

## **D 55/07**

### **1 Inledning**

Genom systematisk och uppsökande tillsyn (SUT) verkar Revisorsnämnden (RN) för att revisorer och revisionsbolag bedriver revisionsverksamhet av hög kvalitet och uppfyller höga etiska krav i sin verksamhet. Som ett led i denna tillsyn genomför RN undersökningar av kvaliteten i revisioner av bolag som är noterade på en marknadsplats eller som på annan grund är av publikt intresse.

RN har granskat A-sons revisionsarbete som vald revisor i ett marknadsnoterat bolag (Bolaget). RN:s aktuella undersökning har avsett revisionen av räkenskapsåret 2006 och genomfördes vid två besök hos A-son. Bolaget var vid utgången av år 2006 moderbolag i en koncern med tre dotterbolag där två bolag, B-bolaget och C-bolaget, hade förvärvats under året för 45,1 respektive 1,6 mnkr. Nettoomsättningen i koncernen uppgick under räkenskapsåret till 22,9 mnkr (föregående år 3,9 mnkr) och balansomslutningen uppgick till 77,5 mnkr (föregående år 6,3 mnkr). Koncernen hade i medeltal 26 anställda (föregående år 13 anställda).

Vid en översiktlig genomgång av Bolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2006 har RN konstaterat att denna, så vitt kan bedömas vid en extern analys, inte helt uppfyller de krav som följer av att Bolaget är noterat på en börs. RN har också tagit del av Bolagets bokslutskommuniké för fjärde kvartalet 2006 varav framgår att den slutliga kommunikén, som publicerats först kort före årsstämman, innefattade vissa resultatjusteringar i förhållande till den ursprungliga rapporten för fjärde kvartalet. Slutligen framgår det av Bolagets hemsida att årsredovisningen inte hade kunnat tillställas aktieägarna inom föreskriven tid före årsstämman, vilken ägde rum den 31 maj 2007. Årsredovisningen och revisionsberättelsen är daterade den 16 maj 2007. RN har bedömt att här återgivna förhållanden utgör indikationer på att Bolaget har haft svårt att uppfylla noteringsavtalets krav på adekvata system för ekonomistyrning och informationsgivning och att revisionen således genomförts under förhållanden som innebär en förhöjd revisionsrisk.

Med hänsyn till vad som har framkommit i SUT-ärendet har RN beslutat att överföra detta till ett disciplinärende. De iakttagelser som legat till grund för beslutet har sammanfattats i en promemoria över vilken A-son har yttrat sig.

### **2 A-sons revisionsåtgärder**

#### *2.1 Bolagets löpande redovisning och årsredovisningen*

RN har tagit del av A-sons dokumentation. Av denna framgår att Bolaget under år 2006 hade allvarliga problem med löpande redovisning och extern ekonomisk rapportering vilka bl. a. ledde till att årsredovisningen avgavs för sent. Problemen hade uppmärksammats vid revisionen. A-son hade inte, vid tidpunkten för RN:s första besök den 19 juni 2007, överlämnat någon skriftlig rapportering till Bolagets styrelse eller verkställande direktör avseende de iakttagna bristerna.

A-son har för RN översiktligt redogjort för sin syn på det snabbt expanderande bolaget, 2006 års bolagsförvärv och vissa frågor som särskilt diskuterats vid revisionen. Han har också redogjort för sin syn på Bolagets resurser för ekonomiadministration och extern rapportering.

Vidare har han gett sin syn på de särskilda förhållanden som uppstod inför årsstämman 2007 och publiceringen av Bolagets årsredovisning för år 2006. Av hans uppgifter framgår att Bolagets bokslutsarbete fördröjdes av att Bolagets ekonomichef lämnade sin anställning i slutfasen av arbetet med bokslut och årsredovisning. Arbetet fördröjdes också av att frågan om redovisning av en tilläggsköpeskilling diskuterades mellan revisorerna och bolagets ledning varvid även extern redovisningsexpertis konsulterades. Årsredovisningsarbetet kom att slutföras med hjälp av en extern konsult. A-son har vidgått att en skriftlig rapport ställd till Bolagets styrelse om bolagets administrativa problem hade varit erforderlig för att uppfylla rapporteringskraven enligt aktiebolagslagen och god revisions sed. Att han inte fullgjort denna sin skyldighet innan RN:s besök, då behovet av rapportering påtalades för honom, beror på den tidspress under vilken revisionsarbetet avslutades. Vid tidpunkten för RN:s andra besök den 27 juni 2007 hade A-son lämnat en skrivelse till Bolaget.

