

D 2/10

1 Inledning

A-son har varit föremål för Revisorsnämndens (RN) kvalitetskontroll, genom en av myndigheten anlitad kontrollant. A-son bedriver sin revisionsverksamhet i X Revision KB (revisionsbyrå). RN har funnit att den beskrivning som han har lämnat till kontrollanten avseende revisionsbyråns organisation innehåller oklarheter. RN har därför bedömt att det krävdes en kompletterande utredning av byråns samarbete med redovisningskonsulter. RN har sammanfattat sina iakttagelser i en promemoria som A-son har fått tillfälle att yttra sig över.

2 RN:s iakttagelser

Av resultatrapporter för räkenskapsåren 2007 och 2008 framgår att byråns omsättning för dessa år uppgick till 4,4 mnkr respektive 4,6 mnkr samt att dess kostnader för inhyrda konsulter uppgick till sammanlagt 1,3 mnkr respektive 1,6 mnkr.

Revisionsbyrån har haft ett omfattande samarbete med två redovisningskonsulter, TO och JA. Aktiebolagen T-bolaget och B-bolaget har under åren 2007 och 2008 genom revisionsbyrån tillhandahållit redovisningstjänster och andra konsulttjänster till revisionsbyråns klienter. TO äger och är tillika ensam styrelseledamot i bolagen. Av fakturor som A-son har ingett till RN framgår att T-bolaget har fakturerat revisionsbyrån 60 000 kr för år 2007 och 300 000 kr för år 2008. B-bolaget har fakturerat revisionsbyrån 990 000 kr för år 2007 och 720 000 kr för år 2008.¹ På samtliga fakturor anges konsultationer enligt avtal.²

A-son har varit vald revisor i ett aktiebolag, här benämnt konsultbolaget, för räkenskapsåret 2007. Konsultbolaget ägdes av T-bolaget som i sin tur ägdes av TO. Under detta år var TO styrelseledamot och JA styrelsesuppleant i konsultbolaget. Bolagets årsredovisning är undertecknad av TO och daterad den 15 maj 2008. A-sons revisionsberättelse är daterad den 31 maj samma år. Han har i sin oberoendeanalys, daterad den 25 maj 2008, antecknat att bolaget har förvärvats av T-bolaget år 2007 och att risk för jäv fanns p.g.a. ägandet. Han har gjort följande bedömning ”Då bolaget är helt vilande och samtliga balansposter kan avstämmas mot externa engagemang anser [han] att jävsproblematiken undanröjs.”

Revisionsbyrån har för klienters räkning även köpt redovisningstjänster av S-bolaget, under i vart fall perioden maj–december 2008. Under denna period var JA ägare till och ensam styrelseledamot i bolaget. A-son var vald revisor i S-bolaget. Av fakturor som A-son har ingett till RN framgår att bolaget har fakturerat revisionsbyrån 405 000 kr exklusive moms för ovan nämnd period. Av detta belopp anges 380 000 kr utgöra ersättning för konsultationer avseende redovisning.

S-bolagets årsredovisning för räkenskapsåret 1 maj 2007–30 april 2008 är undertecknad av JA och daterad den 21 oktober 2008. A-sons revisionsberättelse är daterad den 31 oktober 2008. I sin oberoendeanalys, daterad samma dag som revisionsberättelsen, har A-son antecknat att JA har förvärvat S-bolaget ”per april 2008” samt att JA fram till detta datum var anställd i revisionsbyrån. A-son har vidare antecknat att JA fakturerar revisionsbyrån för nedlagda konsult-

¹ Samtliga belopp är exklusive moms.

² Under räkenskapsåret 2007 uppgick T-bolagets totala omsättning till 60 000 kr och B-bolagets totala omsättning till 1 mnkr.

timmar avseende redovisningsuppdrag som han har utfört åt revisionsbyrån via sitt bolag. A-son har som slutsats i sin oberoendeanalys antecknat att revisionsuppdraget inte kan behållas. I detta dokument finns inga noteringar om varför han trots denna slutsats undertecknade en revisionsberättelse för S-bolaget samma dag som analysen upprättades.

3 Yttranden från A-son

A-son har uppgett i huvudsak följande.

Posten ”Inledda konsulttjänster” som redovisas i revisionsbyråns resultatrapporter under åren 2007 och 2008 avser redovisnings- och konsulttjänster från T-bolaget, B-bolaget, S-bolaget och en enskild firma. Det var TO som utförde de aktuella tjänsterna för de två förstnämnda bolagens räkning och JA som utförde tjänsterna för det sistnämnda bolagets räkning.

Konsultbolaget var ett vilande bolag som T-bolaget förvärvade under år 2007 i syfte att likvidera det. Det bedrevs ingen verksamhet i bolaget efter förvärvet. Oberoendeproblematiken i konsultbolaget uppkom på grund av att bolaget vid det aktuella tillfället ägdes av T-bolaget. Han har i sin oberoendeanalys beskrivit hur han hanterade denna fråga.

Han var revisor i S-bolaget från år 2000 till dess att en ny revisor utsågs på en extra bolagsstämma i februari 2009. Frågan om hans opartiskhet och självständighet efter det att JA förvärvat bolaget har han behandlat i sin oberoendeanalys. Enligt hans bedömning förelåg det vid tidpunkten för revisionsberättelsens undertecknande inte någon jävsproblematik för det aktuella räkenskapsåret. JA, som hade varit anställd i revisionsbyrån t.o.m. april 2008, hade förvärvat S-bolaget först därefter och bedrev verksamhet i det bolaget fr.o.m. den 1 maj 2008. Från denna tidpunkt fakturerade JA, genom S-bolaget, revisionsbyrån för utförda tjänster som redovisningskonsult. JA hade inte deltagit i bolagets verksamhet under räkenskapsåret 2007/08; det hade inte bedrivits någon verksamhet i bolaget under det räkenskapsåret.

