna.

A-sons dokumentation är mycket begränsad. Den visar inte att kraven på kommunikation enligt ISA 260 uppfylldes. De uppgifter som han har lämnat till Revisorsinspektionen är allmänt hållna. Det framgår inte heller av dessa uppgifter att han hade någon kommunikation med styrelsen (utöver den verkställande direktören).

Inspektionen drar av detta slutsatsen att A-sons kommunikation med styrelsen inte var tillräcklig (se den i avsnitt 2 beskrivna bevisbörderegeln). Genom att inte ha en tillräcklig kommunikation med styrelsen har han åsidosatt god revisionssed.

Enligt artikel 11 p. 1 i EU:s revisorsförordning³ ska lagstadgade revisorer eller revisionsföretag som utför lagstadgad revision av företag av allmänt intresse, senast när revisionsberättelsen läggs fram, överlämna en kompletterande rapport till det granskade företagets revisionskommitté. Om det granskade företaget inte har någon revisionskommitté, ska den kompletterande rapporten överlämnas till det organ som utför motsvarande uppgifter inom det granskade företaget. Den kompletterande rapporten ska enligt artikel 11 p. 2 vara skriftlig och innehålla åtminstone de uppgifter som följer av artikel 11 p. 2 a–p. Exempel på vad rapporten ska innehålla är en förklaring om opartiskhet och självständighet, en beskrivning av omfattningen av revisionen, uppgift om under vilken period den utförts, angivande av kvantitativ väsentlighetsnivå vid granskningen, beskrivning av vilken granskningsmetod som har använts, rapportering om och bedömning av de värderingsmetoder som har tillämpats på de olika posterna i årsredovisningen, uppgift om huruvida alla förklaringar och dokument som begärts har överlämnats av det granskade företaget.

Det dokument som A-son lämnade till styrelsen innehåller inte samtliga de uppgifter som en kompletterande rapport ska innehålla enligt artikel 11 i EU:s revisorsförordning. Han har således inte fullgjort sina skyldigheter enligt revisorsförordningen.

7 Granskning av biologiska tillgångar, växande skog/ intäktsredovisning

Enligt årsredovisningen hade koncernen materiella anläggningstillgångar. Dessa bestod av skogsmark och övrig mark om 10 238 tusen euro samt biologiska tillgångar, växande skog, om 31 252 tusen euro. Totalt uppgick de materiella anläggningstillgångarnas värde till 41 490 tusen euro.

Bolaget anlidade ett externt värderingsföretag för att biträda med värderingen av bolagets skog och mark. I revisionsdokumentationen är antecknat att det värderingsföretag som bolaget anlidade låg i framkant när det gällde professionella skogskonsulttjänster. Ett av företagets expertområden var skogsvärdering. Företaget antecknades vidare vara oberoende i förhållande till revisionskunden. Värdering skedde till verkligt värde enligt den modell som det externa konsultföretaget hade.

³ Europaparlamentets och rådets förordning nr 537/2014/EU av den 16 april 2014 om särskilda krav avseende lagstadgad revision av företag av allmänt intresse (EU:s revisorsförordning).

Av dokumentationen framgår inte på vilka grunder som A-son kunde förlita sig på den externa värderingen och hur han kunde dra sina slutsatser. Av dokumentationen framgår inte heller hur den externa värderingen hade hanterats av bolaget, om den hade behandlats på styrelsemöte eller på annat sätt.

I årsredovisningen beskrivs bland annat hur diskontering hade skett för att komma fram till det verkliga värdet. Den diskonteringsränta som anges i årsredovisningen är en annan än den ränta som anges i rapporten från det externa värderingsföretaget.

