

D 24/06

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en underrättelse från Skatteverket avseende auktoriserade revisorn A-son och har därför öppnat ett disciplinärende, dnr 2005-121. Underrättelsen rör A-sons uppdrag som vald revisor i ett aktiebolag räkenskapsåret 2001. RN har tagit del av A-sons revisionsdokumentation för det aktuella räkenskapsåret. RN har även mottagit en anonym anmälan som rör ett aktiebolag där A-son var vald revisor under räkenskapsåren 2002 och 2003 och har därför öppnat ett ytterligare disciplinärende, dnr 2005-712. Anmälaren gör gällande att en auktoriserad revisor som arbetade på samma revisionsbyrå som A-son har utfört omfattande konsulttjänster för bolagets räkning och varit närvarande vid merparten av bolagets styrelsemöten. RN har tagit del av A-sons oberoendeanalyser för de aktuella räkenskapsåren.

1 Dnr 2005-121

Skatteverket har i sin underrättelse gjort gällande att A-son borde ha anmärkt i revisionsberättelsen på att bolaget inte hade anmält sig för registrering för mervärdesskatt.

Av handlingarna i ärendet framgår att bolagets verksamhet bestod i att förmedla konsulttjänster inom IT-sektorn samt att förmedla resor mellan Sverige och Asien. Bolaget bedrev viss mervärdesskattepliktig verksamhet under räkenskapsåret 2001. I en revisionspromemoria som är daterad den 26 mars 2003 påtalade A-son för bolagets företrädare att bolaget inte var registrerat för mervärdesskatt. Samma dag avgav A-son revisionsberättelse för räkenskapsåret 2001. I revisionsberättelsen anmärkte han på att årsredovisningen hade upprättats för sent och på att det hade förekommit ett förbjudet lån under räkenskapsåret.

Det finns uppgifter i A-sons dokumentation som tyder på att en av hans medarbetare deltog i revisionsarbetet trots att hon samtidigt biträdde bolaget vid dess bokföring.

Enligt A-sons granskningsplan skulle en av de anställda på revisionsbyrån, NN, ge bolaget ”viss medhjälp till årsredovisningen”. I granskningsplanen angavs även att A-son skulle lägga ned fyra timmars arbete på revisionsuppdraget i egenskap av huvudansvarig och att NN skulle lägga ned åtta timmars arbete som ”medarbetare”.

I A-sons oberoendeanalys angavs att avslut av bolagets räkenskaper och årsredovisning skulle utföras av NN. Enligt oberoendeanalysen skulle dock NN inte anlitas i revisionsarbetet.

RN har konstaterat att delar av A-sons dokumentation har upprättats av NN. Bland annat har NN upprättat ett arbetspapper avseende bolagets checkkonto. Hon har där gjort bland annat följande anteckningar: ”Ränta är bokad” och ”Jag har prickat nov & dec månads transaktioner mot HB- kontoutdrag bank”. NN:s anteckningar avslutas med ”Slutsats: Ingen anmärkning”. Detta arbetspapper har A-son signerat. I A-sons anteckningar från granskningen av kassa och bank har han noterat följande slutsats: ”Beloppet avstämt mot kontoutdrag utan anmärkning. [NN] prickat nov-dec mot kontoutdrag. Inga synpunkter. Beloppet OK.” När det gäller dokumentationen av den löpande granskningen har NN upprättat ett arbetspapper med rubriken ”Verifikationsläsning utfört arbete”. Av detta arbetspapper framgår att NN har granskat samtliga bolagets verifikationer (86 stycken) med avseende på bland annat mervärdesskatt och ”rörelseriktighet”. Handlingen avslutas med följande notering: ”Slutsats: många handskrivna

underlag. Namn saknas på representationskvitton. Se övrigt ovan.” A-son har signerat handlingen och gjort en notering om att ”kvaliteten” skulle tas upp i en PM.

A-son har anfört följande.