RN gör följande bedömning.

Styrelsen i ett aktiebolag har enligt 8 kap. 4 § aktiebolagslagen (2005:551) det övergripande ansvaret för ett bolags organisation och förvaltningen av dess angelägenheter. Det är därför viktigt att väsentliga iakttagelser som bolagets revisorer gör vid sin granskning kommer styrelsen till del.<sup>1</sup> Detta skall enligt 9 kap. 39 § aktiebolagslagen ske i form av en skriftlig erinran till styrelsen.

De redovisningsproblem som funnits hos Bolaget har bl.a. lett till eftersläpningar i den löpande redovisningen samt brister i årsredovisningen och har även medfört att årsredovisningen inte kunde tillställas aktieägarna inom föreskriven tid före årsstämman. Dessa brister i bolagets redovisning var så väsentliga att A-son, senast i samband med att han lämnade sin revisionsberättelse eller i vart fall före årsstämman, skulle ha rapporterat problemen skriftligen till Bolagets styrelse i form av en erinran enligt 9 kap. 39 § aktiebolagslagen med krav på åtgärder. Detta i syfte att inför framtiden säkerställa korrekt och avstämd löpande redovisning samt korrekt och rättidig extern rapportering. Genom att underlåta att rapportera till Bolagets styrelse om de allvarliga brister han iakttog i sin revision har A-son åsidosatt god revisions sed. Det förhållandet att A-son efter diskussionerna med RN om rapporteringsfrågan har avlämnat en skriftlig rapport till Bolagets styrelse är visserligen positivt men ändrar inte RN:s bedömning i sak.

## *2.2 Revisionsberättelsens datering*

Som framgått av redogörelsen i avsnitt 1 ovan är bolagets årsredovisning och A-sons revisionsberättelse daterade den 16 maj 2007.

A-son har uppgett att revisionsarbetet var avslutat den 16 maj även om årsredovisningen inte var undertecknad av styrelsen utan cirkulerades för underskrift. Styrelsen i Bolaget hade inte hållit något särskilt bokslutssammanträde för behandling och godkännande av årsredovisningen men A-son hade haft en muntlig genomgång av sina noteringar från revisionen med Bolagets verkställande direktör. Revisionsberättelsen hade undertecknats och avlämnats till Bolaget den 23 eller 24 maj.

---

<sup>1</sup> Jämför FAR SRS uttalande RevU 1D Annan rapportering än revisionsberättelsen.

RN gör följande bedömning.

Av god revisionsned följer att en revisionsberättelse skall avges, dvs. dateras och undertecknas, i omedelbar eller nära anslutning till granskningsarbetets avslutande.<sup>2</sup> Med hänsyn till att det åligger en revisor att inom ramen för sin revision ta ställning till frågan om årsredovisningen har upprättats i överensstämmelse med tillämplig lag om årsredovisning<sup>3</sup> kan revisionsarbetet inte anses avslutat tidigare än den dag då årsredovisningen har formellt avgetts dvs. daterats och undertecknats av styrelsen och verkställande direktören.<sup>4</sup>

A-son har daterat revisionsberättelsen den 16 maj 2007 trots att Bolagets årsredovisning denna dag inte hade undertecknats av styrelseledamöterna och således inte var formellt avgiven. Av A-sons egna uppgifter framgår vidare att han undertecknade revisionsberättelsen först vid ett senare tillfälle. Hans revision var således inte avslutad den 16 maj. A-son har genom denna datering även medverkat till att det i efterhand har framstått som om årsredovisningshandlingar har kunnat hållas tillgängliga för aktieägarna inom lagstadgad tid, dvs. två veckor före årsstämman, trots att så inte var fallet. Genom att datera revisionsberättelsen med ett felaktigt datum har A-son åsidosatt god revisionsned.

