

D 49/09

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en anmälan från Ekobrottsmyndigheten avseende auktoriserade revisorn A-son och har därför öppnat detta disciplinärende.

Av anmälan och övriga handlingar i ärendet framgår följande.

Anmälan rör 15 aktiebolag i vilka A-son valdes till revisor under perioden september 2005–maj 2006. Dessa bolag avgav från oktober 2005 till december 2007 sammanlagt 36 årsredovisningar för vilka A-son lämnade revisionsberättelser. I ett av bolagen lämnade han revisionsberättelse för endast ett räkenskapsår, medan han i de övriga bolagen lämnade revisionsberättelser för två eller tre räkenskapsår under den nämnda perioden.

För 32 av årsredovisningarna gäller följande. Aktiebolagen redovisade innehav av andelar i kommanditbolag med väsentliga belopp. I vissa årsredovisningar redovisades andelar i endast ett kommanditbolag medan det i andra årsredovisningar upptogs andelar i ett flertal kommanditbolag. Andelarnas redovisade värde uppgick i mer än hälften av fallen till över 90 procent av de totala redovisade tillgångarna.

A-sons revisionsberättelser avvek från standardutformningen på så vis att han sade sig inte kunna vare sig tillstyrka eller avstyrka fastställande av respektive bolags resultaträkning och balansräkning. Därvid hänvisade han i de flesta fallen till att han inte hade haft tillgång till underlag som styrkte värdet av redovisade kommanditbolagsandelar eller att han inte hade beretts tillfälle att ta del av handlingar som styrkte andelarnas värde. Även i övriga fall hänvisade han till osäkerhet om kommanditbolagsandelarnas värde.

I 12 av de 15 aktiebolagen valdes A-son till revisor efter utgången av det första räkenskapsår som han reviderade. I samtliga 15 aktiebolag hade respektive förutvarande revisor i sin revisionsberättelse för det närmast föregående räkenskapsåret antingen avstyrkt eller varken tillstyrkt eller avstyrkt fastställande av respektive bolags resultaträkning och balansräkning med hänvisning till bland annat osäkerhet om värdet av redovisat innehav av andelar i kommanditbolag eller, i ett fall, aktiebolag.

I förhör hos Ekobrottsmyndigheten har A-son uppgett att han påtalade för den person som skötte redovisningen i de 15 aktiebolagen att denne måste presentera underlag som styrkte andelarnas värde samt att denne då uppgav att han såg ”inga problem i att det skrevs orena revisionsberättelser eftersom de reviderade bolagen var vilande”. I förhör vid Borås tingsrätt, som detta har återgetts i en brottmålsdom, har A-son uppgett att han inte visste ”varför han inte fick det efterfrågade underlaget, men det kan ha berott på att man inte tyckte att det var så viktigt eftersom bolagen var vilande och att en oren revisionsberättelse inte uppfattades som ett akut problem. Det kan också ha legat kostnadsaspekter bakom.”

Det finns inget i handlingarna i ärendet som visar om A-son har kontaktat de föregående revisorerna i aktiebolagen.

A-son har i yttranden till RN anfört följande.

Aktiebolagen hade tidigare gjort fastighetsaffärer. Det var avsikten att de skulle vara vilande under en period och därefter säljas som lagerbolag. Aktiebolagens innehav av kommanditbolagsandelar fungerade som en ”koncernbank” för att aktiebolagen inte skulle belastas med kostnader för egna bankkonton eller plusgiron. Aktiebolagens andelar i kommanditbolagen har varit likvida på så vis att andelarna vid behov av likviditet i respektive aktiebolag har kunnat lösas in mot kontanter.

Eftersom revisionsuppdragen förmedlades av en person som var välkänd vid revisionsbyrån och han själv fann anledning att göra samma anmärkningar i revisionsberättelserna som de tidigare revisorerna hade gjort, såg han inget skäl att kontakta dessa. Om han däremot hade upptäckt något som de förutvarande revisorerna inte hade anmärkt på eller om dessa revisorer hade anmärkt på något som han själv inte hade funnit skäl att anmärka på skulle han ha kontaktat dem.

Vid sina revisioner begärde A-son att få ta del av årsredovisningar för kommanditbolagen. Då han inte fick det lämnade han revisionsberättelser som avvek från standardutformningen. Enligt de uppgifter han fick fanns det underlag för bokföringen men det tog tid att ordna fram dessa. Han framförde kontinuerligt sina synpunkter och begärde kompletterande information. En återkommande fråga vid alla kontakter med aktiebolagens företrädare var ytterligare information rörande kommanditbolagen. Han blev utlovad att få ytterligare underlag.

Han anser sig inte ha varit skyldig att göra anmälan rörande misstanke om brott begångna av ställföreträdare för de aktuella bolagen. Därför kan han inte heller anses ha varit skyldig att avgå från uppdragen som revisor i bolagen.

De aktuella kommanditbolagen hade inte ingett årsredovisningar till Bolagsverket. Han har inte varit revisor i något av kommanditbolagen.

RN gör följande bedömning.

En revisor som tillträder ett revisionsuppdrag ska enligt god revisionssed kontakta den avgående revisorn, RS 510 Förstagångsrevisioner – ingående balanser, p. 7SE. Genom sådan kontakt kan den tillträdande revisorn skaffa sig information av stor betydelse för riskbedömningen och planeringen av sin revision. RN konstaterar att A-son åtog sig de 15 aktuella revisionsuppdragen utan att ta kontakt med den föregående revisorn i respektive bolag. Detta framstår som särskilt anmärkningsvärt mot bakgrund av att han kände till att de föregående revisorerna hade lämnat revisionsberättelser som avvek från standardutformningen. Genom sin underlåtenhet att kontakta de föregående revisorerna har A-son åsidosatt god revisionssed.

