

D 12/09

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en anmälan avseende auktoriserade revisorn A-son. Anmälan avser A-sons uppdrag som vald revisor i ett aktiebolag (nedan kallat klientbolaget). A-son är verksam i och ensam styrelseledamot i en revisionsbyrå som har ett antal dotterbolag, däribland en redovisningsbyrå. Koncernen där revisionsbyrån ingick hade under den aktuella perioden ca 40 anställda. Anmälaren har bland annat gjort gällande att A-son har varit jävig, på den grunden att redovisningsbyrån har utfört redovisningstjänster för klientbolaget.

Av handlingarna i ärendet framgår följande.

A-son har avgett revisionsberättelser för klientbolaget avseende räkenskapsåret 2005/06 (den 14 februari 2005–30 april 2006), vilket var bolagets första räkenskapsår, och räkenskapsåret 2006/07 (den 1 maj 2006–30 april 2007). Han har i revisionsberättelserna för de båda räkenskapsåren uttalat att årsredovisningen har upprättats enligt årsredovisningslagen och ger en rättvisande bild av bolagets resultat och ställning i enlighet med god redovisningssed i Sverige, och han har tillstyrkt fastställande av resultat- och balansräkningarna. Han har dock anmärkt på vissa förhållanden i klientbolaget, bland annat rörande den interna kontrollen. Revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2005/06 innehåller bland annat följande anmärkning:

”Jag har i särskild skrivelse till styrelsen anmärkt på väsentliga brister i den interna kontrollen. Brister som, bland annat, avser eftersläpningar av avstämningar av huvudbok mot sidoordnad redovisning.”

Motsvarande anmärkning i revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2006/07 har följande lydelse:

”Jag har i särskild skrivelse till styrelsen anmärkt på väsentliga brister i den interna kontrollen över den löpande redovisningen. Brister som, bland annat, avser eftersläpningar av huvudbokföring samt regelbundna avstämningar mot sidoordnad redovisning. Förestående medför att styrelsen inte kunnat följa bolagets resultat och ställning på ett tillfredsställande sätt. Styrelsen har vidtagit åtgärder och förbättrat rutinen men likväl så har styrelsen inte fullgjort sina skyldigheter enligt aktiebolagslagen. Bristerna i sig har dock inte medfört någon väsentlig skada för bolaget.”

A-son har dokumenterat sin oberoendeanalys för de båda räkenskapsåren enligt den s.k. analysmodellen i 21 § revisorslagen (2001:883). Vid prövningen av om det har förekommit omständigheter som kunnat utgöra jäv/hot mot hans oberoende har han för båda åren satt ett kryss i rutan för ”självgrensning”. I analysen för räkenskapsåret 2005/06 har han antecknat att redovisningsbyrån har bistått bolaget med den löpande bokföringen under första halvan av räkenskapsåret. Han har vidare gjort följande notering.

”Vi har vidtagit åtgärder som medför att ansvarig revisor kan utföra uppdraget med bevarad opartiskhet och självständighet. Beskrivning av åtgärd: Ingen i den som ingick i redovisningsteamet ingår i revisionsteamet. Enligt den interna byrårutin som gäller avseende kombinationsuppdrag. Uppdraget accepteras/behålls.”

I analysen för räkenskapsåret 2006/07 har han antecknat att redovisningsbyrån har biträtt vid upprättande av bokslut och årsredovisning samt lämnat biträde vid avstämning av huvudbok. Han har noterat att revisionsbyrån ”har vidtagit åtgärder som medför att ansvarig revisor kan utföra uppdraget med bevarad opartiskhet och självständighet”. Vidare har han antecknat följande: ”Beskrivning av åtgärd: Ingen av de personer som har biträtt vid upprättande av bokslut och årsredovisning samt i övrigt har lämnat råd och anvisningar kring redovisningen har ingått i revisionsteamet. Allt i enlighet med fastställd byrårutin. Uppdraget accepteras/behålls.”

Den byråinstruktion som det hänvisas till i oberoendeanalyserna har rubriken ”Hantering av kombinerade uppdrag”, och anges avse ”uppdrag där revisionsorganet biträder med en revisionsklients redovisning på annat sätt än genom att lämna råd.” I instruktionen konstateras att bestämmelser om redovisningsjäv finns i aktiebolagslagen samt i Revisorsnämndens föreskrifter RNFS 1997:1. Det sägs vidare att ”Bestämmelserna gäller för vald revisor och för övriga medarbetare på revisionsuppdraget och innebär att ingen i revisionsteamet får biträda vid en revisionsklients redovisning på annat sätt än att lämna råd.” Instruktionen innehåller därutöver förtydliganden av reglernas innebörd när det gäller vilken typ av rådgivning som revisionsmedarbetare får respektive inte får lämna. Instruktionen innehåller inte några uppgifter om eller preciseringar av vilka redovisningstjänster som kan tillhandahållas revisionsklienter av personer som inte ingår i revisionsteamet.

