

## D 27/08

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en anmälan angående godkände revisorn A-sons revisionsuppdrag i ett aktiebolag och har därför öppnat detta disciplinärende. A-sons revisionsuppdrag i bolaget har omfattat räkenskapsåren 2003 och 2004.

Av anmälan och övriga handlingar i ärendet framgår bland annat följande. Bolaget bedrev konsultverksamhet inom reklambranschen. Ägaren till bolagets aktier har också varit dess företrädare och ende anställd. Bolagets registrerade aktiekapital uppgick till 100 000 kr. Enligt årsredovisningarna för räkenskapsåren 2001, 2002 och 2003 har bolaget haft ett eget kapital som understigit det registrerade aktiekapitalet med mer än hälften. Per balansdagen den 31 december 2004 uppgick dock det egna kapitalet till 56 000 kr. Varken årsredovisningen för räkenskapsåret 2003 eller den för 2004 innehåller några upplysningar angående bolagets ställning förutom det som framgår av siffrorna i balans- och resultaträkningarna. I revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2003 har A-son gjort följande anmärkning: ”Styrelsen har erinrats om att bolaget är likvidationspliktigt.” Anmälaren har också ifrågasatt A-sons oberoende, bland annat med hänvisning till att bolagets löpande redovisning har skötts av en redovisningsbyrå som har samma adress som A-sons revisionsbyrå och firmagemenskap med detta. För räkenskapsåret 2004 har A-son avgett en revisionsberättelse som inte avviker från standardutformningen.

A-son har anfört bland annat följande.

Företagsledaren har varit medveten om sin skyldighet att upprätta kontrollbalansräkning, men initialt har detta inte skett eftersom det inte skulle ha medfört en annan bild av bolagets ställning än den som erhöles genom fortlöpande rapporter från bolagets redovisningsbyrå. Rapporterna visade en förbättring av bolagets ställning, vilket återspeglades i det egna kapitalet. Det sistnämnda uppgick den 31 december 2002 till minus 295 000 kr och den 31 december 2003 till minus 14 000 kr. Den 28 juni 2004, då hon avgav revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2003, kvarstod likvidationsplikten. Det fanns dock inget som indikerade att bolagets verksamhet inte skulle medföra att tidigare underskott skulle återhämtas inom en överskådlig framtid. Bolaget hade fortlöpande konsultuppdrag och ”kostnadsbilden” i bolaget var begränsad, varför ett överskott budgeterades. Bolagets ställning var dock beroende av företagsledarens benägenhet att aktivt arbeta för att få in nya uppdrag. Vid avgivandet av revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2004 hade kontrollbalansräkning per den 30 april 2005 framlagts. Kontrollbalansräkningen visade att aktiekapitalet var återställt. Det framkom inga nya skäl till anmärkning i revisionsberättelsen inom den mellanliggande tiden.

Angående samarbetet med redovisningsbyrån har A-son anfört följande. Ungefär en femtedel av hennes revisionsklienter har anlitat den aktuella redovisningsbyrån, som hyr lokaler av revisionsbyrån. Lokalerna är avgränsade med lås från revisionsbyrån och har egen ingång från trapphuset. Hon har inga personliga intressen i redovisningsbyrån. Hennes man, som varken är revisor eller redovisningskonsult, ägde vid tiden för de i ärendet aktuella revisionerna aktierna i redovisningsbyrån och skötte dess administration, men tog i övrigt ingen del i verksamheten. Han har sedan RN:s disciplinärende öppnades sålt aktierna och har numera inget med redovisningsbyrån att göra. En anställd konsult på redovisningsbyrån har skött bokföringen i det i ärendet aktuella bolaget, varvid bolaget har skickat okonterat underlag till konsulten. Det var fråga om ett fåtal fakturor och transaktionernas klassificering var självklar. Eftersom A-son inte har haft några intressen i redovisningsbyrån och hennes revisionsverksamhet bedrivs helt själv-

ständigt från redovisningsbyrån, har hon inte bedömt att förhållandena har skilt sig från de fall då kunderna anlitar andra redovisningsbyråer.

RN, som har tagit del av A-sons revisionsdokumentation, gör följande bedömning.

