

D 6/06

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 B-son var vald revisor i A-bolaget under räkenskapsåren 2002 och 2003. Uppdraget delades med auktoriserade revisorn A-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 2005-698) behandlat frågan om hur A-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 B-son och A-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 vidare begärt att revisorerna skall redogöra för den överenskommelse om arbetsfördelning som gällt dem emellan. Slutligen har RN begärt att B-son skall inkomma med all sin dokumentation.

B-son har besvarat RN:s frågor dels genom ett gemensamt yttrande med A-son, dels genom att meddela RN att han ställer sig bakom A-sons svar till RN rörande vissa kompletterande frågor. Därefter har B-son inlämnat två egna yttranden till RN med redogörelse för sitt arbete i revisionen.

Av det gemensamma yttrandet 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 i komplicerade redovisningsfrågor.

I det följande kommer RN att bedöma B-sons granskningsinsatser (avsnitt 2), hans rapportering över granskningen (avsnitt 3) och hans sätt att dokumentera uppdraget (avsnitt 4).

2 B-sons granskningsinsatser

2.1 Allmänt om genomförd granskning

A-bolagets arbete med årsredovisningen hade redan tidigare år varit tidspressat och behäftat 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 årsredovisningarna 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 den av A-sons medarbetare upprättade granskningsdokumentationen som visar att såväl bolagets sätt att redovisa koncerngoodwill i den funktionsindelade koncernresultaträkningen som bolagets redovisning av villkor för ledande befattningshavare har varit föremål för granskning och genererat vissa frågor som noterats av revisionsteamet. Dessa iakttagelser finns emellertid inte kommenterade i den interna promemorian av den 1 mars 2004.

B-son och A-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. Upplysningarna 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 B-sons granskningsinsatser

B-son har uppgett att kommunikationen mellan revisorerna var muntlig. Hans fortlöpande uppföljning av bolagets verksamhet bestod i att han månatligen tog del av månadsbokslut samt underlag med kommentarer från bolagets VD. Han hade under hösten 2003 diskuterat riskanalys och planering av revisionen med A-son. Inför slutrevisionsmötet diskuterade revisorerna särskilt ett antal värderingsfrågor. Vid slutrevisionen gjordes en ordentlig genomgång med bl.a. styrelsens ordförande, men då inga kontroversiella frågor förekom fanns inte anledning för B-son att vidta några åtgärder inför rapporteringen till styrelsen som gjordes kort därefter. B-son uppfattade att hans medrevisor och styrelsens ordförande hade en öppen och rak kommunikation. Inför revisionsberättelsens avlämnande gick B-son igenom den granskningsansvarige medarbetarens promemoria daterad den 1 mars 2004, vilket föranledde ytterligare kontakter med A-son samt nya ställningstaganden. B-son har uppgett att han lade ned fyra timmar på planeringsfasen, fyra timmar på fortlöpande uppföljning och sex timmar under bokslutsrevisionsfasen samt två timmar i anslutning till genomgång, diskussion och överväganden utifrån den erhållna promemorian den 1 mars 2004. B-son har inte gått igenom den för granskningen ansvarige medarbetarens eller A-sons arbetspapper, vilket han inte ansett att det krävts av honom enligt god revisionssed så länge som han genom en kontinuerlig dialog haft anledning utgå ifrån att det inte funnits brister i deras arbete. Utifrån sitt ansvar och den arbetsfördelning som fanns hade B-son inte kännedom om vad styrelsen visste om den tidspressade situation som förelåg vad gällde framtagande av årsredovisningen. Det var A-son som hade kontakten med bolagets företrädare. Det var också A-son som hade ansvar för kvalitetssäkringen av den granskningsansvariges insatser.

2.3 RN:s bedömning

RN har i förevarande ärende att bedöma B-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. Det förhållandet att det är två valda revisorer, verksamma vid samma revisionsföretag som anlitas, innebär inte att ansvaret tunnas ut. De har båda ett ansvar för slutresultatet av revisionen. De enskilda revisorerens arbetsinsats får då inte begränsas till en passiv roll som ”bollplank” på det sätt som framgått av B-sons redogörelse för sin roll som revisor i A-bolaget.

