

Disciplinärende - auktoriserade revisorn A-son

Revisorsinspektionen ger auktoriserade revisorn A-son en varning.

1 Inledning

A-son har varit föremål för Revisorsinspektionens riskbaserade tillsyn. Det som har kommit fram har föranlett inspektionen att öppna detta disciplinärende.

Revisorsinspektionen har granskat A-sons arbete i två aktiebolag, här benämnda läkemedelsbolaget och floristbolaget. Vid upprättandet av årsredovisningen tillämpade läkemedelsbolaget Bokföringsnämndens allmänna råd BFNAR 2012:1 *Årsredovisning och koncernredovisning* (K3), medan floristbolaget tillämpade Bokföringsnämndens allmänna råd BFNAR 2008:1 *Årsredovisning i mindre aktiebolag* (K2).

Bolagens omsättning och balansomslutning för de av Revisorsinspektionen granskade räkenskapsåren framgår av nedanstående uppställning (belopp i mnkr).

<i>Bolag</i>	<i>Räkenskapsår</i>	<i>Omsättning</i>	<i>Balansomslutning</i>
Läkemedelsbolaget	2015-01-01–2015-12-31	-	102,3
Floristbolaget	2015-01-01–2015-12-31	1,6	0,4

Revisionsberättelsen för läkemedelsbolaget är utan modifiering, upplysning eller anmärkning. I revisionsberättelsen för floristbolaget lämnade A-son en upplysning av särskild betydelse där han fäste uppmärksamheten på att bolaget hade förbrukat det egna kapitalet och noterade att det framgick av förvaltningsberättelsen att kapitaltillskott hade lämnats från moderbolaget efter räkenskapsårets slut. Han lämnade även en övrig upplysning om att någon kontrollbalansräkning inte hade upprättats.

Detta beslut är disponerat enligt följande. I avsnitt 2 redogörs allmänt för revisorers dokumentationsskyldighet. I avsnitten 3–7 behandlas A-sons granskningsinsatser. Revisionsinspektionens sammanfattande bedömning och frågan om val av disciplinär åtgärd redovisas i avsnitt 8.

2 Revisorers dokumentationsskyldighet

En auktoriserad eller godkänd revisor ska enligt god revisionssed dokumentera *dels* sådana förhållanden som utgör bevis till stöd för uttalandena i revisionsberättelsen, *dels* sådana förhållanden som utgör bevis för att revisionen har planerats och utförts enligt god revisionssed. Bestämmelser om dokumentation finns i 24 § revisorslagen (2001:883) och 7–12 §§ Revisorsinspektionens föreskrifter (RIFS 2018:2) om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet.¹ 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

¹ Motsvarande bestämmelser fanns vid tidpunkten för A-sons granskning i 2–4 §§ Revisorsnämndens föreskrifter (RNFS 2001:2).

i efterhand.

Den omständigheten att en revisor inte dokumenterar sina granskningsåtgärder på nu angivet sätt behöver i och för sig inte innebära att hans eller hennes granskningsåtgärder har varit otillräckliga. I ett sådant fall får dock bevisbördan anses övergå på revisorn. Det innebär att revisorn måste kunna redogöra för sin granskning på ett sådant sätt att det vid en helhetsbedömning framstår som sannolikt att de påstådda åtgärderna har utförts och att de har haft sådan inriktning och omfattning att de har kunnat tjäna som underlag för välgrundade slutsatser. Vid en sådan bedömning beaktar Revisorsinspektionen bl.a. hur detaljerade uppgifter revisorn har lämnat om sina granskningsinsatser. Om revisorn inte förmår göra den påstådda granskningen sannolik, utgår Revisorsinspektionen från att det inte har skett någon tillfredsställande granskning.

3 Intäktsredovisning (floristbolaget)

Posten *Nettoomsättning* redovisades med 1,6 mnkr i årsredovisningen.

Av dokumentationen framgår att A-son noterade att bolagets försäljning främst skedde genom kontantförsäljning, men att det även förekom försäljning mot faktura, och att det huvudsakligen var bolagets företagskunder som fakturerades. Han angav även vem på bolaget som skötte faktureringen och att denne utifrån orderunderlag skapade fakturor i ekonomisystemet. Hans slutsats var att rutinerna var tillfredsställande med tanke på bolagets storlek. Av dokumentationen kan dock inte utläsas vilka granskningsåtgärder han hade vidtagit för att kunna dra denna slutsats. Av dokumentationen i övrigt framgår att han planerade att granska intäkterna genom granskning av dagsavslut och att han i ett arbetsprogram för den löpande granskningen gjorde noteringar om att han hade gått igenom kundfakturor och kassasystem. Han noterade också ”OK nr-ordning och kassa OK hantering z-kod”. I ett annat arbetsprogram, för posten *Kundfordringar*, finns vissa noteringar om utförda granskningsåtgärder i form av avklippskontroller. I ett tredje arbetsprogram, för posten *Kassa och bank*, noterade A-son att han hade kontrollerat ett stickprov av transaktioner och utfört kontroll av ”z-kod” för en månad och att det var ”god intern kontroll på kassan”. Av noteringarna kan dock inte närmare utläsas vilken inriktning och omfattning granskningen av intäktsredovisningens fullständighet hade.