När det gäller bolagets registrering för mervärdesskatt har A-son anfört att bolaget under de tidigare räkenskapsåren inte hade bedrivit någon verksamhet. Vid revisionen av räkenskapsåret 2001 konstaterade han att viss fakturering skett och att bolaget hade debiterat mervärdesskatt. Den mervärdesskattepliktiga faktureringen uppgick till knappt 240 000 kr. Den utgående mervärdesskatten var 59 500 kr och den ingående mervärdesskatten var 17 741 kr. Bolaget var inte registrerat för mervärdesskatt. Enligt de regler som gäller för redovisning av mervärdesskatt skall mervärdesskatt på omsättning under en miljon kr redovisas i bolagets deklaration. Han bedömde att registrering skulle ske och att mervärdesskatten skulle redovisas i deklarationen. Denna skulle lämnas in efter att revisionen hade avslutats. Med hänsyn till att det rörde sig om små belopp ansåg han inte att det fanns anledning att skriva en anmärkning i revisionsberättelsen, utan ansåg att det var tillräckligt att se till att rättelse skedde i deklarationen. A-son har hänvisat till att det bör finnas ett väsentlighetskriterium.

När det gäller NN:s arbete har A-son uppgett att bolaget var mycket litet och att han ansåg sig kunna genomföra revisionen på ett tillfredsställande sätt delvis med hjälp av de underlag/arbetspapper som framtagits. Han har vidare anfört att det faktum att NN angavs som medarbetare i detta fall får ses som ett olycksfall i arbetet. Att det finns ett antal arbetspapper som NN har signerat innebär att hon hade tagit fram underlag som han kunde använda i sin revision.

RN gör följande bedömning.

Enligt 10 kap. 31 § 2 aktiebolagslagen (1975:1385)¹ skall en revisor anmärka i revisionsberättelsen om han eller hon har funnit att det reviderade bolaget har underlåtit att anmäla sig för registrering enligt 3 kap. 2 § skattebetalningslagen (1997:483). Enligt denna bestämmelse skall den som avser att bedriva näringsverksamhet och som skall registreras enligt 3 kap. 1 § skattebetalningslagen anmäla sig för registrering hos Skatteverket (tidigare skattemyndigheten). Sådan anmälningsskyldighet gäller bland annat för den som är skattskyldig enligt mervärdesskattelagen (1994:200). Enligt 3 kap. 2 § tredje stycket skattebetalningslagen skall anmälan normalt göras senast två veckor innan den anmälningsskyldiga verksamheten påbörjas, men i vissa fall kan den skattskyldige i stället fullgöra anmälningsskyldigheten genom att lämna självdeklaration. Detta förutsätter dels att den skattskyldige bedriver en verksamhet där beskattningsunderlagen beräknas uppgå till sammanlagt högst en miljon kronor, dels att verksamheten bedöms som yrkesmässig enbart på grund av en specialregel i 4 kap. 3 § mervärdesskattelagen som bland annat rör upplåtelse av vissa avverkningsrätter.

Av handlingarna i ärendet framgår att bolaget bedrev mervärdesskattepliktig verksamhet under räkenskapsåret 2001. Bolaget bedrev inte sådan verksamhet som avses i 4 kap. 3 § mervärdesskattelagen, och det kunde därför inte fullgöra sin anmälningsskyldighet genom att lämna självdeklaration. Bolagets skyldighet att anmäla sig för registrering inträdde därför i samband med att verksamheten påbörjades. När A-son avgav revisionsberättelse för räkenskapsåret 2001 hade bolaget ännu inte anmält sig för registrering; detta trots att revisionsberättelsen avgavs först i mars 2003. A-son skulle därför ha anmärkt på bolagets underlåtenhet i revisionsberättelsen. Genom att inte göra det har han åsidosatt god revisionssed.

¹ Motsvarande bestämmelse finns numera i 9 kap. 34 § aktiebolagslagen (2005:551).

