



Tillsynsärende - auktoriserade revisorn A-son

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

1 Inledning

Revisorsinspektionen har tagit del av information rörande auktoriserade revisorn A-sons uppdrag som revisor i ett aktiebolag för räkenskapsåret 2023. Informationen har gett inspektionen anledning att öppna detta ärende. Frågan i ärendet gäller A-sons granskning av periodiseringar av vissa transaktioner i bolagets intäktsredovisning.

Av årsredovisningen för räkenskapsåret 2023 framgår att bolagets verksamhet bestod av utveckling och drift av annonslösningar för mobilspel. Bolaget hade utvecklat en teknisk plattform för tillhandahållande av automatiserade annonser i spel och mobilapplikationer. Plattformen fanns på stora handelsplatser för digitala annonser. Bolaget upprättade årsredovisningen med tillämpning av Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR) 2012:1 *Årsredovisning och koncernredovisning* (K3). Bolagets aktier var upptagna till handel på Nordic Growth Market (NGM) Nordic SME.

Bolaget redovisade för räkenskapsåret 2023¹ en nettoomsättning om 50,7 mnkr (16,7 mnkr). Posten Kundfordringar redovisades med 30,7 mnkr (8,6 mnkr) och posten Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter med 13,6 mnkr (3,0 mnkr). Balansomslutningen för räkenskapsåret 2023 uppgick till 57,6 mnkr och eget kapital till 17,0 mnkr.

A-son avgav sin revisionsberättelse den 22 mars 2024. Den var utan modifieringar, anmärkningar eller upplysningar.

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 revisorer 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 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.

¹ Föregående räkenskapsårs siffror inom parentes.

Om revisorn därvid inte förmår göra den påstådda granskningen sannolik, utgår Revisorsinspektionen från att någon tillfredsställande granskning inte har skett.

3 Utredningen i ärendet

3.1 Revisionsdokumentationen

Av A-sons dokumentation över planering och riskbedömning framgår att han fastställde den övergripande väsentlighetsnivån för årsredovisningen som helhet till 1,0 mnkr. Arbetsväsentligheten fastställdes till 850 tkr. Han bedömde bl.a. att risken för felaktigheter i intäktsredovisningen på grund av oegentligheter utgjorde en betydande risk. Sannolikheten för att det skulle förekomma oegentligheter bedömdes som låg men effekten på årsredovisningen om så ändå skedde bedömdes som hög. För att hantera denna risk i revisionen skulle både granskning av intern kontroll och substansgranskning utföras. Av dokumentationen framgår vidare att det faktum att bolagets aktier var upptagna till handel på en marknadsplats gjorde att bolagets aktiekursutveckling ansågs kunna påverka företagsledningen när årsredovisningen upprättades.

A-son har i sin planering antecknat att bolagets kontrollmiljö var mindre formell. Bolagets organisation var liten och företagsledningen var direkt involverad i den dagliga verksamheten. Den verkställande direktören och finansdirektören var nyckelpersoner. A-son bedömde att kontrollmiljön i bolaget var god med beaktande av verksamhetens art, omfattning och komplexitet. I det sammanhanget hänvisade han även till företagsledningens nära engagemang och delaktighet i väsentliga rutiner i kombination med ekonomifunktionens arbete. Det fanns dock ingen intern formell kontrollfunktion som reducerade kontrollrisken i revisionen.

I dokumentationen över granskningen av intäkter har en medarbetare till A-son antecknat att en bruttovinstanalys visade att intäkterna hade ökat kraftigt under räkenskapsårets fjärde kvartal. Detta berodde på att bolaget och en av dess kunder hade ökat sitt samarbete och att ett lojalitetsprogram med den kunden hade startats. Av dokumentationen framgår också att bruttovinstmarginalen under samma period hade ökat. Av ett dokument, som utvisar hur mycket bolaget hade fakturerat till sina sett till omsättning största kunder, kan utläsas att 12,6 mnkr hade fakturerats till den nyss nämnda kunden och att 11,2 mnkr av det beloppet kvarstod som kundfordringar i bokslutet. Enligt under-laget till posten

Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter hade bolaget i bokslutet gjort en reserv för upplupna kostnader med 5,8 mnkr för ”mediakostnader” avseende denna kund.

Samma slag av reservering för upplupna kostnader i bokslutet hade gjorts avseende en annan kund. Faktureringen till den kunden var enligt det ovan nämnda dokumentet 8,9 mnkr, vilket redovisades som kundfordringar. Reserveringen för upplupna kostnader för kunden uppgick till 5,0 mnkr.

