

D 16

1 Inledning

A-son har varit föremål för Revisorsnämndens (RN) särskilda kvalitetskontroll av revisorer med revisionsuppdrag i företag, vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför EES.¹ De iakttagelser RN har gjort vid kvalitetskontrollen har föranlett myndigheten att öppna detta disciplinärende. Ärendet avser A-sons revision av ett bolag vars aktier var noterade vid Nordic Growth Market (NGM) Equity. I detta beslut behandlas revisionen av räkenskapsåret 2014.

Bolagets nettoomsättning uppgick för detta räkenskapsår till 3,9 mnkr, årets resultat till -15,9 mnkr, balansomslutningen till 16,0 mnkr och totalt eget kapital till 13,6 mnkr. Motsvarande uppgifter för föregående räkenskapsår, 2013, var att nettoomsättningen uppgick till 2,5 mnkr, årets resultat till -15,7 mnkr, balansomslutningen till 14,9 mnkr och totalt eget kapital till 13,0 mnkr. Bolagets verksamhet grundades på en egenutvecklad patenterad teknikplattform. Det hade startat sin verksamhet år 2000, hade fram till och med räkenskapsåret 2014 finansierat sin verksamhet genom riskkapital och hade därvid genomfört nyemissioner, som sammanlagt hade tillfört bolaget drygt 142 mnkr före emissionskostnader.

A-son avgav den 22 april 2015 en revisionsberättelse med en särskild upplysning som betonade att det fanns en betydelsefull osäkerhetsfaktor som kunde leda till tvivel om bolagets förmåga att fortsätta verksamheten. Upplysningen fäste också uppmärksamheten på den not i årsredovisningen som innehöll informationen om detta förhållande.

2 Revisorers dokumentationsskyldighet

En godkänd eller auktoriserad revisor ska enligt god revisionsred dokumentera dels sådana förhållanden som har betydelse för att ge bevis till stöd för uttalandena i revisionsberättelsen, dels sådana förhållanden som utgör bevis för att revisionen har planerats och utförts enligt god revisionsred. Bestämmelser om dokumentation finns i 24 § revisorslagen (2001:883) och 2–4 §§ RN:s föreskrifter (RNFS 2001:2) om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet.² 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

¹ Se 27 a § revisorslagen (2001:883) som före den 17 juni 2016 enbart omfattade sådana företag.

² Bestämmelserna i 4 § fanns före den 1 augusti 2013 i 5 § i samma föreskrifter.

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 enligt gällande föreskrifter behöver i och för sig inte innebära att hans eller hennes granskningsåtgärder har varit otillräckliga. I ett sådant fall får dock RN:s 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 RN bl.a. hur detaljerade uppgifter revisorn har lämnat om sina granskningsinsatser. Om revisorn därvid inte förmår göra den påstådda granskningen sannolik, utgår RN från att någon tillfredsställande granskning inte har skett.

3 Granskning av intäktsredovisning

Som ovan har framgått redovisades posten *Nettoomsättning* med 3,9 mnkr i resultaträkningen för det aktuella räkenskapsåret.

Av A-son dokumentation framgår följande om hennes granskning av intäktsredovisningen.

I dokumentationen för granskningen per det tredje kvartalet finns ett arbetsprogram, benämnt *Granskning löpande granskning – Större bolag*. Det avser granskningsområdena försäljning och kundfordringar men är inte ifyllt. I övrigt kan, såvitt gäller intäktsredovisningen under det tredje kvartalet, av dokumentationen utläsas att revisionsteamet kontrollerade att bolagets bokförda kundfordringar hade stämts av mot kundreskontran. Det finns även en beräkning av bruttovinstmarginalen på aggregerad nivå, uppgifter om bruttovinstmarginalen för de två senaste räkenskapsåren och en notering om att bruttovinsten var jämn.

Vad gäller utförda granskningsåtgärder i samband med årsbokslutet finns i dokumentationen en resultatanalys med en jämförelse mellan årets och föregående års redovisade intäkter och bruttovinst samt en notering om att intäkterna hade ökat med 60 procent. Det framgår att revisionsteamet, i samband med granskningen av kundfordringarna, kontrollerade även periodiseringen av intäkter i anslutning till balansdagen. I arbetsprogrammet avseende granskningen av leverantörsskulder finns en notering om att bruttovinsten var jämn, trots att omsättningen hade ökat med 60 procent. Slutligen finns i ett dokument, benämnt *Rutinbeskrivning*, vissa noteringar om hanteringen av bolagets kundfordringar och varulager.

