

FörvR dom 2016-02-29, mål nr 15372-15, avslag
KamR beslut 2016-11-23, mål nr 2034-16, ej prövningstillstånd

D 15

Revisorsnämnden (RN) har genomfört en kvalitetskontroll av A-sons revision av ett aktiebolag (nedan bolaget) vars värdepapper var föremål för handel på Nasdaq Stockholm. Kvalitetskontrollen avsåg räkenskapsåret 2013. Vad som framkom i denna har föranlett RN att öppna detta ärende. Bolaget reviderades, förutom av A-son, av en annan revisor. RN har bedömt medrevisorns revisionsinsats i ärendet dnr 2015-607.

Bolaget bedrev konsultverksamhet i ett antal länder. Större delen av verksamheten bedrevs utanför Sverige. Bolagets årsredovisning upprättades enligt International Financial Standards (IFRS). Det ålåg därför bolaget att följa bestämmelserna om s.k. segmentsredovisning i IFRS 8 *Rörelsesegment*.

Enligt grundprincipen i IFRS 8 p. 1 ska ett företag lämna upplysningar som hjälper användarna av de finansiella rapporterna att bedöma karaktären och de finansiella effekterna av den affärsverksamhet som det bedriver och den ekonomiska miljö där det är verksamt. Enligt p. 11 ska ett företag separat lämna information om varje rörelsesegment som har en viss storlek.

Definitionen av ett rörelsesegment framgår av IFRS 8 p. 5.

”Ett rörelsesegment är en del av ett företag

- a) som bedriver affärsverksamhet från vilket det kan få intäkter och ådra sig kostnader (inklusive intäkter och kostnader i samband med transaktioner med andra delar av samma företag),
- b) vars rörelseresultat regelbundet granskas av företagets högste verkställande beslutsfattare¹ som underlag för beslut om fördelning av resurser till segmentet och bedömning av dess resultat, och
- c) om vilket det finns fristående finansiell information.”

Bolaget har i årsredovisningen för år 2013 inte lämnat den information som IFRS 8 anger. Den fråga som RN bedömer i detta ärende är om revisorerna hade anledning att av detta skäl modifiera sin revisionsberättelse.

I årsredovisningen ingår en not om tillämpliga redovisningsprinciper m.m. Där lämnas följande uppgifter om bolagets segmentsrapportering.

¹ Enligt IFRS 1 p.7 menas med den högste verkställande beslutsfattaren en funktion och inte nödvändigtvis en chef med en särskild befattning. Denna funktion är att fördela resurser och bedöma resultatet för företagets rörelsesegment. Den högste verkställande beslutsfattaren vid ett företag är ofta dess verkställande direktör eller den operativt ansvarige, men det kan exempelvis också vara en grupp styrelseledamöter anställda i företaget eller andra.

”Rörelsesegment rapporteras på ett sätt som överensstämmer med den interna rapporteringen som lämnas till den högste verkställande beslutsfattaren. Den högste verkställande beslutsfattaren är den funktion som ansvarar för tilldelningen av resurser och bedömning av rörelsesegmentens resultat. I koncernen har denna funktion identifierats som koncernledningen.

[Bolagets] interna rapporteringssystem och struktur är uppbyggd utifrån bolagets kärnkompetens inom integrationslösningar för [aktuell verksamhet]. Eftersom samma grundtjänst erbjuds samtliga kunder kan inte olika rörelsegränar urskiljas varför någon rapportering per rörelsegrän inte sker.² Inte heller sker uppföljning av verksamheten per geografiska områden, på ett sådant sätt som IFRS 8 definierar ett rörelsesegment, vilket medför att detta inte heller kan användas för att urskilja olika segment i bolaget. Rörelseresultatet följs enbart för koncernen som helhet.”

I revisionsdokumentationen ingår en sammanfattning av revisorernas överväganden beträffande bl.a. rörelsesegment. I sammanfattningen, som är daterad den 8 april 2014, finns en redogörelse för koncernledningens syn på frågan om redovisningen av rörelsesegment³. Enligt redogörelsen hade koncernledningen bl.a. följande uppfattning.

