

D 17/06

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 godkända och auktoriserade (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. 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 när SUT-ärendet initierades 96 aktiva revisionsuppdrag. Han har till RN uppgett att han utövar sin revisionsverksamhet i X AB (revisionsbyrån). Enligt revisionsbyråns årsredovisningar för räkenskapsåren den 1 maj 2003–30 april 2004 och den 1 maj 2004–30 april 2005 fanns inga anställda i revisionsbyrån.

2 Oberoende

A-son har uppgett att W AB är ägare till X AB och tidigare även till Y AB. A-son är ägare till W AB. Av uppgifter från Affärsdata, som RN har tagit del av under SUT-utredningen, framgår att en kvalificerad revisor, HA, är styrelsesuppleant i såväl W AB som X AB. Han har tidigare varit styrelsesuppleant även i Y AB. Samtidigt är A-son vald revisor i en annan revisionsbyrå (B-byrån) i vilken HA är styrelsesuppleant. A-son har anført att nämnda förhållanden är ett förbiseende från hans sida. I sitt yttrande över RN:s promemoria i SUT-ärendet har A-son informerat om att B-byrån avser att välja ny revisor från och med räkenskapsåret den 1 september 2005–31 augusti 2006.

RN gör följande bedömning.

Enligt 21 § första stycket revisorslagen (2001:883) skall en revisor för varje uppdrag i revisionsverksamheten pröva om det finns omständigheter som kan rubba förtroendet för hans eller hennes opartiskhet eller självständighet. I lagtexten behandlas fem typsituationer som, om de föreligger, innebär en presumtion för att revisorn skall avböja eller avsäga sig uppdraget. I 21 § första stycket 2 finns en generalklausul som innebär att samma presumptionsregel gäller för varje annat förhållande som är av sådan art att det kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet. Enligt 21 § andra stycket kan presumptionen för att revisorn måste avböja eller avsäga sig ett uppdrag i revisionsverksamheten brytas. Revisorn måste då kunna visa att 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.

Att A-son är vald revisor i en revisionsbyrå vars styrelsesuppleant samtidigt är styrelsesuppleant i flera bolag ägda av A-son utgör ett förhållande som enligt generalklausulen kan rubba förtroendet för A-sons opartiskhet och självständighet. 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 Årsredovisningar för revisionsbyrån och övriga bolag inom revisionsgruppen

RN har tagit del av årsredovisningar för W AB, X AB och Y AB för räkenskapsåren den 1 maj 2003–30 april 2004 och den 1 april 2004–30 april 2005. Den i bolagen valde revisorn har i samtliga sex revisionsberättelser anmärkt på att respektive årsredovisning inte hade upprättats i rätt tid. Årsredovisningarna för W AB för åren 2003/04 och 2004/05 är daterade den 30 oktober 2004 respektive den 31 oktober 2005. Årsredovisningarna för X AB för motsvarande räkenskapsår är daterade den 27 oktober 2004 respektive den 22 oktober 2005. Årsredovisningarna för Y AB för motsvarande räkenskapsår är daterade den 30 oktober 2004 respektive den 24 oktober 2005. Samtliga revisionsberättelser är daterade den 30 november åren 2004 och 2005. Även bolagsstämmor för de tre bolagen har hållits den 30 november åren 2004 och 2005. Samtliga årsredovisningar har faxats till Bolagsverket den 30 november respektive år.

A-son har anfört att förseningarna båda räkenskapsåren berodde på sjukdom hos en redovisningskonsult som anlätades av ett stort antal av A-sons revisionsklienter. Detta invercade i sin tur på A-sons arbetssituation och han valde under rådande omständigheter att prioritera revisionerna av sina klienter. Hans arbetsbelastning blev alltför hög vilket medförde att två års internt bokslutsarbete blev åsidosatt.

RN gör följande bedömning.

För att en kvalificerad revisor skall vara lämplig att utöva revisionsverksamhet krävs att han eller hon åtnjuter förtroende från såväl uppdragsgivare som det allmänna. Detta förutsätter i sin tur bland annat att revisorn i sin verksamhet följer gällande bestämmelser.