A-son har uppgett i huvudsak följande.

Räkenskapsåret 2005/06 lämnade redovisningsbyrån biträde för att upprätta den löpande redovisningen från uppstarten av klientbolaget, maj 2005–januari 2006. Klientbolagets företrädare lämnade månadsvis in material till redovisningsbyrån för bokföring. Vid några tillfällen hjälpte redovisningskonsulten företagsledaren även med upprättande av betalningsunderlag till leverantörsfakturor, samt med fakturering till kund och lönebearbetning. Merparten av arbetet skedde under de första verksamhetsmånaderna, eftersom syftet var att lära klientbolagets företrädare att hantera dessa rutiner. Till väsentliga delar fungerade inte de nämnda rutinerna, varvid redovisningskonsulten vid flera tillfällen fick rätta/korrigera och ändra i redovisningstransaktioner som bolagets företrädare hade utfört.

Vid ett möte med klientbolagets företrädare i februari 2006 lämnades synpunkter till företrädaren beträffande bristande ordning kring rutinerna samt det faktum att bokföringsunderlagen lämnades in med för stor eftersläpning. Underlagen uppvisade därtill stora brister i och med att materialet inte var komplett. Med anledning av detta framställdes vissa krav på bolagets företrädare ”om förutsättningar för det fortsatta samarbetet” och kort därefter beslutade klientbolaget att byta leverantör av redovisningstjänster. Under räkenskapsåret 2006/07 anlidade bolaget ett annat redovisningsföretag för att sköta den löpande bokföringen. I februari 2008 åtog sig redovisningsbyrån ett uppdrag som enbart skulle bestå i att upprätta bolagets bokslut och årsredovisning för räkenskapsåret 2006/07. Under arbetets gång uppdagades dock stora brister i den löpande bokföringen, vilket förde med sig att det blev ett tämligen omfattande avstämningsarbete för att kunna göra bokslutet.

Revisionsbyrån har en instruktion som fastställer byråns hantering av s.k. kombinerade uppdrag. A-son anser att han har god kontroll över byråns organisation och det arbete som han är ansvarig för. När det gäller anmälarens påstående om att han skulle ha varit jävig i uppdraget har A-son anfört att det inte framgår av anmälan ”på vilket sätt detta har påverkat de bedömningar som [han] har gjort vid [sin] revision av bolaget.” Han har även påtalat att det är svårt att i sak bemöta ett allmänt påstående om jäv. Han har prövat sitt oberoende i uppdraget enligt 21 § revisorslagen, och revisionerna har enligt hans uppfattning kunnat genomföras på ett oberoende och objektivt sätt.

RN gör följande bedömning.

Enligt 21 § första stycket revisorslagen 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 där revisorn som huvudregel ska avböja eller avsäga sig uppdraget. En revisor ska bland annat avböja eller avsäga sig uppdraget om det föreligger ett s.k. självgranskningshot enligt första stycket 1 b, dvs. när revisorn eller någon annan i samma revisionsgrupp vid rådgivning som inte utgör revisionsverksamhet har lämnat råd i en fråga som till någon del omfattas av granskningsuppdraget. Enligt 21 § andra stycket 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.

Enligt 2 § 6 revisorslagen utgör två företag en revisionsgrupp om de på grund av ägarförhållanden, avtal eller administrativt samarbete eller av annan anledning får anses ingå i samma affärsmässiga gemenskap. Eftersom redovisningsbyrån var ett helägt dotterbolag till revisionsbyrån utgjorde de tillsammans en revisionsgrupp. A-son hade därför anledning att beakta de redovisningstjänster som redovisningsbyrån hade tillhandahållit när han prövade sitt oberoende enligt 21 § revisorslagen.

