

D 4/06

1 Inledning

Genom systematisk och uppsökande tillsyn (SUT) informerar sig Revisorsnämnden (RN) om kvaliteten i revisorers och revisionsbolags verksamhet. Som ett led i denna tillsyn har RN undersökt förutsättningarna för vissa av de kvalificerade revisorer som inte är ledamöter av revisorsorganisationerna FAR och Svenska Revisorsamfundet SRS att genomföra revisioner av godtagbar kvalitet. A-son är en av dessa revisorer och har skriftligen fått besvara ett antal frågor. För att få underlag för en kvalitetsbedömning av A-sons revisionsarbete har RN även tagit del av hans dokumentation av, när SUT-ärendet initierades, senast genomförd revision i fyra aktiebolag. Nedan redovisas A-sons revisionsarbete för ett av dessa bolag, nämligen konsultbolaget (räkenskapsåret den 1 september 2003–31 augusti 2004). Vidare kommenteras A-sons behörighet som vald revisor i båtbolaget. Med hänsyn till vad som har framkommit i SUT-ärendet har RN beslutat att överföra detta till ett disciplinärende. De iakttagelser som har legat till grund för detta beslut har sammanfattats i en promemoria över vilken A-son har yttrat sig.

Enligt egen uppgift hade A-son 33 aktiva revisionsuppdrag när SUT-ärendet initierades. Han utövar sin revisionsverksamhet i Y AB (revisionsbyrån). Utöver A-son är ytterligare en person verksam i revisionsbyrån.

2 Oberoende

Av den dokumentation som har insänts till RN framgår att A-son har varit protokollförare vid bolagsstämmor och undertecknat bolagsstämmoprotokoll åt två av de här aktuella revisionsklienterna.

A-son har anfört att bolagsstämmoprotokoll upprättas i samband med besök hos respektive bolag och att klienterna begär att få protokollen utskrivna. ”De omfattar i huvudsak enmans FÅAB, där bestämmande person är närvarande liksom revisorn.” A-son har i sitt yttrande över RN:s promemoria i SUT-ärendet tillagt att han som revisor i bolagen har blivit ombedd av majoritetsägaren i respektive bolag att skriva protokoll vid bolagsstämmorna.

RN gör följande bedömning.

Av 21 § revisorslagen (2001:883) följer att en revisor för varje uppdrag i sin revisionsverksamhet skall pröva om det finns omständigheter som kan rubba förtroendet för hans eller hennes opartiskhet eller självständighet. Revisorn skall i så fall 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 måste avböja eller avsäga sig uppdraget. Förutom i de särskilt angivna situationerna skall revisorn enligt första stycket 2 avböja eller avsäga sig ett uppdrag om det föreligger något annat förhållande av sådan art att det kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet. 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.

Enligt 9 kap. 38 § i 1975 års aktiebolagslag (1975:1385), som gällde före den 1 januari 2006, skall det vid bolagsstämma föras protokoll.¹ I protokollet skall anges de beslut som har fattats av stämman och som har konstaterats av ordföranden. Ett stämmoprotokoll som upprättats av en för detta ändamål utsedd protokollförare ger uttryck för protokollförarens uppfattning om vad som har beslutats vid stämman. Även om protokollet skall vara undertecknat av ordföranden så har protokollföraren därför ett inflytande över hur olika av stämman fattade beslut återges i protokollet. Efter att protokollet upprättats och undertecknats samt justerats på föreskrivet sätt ger det presumtionsvis uttryck för vilka beslut som har fattats på bolagsstämman.² Protokollet kan därmed vara av betydelse för en bedömning av olika frågor som har återverkningar på revisorns granskning av det aktuella bolaget. Exempelvis kan stämman ha fattat beslut om åtgärder som rör styrelsens och verkställande direktörens förvaltning av bolagets angelägenheter eller om utdelning av bolagets vinst. För det fall bolagets revisor fungerar som protokollförare kan han eller hon få ett inflytande över ett för bolaget viktigt dokument. Därtill kommer att de vid stämman fattade besluten kan avse förhållanden som revisorn därefter har att granska inom ramen för sin förvaltningsrevision. Vilken betydelse ett protokoll kan komma att få kan dock inte alltid bedömas vid tidpunkten för dess upprättande. RN finner därför att den omständigheten att en revisor för protokoll vid en bolagsstämma i ett bolag i vilket han eller hon är vald revisor utgör ett förhållande av sådan art att det kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet.

