

D 5/06

1 Bakgrund

Revisorsnämnden (RN) har uppmärksammat att Panelen för övervakning av finansiell rapportering (Övervakningspanelen)¹ har publicerat ett beslut i vilket panelen riktar kritik mot det marknadsnoterade A-bolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2003. Auktoriserade revisorn A-son var vald revisor i A-bolaget fram t o m räkenskapsåret 2003. Uppdraget delades under åren 2002 och 2003 med auktoriserade revisorn B-son.² Revisorerna avgav en ren revisionsberättelse för räkenskapsåret 2003.

Övervakningspanelen har i beslutet kritiserat A-bolaget för att

- i årsredovisningen för år 2003 inte ha presenterat en sådan sammanställning över förändringar i eget kapital som avses i punkten 5 c) i Redovisningsrådets rekommendation RR 22, Utformning av finansiella rapporter,
- inte ha lämnat fullständiga tilläggsupplysningar om primära och sekundära segment i enlighet med RR 25, Rapportering för segment – rörelsegrenar och geografiska områden,
- inte ha lämnat upplysningar om finansiella instrument på sätt föreskrivs i punkterna 42 b) och 72 i RR 27, Finansiella instrument: upplysningar och klassificering,
- i strid med 3 kap. 3 § årsredovisningslagen (1995:1554) ha redovisat posten avskrivning på koncerngoodwill i den funktionsindelade koncernresultaträkningen för år 2003 samt för att
- inte ha lämnat all den information om ledande befattningshavares förmåner som krävs enligt punkterna 2, 3, 4 och 5 i Näringslivets Börskommittés (NBK)³ regler rörande information om ledande befattningshavares förmåner.

Övervakningspanelen har i beslutet konstaterat att avvikelserna från Redovisningsrådets rekommendationer, årsredovisningslagen och NBK:s regler om information om ledande befattningshavares förmåner är ostridiga.

De rekommendationer från Redovisningsrådet som bolaget kritiserats för att ha avvikit från var nya och skulle tillämpas första gången för räkenskapsår som började den 1 januari 2003 eller senare. A-bolaget har i årsredovisningen för räkenskapsåret 2003 lämnat följande redogörelse.

¹ Övervakningspanelen är en självständig enhet under Föreningen för utvecklande av god redovisningssed. Panelen har till uppgift att övervaka att svenska aktiebolag, som har aktier inregistrerade eller noterade vid svensk börs eller auktoriserad marknadsplats, upprättar finansiella rapporter (årsredovisning, bokslutskommuniké samt delårsrapporter) i enlighet med lag eller annan författning samt enligt god sed för aktiemarknadsbolag.

² De två valda revisorerna är verksamma i samma revisionsföretag. RN har i ett annat ärende (dnr 2005-699) behandlat frågan om hur B-son iakttagit sina skyldigheter som revisor i A-bolaget.

³ NBK är knuten till Föreningen för aktiemarknadsfrågor och bildades 1968 av Stockholms Handelskammare och Sveriges Industriförbund. NBK har till uppgift att verka för god sed på aktiemarknaden genom att utfärda regler. Dessa regler utgör också i de flesta fall en del av Stockholmsbörsens noteringsavtal.

”De redovisningsprinciper som [A-bolaget] tillämpar överensstämmer med Årsredovisningslagen och Redovisningsrådets rekommendationer och uttalanden i överensstämmelse med Stockholms Fondbörs noteringsavtal.

Redovisningsrådets nya rekommendationer för 2003 tillämpas från och med 1 januari 2003. Tillämpningen har inte föranlett justeringar av tidigare rapporterade perioder. I övrigt är redovisningsprinciperna oförändrade jämfört med tidigare år.”

Mot bakgrund av ovanstående förhållanden har RN ställt ett antal frågor till A-son och B-son för att bedöma i vilken mån de i sin revision har uppmärksammat de av Övervakningspanelen kritiserade avvikelserna från god redovisningssed och vilka åtgärder detta i så fall har föranlett dem att vidta. RN har förelagt A-son att redogöra för hur granskningen skedde av att årsredovisningen utformats i överensstämmelse med god redovisningssed, vilka överväganden från hans sida som legat till grund för hans uttalande i revisionsberättelsen samt för den överenskommelse om arbetsfördelning som gällt mellan A-son och hans medrevisor. RN har också förelagt A-son att till RN inkomma med dokumentation avseende den granskning och de överväganden som han gjorde i samband med revisionen av A-bolaget liksom dokumentation avseende överenskommen arbetsfördelning mellan revisorerna.