Sammanlagt motsvarade reserveringarna för kostnader som var kopplade till dessa två kunder 79 procent av posten Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter. I dokumentationen över granskningen av posten finns anteckningar om att posten avvek mycket från tidigare år. Detta bedömdes som rimligt med tanke på den ökade omsättningen.

Av anteckningar i dokumentationen över intäktsgranskningen framgår vidare att A-sons medarbetare skulle göra avstämningar av redovisade intäkter mot avtal och bolagets interna system med avseende på bl.a. räkenskapspåståendena fullständighet och existens. Bedömningen var att tillräckliga revisionsbevis hade inhämtats för att de redovisade intäkterna skulle kunna godtas. Det framgår dock inte hur granskningen av avtalen med de två nyss nämnda kunderna gav grund för slutsatsen att intäktsredovisningen och reserveringarna för upplupna kostnader kopplade till avtalen var riktiga. Enligt uppgifter i dokumentationen inhämtades det vid revisionen ett antal kundavtal från bolaget. Bland annat inhämtades avtalen med de två nämnda kunderna. I fråga om den ena av dessa kunder var det dock inte ett avtal som inhämtades, utan ett s.k. Memorandum of understanding, i vilket parterna uttryckte ett intresse av att ingå en affärsförbindelse. Det avtal som avsåg den andra kunden är daterat den 14 oktober 2022. Det avtalet reglerar dock inte den del av affärsuppgörelsen mellan parterna som inbegrep det ovan nämnda lojalitetsprogrammet.

I dokumentationen finns anteckningar från ett möte som A-son hade med bolagets finansdirektör och finanschef den 22 januari 2024. Han erhöll då information om affärsuppgörelsen med de två kunderna. Av anteckningarna framgår att han bl.a. fick uppgift om att alla intäkter avsåg räkenskapsåret 2023 och att de kom från samarbetsavtal som skulle ge kunderna exklusiv tillgång till ett annonsutrymme som bolaget tillhandahöll den tekniska lösningen för. Det har också antecknats att bolaget inte skulle ha några ytterligare kostnader i projektet och att bolaget, genom att öppna ett annonsutrymme, hade utfört sin del. Det går inte att utläsa av dokumentationen om det vidtogs några åtgärder

för att verifiera bolagets uppgifter i denna del i syfte att granska att hanteringen av de redovisningsmässiga konsekvenserna av avtalen var riktig.

A-son har förelagts att bl.a. redogöra för under hur lång tid som de två kunderna skulle få tillgång till annonsutrymmet baserat på de intäkter som redovisades för räkenskapsåret 2023. Han har också förelagts att redogöra för hur granskningen av riktigheten i periodiseringen av de redovisade intäkterna utfördes, inbegripet riktigheten i tillhörande reservering för upplupna kostnader som avsåg de två kunderna.

3.2 Revisorns uppgifter

A-son har uppgett följande.

För att möta risken för väsentliga felaktigheter som berodde på oegentligheter gjordes en genomgång av bolagets intäktsprocess med fokus på rutiner och interna kontroller. Ekonomifunktionen i bolaget bestod av två personer – finanschefen och finansdirektören. Bolagets fakturor upprättades av finansdirektören, bl.a. utifrån avtal. Vid varje månadsslut gick finansdirektören igenom faktureringen med finanschefen, som även rapporterade till bolagets styrelse. Finanschefen var även styrelseledamot.

Han konstaterade att även om bolaget hade ändamålsenliga rutiner och kontroller på plats kunde han i revisionen inte förlita sig på dessa, eftersom organisationen var liten och de interna kontrollerna inte var formaliserade. Därför inriktades tonvikten av granskningen på substansgranskning.

Substansgranskningen bestod av detaljgranskning av kundfakturor mot bolagets interna system samt betalningskontroll av ett urval av fakturor. Granskningen föranledde inget att anmärka på och inga tecken på oegentligheter uppmärksammades.

Intäkterna avseende de två aktuella kundavtalen var i sin helhet bokförda under räkenskapsåret 2023. Vid detaljgranskningen av upprättade kundfakturor kunde det dock inte med önskvärd tydlighet utläsas om intäkterna avsåg det räkenskapsåret. Han begärde därför och erhöll underliggande avtal med respektive kund. Efter genomgång av avtalen rådde det en viss osäkerhet om huruvida intäkterna var hänförliga till räkenskapsåret 2023.