Av revisionsdokumentationen framgår inte hur företagets nuvärdeberäkning såg ut och att den hade granskats. Vidare framgår inte hur A-son granskade de antaganden och bedömningar som styrelsen hade gjort vad gäller värderingen. Av den externa värderingen framgår att all indata som använts hade erhållits från revisionsklienten (bolaget). Av revisionsdokumentationen går inte att utläsa om och hur denna indata granskades av A-son. Av CRP:s checklista kan utläsas att en av hans medarbetare översiktligt hade kontrollerat beräkningar och indata m.m. utan att identifiera några uppenbara saker.⁴

I årsredovisningen anges diskonteringsräntor och känslighetsanalys som inte är hänförliga till den externa värdering som bolaget hade tillämpat i bokslutet. Känslighetsanalysen är, till synes, baserad på bolagets interna nuvärdeberäkning och inte på den externa. I revisionsdokumentationen saknas information om hur A-son granskade känslighetsanalysen. Det är inte tydligt i årsredovisningen vilken nuvärdeberäkning som avses där, den interna eller den externa.

Av årsredovisningens not 2 Biologiska tillgångar – växande skog framgår att dessa redovisades enligt IAS⁵ 41 *Jord- och skogsbruk* och att mark redovisades som materiell tillgång enligt IAS 16 *Materiella anläggningstillgångar*. I not 11 anges att de biologiska tillgångarna hade omvärderats till verkligt värde medan markvärdet, i enlighet med IFRS, inte hade omvärderats.

Totalt värde på tillgångarna överensstämmer med den externa värderingen. Dock uppgår markvärdet i den externa värderingen till 21 475 tusen euro och biologiska tillgångar, växande skog till 20 015 tusen euro. En genomgång av årsredovisningar sedan bolaget

⁴ Med CRP åsyftas här den särskilda kvalitetsgranskaren. Denna var anställd vid ett annat revisionsföretag.

⁵ International Accounting Standards.

startades 2018/2019 visar att all förändring i verkligt värde hade bokförts mot de biologiska tillgångarna.

A-son har inte dokumenterat de överväganden som föranledde honom att acceptera denna hantering i redovisningen.

A-son har uppgett följande.

Enligt uppgift från bolaget hade det försett det externa värderingsföretaget med uppgifter som värderingsföretaget hade efterfrågat för att kunna utföra värderingen. Han granskade inte om det externa värderingsföretaget gjorde någon egen inhämtning av den information som användes i modellen. Om man anlitar ett externt oberoende värderingsföretag, kan man förutsätta att de har gjort en riktig och rättvisande värdering. Genomgång och godkännande av årsredovisningen för år 2023 skedde på styrelsemöte den 23 april 2024. På det mötet godkändes årsredovisningen och därmed indirekt att det var rättvisande att tillämpa den externa värderingen för mark och biologiska tillgångar.

Diskonteringsräntan som anges i årsredovisningen kommer från bolagets egen modell för nuvärdesberäkning.

Bolagets nuvärdesberäkning hade upprättats i Excel. Han granskade översiktligt den beräkningen och att den byggde på rimliga antaganden. Den bedömdes dock inaktuell att använda från och med räkenskapsåret 2022, eftersom bolaget ansåg att den visade ett för högt värde på de biologiska tillgångarna. Det stämmer att all indata hade erhållits från bolaget och han kan i efterhand konstatera att han borde ha granskat detta mer ingående.

I årsredovisningen kommer uppgifterna från bolagets egen modell för nuvärdesberäkning. Han granskade känslighetsanalysen mot de värden som anges i bolagets modell. Detta skulle ha dokumenterats bättre och av årsredovisningen borde det ha framgått att bolaget hade använt sig av den externa värderingen.

Efter diskussioner med bolagets ledning gjordes bedömningen att det var de biologiska tillgångarna som genererade värdeökning genom årlig tillväxt, snarare än marken i sig. Denna ståndpunkt låg till grund för hans accepterande av den avvikande fördelningen mellan mark och biologiska tillgångar i jämförelse med den externa värderingen.

Han kontrollerade att värdeförändringen på de biologiska tillgångarna redovisades över resultaträkningen i enlighet med IAS 41 och att mark redovisades till anskaffningsvärde i enlighet med IAS 16.