En revisor ska, inom ramen för förvaltningsrevisionen, särskilt i revisionsberättelsen anmärka bland annat på om han eller hon vid granskningen har funnit att en styrelseledamot eller den verkställande direktören har handlat i strid med aktiebolagslagen (2005:551).<sup>1</sup> Dessa regler innebär att revisorn är skyldig att lämna anmärkning i revisionsberättelsen bland annat om han eller hon finner att en styrelseledamot inte har följt sin skyldighet att enligt 25 kap. 13 § 1 nämnda lag upprätta och låta bolagets revisor granska en kontrollbalansräkning<sup>2</sup> samt i förekommande fall iaktta de skyldigheter som följer om denna kontrollbalansräkning utvisar att bolagets egna kapital understiger hälften av aktiekapitalet. Denna skyldighet att anmärka åvilar revisorn varje år som styrelsen har brutit mot nämnda bestämmelse i aktiebolagslagen. Det har framkommit att styrelsen haft skyldighet att upprätta kontrollbalansräkning enligt reglerna i aktiebolagslagen både under räkenskapsåret 2003 och 2004. A-son har således genom att inte i respektive revisionsberättelse anmärka på styrelsens underlåtenhet att följa aktiebolagslagens regler åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

Enligt 21 § första stycket revisorslagen (2001:883) ska en revisor för varje uppdrag i sin revisionsverksamhet pröva om det finns omständigheter som kan rubba förtroendet för hans eller hennes opartiskhet eller självständighet. I paragrafens första stycke 1 anges ett antal typsituationer i vilka det råder en presumtion för att revisorn ska avböja eller avsäga sig uppdraget. Enligt första stycket 2, den s.k. generalklausulen, ska en revisor vidare avböja eller avsäga sig ett uppdrag om det föreligger något annat förhållande av sådan art att det kan rubba förtroendet för hans eller hennes opartiskhet eller självständighet. Enligt 21 § andra stycket 1 behöver revisorn dock inte avböja eller avsäga sig uppdraget om det i det enskilda fallet föreligger sådana särskilda omständigheter eller har vidtagits sådana åtgärder som medför att det inte finns anledning att ifrågasätta hans eller hennes opartiskhet eller självständighet.

Det har framkommit att A-sons make har ägt aktierna i och varit ensam styrelseledamot i den redovisningsbyrå som skött bolagets grundbokföring. Detta utgör enligt RN:s mening<sup>3</sup> en sådan omständighet som enligt generalklausulen i 21 § första stycket 2 kan rubba förtroendet för A-sons opartiskhet och självständighet. Av 9 kap. 17 § aktiebolagslagen första stycket 1 och 5<sup>4</sup> följer att den som är gift eller sambo med den som yrkesmässigt biträder ett bolag vid dess grundbokföring inte får vara revisor i bolaget. I det aktuella ärendet föreligger en situation som ligger nära en sådan jävssituation enligt aktiebolagslagen. RN ser särskilt allvarligt på sådana förtroenderubbande omständigheter som ligger nära de jävsbestämmelser som föreskriver att en revisor är obehörig att utföra ett revisionsuppdrag.<sup>5</sup> Det har således rått en presumtion för att A-son har varit skyldig att avböja eller avsäga sig det aktuella uppdraget. Såvitt framgått av utredningen har det inte förelegat några sådana särskilda omständigheter eller vidtagits några sådana åtgärder som medför att det inte har funnits anledning att ifrågasätta hennes opartiskhet eller självständighet. Genom att ändå inneha det aktuella revisionsuppdraget har A-son brutit

---

<sup>1</sup> Se 9 kap. 3 och 33 §§ aktiebolagslagen. Motsvarande bestämmelser fanns före den 1 januari 2006 i 10 kap. 3 och 30 §§ aktiebolagslagen (1975:1385).

<sup>2</sup> Motsvarande bestämmelse fanns i 13 kap. 12 § i 1975 års aktiebolagslag.

<sup>3</sup> RN:s uppfattning framgår av flera tidigare beslut; se D 28/99, D 3/01, D 53/00-01 och D 11/05 i RN:s praxissamling.

<sup>4</sup> Motsvarande bestämmelser fanns i 10 kap. 16 § i 1975 års aktiebolagslag.

<sup>5</sup> Se exempelvis RN:s beslut D 21/05 och D 34/05 i RN:s praxissamling.

mot revisorslagens regler om revisorers opartiskhet och självständighet, varigenom hon har åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

Sammanfattningsvis är det i ärendet utrett att A-son har åsidosatt sina skyldigheter som revisor genom att inte i revisionsberättelserna för räkenskapsåren 2003 och 2004 anmärka på styrelsens underlåtenhet att följa aktiebolagslagens regler om upprättande av kontrollbalansräkning. Vidare har hon åsidosatt sina skyldigheter som revisor genom att bryta mot revisorslagens regler om opartiskhet och självständighet. A-son ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Med hänsyn till att det som ligger henne till last är allvarligt ska A-son 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 f.d. domaren i Europadomstolen, Elisabeth Palm, ordförande, auktoriserade revisorn Ulla Nordin Buisman, biträdande avdelningschefen Eva Ekström, godkände revisorn Klas-Erik Hjorth, utredningssekreteraren Jan-Erik Moreau, professorn Claes Norberg samt skattejuristen Kerstin Nyquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, tf. chefsjuristen Adam Diamant, revisionsdirektören Göran Raspe samt avdelningsdirektören Sara Orback som föredragit ärendet.