Enligt 10 kap. 16 § aktiebolagslagen får den som biträder vid ett bolags bokföring inte vara revisor i bolaget. Med bokföring avses bland annat upprättande av bokslut och årsredovisning. Enligt 10 kap. 17 § får en revisor inte heller anlita någon vid revisionen som inte är behörig att vara revisor enligt 16 §.² Bestämmelsen i 17 § innebär att en revisor inte får överlämna någon del av granskningsarbetet till någon som omfattas av revisorsjäv enligt 16 §.³

Det framgår av A-sons revisionsdokumentation att NN biträdde bolaget vid dess bokföring, bland annat vid upprättandet av årsredovisningen. Av dokumentationen framgår även att NN bland annat granskade bolagets verifikationer och gjorde en avstämning av transaktioner mot kontoutdrag. Detta är enligt RN:s mening arbetsuppgifter som utgör typiska inslag i en revision. Av A-sons egna anteckningar i dokumentationen framgår också att han – åtminstone i viss utsträckning – har förlitat sig på NN:s granskning och slutsatser. Med hänsyn till dessa omständigheter är det enligt RN:s mening utrett att NN deltog i revisionsarbetet och i praktiken fungerade som revisorsassistent åt A-son. Genom att anlita en assistent som hade biträtt vid bolagets bokföring har A-son åsidosatt jävsbestämmelsen i 10 kap. 17 § aktiebolagslagen.

2 Dnr 2005-712

Av handlingarna i detta ärende framgår att det reviderade bolaget var moderbolag i en koncern. Under räkenskapsåren 2002 och 2003 uppgick koncernens nettoomsättning till 3,6 respektive 3,2 miljarder kr. Balansomslutningen för koncernen var vid utgången av dessa räkenskapsår 2,9 respektive 2,5 miljarder kr. A-son valdes till revisor i moderbolaget år 2002. Han utförde revisionsuppdraget tillsammans med bolagets andre valde revisor som var verksam vid en annan revisionsbyrå. En auktoriserad revisor som arbetade på samma revisionsbyrå som A-son utförde ett antal konsultuppdrag för bolagets räkning under räkenskapsåren 2002 och 2003. I de oberoendeanalyser som A-son har gett in till RN lämnas följande beskrivning av kollegans konsultuppdrag:

1. Konsultuppdraget innebär att som ekonomisk expert på koncernbalansräkningen delta i försök att [...] lägga bud på [annat bolag]. [Kollegan] deltar som koncernredovisningsexpert. Uppdraget kan bli omfattande.
2. Deltagande i arbetsgrupp för omfinansiering av koncernen. Syftet är att ta fram olika alternativ som beslutsunderlag för styrelsen. [Kollegan] deltar som redovisningsexpert.
3. Utredda möjligheter och risker med ett samgående med [annat bolag]. Delta i en arbetsgrupp som redovisningsexpert. [Kollegan] deltar. Uppdraget är ett utredningsuppdrag.
4. Omstrukturering av koncernen. Deltagande i arbetsgrupp för att omstrukturera koncernen. Redovisningskunskap. [Kollegan] konsulter.
5. På styrelsens uppdrag delta i finanskommitténs möten för att som redovisningsexpert ta fram valutasäkringspolicy, [råvaru]säkringspolicy, elinköpspolicy och finanspolicy. [Kollegan] deltar som redovisningsexpert i arbetsgruppen.

² Motsvarande bestämmelser finns numera i 9 kap. 17-18 §§ aktiebolagslagen (2005:551).

³ Se Andersson, Sten, m.fl., Aktiebolagslagen En kommentar. Del I, sid. 9:48.

I oberoendeanalyserna anger A-son att konsultuppdragen inte har gett upphov till oberoendehot, med hänsyn till att kollegan inte ingick i revisionsteamet.

Anmälaren har gjort gällande att denne kollega även deltog i bolagets styrelsemöten och påverkade dess affärsbeslut.

A-son har anfört i huvudsak följande.