Medarbetaren till CRP hade sedan tidigare erfarenhet av granskning av företag som investerar i skog och mark samt av granskning av beräkningar till verkligt värde. Därför gjorde han bedömningen att det var lämpligt att medarbetaren bistod vid revisionen. Oberoendet hos denna medarbetare kontrollerades inte separat. Men eftersom CRP och medarbetaren arbetade vid samma revisionsföretag förutsätter han att de stämde av internt att de är oberoende till bolaget. CRP hade tidigare bekräftat sitt oberoende till bolaget innan CRP-uppdraget accepterades.

För mark uppstod ingen förändring i verkligt värde, eftersom den redovisas till anskaffningsvärde. Däremot uppstod förändring av de biologiska tillgångarna, eftersom dessa redovisas till verkligt värde. Hans bedömning är att totala tillgångar, totalt eget kapital och resultat är korrekt redovisade.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

De materiella anläggningstillgångarna var väsentliga och A-son hade därför anledning att ägna dem särskild uppmärksamhet. Med beaktande av bolagets verksamhet hade han också anledning att bedöma vad som skulle redovisas till verkligt värde över resultaträkningen och vad som skulle redovisas till anskaffningsvärde och inte påverka resultaträkningen. Att ta ställning till dessa omständigheter var en central fråga i revisionen.

Av ISA 500 *Revisionsbevis* p. 6 framgår att en revisor ska utforma och utföra granskningsåtgärder som är lämpliga med hänsyn till omständigheterna för att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis. Enligt p. 8 ska en revisor, om information som ska användas som revisionsbevis tagits fram genom arbete som har utförts av en specialist anlitad av företagsledningen, bl.a. utvärdera specialistens kompetens och skaffa sig en förståelse för dennes arbete. I detta fall skedde inte någon närmare utvärdering av det externa värderingsföretagets kompetens. A-son granskade inte heller om det externa värderingsföretaget själv hade inhämtat den information som användes i modellen. Han granskade inte heller de antaganden som värderingsföretagets modell byggde på utan nöjde sig med att översiktligt granska bolagets egen nuvärdeberäkning. Enligt

Revisorsinspektionens mening vidtog inte A-son tillräckliga granskningsåtgärder för att kunna bedöma bolagets redovisning av de biologiska tillgångarna. Det arbete som CRP utförde förändrar inte denna bedömning.

A-son saknade därmed grund för att tillstyrka ett fastställande av koncernens resultat- och balansräkningar. Genom att likväl göra det har han åsidosatt god revisionssed.

8 Särskilt betydelsefullt område

A-son identifierade ett särskilt betydelsefullt område (SBO) i revisionen, Ägande och värdering av skogsmark och övrig mark samt biologiska tillgångar, växande skog.

I revisionsberättelsen anges att biologiska tillgångar, växande skog redovisas till verkligt värde enligt en nuvärdeberäkning som baseras på framtida bedömda kassaflöden. Det anges vidare att A-son vid granskningen hade gjort bedömningen att de antaganden som modellen bygger på är rimliga. Vidare anges att han vid revisionen hade jämfört hur nuvärdesberäkningen står sig i förhållande till den externa värdering som gjorts för att bedöma att det redovisade värdet inte var för högt värderat.

A-son har i revisionsberättelsen angett att de oberoende externa fastighetsvärderingarna hade utförts av ett professionellt utomstående företag. Vidare framgår att han hade beaktat de antaganden och bedömningar som styrelsen och den verkställande direktören hade gjort avseende detta område.

Av revisionsdokumentationen framgår att bolaget på totalen redovisade skogsmark och övrig mark samt biologiska tillgångar, växande skog i enlighet med den externa värderingen. Av dokumentationen framgår däremot inte att det hade gjorts någon granskning av en av bolaget egen upprättad nuvärdeberäkning.

A-son har uppgett följande.