### 3 A-sons dokumentation

I årsredovisningen anges att Bolaget under år 2006 utgav ett optionsprogram till ledande befattningshavare, personal och övriga nyckelpersoner. A-son hade ingen dokumentation från granskning av detta program.

Vidare hade de två under räkenskapsåret förvärvat dotterbolagen, B-bolaget och C-bolaget påförts kostnader till betydande belopp av moderbolaget och av dotterbolaget D-bolaget. A-sons revisionsdokumentation innehöll inte några noteringar om hans bedömningar eller om diskussioner med företagsledningen avseende dessa för boksluten mycket betydelsefulla resultatposter.

Vid förvärvet av B-bolaget uppkom en för Bolaget betydande goodwillpost. Revisionsdokumentationen innehåller inga dokument, prognoser över framtida kassaflöden eller annat som visar hur A-son bedömt rimligheten i värderingen av aktierna och goodwillposten. Inte heller återfanns kopior av avtal eller dyl. som hade betydelse vid beräkning av tilläggsköpeskillings troliga framtida storlek.

B-bolaget hade räkenskapsåret 2006 reviderats av den tidigare valde revisorn NN, som tillställt A-son en knapphändig dokumentation över sin revision. Av A-sons dokumentation framgår inte vilka granskningsåtgärder han själv genomfört för att övertyga sig om att de i koncernredovisningen intagna redovisningsuppgifterna var fullständiga och korrekta och byggde på samma redovisningsprinciper som Bolaget tillämpar.

A-son har anfört följande.

Han kände till optionsprogrammet och hade gjort analyser av tänkbart utfall varefter han kommit fram till att detta inte var väsentligt. Han konstaterar att han kanske inte dokumenterat sina överväganden i tillräcklig omfattning, något som föranleddes både av slutsatsen att utfallet inte var väsentligt och av tidsbrist.

---

<sup>2</sup> Se t.ex. RN:s beslut den 23 oktober 2003, dnr 2003-860 (D 34/03 i RN:s praxissamling).

<sup>3</sup> 9 kap. 31 § aktiebolagslagen.

<sup>4</sup> Se 2 kap. 7 § årsredovisningslagen, jfr RS 709 Revisionsberättelsens utformning i aktiebolag och andra företag.

Beträffande underlagen till koncerninterna debiteringar har A-son i efterhand kompletterat revisionsakterna med kopior av de aktuella fakturorna vilka han uppger att han tidigare hade fått från B-bolaget och C-bolaget. Han har bedömt att debiteringarna byggde på verkliga mellanhavanden och han har diskuterat dem med företagsledningen. Sammantaget har han konstaterat att kostnadsfördelningen var rimlig och att han kunde acceptera posterna. Eventuell dokumentationsbrist är även här att hänföra till tidsbristen vid revisionen.

Beträffande värderingen av goodwillposten har A-son uppgett att förvärvet, på grund av en tvist mellan köpare och säljare om tilläggsköpeskillningens storlek, blivit föremål för granskning av tre olika oberoende revisorer och att han därför kände trygghet i att värderingen av aktierna i Bolaget liksom goodwillposten blivit försvarbar. Goodwillposten uppkom i slutet av räkenskapsåret och genom ett externt förvärv på öppen marknad.

Vad avser granskningen av B-bolagets räkenskaper har A-son genom samtal med NN försökt bilda sig en uppfattning om dennes granskningsinsats. Då den dokumentation han erhållit i vissa fall föreföll knapphändig lät han genomföra en s k SieX-analys (datorstödd revisionsanalys) av B-bolagets redovisningsdata. Det har vid denna analys inte framkommit något som tyder på att NN inte i allt väsentligt har genomfört en godtagbar revision.