A-son har tillställt Revisorsinspektionen ett dokument med en lista över bokföringsposter avseende dagskassor i januari månad. Listan innehåller uppgifter om verifikatnummer, datum, huvudbokskontonummer och belopp. I en kolumn med rubriken ”z-kontroll” anges ett löpnummer vid varje post. Han har även skickat in en lista med bokföringsposter avseende utställda fakturor. Det framgår inte hur listorna har tagits fram eller vem som har tagit fram dem.

A-son har förelagts att *dels* redogöra för vilka granskningsåtgärder han vidtog för att kunna dra slutsatsen att bolagets rutiner för kontanthantering, kassaredovisning och fakturering, fungerade tillfredsställande, *dels* redogöra för granskningen av intäktsredovisningen i övrigt och vilken grund han hade för att godta fullständigheten i intäktsredovisningen.

A-son har uppgett följande.

Bolagets omsättning bestod till cirka hälften av kontantförsäljning och till cirka hälften av försäljning mot faktura.

Listorna med bokföringsposterna togs fram av en redovisningskonsult från den revisionsbyrå där han är verksam. Redovisningskonsulten biträdde bolaget vid upprättandet av bokslutet och årsredovisningen. Listorna togs fram med ett IT-baserat verktyg, s.k. transaktionsanalys. Listan över kassatransaktioner kompletterades med uppgifter om z-nummer enligt verifikat i bokföringen.

Han gick igenom listorna och sekvenskontrollerade z-nummer under den månad listan avsåg i samband med bokslutsgranskningen. Granskningen visade på fullständighet i kassaredovisningen eftersom z-numren under den aktuella månaden var i en obruten kedja. Han hade också gjort besök i bolagets butik under året och hade då kunnat iaktta att kontanthantering och faktureringsrutinen fungerade. Rutinerna diskuterades med företagsledningen, men dokumenterades inte. Ägarna var aktivt engagerade i bolaget och delaktiga i rutinerna avseende intäkterna. En tidigare delägares hustru skötte bokföringen och all fakturering och gjorde en dagsavstämning av kassan varje dag. Sammantaget gav granskningsåtgärderna och samtalen med företagsledningen inga indikationer på oredovisade intäkter. Åtgärderna gjorde också att han kunde säkerställa fullständigheten i bolagets intäktsredovisning.

Även en resultatanalys utvisande bruttovinstmarginal upprättades och gick igenom som ett led i intäktsgranskningen. Han granskade även utgående fakturor.

Eftersom kontroller av löpnummersekvenser och z-nummer hade utförts utan avvikelser och rutinerna för intäktsredovisningen bedömdes fungera på ett tillfredsställande sätt, var hans slutsats att intäktsredovisningen var fullständig.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Intäktsredovisningen får normalt anses vara ett väsentligt granskningsområde som revisorn har anledning att ägna särskild uppmärksamhet.

Som framgår ovan bedömde A-son rutinerna för kassaredovisningen och kundfakturereringen som tillfredsställande. Dokumentationen visar emellertid inte att han gjorde någon närmare granskning av bolagets rutiner. Han har heller inte i sina yttranden till Revisorsinspektionen redogjort för någon sådan granskning, utan endast uppgett att han diskuterade rutinerna med företagsledningen och gjorde vissa iakttagelser i bolagets butik. Revisorsinspektionen bedömer att detta inte gav honom tillräckliga revisionsbevis för att kontrollmiljön och den interna kontrollen var god.

A-son var därför hänvisad till substansgranskning. Av dokumentationen kan emellertid inte utläsas att han genomförde någon substansgranskning som gav honom tillräckliga revisionsbevis för fullständigheten i intäktsredovisningen. Den substansgranskning som han har redogjort för i sina yttranden till Revisorsinspektionen utgörs av en kontroll av att löpnummerserien avseende z-nummer under en månad var obruten. Revisorsinspektionen konstaterar att den åtgärden i sig inte kan verifiera att intäktsredovisningen är fullständig. Beskrivningen av övriga åtgärder han har uppgett att han vidtog, resultatanalys och fakturagranskning, är allmänt hållen. Han har inte genom dessa uppgifter gjort sannolikt att han genomförde en godtagbar granskning.

Revisorsinspektionen drar av detta slutsatsen att A-son inte vidtog tillräckliga åtgärder för att kunna verifiera fullständigheten i bolagets intäktsredovisning (se den i avsnitt 2 angivna bevisbörderegeln). Med hänsyn till bristerna i granskningsarbetet saknade han grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

4 Kostnader för handelsvaror (floristbolaget)

Posten *Handelsvaror* redovisades med 1,2 mnkr i årsredovisningen, vilket motsvarade 56 procent av de totala rörelsekostnaderna. I dokumentationen har A-son noterat, när det gäller bolagets rutiner för inköp, att leverantörsfakturor attesterades, ankomstregistrerades och konterades manuellt i ekonomisystemet samt att det var en enda person som skötte betalningarna. Hans slutsats var att rutinerna var tillfredsställande med tanke på bolagets storlek. Av dokumentationen kan dock inte utläsas vilka granskningsåtgärder han vidtog för att kunna dra denna slutsats. Vidare gjorde han en notering om verifikationsgranskning i arbetsprogrammet för löpande granskning vid rubriken Inköp/leverantörer. Omfattningen och inriktningen av granskningen kan inte utläsas av dokumentationen och det framgår inte heller om han gjorde någon annan granskning av posten.

