

## D 15

### Disciplinärende – auktoriserade revisorn A-son

Revisorsnämnden avskriver disciplinärendet.

#### 1 Inledning

Revisorsnämnden (RN) har tagit del av mediauppgifter om att det inom en viss svensk koncern har förekommit omfattande felaktigheter i bokföringen och att dessa felaktigheter inte har uppmärksammats vid revisionen. Detta har föranlett RN att öppna ett disciplinärende avseende auktoriserade revisorn A-son. Ärendet rör hennes revision av moderbolaget i den aktuella koncernen och ett av moderbolagets dotterbolag, nedan benämnda ”moderbolaget” respektive ”dotterbolaget”. I moderbolaget har A-son undertecknat revisions- och koncernrevisionsberättelsen tillsammans med den huvudansvarige revisorn.<sup>1</sup> I dotterbolaget har hon ensam undertecknat revisionsberättelsen i egenskap av huvudansvarig revisor. Såväl revisionsberättelsen för dotterföretaget som revisionsberättelsen och koncernrevisionsberättelsen för moderbolaget var utformade enligt standardutformningen.

Bolagen bedrev verksamhet som bland annat omfattade olika former av informationssökningstjänster och nummerupplysningstjänster. Moderbolagets aktier var upptagna till handel vid Nasdaq Stockholm.

RN:s granskning har för båda bolagen omfattat räkenskapsåren 2011–2013. RN har visserligen inte funnit anledning att i detta beslut behandla annat än delar av granskningen av intäktsredovisningen avseende räkenskapsåret 2013. Vid den samlade bedömningen av om A-son har åsidosatt sina skyldigheter som revisor har RN emellertid beaktat även hennes revisionsinsatser för övriga år.

---

<sup>1</sup> RN har även öppnat ett disciplinärende avseende den huvudansvarige revisorn i moderbolaget, se RN:s ärende med dnr 2014-1272.

## 2 Utredningen i ärendet

### 2.1 A-sons revisionsdokumentation

Av A-sons dokumentation framgår följande.

I koncernredovisningen för räkenskapsåret 2013 redovisades totala rörelseintäkter med 3,7 mdkr. Revisionsteamet fastställde den väsentlighetsnivå som vid revisionen skulle användas för koncernen som helhet till 35 mnkr. Arbetsväsentligheten fastställdes till 27 mnkr.<sup>2</sup>

Dotterbolaget redovisade i årsredovisningen för räkenskapsåret 2013 en nettoomsättning om 1,3 mdkr. I dotterbolaget fastställdes väsentlighetsnivån som i revisionen skulle användas för årsredovisningen som helhet till 18 mnkr. Arbetsväsentligheten fastställdes till 13,5 mnkr.

I revisionsplaneringen för koncernen, som i april 2013 kommunicerades till moderbolagets revisionsutskott och styrelse, angavs bland annat att intäktsredovisningen skulle vara ett fokusområde i granskningen. Delområden angavs bland annat vara intäktsredovisning för tjänstepaket, säkerställande av korrekt intäktsredovisning för nya tjänster samt manuella rutiner i samband med intäktsredovisningen. Av dokumentationen framgår att det inte fanns tillräckligt systemstöd för alla delprocesser i intäktsredovisningen och att det därför förekom manuella inslag i rutinerna.

Planerad revisionsansats angavs vara kontrollbaserad ansats med kompletterande substansgranskning. Det bedömdes föreligga en betydande risk för väsentliga fel i koncernredovisningen *dels* på grund av risk för inte fullständigt redovisade intäkter, *dels* på grund av risk för förekomst av oegentligheter i intäktsredovisningen.<sup>3</sup>

Av rapporteringen till moderbolagets revisionsutskott och styrelse i oktober 2013 avseende granskningen per tredje kvartalet samma räkenskapsår framgår följande.

Under räkenskapsåret 2013 introducerades nya tjänster i dotterbolaget. En del av dessa tjänster utgjorde även delar i olika tjänstepaket som såldes till kunder. Intäkterna för dessa tjänstepaket redovisades enligt följande. En del av den totala försäljningsintäkten för tjänstepaket, motsvarande värdet av de delar av paketen där dotterbolaget i sin helhet hade fullgjort sina motprestationer mot kunden *vid ett enda tillfälle* (nedan kallade serviceavgifter), redovisades direkt. Övriga delar, där

---

<sup>2</sup> Enligt International Standards on Auditing (ISA) 320 *Väsentlighet vid planering och utförande av revision* p. 9 innebär arbetsväsentlighet det eller de belopp under väsentlighetsnivån för årsredovisningen eller koncernredovisningen som helhet som revisorn bestämmer i syfte att till en lämpligt låg nivå minska sannolikheten för att summan av inte rättade och oupptäckta felaktigheter ska överstiga väsentligheten för årsredovisningen eller koncernredovisningen som helhet. Om så är tillämpligt, avser arbetsväsentlighet också det eller de belopp under väsentlighetsnivån eller väsentlighetsnivåerna för särskilda transaktionsslag, konton eller upplysningar som revisorn bestämmer.

<sup>3</sup> Enligt ISA 315 *Identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter* p. 4 e) är en betydande risk en identifierad och bedömd risk för väsentlig felaktighet som, enligt revisorn, kräver särskilda överväganden.

dotterbolaget fullgjorde sina motprestationer mot kunden *löpande*, periodiserades över avtalstidens längd.