Av ett gemensamt yttrande från A-sons och B-son framgår att revisorerna överenskommit om en arbetsfördelning enligt vilken A-son hade det fulla ansvaret för granskningen av årsredovisningshandlingarna. B-son deltog i planeringen och skulle vara ”bollplank” åt A-son vad gällde komplicerade redovisningsfrågor.

I det följande kommer RN att bedöma A-sons granskningsinsatser (avsnitt 2) och hans rapportering över granskningen (avsnitt 3).

2 A-sons granskningsinsatser

2.1 Allmänt om genomförd granskning

A-bolagets arbete med årsredovisningen hade redan tidigare år varit tidspressat och med vissa brister i kvaliteten samt brist på möjligheter till större justeringar om fel upptäcktes vid revisionen. Revisorerna hade inte informerat styrelsen om dessa brister. Styrelsen i A-bolaget hade beslutat att tidigare lägga bolagsstämman avseende räkenskapsåret 2003 med två veckor jämfört med tidigare år. Upprättandet av årsredovisningen försenades dock på grund av hård arbetsbelastning inom bolagets ekonomifunktion. Vid slutrevisionen den 2 februari 2004 var båda revisorerna närvarande och även styrelsens ordförande och bolagets VD. Något förslag till årsredovisning fanns inte framtaget vid det tillfället. Efter mötet skrev A-son en promemoria till styrelsen inför det styrelsemöte som skulle hållas den 11 februari 2004.

I denna promemoria ”Revisions PM angående bokslutsgranskning för verksamhetsåret 2003” sägs att i koncernen ingående bolag ur revisionssynpunkt är välskötta och har god standard på räkenskapshandlingarna. I promemorian framhålls dock att årsredovisningar ännu inte hade färdigställts för A-bolagskoncernen och således av naturliga skäl ej granskats.

Den 25 februari 2004 fick revisorerna ett första arbetsexemplar av årsredovisningen. En för granskningsarbetet ansvarig medarbetare lämnade i en intern promemoria daterad den 1 mars 2004 en rapport till de valda revisorerna över den dittills genomförda granskningen av årsredovisningen. Av rapporten framgår att årsredovisningsarbetet blivit kraftigt försenat från bolagets sida och att kvaliteten hade ”varit därefter”. Något färdigt exemplar av årsredovisningen hade revisorerna vid denna tidpunkt ännu inte fått ta del av. Den avslutande granskningen av årsredovisningen utfördes på plats hos ett reklamföretag, där A-bolagets economichef samtidigt

slutförde arbetet med årsredovisningen. Parallellt med detta hade den granskningsansvarige medarbetaren arbetat med att få gehör för ändringar av de mer väsentliga fel han identifierat. Medarbetaren framhåller i sin promemoria ett antal punkter som han anser väsentliga och där brister trots påtryckningar kvarstår. Som mest problematiskt framhåller han brister i bolagets sätt att tillämpa RR 25 Rapportering för segment och RR 27 Finansiella instrument: upplysningar och klassificering. Därutöver rapporterar medarbetaren att han för ekonomichefen påpekat att bolagets process med att upprätta årsredovisning måste förbättras kraftigt för att ”frågeställningar som ovan skall kunna lösas efter en rejäl diskussion och inte som nu i elfte timmen med enda möjliga åtgärd från vår sida att lämna en oren revisionsberättelse”.

Beträffande övriga av Övervakningspanelen konstaterade brister i årsredovisningen finns noteringar i granskningsdokumentationen som visar att såväl bolagets sätt att redovisa koncerngoodwill i den funktionsindelade koncernresultaträkningen som bolagets redovisning av villkor för ledande befattningshavare varit föremål för granskning och genererat vissa frågor som noterats av revisionsteamet. Dessa iakttagelser finns emellertid inte återgivna eller på annat sätt kommenterade i den interna promemorian av den 1 mars 2004.

A-son och B-son har i sitt gemensamma yttrande till RN uppgett att de noterat bristerna avseende RR 25 och RR 27 och påtalat dem för bolaget. De har inte reagerat mot den gjorda redovisningen av koncerngoodwill då de bedömde informationen som korrekt i sig, även om den formellt sett inte redovisats korrekt. Upplysningar om ersättningar till ledande befattningshavare fanns i ett nyemissionsprospekt som A-bolaget avgett kort tid innan årsredovisningen och överenskommelsen var att denna information skulle klippas in i årsredovisningen. Bristerna i sammanställningen av eget kapital enligt RR 22 noterades inte vid granskningen av årsredovisningshandlingarna.