Olika förhållanden pekade på en förhöjd revisionsrisk i revisionen av A-bolaget 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. Därtill kommer att B-son, genom den interna promemorian av den 1 mars 2004, fick information om att arbetet även i den aktuella revisionen skedde under avsevärd tidspress samt 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 uppmärksamrats, men i den slutliga versionen av årsredovisningen hade dessa fel inte åtgärdats.

Trots detta har B-son avgränsat sin granskningsinsats med hänvisning till den överenskommelse om arbetsfördelning som han har träffat med A-son. RN vill i anledning härav anföra följande.

I propositionen till 1975 års aktiebolagslag (1975:1385), som gällde före den 1 januari 2006, kommenteras frågan om arbetsfördelning mellan revisorerna vid s.k. gemensam revision enligt följande.

”Varje revisor är i princip ansvarig för hela den granskning som ingår i revisionsuppdraget, även om det inte sällan kan anses rimligt och praktiskt ofrånkomligt att en viss arbetsfördelning sker mellan revisorerna om flera sådana finns.”⁴

Förarbetsuttalandet är också utgångspunkt för FAR:s uttalande om gemensam revision i rekommendationen Revisionsprocessen, vilken för det aktuella året 2003 innehöll de huvudsakliga beskrivningarna av innehållet i god revisionsred i Sverige.⁵

Av rekommendationen följer att omfattningen av den enskilde revisorns granskning kan variera från fall till fall. Rekommendationen innehåller dock ett antal krav som visar att en enskild vald revisors eget arbete inte får understiga en viss miniminivå. Det förhållandet att två valda revisorer är verksamma inom samma revisionsbyrå kan medföra förenklingar i de enskilda revisorerens arbete men medför enligt RN:s bedömning ingen förändring i de grundläggande kraven på en enskild vald revisors granskning för att skaffa sig själv rimlig grund för de

⁴ Prop. 1975:103, s. 434.

⁵ Revisionsprocessen ersattes fr.o.m. 2004 av ”RS Revisionsstandard i Sverige”. I ett särskilt uttalande (RevU 1) som utgör en komplettering till RS finns den aktuella rekommendationstexten om gemensam revision fortfarande kvar och utgör därmed alljämt del av god revisionsred i Sverige.

uttalanden han gör i revisionsberättelsen. Ett motsatt synsätt ligger inte heller i linje med det ovan citerade förarbetsuttalandet.

B-son har uppgett att han endast haft muntliga genomgångar och löpande diskussioner med sin medrevisor under ett par arbetstimmar efter att ha tagit del av den granskningsansvarige medarbetarens skriftliga promemoria. Med de riskindikationer som förelåg borde B-son ha insett behovet av särskilda åtgärder för kvalitetssäkring av granskningen och – oavsett den planering som skett i uppdragets inledande fas – behovet av att fördjupa sitt eget arbete avseende granskningen av A-bolagets årsredovisning. Införandet och tillämpningen av nya redovisningsrekommendationer var ett viktigt område, inom vilket B-son även till följd av revisorernas ursprungliga arbetsfördelning får anses ha haft ett särskilt ansvar. RN bedömer att det ingick i B-sons skyldigheter enligt god revisionssed att gå igenom medrevisorns rapporter och viktigare arbetspapper och att med befintliga riskindikationer i medvetande bedöma resultatet av utförd granskning i samband med genomgången av årsredovisningen och koncernredovisningen. På grund av sin otillräckliga egna granskningsinsats har B-son inte haft en tillräcklig egen grund för att bedöma resultatet av utförd granskning i samband med genomgången av årsredovisningen och koncernredovisningen. Han har härigenom åsidosatt god revisionssed.

3 B-sons rapportering

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. Någon senare rapportering rörande revisionen har inte skett från revisorernas sida till styrelsen. B-son har anfört att han förutsatt att rapportering till styrelse och ledning gjorts om de brister som framkommit i årsredovisningshandlingen och att han inte haft någon anledning att utgå från att så inte skulle ske.

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 skall revisorerna därför i samband med revisionen till styrelsen och verkställande direktören framställa de erinringar och göra de påpekanden som följer av god revisionssed.⁶ 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 och i de rapporter som lämnats skriftligen till bolaget, för styrelsen och ledningen 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

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

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. Genom att enbart passivt förutsätta att avslutande rapportering skedde till styrelse och ledning utan att följa upp verkställigheten har B-son åsidosatt god revisionssed.