A-son har förelagts att redogöra för de granskningsåtgärder som han vidtog för att kunna dra slutsatsen att bolagets rutiner för inköp fungerade tillfredsställande. Han har också förelagts att redogöra för sin granskning i övrigt och vilken grund han hade för att godta posten.

A-son har uppgett följande.

Han kontrollerade posten i en resultatanalys genom bruttovinstkontroll och genom kontroll av de största transaktionerna i samband med bokslutsgranskningen. Han gick igenom de största inköpsposterna och noterade att det inte fanns några större poster som inte hade med handelsvaror att göra. Han granskade även fakturor med avseende på vad som hade fakturerats, vem som var avsändare, vem som var mottagare, vilket pris som stod på fakturorna och att fakturorna hade bokförts på rätt sätt och till rätt belopp. Med denna granskningsinsats tillsammans med analys av underlag drog han slutsatsen att posten kunde godtas.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Posten Kostnader för handelsvaror var en väsentlig post i bolaget. A-son hade därför

anledning att ägna den särskild uppmärksamhet.

När A-son godtog posten förefaller han, i vart fall delvis, ha baserat detta på sin bedömning att rutinerna för inköp fungerade tillfredsställande. Dokumentationen utvisar emellertid inte att han gjorde någon närmare granskning av bolagets rutiner. Inte heller i sina yttranden till Revisorsinspektionen har han redogjort för någon sådan granskning. Revisorsinspektionen utgår därför från att hans granskning i detta avseende inte gav honom grund för att godta den aktuella posten.

Detta medförde att posten måste substansgranskas. Dokumentationen ger dock inget besked om inriktningen och omfattningen av den substansgranskning som gjordes. Den utvisar därmed inte heller att substansgranskningen var sådan att A-son hade tillräckliga revisionsvis för att godta posten.

Visserligen har A-son i sina yttranden till Revisorsinspektionen redogjort för viss substansgranskning. Redogörelsen är emellertid allmänt hållen, innehåller inte några mera konkreta detaljer och får inte heller något stöd av vare sig dokumentationen eller av något till inspektionen ingivet material. Enligt Revisorsinspektionens mening har A-son därför inte gjort sannolikt att han utförde en substansgranskning som gav honom underlag för att godta posten Kostnader för sålda handelsvaror.

Revisorsinspektionen drar mot den bakgrunden slutsatsen att även granskningen av denna post var otillräcklig (se den i avsnitt 2 angivna bevisbörderegeln). A-son saknade därför grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

5 Balanserade utvecklingsutgifter (läkemedelsbolaget)

Posten *Balanserade utvecklingsutgifter* redovisades med 74 mnkr, vilket motsvarade 72 procent av balansomslutningen.

Av dokumentationen framgår att A-son bedömde att immateriella tillgångar, patent och aktivering av utvecklingsutgifter utgjorde väsentliga poster i balansräkningen och att ett väsentligt moment i granskningen var om immateriella tillgångar redovisades rätt utifrån samtliga räkenskapspåståenden.

I dokumentationen har A-son noterat att han inte ansåg att det fanns några indikationer på att de balanserade utvecklingsutgifterna behövde skrivas ned. Han har också noterat att bolaget, enligt hans bedömning, hade lyckats skaffa kapital på marknaden när det hade behövts och skulle komma att lyckas med det även i framtiden. Han har även noterat att det var svårt att bedöma värdet av de aktiverade utgifterna och att det alltid fanns en osäkerhet i hur kliniska tester skulle falla ut. Han har också antecknat att det var svårt att bedöma framtida kassaflöden från bolagets forskning, men att bolaget inte såg några problem med att försvara värdet på projekten så länge allt gick enligt plan. Bolaget hade tagit fram en beräkning och en uppskattning av kvarvarande investeringar och olika scenarier vid en eventuell försäljning. Beräkningarna visade enligt A-sons noteringar att bolaget inte hade några problem med att försvara värdet på de immateriella anläggningstillgångarna. Revisorsinspektionen har uppfattat att beräkningarna avsåg bolaget totalt, utan uppdelning på olika projekt.

Bolaget hade inte gjort någon nedskrivningsprövning. A-son har antecknat att bolaget enligt det tillämpade redovisningsregelverket, K3, för varje balansdag skulle göra en nedskrivningsprövning för internt upparbetade immateriella tillgångar som ännu inte var färdigställda. Av dokumentationen kan inte utläsas om han försökte förmå bolaget att göra en sådan nedskrivningsprövning. I sin dokumentation av diskussionen om oegentligheter och fel med företagsledningen har han noterat att det alltid är problematiskt att värdera bolag som inte har intäkter, men att det fanns värderingar utförda av ett annat bolag som var ”certified advisors” och att läkemedelsbolaget hade egna beräkningar på framtida försäljningar samt att han inte hade några problem att försvara värdet. Av dokumentationen framgår att det andra bolaget var läkemedelsbolagets rådgivare och att läkemedelsbolaget dels betalade det andra bolaget särskilt för värderingen, dels månatligen betalade ett arvode för dess tjänster. I dokumentationen finns även en kopia av en företagsanalys som det andra bolaget hade ställt samman den 20 januari 2016.

