

FörvR: beslut 2013-02-07, återkallat överklagande, målet avskrivet, mål nr 27075-12

D 12

1 Inledning

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en anmälan avseende auktoriserade revisorn A-son och har därför öppnat detta disciplinärende. Ärendet rör A-sons uppdrag som revisor i ett aktiebolag som bedriver restaurang- och kioskverksamhet (bolaget).

Av handlingarna framgår att bolaget bildades som ett lagerbolag den 1 september 2008 av den revisionsbyrå där A-son är verksam (revisionsbyrån). Den 5 januari 2009 förvärvades bolaget av dess nuvarande ägare, i syfte att driva restaurang- och kioskverksamhet på en större idrottsarena (idrottsarenan) som då var under konstruktion. A-son valdes som revisor den 5 januari 2009 och har bl.a. avgett revisionsberättelse för bolagets första räkenskapsår 1 september 2008–31 december 2009.

A-son har generellt framhållit att hans revision av bolaget utfördes under speciella omständigheter. Bolagets första verksamhetsår präglades av stora problem, bl.a. orsakade av väsentliga förseningar i bygget av idrottsarenan, vilket i sin tur påverkade bolagets verksamhet och relationen till dess hyresvärd. Den ekonomiskt ansträngda situationen som uppstod fick lösas genom tillskott från bolagets ägare och det uppstod även en hel del komplicerade redovisningsrelaterade frågor kring verksamheten. Den nu beskrivna situationen påverkade även hans uppdrag som revisor och han fick i huvudsak fokusera på att årsredovisningen i allt väsentligt gav en rättvisande bild av bolagets resultat och ställning, en process som pågick in i det sista. Mindre väsentliga detaljer blev av nödvändighet eftersatta, vilket bör beaktas vid en helhetsbedömning av revisionsinsatsen.

2 Fråga om oberoende – revision av lagerbolag tillhandahållet av revisionsbyrån

Som framgått ovan bildades bolaget som ett lagerbolag av den revisionsbyrå där A-son är verksam. Från den 1 september 2008 var två revisorer verksamma vid revisionsbyrån registrerade som styrelseledamot respektive styrelsesuppleant i bolaget.

De nuvarande ägarna infördes i bolagets aktiebok den 5 januari 2009. Samma dag hölls extra bolagsstämma där bl.a. en ny styrelse valdes och beslut togs att genom nyemission öka bolagets aktiekapital med 400 100 kr till 500 100 kr. Anmälan om bl.a. ny styrelse skickades till Bolagsverket först den 22 januari 2009 och mottogs av Bolagsverket påföljande dag. Per den 22 januari 2009 ställde den gamla styrelsen, vilken alltså bestod av A-sons kollega vid revisionsbyrån, ut en generalfullmakt till förmån för de nuvarande ägarna.

A-son har uppgett följande.

Hans uttalanden i revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2008/2009 omfattade samtliga personer som hade varit styrelseledamöter under det räkenskapsåret, även hans kollega vid revisionsbyrån. Vid tidpunkten reflekterade han inte närmare över oberoendefrågan. Han har följt den praxis som han uppfattar föreligger inom revisionsbyrån och även vid andra revisionsbyråer som tillhandahåller lagerbolag. Denna praxis torde ha sin grund i att det i sådana

bolag aldrig har bedrivits någon verksamhet eller utövats förvaltning i någon reell mening innan de avyttras till en kund. Det formella oberoendehotet torde därmed ha varit försumbart.

Fram till den 5 januari 2009 hade de transaktioner som förekommit i bolaget avsett enbart dess bildande. Under perioden 5 januari 2009 till 23 januari 2009 hade det förekommit transaktioner enbart avseende inbetalning av ytterligare aktiekapital med anledning av den nyemission som de nya ägarna beslutade vid en extra bolagsstämma den 5 januari 2009. Den första affärshändelsen hänförlig till bolagets restaurangverksamhet bokfördes den 29 januari 2009.

RN gör följande bedömning.

Enligt 20 § revisorslagen (2001:883) ska en revisor i revisionsverksamheten utföra sina uppdrag med opartiskhet och självständighet och vara objektiv i sina ställningstaganden. Av 21 § samma lag följer att en revisor för varje uppdrag i sin revisionsverksamhet ska pröva om det finns omständigheter som kan rubba förtroendet för hans eller hennes opartiskhet eller självständighet. Om det finns sådana omständigheter ska revisorn avböja eller avsäga sig uppdraget i fråga. I paragrafens första stycke 1 anges ett antal typsituationer i vilka det råder en presumtion för att revisorn ska avböja eller avsäga sig uppdraget. Förutom i de särskilt angivna situationerna ska revisorn enligt första stycket 2 avböja eller avsäga sig uppdraget om det föreligger något annat förhållande av sådan art att det kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet (den s.k. generalklausulen). Revisorn behöver dock enligt paragrafens andra stycke 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 revisorns opartiskhet eller självständighet.