A-son kommenterade de redovisade intäkterna i en till bolaget ställd promemoria, daterad den 20 april 2015. Hon konstaterade att bolaget hade ökat intäkterna på samtliga marknader där bolaget var etablerat men inte hade uppnått budgeterad omsättning. Hon kommunicerade också till bolaget att kostnaden för sålda varor hade ökat och följde omsättningsökningen, vilket innebar att bruttovinsten låg på samma nivå som föregående år.

Av dokumentationen kan inte utläsas om A-son utförde en tillräcklig granskning av intäktsredovisningen. Av dokumentationen kan heller inte utläsas vilken bedömning hon gjorde avseende risken för oegentligheter i intäktsredovisningen och vilken påverkan denna bedömning hade för utformningen av hennes granskning. Det enda som RN vid sin genomgång av dokumentationen har kunnat finna är en notering – i ett dokument benämnt *Förståelse av företaget ISA 315* – där hon angav att det fanns en risk för att årsredovisningen ”förskönades”. Det framgår dock inte vad denna av A-son identifierade risk hade för påverkan på planeringen och genomförandet av granskningen.

RN har gett A-son möjlighet att ge in dokumentation från tidigare år för det fall hon under det aktuella räkenskapsåret förlitade sig på tidigare utförda granskningsåtgärder.

A-son har i yttrande till RN uppgett följande.

Hennes granskningsinsats avseende intäktsredovisningen ska ses mot bakgrund av hennes bedömning att rutinen för order, varulager och fakturering fungerade bra och även mot bakgrund av hennes bedömning av kontrollmiljön i bolaget. Hon granskade intäktsredovisningen genom att följa upp den nyss nämnda rutinen. Dokumentationen avspeglar dock endast granskning av varulager och orderhantering, och att hon löpande under året utförde bruttoresultatanalyser. De noteringar om rutinen som finns i dokumentet *Rutinbeskrivningar*, som RN hänvisar till, utgör en övergripande beskrivning av rutinen. Beskrivningarna uppdaterades vid händelse av ändring av rutinen, vilket inte hade krävts då den hade varit oförändrad under ett antal år. Att beskrivningarna är övergripande motiveras av att bolaget var litet med endast tolv anställda. Bolaget hade en låg personalomsättning och de personer som var ansvariga för rutinen var desamma under ett flertal år. Verksamhetens omfattning hade ökat något under det senaste året men denna ökning hade inte inneburit eller krävt ändrade rutiner.

Arbetsprogrammet *Löpande granskning – Större bolag* som bl.a. omfattade granskningsområdena försäljning och kundfordringar fylldes inte i, eftersom rutinen var oförändrad sedan tidigare år. Hennes bedömning av den interna kontrollen var också oförändrad jämfört med tidigare år. Det innebar dock inte att någon granskning inte utfördes. Den granskning som omfattades av arbetsprogrammet avsåg arbetsmoment som hade utförts genom nummerseriekontroll år 2013 eller genom avklippskontroller som hade utförts i samband med den översiktliga granskningen av kvartalsrapporten för perioden januari–september år 2014 eller vid bokslutsgranskningen år 2014. Vid dessa tidpunkter utfördes även åldersanalyser av kundfordringar samt kontroller av att bolaget tillämpade rätt valutakurs för omräkning av fordringar i utländsk valuta. Dessutom utfördes bruttovinstanalyser i samband med varje kvartalsrapport samt för helåret 2014. De genomförda bruttovinstanalyserna visade på jämna bruttovinster. De procentuella skillnaderna mellan perioderna översteg inte, översatt i kronor, 75 tkr.

Hon och övriga medlemmar i revisionsteamet bedömde inte risken för oegentligheter avseende intäktsredovisningen som väsentlig. Hon grundade bedöm-

ningen på att omsättningen var låg, att kunderna uteslutande var företagskunder, att ingen kontanthantering förekom, att en granskning av nummerserien för kundfakturer hade utförts utan anmärkning år 2013 och att order-, varulager- och faktureringsrutinen var oförändrad. Momenten i rutinen var fördelade på flera personer och den interna kontrollen hade historiskt bedömts som god. Eftersom momenten i rutinen var fördelade på flera personer, var det hennes bedömning att medvetna fel i denna förutsatte att minst tre personer var inblandade, något som inte föreföll som särskilt sannolikt. Därtill kom att hon, utifrån den rollfördelning som fanns mellan verkställande direktören och finansdirektören – vilken enligt hennes uppfattning innebar att dessa utövade kontroll över varandra – bedömde att risken var låg för att redovisningen medvetet skulle vara felaktig. Detta gällde särskilt intäkterna, eftersom dessa i allra högsta grad var centrala i det läge som bolaget befann sig i och den verkställande direktören därför hade fokus på dem. Hon uppfattade även att verkställande direktören och finansdirektören hade förtroende för den person som var ansvarig för varulagret. Omfattningen av faktureringen var begränsad och hon hade svårt att se att väsentliga fel inte skulle visa sig i onormala bruttovinster, kundfordringssaldon, saldon för upplupna intäkter eller kostnader för kundförluster. I det skriftliga uttalandet från företagsledningen bekräftade ledningen att den skulle ha informerat henne om oegentligheter i händelse av att de hade förekommit.