2.2 Omfattning och inriktning på A-sons eget arbete

Av A-sons yttrande framgår att årsredovisningsarbetet var sent och tidspressat även det föregående räkenskapsåret. Erfarenheten från tidigare år hade påverkat revisionsplaneringen på så vis att den för granskningsarbetet ansvarige medarbetaren tidigt hade informerat bolagets ekonomiansvarige om nyheter inför årsredovisningen 2003. Den ekonomiansvarige uppgav att han hade kontroll över situationen, vilket senare visade sig vara felaktigt. Revisionsteamet hade haft till uppgift att pricka av årsredovisningens fullständighet. Genom sina genomgångar och löpande diskussioner med den för granskningsarbetet ansvarige medarbetaren, som är auktoriserad revisor, ansåg A-son att kvaliteten i granskningsarbetet uppfyllde god revisionsbedömning. Den bedömningen gör han alltså. I den dokumentation A-son efter RN:s föreläggande ingett finns inga arbetsnoteringar som utvisar när och på vilket sätt han själv hade genomgång med medarbetaren och vilka ställningstaganden som därvid gjordes. Inte heller finns dokumenterat något samråd med medrevisorn B-son. Det är därför svårt för RN att utreda hur djupt A-son själv trängde in i redovisningsdetaljerna och vilka överväganden han gjorde liksom vilket samråd han hade med B-son.

2.3 RN:s bedömning

RN har i förevarande ärende att bedöma A-sons granskning av ett marknadsnoterat bolag. Utgångspunkten för RN:s bedömning är att kraven på det arbete som ligger bakom en revisors uttalanden i revisionsberättelsen är särskilt höga i ett marknadsnoterat bolag samtidigt som de överväganden som en revisor i ett sådant bolag har att göra ofta är mer komplicerade än vad som

är fallet i andra bolag. Att låta sig väljas till revisor i ett företag som vänder sig till allmänheten för sin finansiering och som fått förtroendet att noteras på en allmän marknadsplats innebär ett stort åtagande för en revisor.

Olika förhållanden pekade på en förhöjd revisionsrisk i revisionen av A-bolagets revision avseende räkenskapsåret 2003. Tiden för årsredovisningens framtagande var avkortad trots att årsredovisningsarbetet redan tidigare år varit tidspressat och med brister i kvaliteten. Vidare hade ett antal nya redovisningsrekommendationer införts från och med räkenskapsåret 2003. Senast när han mottog den interna promemorian av den 1 mars 2004 måste A-son ha insett att arbetet även i den aktuella revisionen skedde under avsevärd tidspress och att medarbetarna i granskningsteamet inte var tillfreds med årsredovisningens kvalitet och fick arbeta för att få gehör för ändringsförslag i samband med tryckningsförberedelserna på reklambyrån. I granskningen hade avsteg från två av de för året nya redovisningsrekommendationerna redan uppmärksammats, men i den slutliga versionen av årsredovisningen hade dessa fel inte åtgärdats.

A-son var enligt de två valda revisorernas inbördes arbetsfördelning huvudansvarig för granskningsarbetets genomförande. Det aktuella revisionsuppdraget innehöll komplicerade redovisningsfrågor samt var förenat med en förhöjd revisionsrisk. Enligt RN:s uppfattning borde A-son, med de riskindikationer som förelåg, ha insett behovet av särskilda åtgärder för kvalitetssäkring av arbetet och behovet av att fördjupa sitt eget arbete för att möta identifierade risker bland vilka införandet och tillämpningen av nya redovisningsrekommendationer var ett viktigt område. Han kunde t.ex. ha anlitat ytterligare redovisningsspecialister för att tillföra revisionsteamet erforderlig kompetens. Uppdraget kunde också ha kvalitetssäkrats genom kontrollinsatser utförda av en erfaren revisor som inte löpande arbetat med uppdraget.

A-son har inte dokumenterat eller på annat sätt gjort gällande att han har utfört ett mer ingående eget granskningsarbete än att han hade genomgångar och löpande diskussioner med den för granskningen ansvarige medarbetaren och tog del av dennes skriftliga PM. Han har inte heller gjort gällande att han tillsett att hans medrevisor, vars uppgift enligt överenskommen arbetsfördelning bland annat var att bedöma komplicerade redovisningsfrågor, fördjupat sin granskning eller att någon annan erfaren revisor gjort motsvarande översyn.

Genom att underlåta att vidta tillräckliga åtgärder för kvalitetssäkring av det av medarbetarna utförda granskningsarbetet har A-son åsidosatt god revisionssed.