Under räkenskapsåret 2012 hade koncernekonomifunktionen identifierat värdet av de olika delarna som ingick i tjänstepaketen. Syftet var att säkerställa en korrekt intäktsredovisning vad gäller periodisering av intäkten för respektive del i enlighet med International Accounting Standard (IAS) 18 *Intäkter*.<sup>4</sup> Under räkenskapsåret 2013 ändrades fördelningen av intäkter mellan de olika delar som ingick i tjänstepaketen. Förändringarna innebar att en ökad andel av intäkterna från försäljningen av tjänstepaketen redovisades direkt. Denna ändring genomfördes genom manuella justeringar i bokföringen under tredje kvartalet med delvis retroaktiv effekt på första och andra kvartalen. Att justeringarna gjordes manuellt berodde på att det inte fanns systemstöd för att göra dem maskinellt.

Vid utgången av tredje kvartalet år 2013 uppgick den ackumulerade manuella justeringen – och den därav föranledda ökningen av intäkterna i dotterbolaget under räkenskapsåret – till cirka 40 mnkr. Revisionsteamet rapporterade efter granskningen av det kvartalet att ledningen inte hade dokumenterat eller tillfredsställande förklarat hur man hade säkerställt att den förändrade fördelningen av intäkterna korrekt återspeglade identifierbara värden av delarna i tjänstepaketen i enlighet med IAS 18. Dokumentationen hade efterfrågats av teamet under granskningen. Teamet rekommenderade att koncernekonomifunktionen införde en process för hur nya tjänster och ändrade intäktsfördelningar avseende delar i tjänstepaket skulle hanteras i hela organisationen i syfte att säkerställa att detta skedde i enlighet med IAS 18 och koncernens interna redovisningspolicy. Dessutom ansåg revisionsteamet att beslut om förändrad fördelning av intäkter behövde dokumenteras.

Per balansdagen den 31 december 2013 uppgick de intäkter i dotterbolaget som var bokförda som serviceavgifter till 192 mnkr, motsvarande 15 procent av dotterbolagets totala omsättning. I samband med rapporteringen av granskningen av bokslutet konstaterade revisionsteamet att det under räkenskapsåret hade gjorts manuella justeringar, relaterade till förändringarna i serviceavgifter i tjänstepaketen, om totalt cirka 73 mnkr i dotterbolagets bokföring. Av revisionsdokumentationen framgår att revisionsteamet i samband med bokslutsgranskningen identifierade fel om cirka 4 mnkr i dessa manuella justeringar. Koncernekonomifunktionen hade identifierat felen och revisionsteamet gjorde ett stickprov av transaktioner för att kunna bedöma om det fanns ytterligare fel som skulle kunna uppgå till ett väsentligt belopp. I samband med detta sänkte revisionsteamet väsentlighetsnivån och toleransen för fel i den testade posten till 4,7 mnkr, vilket motsvarade 6,5 procent av den testade posten och anpassade storleken på stickprovet till dessa förutsättningar. Felen bedömdes vara ett resultat av att det inte hade gjorts någon kvalitetssäkring av den bedömnings- och beräkningsmodell som hade använts vid fördelningen av intäkter. Detta hade medfört *dels* att intäkter hade bokförts flera

---

<sup>4</sup> Enligt IAS 18 *Intäkter* p. 13 tillämpas kriterierna för intäktsredovisning enligt standarden normalt på varje transaktion i dess helhet. Enligt samma punkt är det dock i vissa situationer nödvändigt att tillämpa kriterierna på de delar av en transaktion som kan identifieras separat för att den ekonomiska innebörden i transaktionen ska återges i redovisningen. Det kan exempelvis innebära att intäkten för de olika identifierbara delarna av en transaktion periodiseras över olika tidsperioder.

gångar för samma tjänstepaket, dels att vissa intäkter inte hade reducerats med krediteringar som var gjorda månaden efter försäljning. Det konstaterades även, efter diskussioner med ekonomifunktionerna i flera av koncernbolagen, att det inte fanns någon strukturerad process för intäktsredovisningen. Revisionsteamet bedömde vidare fördelningen av ansvaret för olika delar av intäktsredovisningsprocessen inom organisationen som oklar. Teamet rekommenderade att det genomfördes en översyn av intäktsfördelningarna i tjänstepaketerna och att det implementerades en process för intäktsredovisningen som inkluderade såväl kontroller som lämpligt systemstöd. Teamet ansåg också att processen borde övervakas i syfte att säkerställa att rapporterade intäkter var riktiga och fullständiga.

Vid tidpunkten för granskningen av bokslutet hade den dokumentation avseende förändringar i intäktsredovisningen som teamet hade efterfrågat i samband med granskningen av tredje kvartalet ännu inte tagits fram.

## *2.2 A-sons yttranden till RN*

RN har förelagt A-son att redogöra för de överväganden och bedömningar som fick henne att godta att den dokumentation avseende förändringar i intäktsredovisningen som revisionsteamet hade efterfrågat aldrig togs fram innan revisionen avslutades.

A-son har i yttrande till RN uppgett följande.

Koncernen bedrev ursprungligen en verksamhet som omfattade framför allt produktion av telefonkatalogens s.k. gula sidor. Till detta kom nummerupplysnings-tjänster. Den fysiska katalogen hade gradvis under cirka 10 års tid ersatts av en digital katalog som var tillgänglig dels via en hemsida, dels via olika s.k. appar. Oavsett om katalogen var i fysisk eller digital form hade koncernen även haft olika paketerbjudanden till kunder med tilläggstjänster, exempelvis olika format och storlekar på annonser. De dominerande delarna av koncernens verksamhet bestod även under räkenskapsåret 2013 av utgivning av fysiska och digitala kataloger ("katalogtjänster") samt nummerupplysningstjänster. Under räkenskapsåret motsvarade dessa produkter och tjänster cirka 90 procent av koncernens totala försäljning.