Av 9 kap. 3 § aktiebolagslagen (2005:551) följer att den valde revisorn i ett aktiebolag ska, i den omfattning som följer av god revisionssed, granska aktiebolagets årsredovisning jämte räkenskaperna samt styrelsens och, i förekommande fall, den verkställande direktörens förvaltning. Enligt 9 kap. 33 § samma lag ska revisorn, om han eller hon vid sin granskning har funnit att någon åtgärd eller försummelse som kan föranleda ersättningsskyldighet ligger en styrelseledamot eller den verkställande direktören till last, anmärka på detta i revisionsberättelsen. Detsamma gäller om revisorn vid granskningen har funnit att en styrelseledamot eller den verkställande direktören på något annat sätt har handlat i strid med aktiebolagslagen, tillämplig lag om årsredovisning eller bolagsordningen. Revisionsberättelsen ska även innehålla ett uttalande i frågan om ansvarsfrihet för bl.a. styrelseledamöterna. Granskningen och uttalandet ska avse varje styrelseledamot för sig.

Vidare följer det av 8 kap. 13 § första stycket aktiebolagslagen att en ändring i styrelsens sammansättning får verkan först från den tidpunkt då anmälan om ändringen inkommer till Bolagsverket.

Antagandet av ett uppdrag som styrelsesuppleant i ett aktiebolag innebär ett åtagande att, för det fall ordinarie styrelseledamot får förhinder att utföra sitt uppdrag, utan vidare formaliaåtgärder träda in som företrädare för bolaget. I den egenskapen har suppleanten ett ansvar för bolagets organisation och förvaltningen av bolagets angelägenheter. Dessa uppgifter omfattas också av den granskning som bolagets revisor ska utföra inom ramen för sin revision.¹

A-son har förklarat att hans uttalande i revisionsberättelse för räkenskapsåret 2008/2009 omfattade samtliga styrelseledamöter under det räkenskapsåret, dvs. även de personer som var revisorer och verksamma vid samma revisionsbolag som A-son. Han har därigenom tagit på sig ansvaret för granskningen av hur förvaltningen har skötts i bolaget under en period då kollegor

¹ Se RN:s beslut av den 14 februari 2008 i ärende dnr 2007-933 (D 9/08 i RN:s praxissamling).

vid revisionsbyrån har varit styrelseledamot respektive styrelsesuppleant och därmed haft ansvaret för bolagets förvaltning. Enligt RN:s mening är detta ett förhållande av sådan art att det kan rubba förtroendet för hans opartiskhet eller självständighet och som omfattas av 21 § första stycket 2 revisorslagen.

I ärendet är vidare utrett att anmälan om ny styrelse i bolaget inkom till Bolagsverket först den 23 januari 2009. A-sons kollegor vid revisionsbyrån har således kvarstått som styrelseledamot respektive styrelsesuppleant under en inte obetydlig tid efter det att aktierna i bolaget överlåtits till de nuvarande ägarna. Under denna tid har bl.a. åtgärder för att öka bolagets aktiekapital vidtagits och en generalfullmakt har ställts ut. Detta medför att A-son har påtagit sig ansvaret för granskning av bolagets förvaltning för en period då hans kollegor varit styrelseledamot respektive styrelsesuppleant och då förvaltningsåtgärder har vidtagits i bolaget. Detta förhållande är av sådan art att det föreliggande hotet mot A-sons opartiskhet och självständighet framstår som förhållandevis påtagligt.

Det förelåg därför en presumtion för att A-son var förhindrad att åta sig det aktuella revisionsuppdraget. Denna presumtion kunde dock brytas om det förelåg särskilda omständigheter eller hade vidtagits åtgärder som medförde att det inte fanns anledning att ifrågasätta hans opartiskhet eller självständighet. A-son har i detta avseende framhållit att bolaget före överlåtelsen var ett s.k. lagerbolag där det inte bedrevs någon verksamhet eller utövades någon förvaltning i reell mening samt att de transaktioner som hade förekommit före avyttringen enbart hade avsett bolagets bildande.

RN konstaterar inledningsvis att ett aktiebolag som bildas som ett s.k. lagerbolag inte faller under andra regler än aktiebolag i övrigt. Att stiftaren inte har för avsikt att själv bedriva affärsverksamhet i aktiebolaget kan i detta hänseende inte tillmätas någon betydelse. RN har vid tidigare bedömning av motsvarande oberoendesituation som nu är aktuell funnit att omständigheter som att ett bolags verksamhet har varit vilande, och där också samtliga balansposter kunnat stämmas av mot externa engagemang,² inte har utgjort sådana särskilda omständigheter som avses i 21 § andra stycket revisorslagen.²

Som framkommit har det dessutom under den tid då A-son kollegor varit registrerade som styrelseledamot respektive styrelsesuppleant vidtagits åtgärder som inte enbart har avsett bolagets bildande. Innebörden av att en ändring i styrelsens sammansättning får verkan först från den tidpunkt då anmälan om ändringen kommer in till Bolagsverket är att en avgående styrelseledamot behåller både sin behörighet och sitt ansvar fram till denna tidpunkt. De aktuella kollegornas ansvarsperiod som styrelseledamot respektive styrelsesuppleant avslutades därmed inte då revisionsbyrån avyttrade bolaget utan sträckte sig fram till den 23 januari 2009.