Enligt 9 kap. 7 § aktiebolagslagen (2005:551) ska styrelsen och den verkställande direktören i ett aktiebolag ge revisorn tillfälle att genomföra granskningen i den omfattning revisorn anser är nödvändig och därvid lämna de upplysningar och den hjälp som revisorn begär.¹ Revisorn ska ha fri tillgång inte bara till bolagets räkenskapsmaterial utan till alla handlingar av vikt för revisionen.² Om en revisor inte kan fullgöra sin granskning för att styrelsen eller den verkställande direktören brister i sina skyldigheter enligt 9 kap. 7 § aktiebolagslagen finns alltid möjlighet att revisorn avslutar sitt uppdrag och avgår.³ I vissa fall kan detta vara den enda rimliga åtgärden.

Revisionsberättelsen för ett aktiebolag ska enligt 9 kap. 32 § aktiebolagslagen innehålla bland annat ett uttalande om huruvida bolagsstämman bör fastställa balansräkningen och resultaträkningen.⁴ Av förarbetena till den tidigare gällande aktiebolagslagen (1975:1385) framgår att en revisor undantagsvis kan underlåta att direkt till- eller avstyrka fastställande av granskad räkning och i stället påpeka att bolagsledningens förslag rörande räkningen i visst angivet avseende kan ge anledning till tvekan.⁵

Det anges i RS 709 Revisionsberättelsens utformning i aktiebolag och andra företag, p. 38, att revisorn ska konstatera att han eller hon inte kan uttala sig i revisionsberättelsen när den möjliga

¹ Motsvarande gällde före den 1 januari 2006 enligt 10 kap. 7 § aktiebolagslagen (1975:1385).

² Andersson m.fl.: Aktiebolagslagen – En kommentar, sid. 9:24.

³ Nerep/Samuelsson: Aktiebolagslagen – en lagkommentar, 2 uppl. 2009, sid. 706.

⁴ Motsvarande gällde före den 1 januari 2006 enligt 10 kap. 29 § första stycket 1 i 1975 års aktiebolagslag.

⁵ Prop. 1975:103 sid. 433.

effekten av en begränsning i revisionsarbetets inriktning och omfattning är så väsentlig och omfattande att han eller hon inte har kunnat få tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis och det därför inte är möjligt att uttala sig. Vidare anges i RS 709 p. 42 att en begränsning av inriktningen och omfattningen av revisionen kan påtvingas av omständigheterna eller uppstå när företagets bokföring är undermålig eller när revisorn inte kan utföra en granskningsåtgärd som han eller hon anser önskvärd.

En revisor kan alltså i vissa fall lämna en revisionsberättelse som avviker från standardutformningen på så vis att han eller hon varken tillstyrker eller avstyrker fastställande av resultaträkningen eller balansräkningen, bland annat då revisorn inte har fått tillräckliga revisionsbevis för att kunna godta en väsentlig tillgångspost. Detta är emellertid en lösning som kan tillgripas endast undantagsvis då det har förelegat en begränsning i revisionsarbetets inriktning och omfattning och inte regelmässigt då revisionsklienter väljer att inte tillställa revisorn det material som denne bedömer nödvändigt för revisionens genomförande.

I A-sons fall har aktiebolagen under lång tid underlåtit att förse honom med de underlag han har ansett sig behöva för att kunna godta en väsentlig tillgångspost. Även de föregående revisorerna i respektive bolag har av samma skäl lämnat revisionsberättelser med avvikelse från standardutformningen, vilket A-son har varit medveten om. Att döma av vad A-son har uppgett i förhör hos Ekobrottsmyndigheten och i domstol har det förhållandet att han inte erhöll de revisionsbevis han begärde inte berott på yttre omständigheter utom respektive bolags kontroll utan på bolagens ovilja att presentera de underlag som krävdes. Att i ett sådant läge flera år i rad lämna revisionsberättelser med neutralt uttalande om fastställande av resultaträkningarna och balansräkningarna är inte godtagbart. Åtminstone då A-son för andra revisionen i rad inte hade presenterats de underlag han hade begärt och han dessutom kände till att inte heller föregående revisor hade fått godtagbara underlag borde det ha stått klart för honom att förutsättningar för genomförande av revisionsuppdragen inte längre förelåg. Han skulle därför ha avgått från respektive revisionsuppdrag. Genom att inte göra detta har han enligt RN:s bedömning åsidosatt god revisionssed.

Sammanfattningsvis finner RN att A-son i ett stort antal fall har dels underlåtit att kontakta föregående revisor i samband med att han har åtagit sig nya revisionsuppdrag, dels underlåtit att avgå från revisionsuppdrag då förutsättningar för utförande av uppdragen inte längre förelåg. A-son har därigenom åsidosatt sina skyldigheter som revisor, och han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Med hänsyn till att hans underlåtenhet att avgå från revisionsuppdragen är allvarlig finner RN att han ska 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, hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, rättschefen Vilhelm Andersson, advokaten Rune Brännström, avdelningschefen Eva Ekström, auktoriserade revisorn Bertel Enlund, skattejuristen Kerstin Nyquist, docenten Gustaf Sjöberg och auktoriserade revisorn Anita Österholm. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, chefsjuristen Adam Diamant, revisionsdirektören Göran Raspe samt avdelningsdirektören Björn Fredljung, som föredragit ärendet.