För att få ett klagörande i hur intäkterna skulle periodiseras kontaktade han bolagets ledning. Bolagets inställning var att intäkterna i sin helhet avsåg räkenskapsåret 2023,

eftersom tjänsten var en exklusivitet att utnyttja ett av bolaget tillhandahållet utrymme för annonsering. Kunderna fungerade som återförsäljare och skulle fylla det erhållna utrymmet med innehåll och hade genom avtalet getts full tillgång till bl.a. system. Bolagets väsentliga kostnader för att få affärerna på plats utgjordes av personalkostnader i form av egen nedlagd tid tillsammans med kostnader för den tekniska lösning som bolaget hade utvecklat för att tillhandahålla annonsutrymmet. Ingen ytterligare nedlagd tid skulle tillkomma och bolaget ansåg att det hade utfört sin del av tjänsten. Han fick också information om att bolagets plan var att ställa ut fakturor även under åren 2024 och 2025 för betalning av arvudet.

Efter denna förklaring från ledningen godtog han att intäkterna i sin helhet skulle tillhöra räkenskapsåret 2023.

Reserveringen för upplupna kostnader bestod av en på förhand förhandlad vinstdelning där 56 procent av bolagets arvode avseende annonser skulle tillfalla respektive samarbetspartner som implementerat bolagets tekniska lösning i sina mobilspel. I och med att hela intäkten för båda de här aktuella kundavtalen bokfördes räkenskapsåret 2023 var det korrekt att reservera motsvarande kostnad.

Vad gällde tidsperioden för tillhandahållande av tjänsten var inget specifikt angivet i något av avtalen.

Av K3 p. 23.2 framgår att det inflöde av ekonomiska fördelar som företaget har erhållit eller kommer att erhålla för egen räkning ska redovisas som intäkt. Hans bedömning var att faktureringen enligt kundavtalen skulle innebära ett inflöde av ekonomiska fördelar för bolaget.

I sina överväganden bedömde han att tillhandahållandet av tjänsten avseende de två kundavtalen kunde ses som ett uppdrag till fast pris. Uppdragsinkomsten kunde mätas tillförlitligt och det var sannolikt att de ekonomiska fördelarna skulle tillfalla bolaget. Vidare bedömde han att färdigställandegraden på balansdagen kunde mätas på ett tillförlitligt sätt.

Eftersom bolaget i sin bedömning över färdigställandegraden använde egen tid och ingen ytterligare tid väsentligen behövde läggas avseende intäkterna, var allt färdigställt. Vidare kunde respektive kundprojekts resultat beräknas på ett tillförlitligt sätt, eftersom vinst-

delningen i projektet var känd. Hans slutsats var därmed att periodiseringen av respektive kundavtal var förenlig med reglerna i K3.

3.3 Revisorsinspektionens bedömning och val av disciplinär åtgärd

Intäktsredovisningen är normalt ett område som revisorn har anledning att ägna särskild uppmärksamhet. I det aktuella revisionsuppdraget bedömde A-son att det förelåg en risk för väsentliga felaktigheter i intäktsredovisningen som berodde på oegentligheter, även om han bedömde att sannolikheten för att oegentligheter skulle förekomma var låg. Av dokumentationen framgår att han också bedömde att det faktum att bolagets aktier var upptagna till handel på en marknadsplats skulle kunna påverka företagsledningen vid upprättandet av årsredovisningen. Detta, tillsammans med den omständigheten att bolaget hade ingått en ny typ av affärssuppgörelser som väsentligen hade påverkat bolagets finansiella situation, gjorde att skälen för att ägna intäktsredovisningen särskild uppmärksamhet var särskilt starka.

Av International Standard on Auditing (ISA) 500 *Revisionsbevis* p. 4 framgår att granskningsåtgärderna ska utformas och utföras på ett sådant sätt att revisorn kan inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att kunna dra rimliga slutsatser som grund för sina uttalanden. Enligt p. A 2 ger enbart förfrågningar vanligtvis inte tillräckliga revisionsbevis för att det inte finns väsentliga felaktigheter. Av ISA 330 *Revisorns hantering av bedömda risker* p. 7 b följer att revisorn ska inhämta mer övertygande revisionsbevis ju högre han eller hon bedömer risken för väsentliga felaktigheter.