RN finner att förtroendet för A-sons opartiskhet och självständighet har kunnat rubbas av att han har varit protokollförare vid revisionsklienters bolagsstämmor. Det har i förevarande fall inte framkommit något som tyder på att det har förelegat sådana särskilda omständigheter eller att A-son har vidtagit sådana åtgärder som medför att det inte har funnits anledning att ifrågasätta hans opartiskhet eller självständighet. RN konstaterar att A-son har brutit mot revisorslagens regler om revisorers opartiskhet och självständighet.

3 Konsultbolaget

Av förvaltningsberättelsen för år 2003/04 framgår att konsultbolaget bedriver konsulterande rådgivning, fastighetsförvaltning och handel med värdepapper. A-son har den 24 februari 2005 avgett en ren revisionsberättelse för det aktuella räkenskapsåret. A-son har i skrivelse, daterad den 30 januari 2005, till bolaget anmärkt på att bokföringen för hela räkenskapsåret 2003/04 hade upprättats först den 12 december 2004 dvs. mer än tre månader efter balansdagen den 31 augusti 2004. A-son har i skrivelsen till bolaget, ställd till bolagets styrelseledamot och majoritetsägare, hänvisat till 5 kap. 2 § bokföringslagen (1999:1078) som reglerar tidpunkten för bokföring. A-sons slutsats, utifrån bestämmelserna i bokföringslagen, är att konsultbolaget inte har några kontanttransaktioner varför bokföring bör ske i omedelbar anslutning till den månatliga redovisningen från banken om föregående månads värdepapperstransaktioner.

A-son har anfört följande.

Det var första gången som den löpande bokföringen hade fördröjts i konsultbolaget. Bolagets ägare har upphört med sin konsultverksamhet och övergått till annan anställning. Bolagets verksamhet har bestått i uthyrning av en villa och kapitalförvaltning. Den senare handhas av en banks kapitalförvaltning. Ägaren har kontrollerat bankens förvaltning genom sammanställningar

¹ Motsvarande bestämmelse finns i 7 kap. 48 § aktiebolagslagen (2005:551).

² Se NJA 1990 s. 286.

i excel för att kunna få en överblick över kapitalvinster och kapitalförluster. Denna uppföljning har på grund av ägarens stora arbetsbelastning blivit försenad och fördröjt den månatliga bokföringen. De månatliga rapporterna från banken har inte lämnat uppgift om vinster och förluster varför ägarens hustru, som ansvarat för redovisningen, inte har kunnat sköta redovisningen enligt bokföringslagens krav. Enligt A-son har bolaget haft full kontroll över verksamheten genom manuell uppföljning av uthyrningsverksamheten och genom månatliga rapporter från bankens kapitalförvaltning. A-son har uppgett att skälet till att han inte anmärkt i revisionsberättelsen är att det inte finns någon ”korrespondens” mellan denna förstagångsförseelse och den mycket allvarliga konsekvens en anmärkning i revisionsberättelsen har. En oren revisionsberättelse skulle enligt A-son kunna leda till att konsultbolaget inte får belåna sin aktieportfölj och inte heller sin villafastighet. A-son har slutligen tillagt att han på informationsmöten med revisorskåren har fått uppfattningen att stor restriktivitet bör gälla för oren revisionsberättelse i de fall en eventuell skada, som revisorn förorsakar klienten, kan leda till tvister och skadeståndsanspråk gentemot revisorn.

RN gör följande bedömning.

Av 5 kap. 2 § bokföringslagen framgår att kontanta in- och utbetalningar skall bokföras senast påföljande arbetsdag. Andra affärshändelser skall bokföras så snart det kan ske. Affärshändelserna får bokföras senare om det finns särskilda skäl och det är förenligt med god redovisningssed. Av Bokföringsnämndens allmänna råd om löpande bokföring framgår att begreppet ”så snart det kan ske” innebär att bokföring måste ske så snart bolaget har tillgång till tillräckliga uppgifter för att kunna bokföra händelserna på ett godtagbart sätt.³ Vidare sägs att händelser som inträffat under en kalendermånad skall bokföras senast under den påföljande månaden.