- ”Koncernens verksamhet är liten i förhållande till vad standarderna är skrivna för
- Verksamhet är mycket likartad i de olika juridiska personerna
 - * Operativt arbete med likartat fokus i samtliga länder
 - * Pågående arbete med ’vertikal integration’ – främst med ett allt större flöde av kunskaper och know-how mellan enheterna
- Bolagens juridiska enheter är en historisk konsekvens av att verksamheten bedrivs i olika länder
 - * skulle till största delen kunna ha legat i ett s.k. Europabolag idag
- En jämförelse med att det fanns en svensk verksamhet med flertal driftsställen:
 - * Det hade inte varit givet att varje driftsställe utgjort ett segment
 - * Analogt helheten: det finns driftsställen (länder) inom koncernen utan att dessa utgör segment
- Mätning sker på konsoliderad nivå, inte på dotterbolagsnivå, av högsta verkställande ledning. En utvärdering av medarbetare med visst ansvarsområde i dotterbolagen kan ske, men detta är i sig inte en fråga för fördelning av resurser och förutsättningar för att betrakta dotterbolaget som rörelsesegment, utan utgör grund för bedömning av den enskilde medarbetarens prestationer.”

A-son och hans medrevisor har i sammanfattningen noterat följande: ”I dagsläget ser koncernledningen inga skäl att dela upp verksamheten (helheten) i flera segment på grund av enheternas och helhetens volymmässiga omfattning och brist på olikartad affärsverksamhet. De juridiska enheterna är att betrakta som driftsställen inom samma verksamhet.”

² Bolaget har i noten använt termerna rörelsegrän och rörelsesegment som synonyma begrepp.

³ Revisionsberättelsen är daterad den 11 april 2014.

Revisorerna har vidare i sammanfattningen analyserat och bedömt företagsledningens synsätt. De har därvid antecknat bl.a. följande. Det skulle kunna finnas förutsättningar för att klassificera dotterbolagen, enskilt eller i grupp, som rörelsesegment, dvs. vid en prövning finna förutsättningar för att kunna uppfylla de rekvisit som IFRS 8 ställer upp för att identifiera ett rörelsesegment. Företagsledningen hade dock uppgett att den inte mäter de olika dotterbolagen på sådant sätt att de är att betrakta som fristående segment. De kriterier som IFRS ställer upp för att slå samman olika rörelsesegment är troligen uppfyllda. Grunden till affärsverksamheten är densamma med samma uppsättning av produkt och tjänsteutbud. Affärsprocesserna, kunder och distributionssätt är också likartad. Sammantaget är de ekonomiska egenskaperna för verksamheten likartad. En sammanslagning av de olika dotterbolagen står därför inte i strid med grundprincipen för IFRS 8 p. 1.

RN har vid genomgång av revisorernas dokumentation noterat att det av styrelseprotokoll framgår att styrelsen vid olika tillfällen diskuterade enskilda dotterbolags resultat och fattade beslut om att exempelvis minska verksamheten i ett visst land.

A-son har anfört följande.

Frågan kring bolagets segmentsredovisning var i fokus under revisionen och även vid möten med styrelsen och den verkställande direktören. Bolagets ledning och styrelse menade att dotterbolagens resultat inte hade följts på ett sådant sätt att bolagen kunde anses vara separata rörelsesegment, eftersom man endast budgeterade och följde omsättningen per dotterbolag och inte de totala kostnaderna för respektive bolag. De kostnader som redovisades i respektive dotterbolag och därmed resultatet per bolag användes enligt koncernledningen inte för styrning av verksamheten. Detta styrktes av att koncernen inte hade upprättat budgetar och prognoser för respektive dotterbolag utan endast för koncernen som helhet. Han granskade underlag för styrelsemöten och annan rapportering och fann inte något som talade emot företagsledningens uppfattning.

Till kallelsen till styrelsemöten hade bifogats ekonomisk information för koncernen och underlag som visade hur den hade ställts samman från de enskilda juridiska personerna. Här specificerades orderingång, omsättning och resultat före skatt. Det är inte givet att uppföljningen hade skett konsekvent på bolagsnivå utifrån de exempel som RN har funnit från styrelseprotokoll.

Han kan inte se att det står i strid med IFRS att redovisa flera rörelsesegment som en enhet. Han anser att likheterna i verksamheten är så stora att en sammanslagning kan ske utan att det står i strid med grundprincipen i IFRS 8 p. 1. Inte heller i efterhand kan han se att företagsledningen hade gjort en bedömning kring rörelsesegment som han inte borde ha accepterat och som därmed borde ha påverkat utformningen av hans revisionsberättelse.