Av dokumentationen kan inte utläsas om A-son utförde någon utvärdering eller granskning av läkemedelsbolagets prognoser eller den företagsanalys som hade tagits fram av det andra bolaget.

A-son har förelagts att redogöra för vilka eventuella åtgärder han vidtog för att förmå bolaget att utföra en nedskrivningsprövning i enlighet med K3, om han utförde någon

granskning och utvärdering av ovan nämnda företagsanalys, hur han beaktade det faktum att bolaget inte hade någon specifikation över bokfört värde per projekt samt vilken grund han hade för att godta värderingen av de balanserade utvecklingsutgifterna.

A-son har uppgett följande.

I samband med den löpande granskningen träffade han och övriga i revisionsteamet företrädare för styrelsen och gick igenom kravet på nedskrivningsprövning. Styrelseledamöterna förklarade sig införstådda med kravet och att en nedskrivningsprövning skulle dokumenteras. Därutöver hade han löpande samtal med ekonomichefen om hur nedskrivningsprövningen skulle genomföras och dokumenteras. Han skickade den 26 februari 2016 en mall till bolaget som det skulle kunna använda. Han påtalade även för bolaget att nedskrivningsprövningen skulle upprättas, förslagsvis med två scenarier. Antingen att bolaget skulle sälja rättigheten till produktionen i ett relativt tidigt skede eller att bolaget skulle driva projekten vidare i egen regi. Styrelsen gjorde dock aldrig någon sådan nedskrivningsprövning. I stället hänvisade styrelsen till den företagsanalys som ett annat bolag hade gjort samt till en långtidsprognos med prognosticerad försäljning baserad på marknaden för prostatacancer. Dessa dokument menade styrelsen visade den trygghet som man kände i de balanserade utvecklingsutgifternas redovisade värde.

Vid en nedskrivningsprövning ska det beräknas ett återvinningsvärde. Återvinningsvärdet är det högsta av å ena sidan verkligt värde med avdrag för försäljningskostnader och nyttjandevärdet å andra sidan. Det andra bolagets värdering var att jämföra med en värdering av verkligt värde där en jämförelse gjordes med liknande utvecklingsbolag.

Vid granskningen tog han del av analysen från det andra bolaget och konstaterade att läkemedelsbolagets teknikplattform värderades till 50 mnkr och läkemedelsprojektet till 266 mnkr, vilket alltså var långt över det totalt bokförda värdet på läkemedelsbolagets balanserade utvecklingsutgifter. Han gick även igenom läkemedelsbolagets egna beräkningar och kunde konstatera att dessa beräkningar visade intäkter baserat på olika scenarier. Sammanställningen visade på ett värde på 85 miljoner amerikanska dollar. Han konstaterade att det var ett högt värde, men att det byggde på långa prognostider som gjorde att tillförlitligheten i det värdet var begränsat.

Den absoluta majoriteten av de balanserade utvecklingsutgifterna avsåg den tekniska plattformen och det preparat som höll på att tas fram med teknikplattformen som grund. Han accepterade att hela posten i form av balanserade utvecklingsutgifter redovisades som ett enda projekt, han reflekterade dock över att posten borde ha varit uppdelad i två projekt.

Som grund för att godta värderingen av posten gjorde han en bedömning utifrån de framtagna marknadsvärdesbedömningarna. Dessa visade tydliga övervärden. Granskningen av styrelseprotokoll och samtalen med företagsledningen visade inga indikationer på att utvecklingen inte följde enligt plan. Bolaget, liksom han själv, utgick från att det gick att finansiera ett färdigställande av projektet, alternativt sälja projektet före färdigställande.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

De balanserade utvecklingsutgifterna motsvarade 72 procent av bolagets tillgångar och värderingen av dessa var av avgörande betydelse för årsredovisningen. Det fanns därför anledning för A-son att ägna värderingen av posten särskild uppmärksamhet i granskningen.

Företagsledningen hade inte, såsom K3 p. 18.24 kräver, företagit någon nedskrivningsprövning. Inte heller efter uppmaning från A-son vidtog företagsledningen några åtgärder för att få till stånd en sådan. I stället hänvisade den till egenupprättade prognoser och till en bolagsanalys, upprättad av ett annat bolag, som innehöll en marknadsvärdering av läkemedelsbolagets teknikplattform. För att kunna förlita sig på de prognoser som läkemedelsbolaget hade upprättat och den värdering som ett annat bolag hade gjort skulle, enligt Revisorsinspektionens bedömning, A-son ha granskat rimligheten och riktigheten i de antaganden som prognoserna och värderingen byggde på. Hans dokumentation visar inte att han utförde några granskningsåtgärder av detta slag. Hans yttranden till Revisorsinspektionen i detta avseende är alltför kortfattade och allmänt hållna för att han ska anses ha gjort sannolikt att han vidtog de granskningsåtgärder som behövde göras.

Revisorsinspektionen drar mot den bakgrunden slutsatsen att granskningen av denna post var otillräcklig (se den i avsnitt 2 angivna bevisbörderegeln). A-son saknade

därigenom grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisions sed.