Hennes allmänna bedömning var ändå att det alltid fanns en risk att årsredovisningar och även kvartalsrapporter och emissionsprospekt förskönades i bolaget, eftersom bolaget för sin fortsatta verksamhet var beroende av kapital via emissioner. Bolaget var inne i en känslig fas där man troligen i närtid var tvungen att visa att en tillräckligt stor marknad fanns för de produkter som producerades. Det var inte ovanligt att utfallet av budgetar som företagsledningen hade presenterat och antagit hade blivit förskjuten i tid. Att kommersialisera produkter tar ofta längre tid än vad man tror och även om bolaget inte lämnade prognoser så skapades lätt förväntningar i samband med utgivande av emissionsprospekt och löpande rapportering. För bolaget, som var helt beroende av ägarkapital för sin finansiering, blev denna typ av nyss nämnda förskjutningar ett stressmoment för företagsledningen som hon i sin revision var tvungen att beakta. Hennes bedömning var att det inte fanns någon förhöjd risk i redovisade belopp. Om exempelvis omsättningen hade ökat på ett sätt som skulle kunna ge en förändrad bild av företaget, hade hon naturligtvis omprövat sin riskbedömning.

A-son har i efterhand till RN skickat in dokumentation från den nummer-seriekontroll som hon utförde i samband med granskningen av räkenskapsåret 2013.

RN gör följande bedömning.

Enligt ISA 200 *Den oberoende revisorns övergripande mål samt utförandet av en revision enligt International Standards on Auditing* p. 17 ska revisorn för att uppnå rimlig säkerhet inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att minska revisionsrisken till en godtagbart låg nivå för att därmed få möjlighet att dra

rimliga slutsatser som grund för sina uttalanden i revisionsberättelsen.³ Enligt ISA 200

p. A 38 är den inneboende risken för väsentliga felaktigheter högre för vissa påståenden och berörda transaktioner, konton och upplysningar än andra. Faktorer i företaget och dess miljö som berör flera eller samtliga transaktionsslag, konton eller upplysningar kan också påverka den inneboende risken för ett särskilt påstående, exempelvis brist på tillräckligt rörelsekapital för att fortsätta verksamheten.

Enligt ISA 240 *Revisorns ansvar avseende oegentligheter i en revision av finansiella rapporter* p. 12, som hänvisar till ISA 200 p. 15, ska en revisor förhålla sig professionellt skeptisk under revisionen och vara medveten om möjliga väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter.

Vad gäller risken för oegentligheter i intäktsredovisningen framgår av ISA 240 p. 26 att det finns ett grundantagande om att det finns risker för oegentligheter i intäktsredovisningen. Enligt p. A 28 i tillämpningsanvisningarna till standarden är väsentliga felaktigheter som beror på bedräglig finansiell rapportering av intäkter ofta ett resultat av att för höga intäkter redovisas, t.ex. genom förtida intäktsredovisning eller rapportering av fiktiva intäkter. I p. A 29 ges som exempel att riskerna för oegentligheter kan, vid en jämförelse med andra bolag, vara större i ett börsnoterat bolag där företagsledningen kan vara utsatt för tryck eller ha incitament att skapa bedrägliga finansiella rapporter genom inkorrekt intäktsredovisning. I p. 47 samma standard anges att om revisorn har kommit fram till att grundantagandet om att det finns en risk för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter i intäktsredovisningen inte är tillämpligt på uppdraget, ska revisorn ta med orsakerna till denna slutsats i revisionsdokumentationen.

A-son har, såsom hon redovisat sin bedömning i sina yttranden till RN, ansett att det fanns skäl att avvika från grundantagandet i ISA 240 om att det finns risker för oegentligheter i intäktsredovisningen. RN anser dock att de omständigheter som A-son själv har redogjort för innebar att det fanns starka skäl att inte avvika från grundantagandet i ISA 240 om risk för oegentligheter i intäktsredovisningen och att hon borde ha utformat granskningen utifrån detta antagande.