I takt med utvecklingen av internet och annan digital media hade koncernen gradvis infört och ökat försäljningen av andra närliggande tjänster. Exempel på sådana tjänster var sökordsoptimeringstjänster, produktion av video och sponsrade länkar (sammanfattningsvis "nya tjänster"). Dessa nya tjänster såldes både separat och som delar i paketerbjudanden.

I många av de fall där revisionsteamet noterade brister i system, processer och intern kontroll var bristerna i allt väsentligt hänförliga till området nya tjänster. Dessa brister berörde således inte de drygt 90 procent av koncernens verksamhet som bestod av katalogtjänster och nummerupplysningstjänster.

Koncernen hade under många år haft en mycket hög ambitionsnivå vad avser intern kontroll. Man hade exempelvis genomfört en strukturerad riskanalys, det fanns ett dokumenterat kontrollramverk, externa revisionsbyråer genomförde regelbundna

internrevisionsinsatser och det skedde en detaljerad internkontrollrapportering till styrelsens revisionsutskott. Denna höga ambitionsnivå återspeglades i styrelsens förväntningar på revisorerna. Detta innebar *dels* att revisionsteamet så långt som möjligt hade en kontrollbaserad revisionsansats, *dels* att man lämnade en omfattande och kritisk rapportering till företagsledningen och revisionsutskottet om iakttagelserna från kontrollgranskningen. I takt med förändringarna i koncernens tjänsteportfölj noterade revisionsteamet att den faktiska interna kontrollen inte i alla delar motsvarade den höga ambitionsnivån. Det huvudsakliga skälet till detta var att systemmiljön inte kunde hantera de nya tjänsterna på ett tillfredsställande sätt. Man hade en kontrollbaserad granskningsansats, bl.a. för att kunna utmana organisationen i utvecklingen av den interna kontrollen. Vid utförandet av revisionen kompletterade revisionsteamet dock den kontrollbaserade granskningen med en omfattande substansgranskning för att täcka upp för de kända och förväntade bristerna i den interna kontrollen. Detta medförde att de enskilda brister i den interna kontrollen, som noterades under revisionsarbetet, inte hade någon väsentlig påverkan på revisionsinsatsen.

När revisionsteamet i revisionsdokumentationen och i rapporteringen nämnde brister i den interna kontrollen, gällde det brister i relation till koncernens dokumenterade kontrollramverk. Det rörde sig i de flesta fall om antingen att en kontroll som hade genomförts inte fanns dokumenterad i ramverket eller att en kontroll inte hade utförts på det sätt som var föreskrivet i ramverket. I ytterst få fall rapporterades att en kontroll saknades eller inte hade utförts på ett ändamålsenligt sätt. I en koncern med en lägre ambitionsnivå när det gäller intern kontroll hade rapporteringen till revisionsutskottet och styrelsen varit betydligt mindre omfattande och kritisk.

I planeringen av revisionen gjordes bedömningen att risken för oegentligheter i intäktsredovisningen var betydande. Denna bedömning baserades på revisionsföretagets metodik och förhållningssätt, där risk för oegentligheter i intäktsredovisningen ansågs utgöra en betydande risk som var obligatorisk i alla revisioner. Man förhöll sig till denna risk genom att revisionsteamet granskade kontroller, gjorde detaljtester av intäkter och manuella bokföringsorder samt granskade periodiseringar och reserver i bokslutet. Genom de granskningsinsatser som man genomförde inom ramen för en normal revision täcktes denna risk in. I samband med tidigare års revisioner hade man inte sett några tecken på oegentligheter i intäktsredovisningen, så skälet till att man hade med denna risk i sin planering av revisionen var just att den sågs som obligatorisk enligt revisionsföretagets metodik och förhållningssätt. I samband med revisionen av räkenskapsåret 2013 såg revisionsteamet med andra ord ingen ökad risk för oegentligheter i intäktsredovisningen. De justeringar som gjordes i bokslutet hade sin förklaring i att bolaget inte hade hunnit med att uppdatera relevanta system som skulle möjliggöra en automatisk hantering av intäktsredovisningen.

Intäkter från de nya tjänsterna redovisades under räkenskapsåret 2013 med cirka 190 mnkr i dotterbolaget och till cirka 335 mnkr i koncernen som helhet. Detta motsvarade cirka 10 procent av koncernens totala omsättning. Begreppet serviceavgifter användes tidigare inom koncernen som beteckning på en form av startavgift som var av ringa värde. Under det aktuella räkenskapsåret användes

begreppet snarare som ett samlingsbegrepp för intäkter från nya tjänster såsom sökordoptimering, analys av sökord, arbete med webbsidor, logotyper och produktion och så kallad hosting av video. Dessa tjänster levererades i många fall vid ett enda tillfälle och man hade i dessa fall inte något kvarvarande åtagande när tjänsten hade levererats. Detta innebär att man kunde redovisa hela intäkten vid leverans av tjänsten. Eftersom dessa typer av tjänster var nya och hon och revisionsteamet hade gått igenom principerna för intäktsredovisningen under räkenskapsåret 2012, hade hon en förväntan om att en större andel av intäkterna från dessa tjänster skulle resultatföras direkt. Denna förväntan framgår av dokumentationen.