Han begärde in och granskade översiktligt bolagets egen modell för beräkning av verkligt värde. Bolaget hade bedömt att dess egen modell var inaktuell från och med räkenskapsåret 2022 men hade trots det ändå valt att göra en egen beräkning. Den egna beräkningen visade ett verkligt värde på de biologiska tillgångarna om 43 miljoner euro. Av försiktighetsskäl hade bolaget därför valt att använda den externa värderingen som sin grund för de värden som redovisades för mark och biologiska tillgångar.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Enligt artikel 10 p. 2 c i EU:s revisorsförordning ska revisionsberättelsen, som stöd för revisorns uttalande, innehålla bl.a. en beskrivning av de viktigaste bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter, en sammanfattning av revisorns åtgärder till följd av dessa risker och, i förekommande fall, de viktigaste iakttagelserna med anledning av dessa risker. Detta brukar benämnas särskilt betydelsefulla områden.

Enligt ISA 220 *Kvalitetsstyrning för revision av finansiella rapporter* p. 33 ska revisorn, innan han eller hon daterar revisionsberättelsen, granska beskrivningen av särskilt betydelsefulla områden och dit hörande revisionsdokumentation för att fastställa att den revisionsberättelse som ska lämnas är riktig under omständigheterna.

Revisorsinspektionen konstaterar att det, såvitt gäller flera av de åtgärder som beskrivs i revisionsberättelsen, saknas stöd i dokumentationen för att åtgärderna har utförts. A-son har inte heller genom de uppgifter han har lämnat i sina yttranden till Revisorsinspektionen gjort sannolikt att han utförde de beskrivna åtgärderna. Inspektionen drar av detta slutsatsen att åtgärderna inte utfördes (se den i avsnitt 2 beskrivna bevisbörderegeln).

Revisorsinspektionen finner att A-son genom detta åsidosatt god revisionssed.

9 Dnr 2025-1256

Revisorsinspektionen har tagit del av information om A-sons uppdrag som revisor i en bostadsrättsförening för räkenskapsåret 2024.

Av bostadsrättsföreningens årsredovisning för räkenskapsåret 2024 framgår att den bildades år 1999 och att dess fastighet förvärvades genom ombildning år 2010. Föreningen har redovisat förlust för samtliga räkenskapsår sedan år 2010. Total ansamlad förlust uppgick enligt årsredovisningen till 151 mnkr. Förlusten för räkenskapsåret 2024 uppgick till 9 mnkr. I årsredovisningen saknas upplysning om på vilket sätt föreningen avsåg att finansiera sina framtida ekonomiska åtaganden.

A-son har uppgett följande.

Han kan konstatera att upplysningen saknades i förvaltningsberättelsen för räkenskapsåret 2024 och borde ha funnits med i enlighet med reglerna i årsredovisningslagen. Hans

bedömning är dock att upplysningen inte är så väsentlig att den skulle ha medfört att en extern läsare skulle göra en annan bedömning av föreningens resultat och finansiella ställning.

Oavsett om upplysningen hade tagits med eller inte ger årsredovisningen som helhet en rättvisande bild av föreningens resultat och finansiella ställning för räkenskapsåret 2024. Av årsredovisningen framgår kassaflöde, skuldsättningsgrad, soliditet, likviditet och tillgång till dolda övervärden samt ett uttalande om nästa års årsavgifter. Den samlade informationen visar inga tecken på att föreningen skulle ha svårigheter att finansiera sina framtida ekonomiska åtaganden.

Han såg inte några tecken på att föreningens ekonomiska förvaltare eller föreningens ordförande personligen skulle ha agerat uppsåtligt vid utelämnandet av upplysningen. Styrelsen består av flera ledamöter, så någon av dessa ledamöter borde ha kunnat uppmärksamma att upplysningen saknades. Men av misstag uppmärksammade inga inblandade parter att upplysningen saknades.