Enligt 9 kap. 7 § första stycket i 1975 års aktiebolagslag (1975:1385) skall aktiebolag inom sex månader från utgången av varje räkenskapsår hålla ordinarie bolagsstämman vid vilken styrelsen skall lägga fram årsredovisningen och revisionsberättelsen.¹ Såvitt avser de aktuella bolagen skulle årsredovisning för räkenskapsåren 2003/04 respektive 2004/05 ha framlagts vid ordinarie bolagsstämman senast den 31 oktober åren 2004 och 2005. Det har ålegat A-son i hans egenskap av ställföreträdare för bolagen att tillse att bolagen uppfyllt sina skyldigheter i aktuellt avseende. Genom att underlåta att göra detta har han åsidosatt sina skyldigheter som ställföreträdare för revisionsföretag. Vad A-son har anfört om sin arbetsbelastning under aktuell tid förändrar inte RN:s bedömning.

4 Formerna för bedrivande av A-sons näringsverksamhet.

A-son har informerat om att han är delägare i ett bolag här benämnt RVK-bolaget och att dess verksamhet är uthyrning av revisionstjänster. I bolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2004

¹ Motsvarande bestämmelse finns i 7 kap. 10 § aktiebolagslagen (2005:551).

anges att bolaget skall bedriva revisionsverksamhet och därmed förenlig verksamhet. Av uppgifter från Affärsdata framgår att A-son och IH är ordinarie styrelseledamöter i RVK-bolaget och att AA är styrelsesuppleant. Årsredovisningen för år 2004 har undertecknats av A-son och IH. Varken IH eller AA är kvalificerade revisorer.

A-son har uppgett att även IH är delägare i RVK-bolaget samt har anfört att detta bolag inte är något revisionsföretag såtillvida att det inte har några externa revisionsintäkter. Bolagets intäkter består av uthyrning av A-son och IH till X AB. A-son har informerat om att ägarna avser att ändra såväl bolagsordning som framtida skrivningar i årsredovisningarna. A-son har bekräftat att varken IH eller AA är godkända eller auktoriserade revisorer. Han har också tillagt att om så krävs, efter ändring av bolagets verksamhetsinriktning, kommer bolagets styrelse att ändras så att den endast kommer att bestå av auktoriserade revisorer.

I sitt yttrande över RN:s promemoria i SUT-ärendet har A-son tillagt följande. X AB bestämmer inom ramen för sin verksamhet, revision och därmed förenlig verksamhet, hans och IH:s arbetsuppgifter. A-son har uppgett att han är ”på heltid exklusivt uthyrd” till X AB där han uteslutande arbetar med revision i enlighet med gällande lagstiftning. IH arbetar som revisorsassistent. För denna uthyrning erhåller RVK-bolaget ersättning. Något inköp av tjänster har således aldrig skett. RVK-bolaget har aldrig bedrivit och kommer aldrig att bedriva revisionsverksamhet. Det är olyckligt att verksamhetsbeskrivningen har blivit otydligt formulerad. Bolagsordningen är under ändring av bl.a. denna anledning. Det har aldrig varit avsikten att RVK-bolaget skulle klassificeras som ett revisionsföretag. Betydelsen av vald verksamhetsbeskrivning har förbisetts. Ett rent uthyrningsförhållande råder således mellan X AB och RVK-bolaget. Revisionsverksamheten bedrivs uteslutande i X AB med allt det ansvar som styrelsen och ledningen har enligt god revisorssed. Vidare har A-son tillagt att enligt hans förmenande är RVK-bolaget ”ett personaluthyrningsbolag som kanaliserar intäkter som X AB genererat”.

Slutligen har A-son i sitt yttrande över RN:s promemoria i SUT-ärendet tillagt att hans innehav av aktier i RVK-bolaget hade prövats av RN under år 2002 och att RN avskrev detta ärende. Han har uppgett att den enda förändringen sedan den tidpunkten är att ägarna har ”lagt in uthyrning av oss som resurs till revisionsbolaget”.

RN gör följande bedömning.

Av 11 § revisorslagen följer att en revisor får utöva revisionsverksamhet (i den lagens mening, se 2 § 7) i ett aktiebolag endast om bolaget ägs av kvalificerade revisorer och bolagets styrelseledamöter är sådana revisorer.