Eftersom det inte fanns ett tillfredsställande systemstöd för tjänstepaketförsäljningen där de nya tjänsterna ingick, gjordes manuella justeringar i bokföringen vid periodiseringen av intäkterna. Sådana manuella justeringar uppgick i årsbokslutet för dotterbolaget till cirka 73 mnkr. Justeringarna innebär att intäkter med detta belopp blev föremål för tidigarelagd redovisning. Eftersom många av tjänsterna började säljas under räkenskapsåret 2013, var det också rimligt att justeringarna skulle öka under året. Relevanta system som skulle möjliggöra en korrekt periodisering av intäkter för nya tjänster hade inte uppdaterats mellan tredje och fjärde kvartalet och de manuella justeringarna fortsatte därför att göras under hela räkenskapsåret. Om dessa justeringar inte hade gjorts, skulle de aktuella intäkterna ha periodiserats under en tid av maximalt ett år från försäljningstidpunkten, dvs. intäkterna från samtliga delar i tjänstepaketet skulle annars ha redovisats senare, dock senast under den närmaste tolv månadersperioden.

Koncernen hade under slutet av räkenskapsåret 2012 sammanställt en dokumentation över intäktsredovisningen för nya tjänster. Dokumentationen utvisade en beräkning av värdet av tjänsterna när de ingick i tjänstepaket. Den omfattade framför allt tjänster som kom att lanseras under räkenskapsåret 2013 men även tjänster som – om än i liten omfattning – såldes redan under räkenskapsåret 2012. Eftersom dokumentationen i första hand var inriktad på tjänster som förekom i mindre omfattning under räkenskapsåret 2012, färdigställdes den inte förrän vid slutet av räkenskapsåret 2012. Under räkenskapsåret 2013 efterfrågade hon och teamet dokumentation som utvisade hur man hade underbyggt värdet av intäktskomponenterna i tjänstepaket, liknande den dokumentation som hade tagits fram under räkenskapsåret 2012. Den dokumentation som efterfrågades var en uppdatering av den tidigare upprättade dokumentationen, med en anpassning till de förändringar i tjänstepaketet som koncernen hade genomfört under räkenskapsåret 2013.

Det bör noteras att det inte var fråga om förändrade redovisningsprinciper, utan om att man hade lagt in nya tjänster i paketet samt gjort vissa prisjusteringar av delarna. Dessa förändringar påverkade fördelningen mellan direkt resultatförda och periodiserade intäkter för tjänstepaketet innebärande att andelen intäkter som resultatfördes direkt ökade. Vid diskussioner med koncernens finanschef framkom att någon sådan dokumentation inte var framtagen men att den skulle komma att sammanställas. Finanschefen var dock den som hade beslutat om de ändrade värdena och kunde därför presentera ett dokument där det framgick hur stor del av intäkterna från dessa tjänster som skulle resultatföras direkt respektive periodiseras.

Revisionsteamet efterfrågade underlag för finanschefens beslut, dvs. skriftlig information om hur man hade kommit fram till den aktuella fördelningen. I samband med rapporteringen av resultatet av bokslutsrevisionen hade teamet en diskussion med företagsledningen i dotterbolaget om det faktum att det saknades dokumenterat beslut och fullständig dokumentation över fördelningen av intäktskomponenterna i tjänstepaketen. Dessa iakttagelser rapporterades även till moderbolagets revisionskommitté och styrelse.

Den dokumentation som revisionsteamet efterfrågade avsåg uppdaterade beskrivningar av sålda tjänster med aktuella priser och intäktsfördelningar samt en formell beslutsdokumentation som uppfyllde koncernens egna dokumentationskrav. Vid ett möte den 4 februari 2014 beslutade revisionskommittén att den efterfrågade dokumentation skulle tas fram och att koncernens finanschef skulle ansvara för framtagandet. I slutet av februari samma år fick revisionsteamet information om att finanschefen hade blivit sjukskriven och förväntades vara sjukskriven en längre tid. Den uppkomna situationen diskuterades inom revisionsteamet. Man kom fram till att, eftersom finanschefen hade kunnat presentera ett dokument över den uppdaterade fördelningen av vilket framgick hur stor del som skulle intäktsföras direkt respektive periodiseras, så hade bolaget redan gjort en bedömning i frågan, även om det saknades en fullständig dokumentation. Finanschefen hade beskrivit för revisionsteamet hur beslutet hade fattats. Teamet bedömde att det var rimligt att andelen direkt resultatförda intäkter hade ökat, dels på grund av vilka tjänster som ingick i paketen, dels på grund av att försäljningen av dessa nya tjänstepaket hade ökat under år 2013. Det senare överensstämde med annan information som revisionsteamet hade tagit del av under revisionen och diskuterat med övriga befattningshavare.

De manuella justeringarna om 73 mnkr granskades genom att teamet *dels* testade beräkningsfiler som hade hämtats ur systemet, *dels* detaljtestade enskilda beräkningar genom stickprov av order och kundfakturor. För att verifiera justeringspostens existens och värde testades alltså ett urval av de enskilda beräkningarna och man kartlade hur informationen hämtades ur systemet. Teamet valde ut sålda tjänstepaket från beräkningsfilerna och testade att beräkningarna baserades på faktiska order och fakturor. Utifrån stickprovstestet på beräkningsmodellen identifierades ett fel och efter utredning av koncernekonomifunktionen framgick att felet uppgick till ca 3,7 mnkr. Revisionsteamet gjorde därefter ett utökat test där man identifierade mindre fel av ej materiell karaktär.