6 Varulager (floristbolaget)

Posten *Varulager* redovisades med 70 tkr, vilket motsvarade 17 procent av balansomslutningen. Av årsredovisningen framgår att lagret bestod av färdiga varor och handelsvaror. I dokumentationen antecknade A-son att bolaget hade ett mindre lager bestående av det som fanns i butiken i form av blommor, krukor och andra blomstertillbehör. Han antecknade även att detta ”i princip” togs upp till fast och bestående värde i enlighet med årsredovisningslagen, att ingen inventering hade gjorts vare sig av bolaget eller av honom, att endast ”okulär inventering” var gjord och att risken bedömdes som medel, men att värdet inte var väsentligt. Övrig dokumentation består av ett underskrivet inventeringsintyg och ett arbetspapper där A-son har antecknat att lagret hade ”existenskontrollerats” i samband med årsskifte och att lagret var upptaget till fast och bestående värde baserat på tidigare års inventeringsgenomgångar. Hans slutsats var att utifrån ”okulär besiktning” såg lagrets sammansättning och värde ut som tidigare år. Av dokumentationen kan inte utläsas vilken inriktning och omfattning som hans existenskontroll av lagret hade. Det kan inte heller utläsas om han gjorde några överväganden eller utförde några granskningsåtgärder för att kunna dra slutsatsen att bolaget hade möjlighet att redovisa lagret till bestämd mängd och fast värde. Av dokumentationen framgår inte heller om han vidtog några granskningsåtgärder för att kunna dra slutsatsen att det var riktigt att redovisa varulagret med 70 tkr.

A-son har förelagts att redogöra för granskningen i samband med den existenskontroll han genomförde. Han har också förelagts att redogöra för om han övervägde huruvida bolaget hade möjlighet att redovisa varulagret till bestämd mängd och fast värde, så som han har beskrivit att bolaget ”i princip” gjorde.

A-son har uppgett följande.

Han besökte bolaget dagarna före nyår 2015 och gjorde en existenskontroll av lagret. Han noterade att redovisningskonsulten hade stämt av lagervärdet till redovisat belopp. Han fick ett lagerintyg som underlag för posten där styrelsen tillika ägaren intygade lagrets existens och värdering.

Enligt årsredovisningslagen (1995:1554) och K2 kan ett varulager (råvaror och förnödenheter) tas upp till bestämd mängd och fast värde om det sammantagna värdet ligger i intervallet +/- 20 procent.² Ett varulager i en begränsad butiksyta varierar normalt inte väsentligt i värde men är rubricerat i kategorin färdiga varor och handelsvaror även om produktion sker i form av buketter och krukväxter samt diverse blomsterarrangemang. I princip innebär det att råvaror och förnödenheter som används i produktionen av buketter etc., jord, olika typer av dekorationer, färskas blommor, blomgrupper, grunduppsättning med krukor för grupper, omslagspapper m.m., skulle kunna hanteras inom ramen för bestämd mängd och fast värde. Större delen av bolagets lager, efter hans besiktning och bedömning, kunde därmed redovisas på detta sätt. Resterande del av varulagret uppgick enligt hans bedömning till under tio procent av balansomslutningen och bedömdes inte utgöra en väsentlig post.

Utifrån dessa åtgärder godtog han lagrets existens och värde.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

I ISA 501 *Revisionsbevis – särskilda överväganden för vissa poster* p. 4 och 7 anges att om varulagret är väsentligt för de finansiella rapporterna ska revisorn inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis rörande lagrets existens och skick genom att närvara vid lagerinventeringen, såvida detta inte är praktiskt ogenomförbart. Om det är praktiskt ogenomförbart att närvara vid en lagerinventering, ska revisorn utföra alternativa granskningsåtgärder för att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis rörande varulagrets existens och skick. Om detta inte är möjligt, ska revisorn modifiera uttalandet i sin rapport enligt ISA 705 *Modifierat uttalande i rapport från oberoende revisor* och enligt RevR 705 *Modifierade uttalanden, upplysningar och anmärkningar i revisionsberättelsen*³. Om revisorn på grund av oförutsedda omständigheter inte har möjlighet att närvara vid lagerinventeringen, ska han eller hon enligt ISA 501 p. 6 utföra eller observera viss inventering vid en annan tidpunkt och utföra granskningsåtgärder avseende mellan-

² Enligt 4 kap. 12 § årsredovisningslagen får bl.a. råvaror och förnödenheter som omsätts och vilkas sammantagna värde är av underordnad betydelse för företaget, tas upp till en bestämd mängd och ett fast värde, om deras kvantitet, värde och sammansättning inte varierar väsentligt. Enligt K2 p. 12.6 anses värdet av råvaror och förnödenheter inte variera väsentligt om postens sammantagna värde kan antas ligga i intervallet plus/minus 20 procent av det redovisade värdet.

³ Motsvarande bestämmelser fanns vid tidpunkten för granskningen i RevU 709 *Kompletterande vägledning för revisionsberättelser som avviker från standardutformningen*.

liggande transaktioner.

Varulagret var en väsentlig post i bolaget. A-son skulle därför i enlighet med ISA 501 ha närvarat vid en lagerinventering. Av dokumentationen framgår att bolaget inte genomförde någon lagerinventering och att någon sådan inte heller utfördes av A-son själv. Varken hans dokumentation eller hans yttranden till Revisorsinspektionen innehåller några uppgifter som tyder på att det skulle ha varit praktiskt genomförbart för honom att anordna och vara med vid en inventering. Det innebär att han, genom att underlåta att närvara vid en inventering av lagret, har åsidosatt god revisions sed.