Det aktuella bolaget hade ökat sin redovisade omsättning med 60 procent jämfört med föregående räkenskapsår. Det var därtill inne i en känslig fas och behövde visa att det fanns en tillräckligt stor marknad för de produkter som tillverkades. Eftersom bolaget var under uppbyggnad och fortfarande behövde kapital, var det beroende av att kunna visa upp en god utveckling. A-son har uppgett att hon bedömde att det fanns en risk att årsredovisningen därför förskönades. Det faktum att budgeterade resultat försköts utgjorde också ett stressmoment för företagsledningen. RN bedömer sammantaget att dessa omständigheter, tillsammans med den omständigheten att nettoomsättningen utgjorde en väsentlig post i årsredovisningen, borde ha föranlett A-son att ägna intäktsredovisningen särskild uppmärksamhet vid sin granskning.

³ Rimlig säkerhet – inom ramen för en revision av årsredovisningen en hög, men inte absolut, grad av säkerhet. Revisionsrisk – risken för att revisorn gör ett oriktigt uttalande i revisionsberättelsen. Revisionsrisk är en funktion av riskerna för väsentliga felaktigheter och upptäcktsrisk.

Det kan inte av A-sons revisionsdokumentation utläsas att hon utifrån rådande förutsättningar granskade intäktsredovisningen på ett godtagbart sätt. Dokumentationen visar visserligen att hon genomförde vissa substansgranskningsåtgärder. De beräkningar av bruttovinsten som hon gjorde och de åtgärder som hon vidtog avseende kundfordringar utgjorde dock enligt RN:s bedömning i sig inte tillräckliga granskningsåtgärder för att kunna godta den samlade intäktsredovisningen. Dokumentationen visar inte heller att hon i samband med granskningen av övriga poster i årsredovisningen vidtog några åtgärder som gav henne underlag för att dra slutsatser om intäktsredovisningen. Att främst jämföra bruttovinstmarginaler i ett bolag som utvecklar nya produkter och där försäljningen är liten ger, på grund av osäkerhet i rimligheten i bruttovinsten, enligt RN:s uppfattning inte tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för ett ställningstagande till den samlade intäktsredovisningen.

A-sons yttranden till RN innehåller beskrivningar av vilka bedömningar som hon gjorde av kontrollmiljön i bolaget. Hon har också beskrivit de uppföljningar som gjordes av rutinen för order, lager och fakturering. Yttrandena är dock allmänt hållna. De granskningsåtgärder som hon har beskrivit gav henne, såvitt kan bedömas, inte grund för att utgå från att bolaget hade till rutinen anknyttade kontrollaktiviteter som fungerade under hela räkenskapsåret. Av den anledningen var de substansgranskningsåtgärder hon utförde inte tillräckliga. Hon har inte heller gett in någon dokumentation över eller redogjort för några granskningsåtgärder från tidigare år av betydelse även för det aktuella räkenskapsåret.

Den detaljgranskning i form av kontroll av nummerserien i kundfakturer som hon har hänvisat till avser granskning under ett kvartal av det räkenskapsår som föregick det här aktuella räkenskapsåret och ger inga revisionsbevis för det senare året.

Enligt RN:s mening har A-son därför varken genom sin dokumentation eller genom sina yttranden till myndigheten gjort sannolikt att hon hade tillräckligt underlag för att kunna godta bolagets samlade intäktsredovisning. RN drar av detta slutsatsen att hennes granskning i detta hänseende var bristfällig (jfr den i avsnitt 2 beskrivna bevisbörderegeln). Med hänsyn till att granskningsarbetet var otillräckligt avseende en väsentlig resultatpost saknade hon grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har hon åsidosatt god revisionsred.

A-son har härigenom åsidosatt sina skyldigheter som revisor och ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Vad som läggs henne till last är, med beaktande av att hon har tillstyrkt fastställande av resultat- och balansräkningarna utan att ha grund för det, allvarligt. Hon ska därför meddelas varning.

Med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883) meddelar RN A-son varning.

Ärendet har avgjorts av RN genom dess tillsynsnämnd. I beslutet har deltagit justitierådet Sten Andersson, ordförande, lagmannen Christina Eng, vice

ordförande, enhetschefen Tomas Algotsson, auktoriserade revisorn Maria Danckler, f.d. avdelningschefen Eva Ekström, advokaten Michael Frie, direktören Per-Ola Jansson, skattejuristen Kerstin Nyquist och auktoriserade revisorn Ola Wahlquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt myndighetschefen Per Johansson, chefsjuristen Adam Diamant, avdelningsdirektören Philip Lagerling samt tf. chefsrevisorn Mathias Byström, som har föredragit ärendet, varit närvarande.