Den totala manuella justeringsposten om 73 mnkr bestod av följande delposter:

a) 14 mnkr – ändring av direkt resultatförda intäkter från optimeringstjänster från 90 procent intäktsföring direkt till 100 procent. Bolaget fann att optimeringstjänster efter det att de hade levererats inte var förknippade med några kvarvarande åtaganden. Av det skälet fann revisionsteamet att det var rimligt att 100 procent av fakturerat belopp intäktsfördes direkt.

b) 12 mnkr – ändrad fördelning mellan olika delar av de avgifter som ingick i tjänsten analys av sökord innebärande en ökning av serviceavgiften från 50 till

60 procent av försäljningspriset, vilket i sin tur ökade andelen intäkter som bokfördes direkt. Eftersom revisionsteamet hade kunskap om att sökorden identifierades initialt i kunduppdraget och att efterföljande arbete enbart hänförde sig till eventuella uppdateringar, ansåg revisionsteamet att det inte var orimligt att 60 procent intäktsfördes direkt.

c) 17 mnkr – avsåg tjänsten analys av mobila sökord. Detta var en ny tjänst som hade tillkommit under räkenskapsåret 2013. Revisionsteamet gjorde samma bedömning som för delposten under a) ovan, vilket innebar att 100 procent kunde intäktsföras direkt. Då fördelningen av intäkterna inte kunde göras maskinellt i ekonomisystemet var en manuell justering i bokföringen därför nödvändig.

d) 17 mnkr – avsåg tjänsten sökord utanför paket, där serviceavgiften hade införts från juni 2013. Denna serviceavgift hanterades manuellt i bokföringen eftersom ekonomisystemet inte kunde hantera serviceavgifter för denna typ av tjänst maskinellt. Teamet gjorde i samband med granskningen av tredje kvartalet bedömningen att detta var en tjänst som skulle intäktsföras direkt.

e) 5 mnkr – avsåg s.k. mobilincitament. Denna delpost hänförde sig till en rättelse av en i bokföringen felaktig fördelning av rabatter på tjänsteslag och hade inget med ändrade fördelningar av intäkter i tjänstepaket att göra.

f) 3 mnkr – avsåg s.k. sökordsbanners. Här var det uppenbart att intäkten kunde resultatföras direkt, eftersom det inte fanns några kvarstående åtaganden efter leverans av tjänsten.

g) 2 mnkr – avsåg s.k. mobile slide show. Denna delpost avsåg serviceavgift på det som kallades VIP- och Guldpaket och bedömdes inte kräva närmare granskning, eftersom beloppet inte var väsentligt.

h) 2 mnkr – förändrad serviceavgift hänförlig till en tjänst kopplad till Facebook. Även denna post bedömdes som rimlig.

Sammanfattningsvis var det främst de två första manuella justeringarna, punkterna a) och b) ovan, som hänförde sig till ändringar i fördelningen av intäkterna och som innebar att en högre andel intäkter resultatfördes direkt. Dessa justeringar uppgick till cirka 26 mnkr. Övriga poster, där redovisning av intäkter bedömdes kunna ske direkt, avsåg främst nya tjänster eller lösningar i tjänstepaket. Det framgår av dokumentationen att revisionsteamet analyserade förändringen i intäkter jämfört med föregående år och då också kommenterade s.k. onlineintäkter där serviceavgifterna redovisades. Av dokumentationen framgår vidare att revisionsteamet konstaterade att dessa intäkter ökade på grund av att det, jämfört med tidigare år, fanns en större andel tjänster som levererades direkt utan efterföljande åtaganden och som därför också intäktsfördes i sin helhet vid leverans. Teamet konstaterade också att prisökningar gjorde att serviceavgifterna ökade, vilket teamet bedömde som rimligt.

Vid teamets rapporteringstillfällen instämde företagsledningen, revisionskommittén och styrelsen i moderbolaget i att teamets iakttagelser var en process- och



dokumentationsfråga. Teamet hade detaljgranskat posten som innehöll de manuella justeringarna i bokföringen och visste att de underliggande transaktionerna existerade och hade substans. Teamet hade också tagit del av tjänstebeskrivningar med beräknade värden av tjänsterna i tjänstepaketen från den genomgång som hade gjorts i slutet av räkenskapsåret 2012. Av tjänstebeskrivningarna framgick att andelen tjänster med direkt resultatförda intäkter ökade. Dessutom hade det skett prisökningar som gjorde att serviceavgifterna ökade. Även om det vid framtagandet av en underbyggande dokumentation skulle visa sig att värdena på de olika delarna i tjänstepaketet inte stod helt i överensstämmelse med hur de var fördelade i bokslutet, skulle, enligt teamets bedömning, felet i intäktsredovisningen inte vara väsentligt. Utifrån den information som man hade och de bedömningar som hade gjorts ansåg hon sig ha grund för att avsluta revisionen för räkenskapsåret 2013, trots att revisionsteamet inte hade fått all den dokumentation som det initialt hade begärt. Som har nämnts ovan uppgick de totala intäkterna för nya tjänster i dotterbolaget till cirka 190 mnkr och den manuella justeringen för periodiseringar avsåg totalt cirka 73 mnkr. Detta innebar att det fanns tjänstepaket där systeminställningarna av intäktsföringen var uppdaterade och att intäkterna därmed redovisades på ett i allt väsentligt tillfredsställande sätt.

De manuella justeringar som var hänförliga till förändrade fördelningar av intäkter enligt a) och b) ovan, 14 mnkr och 12 mnkr, måste ställas i relation till koncernens och det aktuella dotterbolagets totala intäkter som utgjorde 3,7 mdkr respektive 1,3 mdkr. För koncernen och dotterbolaget var beloppen dessutom lägre än den fastställda väsentlighetsnivån om 35 mnkr respektive 18 mnkr.

Trots att revisionsteamet ansåg att justeringarna var rimliga med hänsyn till både belopp och av bolaget anförda skäl, rapporterades iakttagelserna till moderbolagets revisionsutskott och styrelse. Även om det inte är uttryckligen utskrivet i revisionsdokumentationen var naturligtvis en av anledningarna till denna rapportering att risken för oegentligheter i intäktsredovisningen vid planeringen av revisionen av koncernen hade bedömts som betydande. Genom att lyfta diskussionen till styrelsenivå och till befattningshavare utanför finansfunktionen reducerades risken för att eventuella oegentligheter inte skulle upptäckas. Av protokollet från revisionskommitténs möte den 4 februari 2014 kan följande utläsas i paragrafen som behandlade revisorernas granskning av helårsbokslutet 2013.