Det kan förekomma att revisorn inte kan dra några säkra slutsatser på grundval av tillgängliga skriftliga revisionsbevis, t.ex. därför att underliggande avtal är otydliga eller enbart muntliga. Revisorn kan då ha anledning att inhämta kompletterande upplysningar från företagsledningen.

Vid bedömningen av sådana upplysningar aktualiseras dock, utöver de nyss angivna punkterna i ISA 500 och ISA 330, bestämmelsen i 9 kap. 3 § aktiebolagslagen (2005:551) om att en revisor ska utföra sin granskning med professionell skepticism. Samma sak uttrycks i ISA 200 *Den oberoende revisorns övergripande mål samt utförande av revision enligt International Standards on Auditing* p. 15 på så sätt att revisorn ska förhålla sig professionellt skeptisk när han eller hon planerar och utför en revision och vara medveten om att det kan finnas omständigheter som gör att de finansiella rapporterna innehåller väsentliga

felaktigheter. I detta ligger, enligt p. A 20, att revisorn ska kunna bedöma revisionsbevis kritiskt och ifrågasätta tillförlitligheten hos bl.a. information som har inhämtats från företagsledningen och styrelsen.

Det är givet att revisorn, om han eller hon helt eller delvis grundar sina slutsatser på upplysningar från företagsledningen, ska dokumentera upplysningarna tydligt och fullständigt.

Av A-sons dokumentation och hans yttranden till Revisorsinspektionen framgår att han, såvitt nu är av intresse, tog del av dels kundfakturor, dels de avtalshandlingar som hänförde sig till de båda avtalsrelationerna (ett ”memorandum of understanding” respektive ett i oktober 2022 träffat avtal). A-son har själv uppgett att dessa revisionsbevis inte tydligt visade att de aktuella intäkterna skulle periodiseras på det sätt som hade gjorts, dvs. i sin helhet redovisas för räkenskapsåret 2023. Han inhämtade då muntlig information från företagsledningen om avtalens innebörd och om hur intäkterna och till dessa relaterade kostnader skulle redovisas.

Vad gäller inhämtandet av denna information innehåller A-sons dokumentation endast korta anteckningar från ett möte med företagsledningen. Anteckningarna kan enligt Revisorsinspektionen inte anses styrka att han vid detta möte ställde sådana kritiska frågor och fick sådana fullständiga och entydiga svar att han hade grund för att bedöma hur bolagets intäkter skulle periodiseras. Revisorsinspektionen vill här erinra om de särskilda krav som bör ställas på en revisors dokumentation när han eller hon inhämtar upplysningar från företagsledningen.

I sina yttranden till Revisorsinspektionen har A-son lämnat vissa ytterligare uppgifter. Uppgifterna har emellertid inte sådan konkretion och sådant innehåll att de ger inspektionen möjlighet att bedöma huruvida de beskrivna åtgärderna var – särskilt mot bakgrund av kravet på professionell skepticism – tillräckliga. Det framgår exempelvis inte om han vidtog några åtgärder för att verifiera riktigheten i upplysningarna från företagsledningen. Han har därmed inte gjort sannolikt att en tillräcklig granskning utfördes (jfr den i avsnitt 2 beskrivna bevisbörderegeln).

Revisorsinspektionen kommer mot denna bakgrund till slutsatsen att A-sons granskning av intäktsredovisningen var otillräcklig. Eftersom intäkterna var väsentliga, saknade han

därmed grund för att tillstyrka ett fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

A-son har i ovan nämnda avseende åsidosatt sina skyldigheter som revisor och ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Det som ligger honom till last är allvarligt, särskilt med beaktande av att han har tillstyrkt fastställandet av bolagets resultat- och balansräkningar utan att ha grund för det. Han ska därför, med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883), ges en varning.

Ärendet har avgjorts av Revisorsinspektionen genom Tillsynsnämnden för revisorer. I beslutet har deltagit f.d. justitierådet Sten Andersson, ordförande, kammarrättslagmannen Christina Eng, vice ordförande, skattedirektören Tomas Algotsson, redovisningsexperten Sofia Bildstein-Hagberg, auktoriserade revisorn Helena Dale, rådgivaren Sophie Degenne, auktoriserade revisorn Peter Ek, advokaten Emma Norburg och docenten Jessica Östberg. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt avdelningsdirektören Fredrik Bengtsson och revisionsdirektören Mathias Byström, som har föredragit ärendet, varit närvarande.

Sten Andersson

Mathias Byström

Hur man överklagar, se bilaga.