Under räkenskapsåren 2002 och 2003 fördelade sig kollegans konsulttimmar mellan de olika projekten enligt följande:

1. Eventuellt förvärv av annat bolag, 102 timmar
2. Omfinansiering av koncernen, 30 timmar
3. Eventuellt samgående med annat bolag, 151 timmar
4. Omstrukturering av koncernen, 125 timmar
5. Policyfrågor, 85 timmar
6. Diverse övrigt, 50 timmar

När det gäller frågan om konsultuppdragen gav upphov till ett s.k. självgranskningshot enligt 21 § första stycket 1 b revisorslagen (2001:883) har A-son anfört att uppdragen inte innefattade att lämna råd, utan enbart att redogöra för konsekvenser av olika alternativ. För att ytterligare förhindra ett eventuellt hot fick ingen i revisionsteamet delta i konsultinsatsen. Kollegan som utförde konsultuppdragen var inte delägare i den revisionsbyrå där de båda var verksamma. Kollegan hade inte heller någon överordnad ställning på revisionsbyrån. A-son har vidare uppgett att det för varje insats av denna storlek förekommer diskussioner om hur insatsen skall gå till och vilka hot som finns. Han fann inte skäl att avsäga sig revisionsuppdraget ”på grund av den fristående rådgivningen”.

A-son har vidare anfört att det förekom åtta styrelsemöten i bolaget under räkenskapsåret 2003 och att hans kollega var ”adjungerad” till de flesta av dem. Skälet till kollegans deltagande var att styrelseordföranden i samråd med ägaren önskade detta. Deltagandet skall ses som ett stöd för ordföranden när svåra redovisningsmässiga frågor i samband med de olika uppdragen skulle besvaras. Kollegan hade utfört konsultuppdrag för bolagets räkning och hade gedigna kunskaper om den bransch där bolaget verkade. Påståendet om att kollegan skulle ha påverkat bolagets affärsbeslut är orimligt, eftersom bolaget hade en mycket kvalificerad styrelse.

RN gör följande bedömning.

Enligt 21 § första stycket revisorslagen skall 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 skall avböja eller avsäga sig uppdraget. En revisor skall 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 första stycket 2, den s.k. generalklausulen, skall 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 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.

I förarbetena till revisorslagen sägs att minimikraven i fråga om revisorns oberoende bör vara desamma i samtliga slag av bolag, men att det måste ställas särskilt höga krav på revisorer i större bolag.⁴ Det aktuella bolaget hade enligt RN:s mening en så stor nettoomsättning och balansomslutning att detta förarbetsuttalande är tillämpligt.

Det har framgått i ärendet att en av A-sons kollegor hade utfört omfattande konsultuppdrag för bolagets räkning. Kollegan var auktoriserad revisor och enligt A-sons uppgifter hade han erfarenhet av den aktuella branschen och expertkunskaper särskilt inom redovisningsområdet. A-son har vidare uppgett att kollegan hade till uppgift att vara ett stöd för ordföranden vid bolagets styrelsemöten, om det skulle uppkomma svåra redovisningsmässiga frågor. Med hänsyn till dessa omständigheter får det förutsättas att de konsulttjänster som kollegan utförde var av kvalificerad art. Det kan vidare konstateras att kollegan lade ned närmare 550 konsulttimmar på bolaget under de två räkenskapsåren och att ett antal av de enskilda konsultuppdragen omfattade flera veckors heltidsarbete. Uppdragen rörde områden och frågor som kan antas ha haft stor betydelse för bolaget. I några fall utgjorde konsultuppdragen ett direkt led i utarbetandet av underlag för styrelsens beslut i väsentliga frågor. Konsultuppdragen utfördes således inom centrala områden som A-son hade anledning att ta ställning till vid revisionen av bolaget. Med hänsyn till dessa omständigheter finner RN att A-sons kollegas engagemang som konsult i bolaget hade en sådan omfattning och inriktning att det gav upphov till ett självgranskningshot enligt 21 § första stycket 1 b revisorslagen.