”Ett antal nya produkter har lanserats i [koncernens] produktportfölj. Processerna för att hantera intäktsredovisning har inte helt följt med. Det saknas i vissa fall systemstöd, vilket har lett till manuella bokningar. Revisionsutskottet beslutade att en handlingsplan för att säkerställa förbättrade processer för intäktsredovisning ska tas fram och presenteras för revisionsutskottets ordförande. En återrapportering ska ske vid nästa möte i revisionsutskottet.”

Sammantaget ansåg hon när hon avslutade revisionen av räkenskapsåret 2013 följande.

1) Dotterbolagets bokföring var upprättad i enlighet med bokföringslagen (1999:1078). Den dokumentation som hade efterlysts var inte av sådan karaktär att avsaknaden av den innebar en avvikelse från bokföringslagens krav.

2) Detaljgranskningen av dotterbolagets redovisade försäljning påvisade inte några väsentliga felaktigheter.

3) De manuella justeringarna i intäktsredovisningen var, baserat på granskningen och hennes förståelse av dotterbolaget, förväntade och hon bedömde att de var nödvändiga för att bolaget skulle kunna redovisa intäkterna i enlighet med årsredovisningslagen (1995:1554) och International Financial Reporting Standards (IFRS).

4) De manuella justeringarna och orsaken till dessa var kända av ett stort antal befattningshavare inom dotterbolagets och koncernens olika organisatoriska enheter. Sannolikheten för att ingen av dessa befattningshavare skulle ha reagerat och agerat vid eventuella oegentligheter bedömde hon som mycket låg.

5) De identifierade bristerna i processer och dokumentation var inte av sådan karaktär att de skulle kunna föranleda någon form av anmärkning eller upplysning i revisionsberättelsen.

### **3 RN:s bedömning**

#### *Utgångspunkterna för RN:s bedömning*

Ärendet rör frågor kring revisionen av en koncern där moderbolaget var ett börsnoterat bolag. För förståelsen av de krav som ställs på en revisor när han eller hon utför en sådan revision finns det skäl att erinra om hur en revisors ansvar och uppgifter förhåller sig till styrelsens och den verkställande direktörens ansvar och uppgifter. Det finns också anledning att göra vissa förtydliganden om vad som krävs av en revision för att den ska anses vara utförd enligt god revisionssed.<sup>5</sup>

Av 8 kap. 4 och 29 §§ aktiebolagslagen (2005:551) framgår att det är aktiebolagets styrelse och den verkställande direktören som har ansvaret för bolagets redovisning och som ska se till att denna upprättas i enlighet med tillämpligt regelverk för redovisning. Revisorns ansvar är att uttala sig om bolagets redovisning, bokföring och förvaltning på grundval av den i revisionen genomförda granskningen. Revisorn ansvarar därmed endast för eventuella brister i revisionen.

Revisionen ska vara så ingående och omfattande som god revisionsmedel kräver. God revisionsmedel är en rättslig standard som ställer krav på planeringen, bemanningen och genomförandet av uppdraget samt på revisorns rapportering och dokumentation av revisionsuppdraget.

Revisorn ska vid utförandet av revisionen pröva styrelsens och den verkställande direktörens tillämpning av företagets redovisningsprinciper samt bedöma de betydelsefulla uppskattningar som styrelsen och den verkställande direktören har gjort när de upprättat årsredovisningen. Revisorn ska också utvärdera den samlade informationen i årsredovisningen. Granskningen ska omfatta ett urval av

---

<sup>5</sup> Se 9 kap. 3 § aktiebolagslagen.

underlagen för belopp och annan information i årsredovisningen. Revisorns granskning behöver således inte omfatta alla enskilda redovisningsposter och underlag utan kan ske genom lämpliga stickprov. Den ska vara inriktad på att upptäcka vad som brukar benämnas väsentliga fel.

Revisorns uttalande i revisionsberättelsen ska baseras på en revision som ger hög – men inte absolut – säkerhet att årsredovisningen inte innehåller väsentliga felaktigheter. Det ska vara baserat på en rimlig grund av revisionsbevis. Det är endast väsentliga fel som revisorn upptäcker som han eller hon är skyldig att rapportera i revisionsberättelsen. Om revisorn gör anmärkningar så att revisionsberättelsen avviker från standardutformningen ("oren revisionsberättelse"), ska även dessa vila på en rimlig grund av revisionsbevis.

Det finns även anledning att påpeka att en läsare av en revisionsberättelse bör vara medveten om att revisorns tillstyrkanden i denna inte innebär att risken för fel i ett företags finansiella rapportering är obefintlig, utan endast att den information som företaget har lämnat till omvärlden inte innehåller några väsentliga avvikelser från god redovisningssed och att den kan tjäna som utgångspunkt för en analys av företagets förhållanden. Som ovan har nämnts är ju revisorn inte skyldig att anmärka på oväsentliga fel. Läsaren bör också vara medveten om att det inte heller vid en revision som uppfyller kraven enligt god revisions sed alltid går att upptäcka alla väsentliga fel.

#### *RN:s bedömning av granskningen av årsredovisningen*

Den prövning som RN har att göra är om A-son, med utgångspunkt i den situation som hon befann sig i och den information som hon hade tillgång till eller borde ha införskaffat senast vid den tidpunkt då hon lämnade revisionsberättelserna, utförde sin granskning i enlighet med god revisions sed. Händelseutvecklingen därefter har alltså ingen självständig betydelse för bedömningen även om den kan vara av intresse för att bedöma vilken information som fanns tillgänglig när revisionsberättelsen lämnades.