I revisionsbyråns instruktion för kombinerade uppdrag hänvisas till Revisorsnämndens föreskrifter (RNFS 1997:1) om villkor för revisorers och revisionsbolags verksamhet samt om godkännande, auktorisation och registrering. Dessa föreskrifter upphävdes den 1 januari 2002 när revisorslagen trädde i kraft. Samtidigt infördes Revisorsnämndens föreskrifter (RNFS 2001:2) om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet. De nya föreskrifterna innehåller inte några bestämmelser om vilka redovisningstjänster som kan tillhandahållas av revisionsbyråer. Efter den 1 januari 2002 prövas sådana frågor i stället enbart med utgångspunkt från bestämmelserna i aktiebolagslagen och revisorslagen. RN har i ett tidigare beslut konstaterat att de frågor som reglerades i 1997 års föreskrifter, i likhet med alla andra förutsättningar, ska beaktas vid analysen av revisorns oberoende. RN uttalade vidare att det förhållandet att en viss tjänst skulle ha varit förenlig med de upphävda föreskrifterna inte ”i sig kan utgöra en särskild omständighet enligt 21 § andra stycket”.¹

Av de uppgifter som A-son har lämnat framgår att det förekom oklarheter i klientbolagets bokföring och stora brister i de underlag som presenterades för redovisningsbyrån. Redovisningskonsulten fick därför genomföra ett omfattande korrigeringsarbete. RN finner att redovisningskonsultens biträde vid klientbolagets bokföring har haft en sådan inriktning och omfattning att det har gått utöver vad som är tillåtet enligt aktiebolagslagens bestämmelser om jäv.² Om redovisningskonsulten och A-son hade varit verksamma i samma företag skulle biträdet därför ha träffats av jävsbestämmelserna i 9 kap. 17 § aktiebolagslagen. Situationen får därigenom anses ligga nära det område där dessa bestämmelser uppställer ett absolut hinder för revisorer att åta sig revisionsuppdrag. RN ser särskilt allvarligt på sådana förtroenderubbande omständigheter som ligger nära aktiebolagslagens bestämmelser om jäv.³ Mot den bakgrunden finner RN att de redovisningstjänster som redovisningsbyrån har tillhandahållit klientbolaget har haft en sådan inriktning och omfattning att de har gett upphov till ett självgranskningshot. Även

¹ Se RN:s avgörande den 17 januari 2005 i ärende dnr 2004-70, referatnummer D 1/05 i RN:s praxissamling.

² Enligt 9 kap. 17 § första stycket 4 får den inte vara revisor i ett bolag som är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder bolaget vid dess grundbokföring eller medelsförvaltning eller kontroll däröver.

³ Jämför bland annat RN:s avgörande den 17 juni 2008 i ärende dnr 2006-1438, referatnummer D 27/08 i RN:s praxissamling.

de andra tjänster som redovisningsbyrån har tillhandahållit – biträde vid upprättande av betalningsunderlag till leverantörsfakturor, fakturering till kund och lönebearbetning – utgör sådana tjänster som typiskt sett ger upphov till självgranskningshot. Det har således funnits sådana hot mot A-sons opartiskhet och självständighet att han skulle avsäga sig uppdraget, om det inte förelåg några sådana särskilda omständigheter eller hade vidtagits sådana åtgärder som anges i andra stycket i 21 §.

Den fråga som återstår att pröva är därför om det förelåg några sådana särskilda omständigheter eller hade vidtagits sådana åtgärder som innebär att A-son kunde behålla revisionsuppdraget trots självgranskningshotet. Han har framhållit att redovisningstjänsterna hade utförts av personer som inte ingick i revisionsteamet. Detta utgör ett grundläggande krav på intern kontroll och på hur verksamheten allmänt sett bör organiseras i en revisionsgrupp för att säkerställa en revisors opartiskhet och självständighet, men det utgör inte en sådan särskild omständighet som kan balansera ett självgranskningshot enligt 21 § första stycket 1 b.⁴ Såvitt framgår av utredningen i ärendet har det varken förelegat några sådana särskilda omständigheter eller vidtagits några sådana åtgärder som medfört att det inte fanns anledning att ifrågasätta A-sons opartiskhet eller självständighet. Han skulle därför ha av sagt sig uppdraget som revisor i bolaget redan räkenskapsåret 2005/06. Genom att ändå kvarstå i revisionsuppdraget och avge revisionsberättelser för räkenskapsåren 2005/06 och 2006/07 har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor och han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Eftersom det som ligger A-son till last är allvarligt 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 f.d. domaren i Europadomstolen Elisabeth Palm, ordförande, hovrättspresidenten Sten Andersson, vice ordförande, rättschefen Vilhelm Andersson, advokaten Rune Brännström, avdelningschefen Eva Ekström, auktoriserade revisorn Bertel Enlund, direktören Per-Ola Jansson, skattejuristen Kerstin Nyquist samt auktoriserade revisorn Anita Österholm. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, chefsjuristen Per Eskilsson, revisionsdirektören Anders Holm samt avdelningsdirektören Elin Eriksson som föredragit ärendet.

⁴ Jämför det ovan nämnda avgörandet den 17 januari 2005 i ärende dnr 2004-70, referatnummer D 1/05.