4 B-sons dokumentation

RN har förelagt B-son att till RN lämna in all dokumentation som upprättats över det arbete han själv utförde i uppdraget under de två år han var vald revisor i bolaget oavsett var den arkiverats och oavsett om den arkiverats i någon akt eller på annat sätt. RN:s begäran har också omfattat B-sons underlag för bedömning av sin opartiskhet och självständighet i uppdraget.

B-son har uppgett att han inte har någon dokumentation över sitt eget arbete att lämna in till RN. Han har i sina yttranden på denna punkt hänvisat till att hans medrevisor A-son hade ansvaret för granskningen av förvaltningen och räkenskaperna inklusive årsredovisningen, och att B-son deltog i planeringen och var ”bollplank” till A-son. Arbetsfördelningen har inte dokumenterats skriftligen och kommunikationen mellan revisorerna var muntlig. Ansvaret för dokumentationen i uppdraget har A-son haft. B-son har således inga arbetspapper att tillställa RN. De anteckningar som B-son haft har varit av den natur att de rensats bort efter hand och inte arkiverats. A-sons handlingar har utgjort ”originalhandlingarna”.

Beträffande analysen av sitt oberoende och sin självständighet uppger B-son att han i enlighet med policy inom det revisionsbolag vid vilket han är verksam årligen övervägt och bekräftat sitt oberoende innebärande att det inte finns några affärsrelationer eller liknande intressen mellan å ena sidan honom själv och hans familj och å andra sidan A-bolaget. Oberoendebedömningar med anledning av konsulttjänster åt bolaget har A-son gjort och mot bakgrund av den roll B-son haft i uppdraget har självgranskningshot överhuvudtaget inte uppkommit. Då inget sådant hot identifierats har B-son inte heller upprättat någon dokumentation.

RN gör följande bedömning.

En revisor är enligt 24 § revisorslagen (2001:883) skyldig att dokumentera sina uppdrag i revisionsverksamheten och RN har i en föreskrift (RNFS 2001:2) närmare uttalat vad dokumentationen skall innehålla. I ett särskilt uttalande har RN klargjort sin inställning till dokumentationskraven vid tillämpning av den s.k. analysmodellen.

En revisor kan inte överlåta sitt ansvar för en tillfredsställande dokumentation av det egna arbetet på någon annan. Även om arbetsfördelningen inom uppdraget mellan de två valda revisorerna varit sådan att upprättandet av revisionsdokumentationen väsentligen har åvilat medrevisorn A-son och hans medarbetare, kan det därför inte anses förenligt med god revisionssed att B-son inte för något av de två år han har varit vald revisor i A-bolaget kunnat tillställa RN någon dokumentation som styrker och belyser den granskning och de ställningstaganden han själv gjort i uppdraget. I synnerhet anser RN att B-son har varit skyldig att dokumentera sådan information som är väsentlig för att det i efterhand skall vara möjligt att bedöma hans opartiskhet och självständighet. Detsamma gäller hans överväganden inför avlämnandet av revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2003 mot bakgrund av vad som anförts i den problemorienterade interna promemorian av den 1 mars 2004. Det förhållandet att en överenskommen arbetsfördelning mellan revisorerna inte dokumenterats på ett tydligt sätt förstärker givetvis behovet för revisorn att noga dokumentera det arbete han verkligen kom att

utföra. Genom att inte dokumentera sitt revisionsarbete på ett tillräckligt utförligt sätt och inte dokumentera sin oberoendeanalys har B-son åsidosatt god revisions sed.

5 RN:s sammantagna bedömning

I ärendet är utrett att B-son, trots tydliga indikationer om en förhöjd felrisk i revisionen av det marknadsnoterade A-bolaget, har underlåtit att vidta tillräckliga granskningsåtgärder. Han har även underlåtit att försäkra sig om att A-bolagets styrelse efter revisionen fick en tydlig rapportering från revisorerna om de brister och problem som iakttagits. Slutligen har han brutit i sina skyldigheter att dokumentera sitt uppdrag som revisor i A-bolaget.

B-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 B-son till last är allvarligt. RN finner därför att B-son skall meddelas varning.

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