Av både A-sons dokumentation och hennes yttranden till RN framgår att dotterbolaget saknade systemstöd för att intäktsredovisningen avseende de nya tjänsterna i bolaget skulle bli riktig och att det därför var nödvändigt med manuella justeringar i bokföringen. Det har också framgått att A-son vid sin granskning konstaterade att bolagets process för intäktsredovisning inte var tillräckligt strukturerad och att ansvarsfördelningen för olika delar av processen var oklar. Det har vidare framgått att hon såg ett behov av att processen sågs över och övervakades i syfte att säkerställa att rapporterade intäkter var riktiga och fullständiga. Det har också framgått att revisionsteamet inte fick tillfredsställande information om hur ledningen hade säkerställt att den förändrade fördelningen av intäkterna återspeglade identifierbara värden av delarna i tjänstepaket i enlighet med IAS 18 på ett korrekt sätt.<sup>6</sup>

---

<sup>6</sup> Beträffande IAS 18, se avsnitt 2.1 och fotnot 4.

Mot den angivna bakgrunden anser RN att A-son hade anledning att anta att det fanns en förhöjd risk för felaktigheter i intäktsredovisningen avseende nya tjänster. Som en följd av detta hade hon också anledning att ägna denna del av intäktsredovisningen särskild uppmärksamhet. Frågan som RN har att ta ställning till är huruvida hon utförde en granskning som var tillräcklig utifrån de förutsättningar som rådde i dotterbolaget, däribland den oklara processen för intäktsredovisningen.

Vid granskningen hade A-son att beakta bl.a. ISA 240 *Revisorns ansvar avseende oegentligheter i en revision av finansiella rapporter*. Enligt p. 26 i denna standard ska revisionen utföras under ett grundantagande om att det finns risker för oegentligheter i revisionsklientens intäktsredovisning. I p. 47 samma ISA anges vilken dokumentation som krävs av revisorn för att han eller hon ska kunna bortse från detta grundantagande. Om revisorn inte finner tillräckliga revisionsbevis för att kunna bortse från antagandet, ska han eller hon enligt ISA 240 vidta ett antal åtgärder. I ISA 240 anges också hur revisorn ska hantera bedömda risker för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter. Bland annat ska revisorn tillsammans med övriga medlemmar i revisionsteamet diskutera hur känslig årsredovisningen kan vara för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter samt hur oegentligheter kan uppstå. Revisorn ska även göra förfrågningar till företagsledningen om dess bedömning av risker för att årsredovisningen kan innehålla väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter, vilka processer företagsledningen har för att identifiera och hantera riskerna i bolaget, hur ledningen kommunicerar dessa processer till styrelsen och om företagsledningen har kännedom om faktiska, misstänkta eller påstådda oegentligheter som påverkar bolaget. Vidare ställer ISA 240 p. 22 krav på att revisorn ska utvärdera om ovanliga eller oväntade relationer som har identifierats vid den analytiska granskningen, däribland sådana som rör intäktskonton, kan tyda på risker för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter och i samband därmed även beakta annan information som han eller hon har inhämtat.

Vid utförandet av revisionen ska revisorn enligt ISA 240 p. 29 hantera de bedömda riskerna för väsentliga fel som beror på oegentligheter genom att välja och övervaka den personal som får ett betydande ansvar i samband med uppdraget, med beaktande av de kunskaper, färdigheter och den förmåga som de personerna har samt av revisorns bedömning av riskerna för väsentliga felaktigheter. Revisorn ska också utvärdera om valet och tillämpningen av företagets redovisningsprinciper kan tyda på bedräglig finansiell rapportering som beror på att företagsledningen manipulerar resultaten. Revisorn ska även införliva ett mått av oförutsägbarhet i valet av granskningsåtgärder när det gäller karaktär, tidpunkt och omfattning. Detta gäller i synnerhet sådana redovisningsprinciper som rör subjektiva mätningar och komplicerade transaktioner,

Vad gäller risken för att företagsledningen åsidosätter beslutade kontroller ska revisorn, oavsett hur han eller hon bedömer denna risk, enligt ISA 240 p. 32, pröva riktigheten i bokföringsposter och andra justeringar som har gjorts vid upprättandet av årsredovisningen genom att fråga personer som deltar i bokslutsarbetet om otillbörliga eller ovanliga aktiviteter i samband med bearbetningen av bokföringsposter och andra justeringar, välja ut bokföringsposter och andra justeringar som har gjorts

i slutet av en rapportperiod för granskning och överväga om det finns ett behov av att granska bokföringsposter och andra justeringar för hela perioden.

RN konstaterar att A-son i sin riskbedömning och planering av revisionen inte avvek från grundantagandet i ISA 240 om risken för oegentligheter i intäktsredovisningen. Vid RN:s genomgång av dokumentationen har framkommit att hon, i enlighet med kraven i ISA 240, hade de diskussioner med revisionsteamet och gjorde de förfrågningar till företagsledningen avseende risker för oegentligheter i intäktsredovisningen som standarden kräver. Dokumentationen visar också att A-son i enlighet med kraven i ISA 240 p. 29 i tillräcklig omfattning övervakade den personal i revisionsteamet som hade fått ett betydande ansvar i revisionsuppdraget samt att hon själv deltog i granskningen i tillräcklig omfattning.

Av dokumentationen framgår vidare att kommunikationen av revisionsplaneringen till revisionsutskott och styrelse inte var på en sådan detaljerad nivå att det kunde förutsägas vilken karaktär och omfattning hennes granskningsåtgärder skulle ha eller vid vilken tidpunkt de skulle utföras.