Det går inte heller att av dokumentationen utläsa vilken inriktning och omfattning som A-sons övriga granskningsåtgärder avseende varulagrets existens hade. De uppgifter som han har lämnat till Revisorsinspektionen om sina granskningsåtgärder är kortfattade och allmänt hållna. Han kan inte genom dessa uppgifter anses ha gjort sannolikt att han utförde en godtagbar granskning av varulagrets existens.

Revisorsinspektionen drar mot den bakgrunden slutsatsen att granskningen av varulagrets existens var otillräcklig (se den i avsnitt 2 angivna bevisbörderegeln). A-son saknade därigenom grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisions sed.

Bolaget redovisade varulagret till bestämd mängd och fast värde. Det ålåg därför A-son att ta ställning till om det var förenligt med god redovisnings sed att tillämpa denna redovisningsmetod. Av hans dokumentation framgår inte närmare vilket underlag och vilken granskning som låg till grund för hans ställningstagande i denna del. Inte heller hans yttrande till Revisorsinspektionen ger bilden av att han utförde några åtgärder som gav honom grund för att godta den tillämpade redovisningsmetoden. Det som kommit fram i ärendet ger snarast vid handen att bolagets lagertillgångar främst utgjordes av handelsvaror och inte av råvaror och förnödenheter. Revisorsinspektionen drar mot den bakgrunden slutsatsen att granskningen av varulagrets värdering var otillräcklig. A-son saknade därför även i detta hänseende grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisions sed.

7 Väsentlig osäkerhetsfaktor rörande antagandet om fortsatt drift (läkemedelsbolaget)

Av noteringar från den löpande granskningen framgår att läkemedelsbolaget under tidigare år hade genomfört flera nyemissioner för att finansiera sin verksamhet. Bolagets finansdirektör bedömde vid tidpunkten för den löpande granskningen att bolaget hade likvida medel som skulle kunna finansiera verksamheten fram till juni månad 2016. Slutsatsen från granskningen var att tillförsel av ytterligare kapital i början av år 2016 var en förutsättning för att bolaget skulle kunna bedriva verksamhet under hela år 2016 och för att A-son skulle kunna ”tillstyrka” antagandet om fortsatt drift. I sina sammanfattande noteringar från revisionen, upprättade samma dag som han avgav sin revisionsberättelse, antecknade han att bolaget hade likvida medel som räckte till september månad 2016. Han noterade även att fortsatt drift-kriteriet skulle bedömas för hela kalenderåret 2016, men med de framsteg som bolaget hade gjort tillsammans med erfarenhet av tidigare fulltecknade emissioner bedömde han att någon särskild upplysning i årsredovisningen inte var nödvändig.

En medarbetare till A-son antecknade att det fanns en text i årsredovisningen som informerade om att styrelsen kontinuerligt arbetade med att anskaffa kapital. Medarbetaren antecknade även att det, utöver den osäkerhet som fanns inbyggd i finansmarknaden och konjunkturen, inte fanns något som tydde på att bolaget inte under år 2016 skulle få in kapital som säkerställde driften under året. I noteringar från ett telefonsamtal mellan A-son och medarbetaren kan utläsas att det enligt den verkställande direktören och finansdirektören fanns möjligheter att dra ned på utvecklingsverksamheten och skjuta kostnader framför sig för att säkerställa att de likvida medlen skulle räcka hela året. De var dock övertygade om att det inte skulle behöva göras, eftersom bolaget planerade att utnyttja det mandat som fanns att genomföra en nyemission motsvarande 10 procent av aktiekapitalet. Vidare antecknades att bolaget hade gjort upprepade emissioner och att ägarskaran tidigare hade varit villig att fortsätta att investera i bolaget. Enligt den verkställande direktören och finansdirektören fanns inga tecken på att så inte skulle vara fallet även detta år. A-son och medarbetaren hade inte sett någon alternativ budget för hur man skulle säkerställa att likvida medel skulle räcka till årsskiftet 2016/17 om ingen emission skulle genomföras.

Efter samtal med den verkställande direktören och finansdirektören antecknade A-son att han delade deras uppfattning att bolaget hade möjlighet att skjuta delar av sina utvecklingskostnader framför sig utan att verksamheten för den skull helt skulle tappa ”momentan”. Det kan inte utläsas av dokumentationen vilka granskningsåtgärder han hade vidtagit för att kunna dra den slutsatsen. Det finns anteckningar om att han delade bolagets uppfattning att en emission skulle fulltecknas utan svårigheter, men att han inte hade några skriftliga garantier för detta. Slutligen antecknade han att han i sin rapport till styrelsen skulle redogöra för att de likvida medlen inte skulle räcka hela året utan en emission eller en alternativ budget, men att hans bedömning var att det inte förelåg någon väsentlig risk för fortsatt drift. I arbetsprogrammet avseende granskning av händelser efter årets utgång antecknade han bl.a. att det, trots att bolaget hade en svag ägarstruktur utan någon naturlig stark ägare, inte förelåg någon anledning att tro att man inte skulle kunna anskaffa kapital under året genom en nyemission.