Det har framkommit i ärendet att A-sons kollega var närvarande vid de flesta av bolagets styrelsemöten under räkenskapsåret 2003. Bedömningen av om denna omständighet skall anses utgöra ett hot mot A-sons opartiskhet och självständighet måste göras mot bakgrund av att det ingår i en revisors uppgifter att granska styrelsens förvaltning av bolagets angelägenheter. Förvaltningsrevisionen innefattar bland annat att göra en bedömning av de beslut som styrelsen har fattat och underlagen för dessa.

Vid styrelsemötena måste A-sons kollega ha framstått som en representant för den revisionsbyrå där både han och A-son var verksamma. Kollegans närvaro kunde ge intryck av att denne deltog i styrelsens beslutsfattande och att revisionsbyrån därigenom var alltför nära associerad med styrelsens förvaltning av bolagets angelägenheter. Det kunde även leda till misstankar om att A-son skulle vara mindre benägen att kritisera de beslut som styrelsen hade fattat i närvaro av hans kollega. Kollegans omfattande deltagande i styrelsens arbete utgjorde därför en omständighet som kunde rubba förtroendet för A-sons opartiskhet eller självständighet enligt general-klausulen i 21 § första stycket 2 revisorslagen.

Det kan sammanfattningsvis konstateras att A-sons kollega har utfört omfattande konsultuppdrag inom för bolaget centrala områden, varigenom han bland annat har varit delaktig i beredningen av ärenden som skulle behandlas av styrelsen. Samtidigt har han varit närvarande vid flertalet styrelsemöten under räkenskapsåret 2003. Dessa omständigheter innebär sammantaget att det har förelegat ett hot mot A-sons opartiskhet och självständighet. Såvitt framgår av utredningen i ärendet har det inte förelegat några sådana särskilda omständigheter eller vidtagits några sådana åtgärder som medfört att det ändå inte fanns anledning att ifrågasätta hans opartiskhet eller självständighet. A-son skulle därför ha av sagt sig uppdraget som revisor i bolaget. Genom att trots detta kvarstå i revisionsuppdraget och avge revisionsberättelse för räkenskapsåret 2003 har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

⁴ Se prop. 2000/01:146, sid 65.

3 Sammanfattande bedömning

Vid revisionen av ett aktiebolag för räkenskapsåret 2001 anlidade A-son en person i revisionsarbetet som även hade biträtt bolaget vid dess bokföring. Han åsidosatte därigenom jävsbestämmelsen i 9 kap. 18 § aktiebolagslagen. Bolaget hade inte anmält sig för registrering till Skatteverket trots att det bedrev mervärdesskattepliktig verksamhet. Detta anmärkte A-son inte på i revisionsberättelsen. A-son har vidare kvarstått som revisor i ett annat bolag och avgett en revisionsberättelse för räkenskapsåret 2003 trots att det förelåg ett sådant hot mot hans opartiskhet och självständighet att han varit skyldig att avsäga sig uppdraget. Genom sitt agerande i dessa båda bolag har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han skall därför meddelas en disciplinär åtgärd. Med hänsyn till att det som ligger A-son till last är allvarligt finner RN att han skall meddelas varning.

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

Ärendet har avgjorts av Revisorsnämnden. I beslutet har deltagit f.d. domaren i Europadomstolen Elisabeth Palm, ordförande, hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, auktoriserade revisorn Ulla Nordin Buisman, skattedirektören Marie Carlsson, utredningssekreteraren Jan-Erik Moreau, skattejuristen Kerstin Nyquist, universitetslektorn Catarina af Sandeberg, enhetschefen Bertil Sjöo samt godkände revisorn Maria Stålebrant. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, chefsjuristen Per Eskilsson, revisionsdirektören Göran Raspe samt avdelningsdirektören Elin Eriksson som föredragit ärendet.