Av A-sons revisionsdokumentation och av hans svar till RN framgår att ingen bokföring har skett löpande i konsultbolaget under räkenskapsåret 2003/04 utan först långt efter räkenskapsårets utgång. Bolagets bokföring har således inte upprättats på föreskrivet sätt. RN finner att bristerna var allvarliga. Det ankom därför på A-son att i sin revisionsberättelse anmärka på de stora eftersläpningarna i bokföringen. Genom att underlåta detta har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

4 Båtbolaget

Båtbolaget var moderbolag i en koncern vars balansomslutning per balansdagen den 30 april 2004 uppgick till 83,1 mnkr och per balansdagen den 30 april 2003 till 106,1 mnkr.⁴ Motsvarande belopp för moderbolaget var 82,8 mnkr respektive 105,2 mnkr.

Av 10 kap. 12 och 13 §§ i 1975 års aktiebolagslag framgår att minst en revisor som utsetts av bolagsstämman i ett moderbolag skall vara auktoriserad revisor eller godkänd revisor som har avlagt revisorsexamen.⁵ Detta gäller bl.a. om tillgångarnas nettovärde enligt fastställda koncernbalansräkningar för de två senaste räkenskapsåren överstiger 1000 gånger prisbasbeloppet. Bolagsverket får enligt 10 kap. 14 § nämnda lag besluta att ett sådant bolag i stället får utse en viss godkänd revisor. Ett sådant beslut gäller i högst fem år.

A-son har uppgett att han helt har förbisett kravet på behörighet och att bolagets expansion har lett till denna överträdelse. Ansökan om dispens har inlämnats till Bolagsverket efter det att

³ BFNAR 2001:2 p. 7-9.

⁴ Räkenskapsår den 1 maj–30 april.

⁵ Motsvarande bestämmelse finns i 9 kap. 13-14 §§ aktiebolagslagen.

han tagit del av en skrivelse från RN som bl.a. innehöll en fråga om A-sons behörighet. Vidare har han anförts att bolaget numera, utöver A-son, har valt även en auktoriserad revisor. A-son har i sitt yttrande över RN:s promemoria i SUT-ärendet bifogat ett beslut av Bolagsverket enligt 10 kap. 14 § aktiebolagslagen i dess lydelse före den 1 januari 2006.⁶ Av Bolagsverkets beslut framgår att verket tagit del av båtbolagets räkenskapshandlingar och kunnat konstatera att bolaget för räkenskapsåren 2001/02, 2002/03 och 2003/04 har överskridit gränsbeloppet. Bolaget skulle således ha sökt dispens för det räkenskapsår som avslutades den 30 april 2004. Bolagsverket har beviljat dispens för båtbolaget att behålla A-son som revisor, men endast för räkenskapsåret 2004/05. Det som enligt Bolagsverket talar för dispens är att bolaget har uppgett att det utöver A-son har valt även en auktoriserad revisor.

RN gör följande bedömning.

A-son är godkänd revisor men har inte avlagt revisorsexamen. Han var därför inte behörig att ensam avge en revisionsberättelse för räkenskapsåret 2003/04. Det ankommer på en kvalificerad revisor att känna till och noga iaktta för revisorsyrket relevant lagstiftning, inte minst regler i aktiebolagslagen. Genom att avge en revisionsberättelse trots bristande behörighet har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

5 RN:s sammanfattande bedömning

A-son har äventyrat sitt oberoende som revisor genom att vara protokollförare vid revisionsklienters bolagsstämmor. Vidare har han underlåtit att i en revisionsberättelse anmärka på stora eftersläpningar i bokföringen. Slutligen har A-son, utan dispens, avgett en revisionsberättelse för ett bolag trots att bolaget enligt aktiebolagslagen som vald revisor skulle ha haft en auktoriserad revisor eller en godkänd revisor som har avlagt revisorsexamen. Genom vad som ovan relaterats har A-son i flera avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor. A-son skall därför meddelas en disciplinär åtgärd. Med hänsyn till att det som ligger honom till last är allvarligt finner RN att A-son 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, kammarrättspresidenten Hans-Jörgen Andersson, vice ordförande, auktoriserade revisorn Ulla Nordin Buisman, 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, juris doktorn Adam Diamant samt chefsrevisorn Inger Blomberg som föredragit ärendet.

⁶ Motsvarande bestämmelse finns i 9 kap. 15 § aktiebolagslagen.