I förvaltningsberättelsen informerade styrelsen och den verkställande direktören under rubriken Likviditet och finansiering bland annat om den nyemission som bolaget hade genomfört i december månad 2015. Man skrev också att bolagets styrelse och ledning fortlöpande utvärderade olika finansieringsalternativ för att säkerställa bolagets forskning och utveckling och att detta kunde ske genom bidragsfinansiering, nyemission eller annan typ av kapitaltillskott. Det finns ingen upplysning om någon osäkerhet i den fortsatta finansieringen som skulle kunna innebära att det fanns en väsentlig osäkerhetsfaktor som kunde leda till betydande tvivel om bolagets förmåga att fortsätta sin verksamhet. I dokumentationen från granskningen av årsredovisningen har en medarbetare till A-son noterat att årsredovisningen innehöll en ”något tunn” text angående risker kopplade till finansiering, men att han dock hade ”fått in” en text om löpande arbete med att säkerställa finansiering.

A-son har förelagts att redogöra för de åtgärder han vidtog för att kunna dra slutsatsen att bolaget skulle kunna skjuta på sina utvecklingsutgifter på ett sätt som är beskrivet ovan, trots avsaknad av alternativ budget för det scenariot. Han har även förelagts att redogöra för de åtgärder han vidtog för att kunna dra slutsatsen att en eventuell nyemission skulle kunna fulltecknas utan svårigheter. Vidare har han förelagts att redogöra för vilka revisionsbevis han ansåg sig ha för att kunna dra slutsatsen att det inte fanns någon väsentlig osäkerhetsfaktor rörande bolagets förmåga att fortsätta verksamheten på grund av osäkerhet i framtida finansiering. Slutligen har han förelagts att

redogöra för om han någon gång övervägde att påpeka att det fanns ett behov av att i förvaltningsberättelsen upplysa om osäkerhet i den fortsatta finansieringen.

A-son har uppgett följande.

Bolaget hade en detaljerad likviditetsprognos som baserades på utgifter för de olika delarna i utvecklingsarbetet. Styrelsens argument för att inte beskriva förhållandena på ett mer utförligt sätt var att den gjorde bedömningen att det gick att skjuta på vissa utvecklingsutgifter utan att skada bolaget. De två mest väsentliga områdena som man bedömde att man skulle kunna skjuta på motsvarade beräknade utgifter under år 2016 på 14,4 mnkr. Dock presenterades inte någon skriftlig reviderad budget för honom. I den ursprungliga budgeten fanns också nya projekt på 2,4 mnkr som bolaget helt kunde skjuta framför sig. Efter samtalen med styrelsen gjorde han bedömningen att bolaget hade möjlighet att dra ned på utvecklingstakten och skjuta större utgifter framför sig utan att det skulle påverka bolagets projekt menligt, om, mot förmodan, bolaget inte skulle få in några likvider alls från den planerade nyemissionen.

Bolagets likviditetsbudget för år 2016 visade en kapitalbrist på 11 mnkr. Med hänsyn till de 2,4 mnkr avseende nya projekt enligt ovan så kvarstod 8,5 mnkr i kapitalbehov för att fullfölja pågående utvecklingsprojekt i budgeterad takt, vilket motsvarade knappt 40 procent av den planerade nyemissionen.

Han baserade sina antaganden på bolagets tidigare genomförda emissioner vilka samtliga hade varit fulltecknade. År 2011 tog bolaget in 16,3 mnkr, år 2013 10,5 mnkr, år 2014 34,5 mnkr och år 2015 11,2 mnkr. Bolagets historik samt att utvecklingen av den huvudsakliga produkten gick enligt plan var grunden till hans bedömning att bolaget skulle kunna genomföra en emission under våren 2016 med god teckning.

Revisionsbevisen för att det inte förelåg någon väsentlig osäkerhetsfaktor rörande bolagets förmåga att fortsätta verksamheten var tidigare fulltecknade emissioner och att det räckte att få in 40 procent av den föreslagna emissionen för att fullfölja utvecklingsplanen under år 2016. Om detta ändå inte skulle lyckas, hade företagsledningen pekat på *dels* utgifter som kunde skjutas fram, *dels* omprioriteringar som kunde göras i budgeten och som skulle innebära att fortsatt drift under tolv månader från balansdagen kunde säkerställas. Han övervägde att lämna en upplysning av särskild betydelse i sin revisionsberättelse, men mot bakgrund av det som han har anfört blev hans slutsats att detta inte

var nödvändigt. På hans anmodan gick styrelsen igenom formuleringen i förvaltningsberättelsen angående likviditet och finansiering och uppdaterade skrivningen med att upplysa om att styrelsen löpande utvärderade olika finansieringsalternativ för att säkerställa bolagets forskning och utveckling och att detta kunde ske genom bidragsfinansiering, nyemission och annan typ av kapitaltillskott. Eftersom förvaltningsberättelsen uttryckte bolagets kontinuerliga behov av extern finansiering för att utvecklingen skulle kunna fortsätta, bedömde han att styrelsen och den verkställande direktören hade hanterat informationen om finansieringsfrågorna korrekt i årsredovisningen. Om styrelsen inte hade gjort denna förbättring av skrivningen i förvaltningsberättelsen, hade han upplyst om förhållandena i revisionsberättelsen. Den externa värderingen av bolaget visade att det fanns betydande övervärden vilket begränsade osäkerheten i möjligheten till fortsatt finansiering vid oförändrad finansmarknad.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

I 2 kap. 4 § årsredovisningslagen anges ett antal grundläggande redovisningsprinciper. En av dessa är principen om fortsatt drift. Enligt ISA 570 *Fortsatt drift* p. 6 ska revisorn inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att bedöma om det är riktigt av styrelsen att använda antagandet om fortsatt drift.