RN:s gör följande bedömning.

RN har inledningsvis återgett definitionen av ett rörelsesegment i IFRS 8.

Grundprincipen i IFRS 8, som den framgår av p. 1, är att ett företag ska lämna upplysningar som hjälper användarna av de finansiella rapporterna att bedöma karaktären och de finansiella effekterna av den affärsverksamhet som företaget bedriver och den ekonomiska miljö där det är verksamt.

Som framgått ovan anser A-son att det skulle kunna finnas förutsättningar för att klassificera dotterbolagen som rörelsesegment, enskilt eller i grupp.

Hans överväganden som leder till slutsatsen att någon redovisning av rörelsesegment inte krävdes förefaller bygga dels på uppfattningen att IFRS 8 p. 12 ger möjlighet att slå samman rörelsesegment som är likartade, dels på den omständigheten att den högste verkställande beslutsfattaren inte löpande tog del av information om dotterbolagen utan styrde utifrån information om hela koncernen.

Vad först gäller tolkningen av IFRS 8 p. 12 konstaterar RN följande. Det är enligt standarden möjligt att slå samman två eller flera rörelsesegment till ett enda rörelsesegment om sammanslagningen är förenlig med grundprincipen i IFRS 8 samt segmenten har likartade ekonomiska egenskaper och liknar varandra med avseende på bl.a. produkternas eller tjänsternas karaktär.

RN:s utredning har visat att dotterbolagen i koncernen drev verksamhet i olika länder med olika konjunkturutveckling och olika affärsförutsättningar, dvs. i skilda ekonomiska miljöer, vilket också visade sig i att olika dotterbolags utveckling historiskt hade skilt sig åt. Även om koncernens produkter och tjänster hade likartad karaktär i de olika dotterbolagen och distributionen var någorlunda enhetlig, uppvägs detta inte olikheterna mellan dotterbolagen. RN finner därför att förutsättningarna för en sammanslagning, såsom de anges i IFRS 8 p.12, inte var uppfyllda.

A-sons andra skäl för att godta bolagets brist på segmentredovisning är att den högste verkställande beslutsfattaren inte löpande tog del av information om dotterbolagen utan fattade beslut på grundval av information om hela koncernen, något som enligt IFRS 8 p. 5 skulle innebära att de olika dotterbolagen inte uppfyllde definitionen av rörelsesegment.

RN konstaterar att vad A-son har uppgett motsägs dels av hans uppgift om att styrelsen kvartalsvis fick del av en koncernredovisning där de ingående delarna och utvecklingen för dessa framgick, dels av det förhållandet att styrelsen förde diskussioner på grundval av denna information. Inte heller vad han anför i denna del innebär därför att bolaget kunde redovisa verksamheten som en helhet.

A-son skulle därför ha krävt av styrelsen att information om rörelsesegment togs in i årsredovisningen. Om någon ändring inte gjordes, skulle han ha modifierat sin revisionsberättelse och uttalat sig med reservation enligt ISA 705 *Modifierat uttalande i rapport från oberoende revisor* p. 19. Genom att inte agera på detta sätt har han åsidosatt god revisionssed.

A-son har i nu angivna avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Bristen i hans revision är allvarlig, särskilt

med beaktande av att den avsåg årsredovisningen för ett noterat bolag. Han ska därför meddelas varning

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

Ärendet har avgjorts av RN genom dess tillsynsnämnd. I beslutet har deltagit hovrättspresidenten Sten Andersson, ordförande, kammarrättspresidenten Stefan Holgersson, vice ordförande, enhetschefen Tomas Algotsson, advokaten Rune Brännström, auktoriserade revisorn Maria Danckler, rådgivaren vid Finansinspektionen Eva Ekström, direktören Per-Ola Jansson, skattejuristen Kerstin Nyquist och auktoriserade revisorn Ola Wahlquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit myndighetschefen Anita Wickström, chefsjuristen Adam Diamant, chefsrevisorn Bodil Björk, experten Olof Herolf samt revisionsdirektören Inger Blomberg som har föredragit ärendet.