RN gör följande bedömning.

Bestämmelser om dokumentation finns i 24 § revisorslagen (2001:883) och 2-5 §§ Revisornämndens föreskrifter (RNFS 2001:2) om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet. Av dessa framgår bl.a. att dokumentationen ska innehålla väsentlig information för att revisorns arbete ska kunna bedömas i efterhand och att den ska ha färdigställts senast när revisionsberättelsen avges. Underlåtenhet att fullgöra dokumentationsskyldigheten på ett riktigt sätt bedöms som allvarlig eftersom den omöjliggör en tillfredsställande analys och bedömning av arbetet i efterhand.

Dokumentation beträffande granskningen av hur förvärvade dotterbolagsaktier tagits in i redovisningen vid så betydande förvärv som det här aktuella bör utvisa hur revisorn tagit del av den värdering och de avtal på vilka Bolagets styrelse grundat sina beslut och vilka bedömningar han gjort beträffande dessa. Eftersom förvärvet medförde skyldighet att erlagga en framtida tilläggsköpeskillning borde underlagen också omfatta information om hur A-son granskat och bedömt den beräknade och redovisade framtida tilläggsköpeskillningen. RN konstaterar att A-son inte har dokumenterat tillräckliga revisionsbevis vid sin granskning av värdet av aktierna i B-bolaget och den redovisade goodwillen.

Den granskningsdokumentation som NN i sin egenskap av revisor i det under räkenskapsåret förvärvade B-bolaget hade tillställt A-son var ofullständig vad avser omfattning av granskningen, gjorda iakttagelser och slutsatser efter genomförd granskning. A-son har därför enligt egen uppgift, vilken RN ej funnit grund för att ifrågasätta, vidtagit kompletterande åtgärder för att skaffa sig tillfredsställande och ändamålsenliga revisionsbevis för att revisionsarbetet i B-bolaget var tillräckligt.<sup>5</sup> En viktig sådan åtgärd var att genom samtal med NN bilda sig en uppfattning om dennes granskningsinsats. RN konstaterar att A-son inte dokumenterat att han genomförde denna revisionsåtgärd och vad som därvid framkom.

Genom att i nu nämnda hänseenden brista i sin skyldighet att dokumentera vidtagna revisionsåtgärder har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

---

<sup>5</sup> Jämför RS 600 Användning av det arbete som utförts av en annan revisor.

#### **4 Sammanfattande bedömning**

RN har konstaterat allvarliga brister i A-sons revisionsarbete och dokumentation i revisionen av ett marknadsnoterat bolag. Han har inte på ett adekvat sätt uppmärksammat Bolagets styrelse på de problem han iakttagit och som medförde eftersläpningar i Bolagets löpande redovisning och brister i årsredovisningen samt att denna inte kunde tillställas aktieägarna inom föreskriven tid före årsstämman. A-son har vidare antedaterat sin revisionsberättelse till en tidpunkt då revisionen inte var avslutad. Han har härigenom medverkat till att det framstått som om årsredovisningshandlingar har hållits tillgängliga för aktieägarna inom lagstadgad tid trots att så inte var fallet. A-son har slutligen i flera avseenden underlåtit att dokumentera sin granskning på föreskrivet sätt.

RN:s utredning har visat att A-son i flera hänseenden har åsidosatt sina skyldigheter som revisor och han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Det som ligger A-son till last är allvarligt, särskilt med hänsyn till att det var fråga om ett marknadsnoterat bolag. Han ska därför 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 f.d. domaren i Europadomstolen Elisabeth Palm, ordförande, hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, skattedirektören Vilhelm Andersson, biträdande avdelningschefen Eva Ekström, godkände revisorn Klas-Erik Hjorth, auktoriserade revisorn Leif Lundfors, utredningssekreteraren Jan-Erik Moreau, professorn Claes Norberg samt skattejuristen Kerstin Nyquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, juris doktorn Adam Diamant, revisionsdirektören Göran Raspe samt revisionsdirektören Kerstin Stenberg som föredragit ärendet.