Revisorn ska även enligt ISA 570 p. 18, med grund i inhämtade revisionsbevis, komma fram till en slutsats om det finns någon väsentlig osäkerhetsfaktor som avser sådana händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten.⁴

Om revisorn anser att det är riktigt att använda antagandet om fortsatt drift, men bedömer att det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor som kan leda till betydande tvivel om den fortsatta driften, och detta beskrivs på ett tillräckligt tydligt sätt i årsredovisningen, ska revisorn enligt ISA 570 p. 22 upplysa om förhållandet i revisionsberättelsen under rubriken ”Väsentlig osäkerhetsfaktor avseende antagandet om fortsatt drift”.⁵

⁴ Motsvarande bestämmelse fanns vid tiden för granskningen i p. 17 samma ISA.

⁵ Vid tidpunkten för granskningen skulle revisionsberättelsen innehålla ett stycke med en upplysning av särskild betydelse. Detta framgick av p. 19 samma ISA.

Om årsredovisningen inte, eller inte tillräckligt tydligt, beskriver att det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor som kan leda till betydande tvivel, ska revisorn enligt ISA 570 p. 23 uttala sig med reservation eller avvikande mening om årsredovisningen. Valet mellan ett uttalande med reservation och ett uttalande med avvikande mening beror på om ledningen har lämnat upplysningar i årsredovisningen och i så fall hur fullständiga/tydliga dessa är.⁶

Av dokumentationen framgår att A-son bedömde att bolaget inte hade likviditet som skulle räcka till under hela räkenskapsåret 2016, en bedömning som även bolaget hade gjort. Bolaget planerade därför att göra en nyemission under år 2016 för att få in mer kapital. Denna nyemission, som inte var säkerställd, var nödvändig för att trygga den fortsatta driften för år 2016. Omständigheterna i detta fall var därmed ägnade att inge betydande tvivel om bolagets förmåga att fortsätta sin verksamhet.

A-son har som skäl för att likväl anse att det inte förelåg någon väsentlig osäkerhetsfaktor hänvisat bl.a. till att bolaget tidigare hade varit framgångsrikt i att anskaffa nytt kapital. Enligt Revisorsinspektionens uppfattning kan emellertid omständigheter som är ägnade att inge betydande tvivel om ett bolags förmåga att fortsätta sin verksamhet inte i sig neutraliseras av det förhållandet att bolaget tidigare har lyckats anskaffa kapital.

A-son har vidare hänvisat till att det, enligt företagsledningen, gick att dra ned på utvecklingstakten i vissa projekt för att få en bättre likviditet. Utredningen i ärendet har emellertid visat att A-son inte fick någon alternativ budget eller liknande för att kunna bedöma det riktiga i företagsledningens påstående. Såvitt framkommit vidtog han inte heller några granskningsåtgärder i detta hänseende som gav honom grund för slutsatsen att det inte förelåg någon väsentlig osäkerhetsfaktor. De uppgifter som han fick från företagsledningen ändrar inte bilden av att det här var fråga om ett bolag vars förmåga till fortsatt drift måste ifrågasättas.

A-son skulle under rådande omständigheter ha påtalat för styrelsen att kompletterande information skulle tas in i årsredovisningen. Han skulle vidare, beroende på hur

⁶ Motsvarande bestämmelse fanns vid tidpunkten för granskningen i p. 20 samma ISA.

styrelsen valde att göra, ha agerat i enlighet med ISA 570 p. 22 eller 23. Genom att inte agera på detta sätt har han åsidosatt god revisionssed.

8 Revisorsinspektionens sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

Revisorsinspektionen har funnit flera brister i A-sons revisionsarbete. Han har för ett av revisionsuppdragen inte granskat intäktsredovisningen, kostnaden för sålda varor eller varulagret i tillräcklig omfattning. I det andra uppdraget har han inte utfört någon godtagbar granskning av balanserade utvecklingsutgifter. På grund av dessa brister har han saknat grund för att tillstyrka ett fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar. Han har vidare, i fråga om ett av bolagen, inte vidtagit tillräckliga åtgärder avseende förekomsten av väsentliga osäkerhetsfaktorer som kunde leda till betydande tvivel avseende bolagets förmåga att fortsätta sin verksamhet.

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

Ärendet har avgjorts av Revisorsinspektionen genom Tillsynsnämnden för revisorer. I beslutet har deltagit justitierådet Sten Andersson, ordförande, kammarrättslagmannen Christina Eng, vice ordförande, enhetschefen Tomas Algotsson, auktoriserade revisorn Maria Danckler, advokaten Helena Dandenell, auktoriserade revisorn Magnus Fredmer, redovisningsexperten Claes Norberg, rådgivaren Charlotte Sandart och lektorn Jessica Östberg. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt avdelningsdirektören Jessica Otterstål samt revisionsdirektören Mathias Byström, som har föredragit ärendet, varit närvarande.

Sten Andersson

Mathias Byström

Hur man överklagar, se bilaga.