I förevarande fall har A-son tillhandahållit revisionstjänster genom X AB. Revisionsuppdragen har bemannats med personal som är anställd i RVK-bolaget. Intäkterna i A-sons revisionsverksamhet har fortlöpande tillförts RVK-bolaget i form av ersättning för den personal som använts i revisionsuppdragen. Verksamheten i RVK-bolaget har således varit en förutsättning för att revisionsverksamhet överhuvudtaget skall kunna bedrivas i X AB och RVK-bolaget har också haft en del av intäkterna i revisionsverksamheten. RN finner sammantaget att A-son bedrivit revisionsverksamhet även i RVK-bolaget.

Av A-sons uppgifter framgår att RVK-bolaget inte uppfyller de ovan relaterade kraven på vare sig ägande eller styrelse. RN konstaterar således att A-son har bedrivit sin revisionsverksamhet på ett för kvalificerade revisorer otillåtet sätt. Han har därmed brutit mot grundläggande regler för utövande av revisionsverksamhet. A-son har invänt att hans innehav av aktier i RVK-bolaget har varit föremål för RN:s prövning under år 2002 och att RN avskrev detta ärende. RN konstaterar att A-son i sitt yttrande till RN i det ärendet har uppgett att RVK-bolaget inte bedrev

någon verksamhet. Att RN, under dessa förutsättningar, avskrev ärendet har ingen inverkan på bedömningen av om RVK-bolagets nuvarande verksamhet utgör revisionsverksamhet.

Med hänsyn till vad A-son anfört om planerade åtgärder för att ändra RVK-bolagets bolagsordning vill RN framhålla följande. För det fall RVK-bolaget ändrar sin verksamhet på så sätt att det inte längre kan anses bedriva revisionsverksamhet kommer bolaget inte längre att utgöra ett revisionsföretag enligt 2 § 4 revisorslagen. Om så skulle vara fallet innebär det att A-sons anställning i RVK-bolaget strider mot 12 § första stycket revisorslagen som stadgar att en revisor får vara anställd endast hos ett revisionsföretag eller ett sådant bolag som avses i 11 § andra stycket revisorslagen (ägarbolag).

5 Olika räkenskapsår i en koncern

Y AB, som sedan maj 2004 är ett dotterbolag till RVK-bolaget, har avgett en årsredovisning för räkenskapsåret den 1 maj 2004–30 april 2005. Moderbolaget, RVK-bolaget, hade dock kalenderår som räkenskapsår och har avgett årsredovisning för räkenskapsåret 2004.

A-son har uppgett att RVK-bolagets ägare har haft ambitionen att ändra räkenskapsår för samtliga bolag inom RVK-koncernen. Att så inte hade skett berodde enligt A-son på att hans arbetssituation hade varit pressad och att han hade prioriterat sina klienter. A-son har, i sitt yttrande över RN:s promemoria i SUT-ärendet, tillagt att ägarna hos Skatteverket har ansökt om att få ändra räkenskapsåren så att samtliga koncernbolag har balansdag den 30 juni.

RN gör följande bedömning.

Enligt 3 kap. 5 § första stycket bokföringslagen (1999:1078) skall bolag som ingår i samma koncern ha gemensamt räkenskapsår. Det ankom på A-son att tillse att de bolag i vilka han var delägare uppfyllde bokföringslagens krav. Genom att underlåta detta har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

6 RN:s sammanfattande bedömning

I ärendet har framkommit att A-son har äventyrat sitt oberoende som revisor genom att ha varit vald revisor i ett bolag vars styrelsesuppleant samtidigt var styrelsesuppleant i A-sons revisionsbyrå. Han har vidare åsidosatt sina skyldigheter som ställföreträdare för revisionsföretag genom att under flera år inte i rätt tid upprätta årsredovisningar för av honom ägda bolag. RN konstaterar även att A-son har brutit mot grundläggande regler i revisorslagen för utövande av revisionsverksamhet. Slutligen har han avgett årsredovisningar för koncernbolag där de i koncernen ingående bolagen har haft olika räkenskapsår.

Sammanfattningsvis har A-son i flera avseenden 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 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, hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, skattedirektören Marie Carlsson, biträdande avdelningschefen Eva Ekström, godkände revisorn Klas-Erik Hjorth, utredningssekreteraren Jan-Erik Moreau, auktoriserade revisorn Villard Möller, 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.