3 Rapporteringen till bolaget över den utförda revisionen

Revisorerna hade ett möte benämnt slutrevisionsmöte med A-bolagets styrelseordförande och VD den 2 februari 2004. A-son avrapporterade därefter revisorernas iakttagelser till bolagets styrelse den 11 februari 2004. Revisorerna hade inte vid någon av dessa tidpunkter haft möjlighet att granska A-bolagets årsredovisning för år 2003. I sin rapportering till styrelsen har A-son upplyst att A-bolagets årsredovisning inte hade färdigställts och således av naturliga skäl inte hade granskats, men han har också i samma PM redovisat att i koncernen ingående bolag ur revisionsaspekt är välskötta och har god standard på räkenskapshandlingarna. Någon senare rapportering rörande revisionen har inte skett från revisorernas sida till styrelsen.

A-son har i sitt svar på RN:s frågor om rapporteringen till bolaget redovisat sin bedömning att en skriftlig avrapportering borde ha gjorts till styrelsen efter revisionens slutförande. Underlåtenheten att göra detta är enligt A-son ett avsteg från gällande rutiner.

RN gör följande bedömning.

För det fall revisorn i samband med sin granskning gör väsentliga iakttagelser rörande bolaget är det viktigt att dessa även kommer till styrelsens kännedom. Enligt 10 kap. 6 § i 1975 års aktiebolagslag (1975:1385) skall revisorerna därför i samband med revisionen till styrelsen och verkställande direktören framställa de erinringar och göra de påpekanden som följer av god revisionsred. ⁴ Även iakttagelser från granskningen av årsredovisningen och förvaltningen bör samlas i en rapport från revisorn till företagsledning och styrelse.

Revisorerna har inte vid de möten som förekommit eller i de rapporter som lämnats skriftligen för styrelsen och ledningen i bolaget haft möjlighet att lämna en, på en godtagbar granskning underbyggd, bedömning av bolagets årsredovisning. Styrelsen har inte heller genom revisorernas rapportering kunnat få en rättvisande uppfattning om de problem som uppenbarligen har förelegat i A-bolagets bokslutsprocess och den negativa inverkan dessa problem hade på revisorernas möjlighet att genomföra revisionen under betingelser som inte äventyrar dess kvalitet.

Enligt RN:s mening var de uppdagade bristerna i bolagets årsredovisning och problemen i själva bokslutsprocessen av så allvarlig art att de borde ha bringats till styrelsens kännedom genom en avslutande skriftlig rapport från revisorerna. Detta inte minst mot bakgrund av att det i den rapportering revisorerna tidigare under året hade lämnat till styrelsen framhölls att de i koncernen ingående bolagen ur revisionssynpunkt var välskötta och hade god standard på räkenskapshandlingarna. A-son har medgett att ytterligare rapportering till styrelsen borde ha skett. Genom att underlåta att lämna sådan rapportering till styrelsen har A-son åsidosatt god revisionsred.

4 RN:s sammantagna bedömning

Enligt de två valda revisorernas överenskommelse om arbetsfördelning hade A-son ett särskilt ansvar för granskningen av årsredovisningshandlingen. I ärendet är utrett att A-son, trots tydliga indikationer om en förhöjd felrisk i revisionen av A-bolaget, har underlåtit att vidta tillräckliga granskningsåtgärder eller tillse att sådana blev vidtagna genom annans medverkan. Han har även underlåtit att till bolagets styrelse lämna en tydlig rapportering från revisorernas sida om väsentliga brister och problem som iakttagits.

A-son har i dessa avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han skall därför meddelas en disciplinär åtgärd. Inte minst mot bakgrund av att A-bolaget är ett marknadsnoterat bolag och således med sin årsredovisning vänder sig till en bredare allmänhet för finansiering av rörelsen, bedömer RN att det som ligger A-son till last är allvarligt. RN finner därför att A-son skall meddelas varning.

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

Ärendet har avgjorts av Revisorsnämnden. I beslutet har deltagit hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, ordförande, skattedirektören Vilhelm Andersson, auktoriserade revisorn Ulla Nordin Buisman, biträdande avdelningschefen Eva Ekström, godkände revisorn Klas-Erik Hjorth, professorn Claes Norberg samt skattejuristen Kerstin Nyquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, chefsjuristen Per Eskilsson, juris doktorn Adam Diamant, avdelningsdirektören Fredrik Bengtsson samt revisionsdirektören Göran Raspe som föredragit ärendet.

⁴ Motsvarande bestämmelse finns i 9 kap. 6 § aktiebolagslagen (2005:551).