Han har varit vald revisor i föreningen under räkenskapsåren 2021–2024. Under dessa år har föreningen redovisat likviditetsmässigt positiva resultat, om man justerar för avskrivningar.

Föreningen har haft ett positivt nettokassaflöde på 5,7 mnkr under dessa år. Det framgår också av förvaltningsberättelsen att föreningen innehar 22 lägenheter som är upplåtna med hyresrätt. Hyresrätterna ombildas löpande till bostadsrätter och ger på så sätt föreningen extra likviditet. Dessa dolda övervärden utgör en tillgång för föreningen. Detta framgår tydligt av kassaflödesanalysen för år 2023. Det kan där utläsas att upplåtelser av bostadsrätter gett föreningen en likviditet på 20 465 000 kr. Den samlade informationen ovan och det som framgår av årsredovisningen visar inga tecken på att föreningen skulle ha svårigheter att finansiera sina framtida ekonomiska åtaganden.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Enligt 6 kap. 3 a § andra stycket årsredovisningslagen ska en bostadsrättsförening, om verksamhetens resultat innebär en förlust, lämna en upplysning om vad förlusten innebär för föreningens möjlighet att finansiera sina framtida ekonomiska åtaganden.

Någon sådan upplysning lämnades inte i årsredovisningen. Enligt A-son skedde detta genom ett förbiseende av alla inblandade parter.

Av Bokföringsnämndens vägledning till Bokföringsnämndens allmänna råd om kompletterande upplysningar m.m. i bostadsrättsföreningars årsredovisning (BFNAR 2023:1) p. 12 framgår att stora underskott under flera år medför högre krav på information i upplysningen.

A-son skulle ha uppmärksammat och påtalat för bolagets styrelse att upplysningen saknades. Genom att inte göra det har han åsidosatt god revisionssed.

10 Sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

Revisorsinspektionen har i det första ärendet funnit omfattande brister i A-sons revision av ett företag av allmänt intresse.

A-son har brustit i sina skyldigheter enligt penningtvättslagen genom att inte beakta att bolaget utgjorde en verksamhetsutövare enligt penningtvättslagen. Inte heller har han utvärderat och bedömt informationen om efterlevnaden av penningtvätsregelverket i de utländska dotterbolagens verksamhet.

Hans planering och genomförande av koncernrevisionen var behäftad med flera brister. Kommunikationen med styrelsen var bristfällig. Den kompletterande rapporten var ofullständig. Granskningen av koncernens tillgångar och omsättning var otillräcklig. Hans bristande granskning medförde att han inte hade grund för att tillstyrka ett fastställande av resultat- och balansräkningarna. Slutligen har han inte utfört de beskrivna åtgärderna som anges som ett särskilt betydelsefullt område i revisionsberättelsen.

A-son har i det andra ärendet underlåtit att uppmärksamma och påtala för en bostadsrättsförening styrelse att årsredovisningen saknade en upplysning som enligt lag skulle finnas där.

A-son har i de nu nämnda avseendena åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Flertalet åsidosättanden i det första ärendet avser

allvarliga brister. Den disciplinära åtgärden ska därför, med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen, bestämmas till en varning.

Flera av de brister som har uppdagats i A-sons revision avser de särskilda krav som ställs vid revision av företag av allmänt intresse. Med hänsyn till det och bristernas omfattning anser Revisorsinspektionen vid en sammantagen bedömning att det finns särskilda skäl att i detta fall, med stöd av 32 c § revisorslagen, förena varningen med ett tidsbegränsat förbud att inneha revisionsuppdrag i företag av allmänt intresse. Förbudet bör gälla i tre år från det att det har börjat gälla. Det finns enligt inspektionens mening skäl att med stöd av 35 § andra stycket revisorslagen besluta att förbudet ska gälla omedelbart.

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 Philip Lagerling och revisionsdirektören Patrik Israelsson, som har föredragit ärendet, varit närvarande.

Sten Andersson

Patrik Israelsson

Hur man överklagar, se bilaga.