Mot denna bakgrund finner RN att det som A-son har anfört inte utgör omständigheter som bryter den presumtion som har uppstått avseende hotet mot hans oberoende som revisor. Det har inte heller framkommit något annat som tyder på att det har förelegat andra särskilda omständigheter eller att det vidtagits någon åtgärd som medför att det inte har funnits anledning att ifrågasätta hans opartiskhet eller självständighet. A-son borde därför inte tagit på sig ansvaret för granskningen av hur förvaltningen har skötts i bolaget under en period då två av hans kollegor vid revisionsbyrån varit styrelseledamot respektive styrelsesuppleant. Genom att göra detta har han åsidosatt god revisorssed.

3 Rutiner för kassaredovisning och kontanthantering

² RN:s beslut den 4 februari 2010 i ärende dnr 2009-66 (D 2/10 i RN:s praxissamling).

Bolaget bedrev restaurang- och kioskverksamhet, dvs. en rörelse som normalt innefattar betydande kontanthantering. Av revisionsdokumentationen och den granskningsplan som A-son har upprättat framgår att bl.a. kassan till en början bedömdes som ett riskområde och att han därför planerade en genomgång av bolagets kassarutiner.

A-son har uppgett följande.

I samband med att han antog uppdraget gjorde han en inledande riskbedömning av innebörd att bolagets kassaredovisning och kontanthantering skulle granskas särskilt. I takt med att han fick ökad insyn i och förståelse för verksamheten konstaterade han dock att kontanthanteringen inte var så omfattande som han inledningsvis hade antagit. Övervägande del av den totala omsättningen fakturerades, viss del bestod av erhållna marknadsbidrag, en stor del betalades med kort och endast en mindre del, cirka tolv procent av den totala omsättningen, var ren kontanthantering. I huvudsak torde kontanthanteringen vara hänförlig till kioskverksamheten som vid tidpunkten bestod av 27 kiosker på arenan. Den eventuella risken var fördelad i motsvarande mån. Av dessa anledningar omvärderades den initiala riskbedömningen och kontroll av kassan nedprioriterades. Bolaget hade även investerat i det på marknaden välkända och beprövade kassaregistret Trivec och det fanns inget som tydde på att det skulle föreligga några större oklarheter vad gäller kassan. Bruttovinster och andra jämförelsetal var på intet sätt orimliga jämfört med vad som är rimligt och förväntat i branschen. Mot denna bakgrund gjordes ingen granskning av kassarutiner och kontanthantering.

RN gör följande bedömning.

Eftersom bolaget bedrev restaurang- och kioskverksamhet, som normalt innefattar betydande kontanthantering, ankom det på A-son att granska och bedöma bolagets rutiner för kassaredovisning och kontanthantering. Den rena kontanthanteringen utgjorde i och för sig endast en mindre del av omsättningen, cirka tolv procent, men därtill kom, som A-son själv har uppgett, en stor andel kortbetalningar. Även om han hade anledning att omvärdera sin initiala riskbedömning, därför att den rena kontanthanteringen var mindre omfattande än han inledningsvis hade antagit, hade han inte skäl att helt avstå från granskning av bolagets kassaredovisning och kontanthantering. Detta gäller i synnerhet när det, som i förevarande fall, var fråga om bolagets första verksamhetsår och följaktligen även ett förstagångsuppdrag för revisorn. Genom att underlåta att granska en väsentlig rutin har A-son inte haft grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

4 Sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

A-son har brutit mot revisorslagens regler om opartiskhet och självständighet och att han inte har utfört en godtagbar revision av bolagets rutiner för kassaredovisning och kontanthantering. Han har i dessa avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor och han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Det förhållandet att han har tillstyrkt fastställandet av bolagets resultat- och balansräkningar utan att ha grund för det är allvarligt. RN finner därför 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, f.d. hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, skattedirektören Vilhelm Andersson, advokaten Rune Brännström, auktoriserade revisorn Maria Danckler, direktören Per-Ola Jansson, skattejuristen Kerstin Nyquist och auktoriserade revisorn Ola Wahlquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Anita Wickström, chefsjuristen Adam Diamant, revisionsdirektören Gunnar Abrahamsson samt avdelningsdirektören Jacob Westling som föredragit ärendet.