I nu angivna avseenden motsvarade A-sons granskning de krav som uppställs i ISA 240.

A-sons granskningsansats innebar att hon i de avseenden, där hon hade konstaterat att hon kunde förlita sig på den interna kontrollen, utförde en kontrollbaserad granskning och kompletterade denna med substansgranskning. I de avseenden där det inte gick att förlita sig på den interna kontrollen skedde granskningen genom substansgranskning i form av både analytisk granskning och detaljgranskning. RN:s utredning visar inte annat än att denna granskningsansats och den riskbedömning som ansatsen baserades på var adekvat utifrån de förutsättningar som fanns i dotterbolaget och de iakttagelser som A-son hade gjort vid granskningen av den interna kontrollen i dotterbolaget. Utredningen tyder också på att hon rapporterade identifierade brister i den interna kontrollen till moderbolagets revisionsutskott och styrelse på ett relevant sätt.

Enligt ISA 330 *Revisorns hantering av bedömda risker* p. 20 b) samt ISA 240 p. 32 a) ska en revisors substansgranskning avseende bokslutsprocessen innefatta granskningsåtgärder i form av att undersöka väsentliga bokföringsposter och andra justeringar som har gjorts under arbetet med att upprätta årsredovisningen eller koncernredovisningen.

Utredningen i ärendet ger vid handen att revisionsteamet utförde en substansgranskning i form av en detaljgranskning av justeringsposten som uppgick till cirka 73 mnkr. Detaljgranskningen skedde genom kontroller av de underliggande transaktioner som justeringarna avsåg. Därvid kontrollerades att transaktionerna hade sin grund i order och kundfakturor och att justeringarna hade beräknats i enlighet med den fördelning av intäkter som angavs i det dokument som finanschefen hade presenterat för revisionsteamet. Utifrån den utredning som koncernekonomifunktionen hade utfört – en utredning som hade påvisat ett visst fel – gjorde revisionsteamet ett utökad stickprov av transaktioner i syfte att med rimlig säkerhet kunna göra bedömningen att det inte fanns ytterligare fel av väsentlig

karaktär. I samband med den bedömningen sänktes nivån för arbetsväsentligheten och toleransnivån för fel i stickprovet.

Av revisionsdokumentationen framgår att revisionsteamet under granskningen av räkenskapsåret 2012 hade erhållit den under år 2012 framtagna dokumentationen avseende periodisering av intäkterna för nya tjänster. A-son hade därför kunskap om hur intäktsredovisningen för de tjänster som hade börjat säljas under år 2012 eller började säljas under år 2013 skulle ske. Under år 2013 gjordes vissa justeringar i periodiseringen av intäkterna samtidigt som vissa nya tjänster tillkom. Det rörde sig dock inte om några förändringar i de redovisningsprinciper som revisionsteamet hade bedömt riktigheten av under granskningen av räkenskapsåret 2012.

Av A-sons dokumentation framgår också att hon i avsaknad av det underlag som hon initialt hade efterfrågat – och som skulle visa hur ledningen hade säkerställt att den förändrade fördelningen av intäkterna korrekt återspeglade identifierbara värden av delarna i tjänstepaketen i enlighet med IAS 18 – diskuterade det valda sättet att periodisera med flera befattningshavare i dotterbolaget och koncernen. Det har också framgått att hon rimlighetsbedömde de delposter som ingick i den totala justeringsposten. Det skedde genom analytisk granskning och utifrån den kunskap och förväntan som hon hade om intäkternas utveckling. Den analytiska granskningen visade att redovisade belopp stämde överens med hennes förväntan avseende intäktsutvecklingen för tjänster där det inte fanns ett kvarvarande åtagande från bolagets sida som gjorde att intäkten skulle periodiseras.

Mot den angivna bakgrunden gör RN bedömningen att A-son, med beaktande av kravet i ISA 240 p. 22, hade grund för att anta att det på grund av resultatet av den analytiska granskningen av intäkterna inte fanns något som tydde på en risk för fel som berodde på oegentligheter.

RN kan vidare konstatera att A-son, på grundval av samtliga utförda granskningsåtgärder och trots avsaknaden av det efterfrågade materialet, hade grund för bedömningen att ett eventuellt kvarstående fel inte skulle kunna uppgå till något för koncernen och dotterbolaget väsentligt belopp.

Sammantaget innebär det ovan sagda att RN inte har funnit grund för kritik mot A-son vad gäller hennes granskning av bolagets intäktsredovisning.

#### **4 RN:s avslutande bedömning**

RN har ovan kommenterat sin bedömning av det område som har ansetts vara det mest centrala i ärendet, dvs. A-sons granskning av intäktsredovisningen. RN har inte inom detta område – och inte heller i fråga om hennes revisionsinsatser i övrigt – funnit grund för att kritisera A-sons revision. Ärendet ska därför avskrivas.

Ärendet avskrivas.

Ärendet har avgjorts av RN genom dess tillsynsnämnd. I beslutet har deltagit hovrättspresidenten Sten Andersson, ordförande, kammarrättspresidenten Stefan Holgersson, vice ordförande, enhetschefen Tomas Algotsson, f.d. avdelningschefen Eva Ekström, auktoriserade revisorn Mikael Ernström, direktören Per-Ola Jansson, skattejuristen Kerstin Nyquist och auktoriserade revisorn Ola Wahlquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt vikarierande myndighetschefen Adam Diamant, avdelningsdirektören Fredrik Bengtsson och revisionsdirektören Mathias Byström som har föredragit ärendet varit närvarande.