RN noterar att S-bolagets nettoomsättning uppgick till 279 000 kr för räkenskapsåret 2007/08.

4 RN:s bedömning

Enligt 20 § revisorslagen (2001:883) ska en revisor i revisionsverksamheten utföra sina uppdrag med opartiskhet och självständighet samt 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. Revisorn ska 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 ska avböja eller avsäga sig uppdraget. Förutom i de särskilt angivna situationerna ska revisorn enligt första stycket 2 avböja eller avsäga sig uppdrag om det föreligger något annat förhållande av sådan art att det kan rubba förtroende för revisorns opartiskhet och 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. En revisors prövning av sitt oberoende ska ske inför ett nytt uppdrag och fortlöpande under uppdraget när det finns anledning till det.³

En av de situationer, i vilken det råder en sådan presumtion som avses ovan, är då revisorn har ett direkt eller indirekt ekonomiskt intresse i uppdragsgivarens verksamhet (s.k. egenintressehot), se 21 § första stycket 1 a revisorslagen. Så är fallet bl.a. om revisorn har affärsmässiga relationer med revisionsklienten utöver vad som följer med revisionsuppdraget.⁴

³ Se prop. 2000/01:146, s. 101.

⁴ Se prop. 2000/01:146, s. 101.

Konsultbolaget

A-son var vald revisor i konsultbolaget för räkenskapsåret 2007. Hans revisionsberättelse avgavs den 31 maj 2008. Under den tid då konsultbolaget ägdes av T-bolaget hade JA och TO styrelseuppdrag i konsultbolaget. Som framgått ovan köpte revisionsbyrån under åren 2007 och 2008 för klienters räkning redovisningstjänster av konsultbolagets styrelseledamot, TO, genom två av hans bolag för sammanlagt drygt 1 mnkr per år. Ett av dessa bolag var dessutom moderbolag till konsultbolaget. A-son hade således under lång tid affärsmässiga relationer med en revisionsklients styrelseledamot och ägare. Värdet av de transaktioner som förekom mellan revisionsbyrån och bolagen uppgick till väsentliga belopp. Affärsrelationerna var enligt RN:s bedömning av sådan art och omfattning att de kunde rubba förtroendet för A-sons opartiskhet och självständighet som vald revisor för konsultbolaget enligt generalklausulen i 21 § första stycket 2 revisorslagen.

Som framgått ovan var JA styrelsesuppleant i konsultbolaget. Han var också anställd i revisionsbyrån t.o.m. den 30 april 2008. Det innebär att en av revisionsbyråns anställda innehade styrelseuppdrag i konsultbolaget samtidigt som A-son var vald revisor för detta bolag. A-son hade därmed en nära relation till konsultbolagets ledning. RN finner att även dessa omständigheter var av sådan art att de kunde rubba förtroendet för A-sons opartiskhet och självständighet enligt generalklausulen i 21 § första stycket 2 samma lag.⁵ Den omständigheten att JA:s anställning hos revisionsbyrån hade upphört när A-son undertecknade revisionsberättelsen ändrar inte denna bedömning.

A-son har i sin oberoendeanalys noterat att det finns risk för jäv i uppdraget samt bedömt att det förhållandet att bolaget är vilande och att samtliga balansposter kan stämmas av mot externa engagemang medför att jävssituationen har undanröjts. RN finner att dessa omständigheter inte utgör sådana särskilda omständigheter som avses i 21 § andra stycket revisorslagen. Det har inte gjorts gällande att det förelåg någon annan sådan omständighet eller att det vidtogs någon sådan åtgärd som avses i nämnda lagrum. A-son skulle därför även av detta skäl ha av sagt sig sitt revisionsuppdrag för konsultbolaget. Genom att trots det kvarstå i uppdraget har han åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

S-bolaget

A-son var vald revisor i S-bolaget för räkenskapsåret 2007/08. Under denna period var JA anställd av revisionsbyrån. JA förvärvade S-bolaget omgående därefter och fr.o.m. den 1 maj 2008 bedrev han verksamhet genom detta bolag och utgjorde dess styrelse. I ärendet har framkommit att revisionsbyrån från nämnda datum för klienters räkning köpte redovisningstjänster av S-bolaget och att S-bolaget fakturerade revisionsbyrån för dessa med väsentliga belopp. A-son hade således, utöver vad som följer av revisionsuppdraget, affärsmässiga relationer med sin revisionsklient av inte oväsentlig omfattning. Mot denna bakgrund finner RN att förevarande situation får anses ha medfört att det uppkom ett sådant egenintressehot som anges i 21 § första stycket 1 a revisorslagen och att detta hot kunde rubba förtroendet för A-sons opartiskhet och självständighet i S-bolaget. Det förhållandet att JA, som var styrelseledamot i S-bolaget, kort tid dessförinnan hade varit anställd på revisionsbyrån innebär att A-son måste anses ha haft en

⁵ Jfr avsnitt B 4 i EG-kommissionens rekommendation av den 16 maj 2002, Revisorers oberoende i EU: Grundläggande principer (2002/590/EG) enligt vilken anställda hos revisionsbyrån som har en ställning som gör det möjligt att påverka den lagstadgade revisionen t.ex. eftersom de är involverade i revisionsuppdraget eller till följd av andra omständigheter bör inte vara ledamot i något av revisionsklientens ledningsorgan t.ex. i en styrelse.

relativt nära relation med denne. Detta har varit ägnat att rubba förtroendet för A-sons opartiskhet och självständighet även enligt generalklausulen i 21 § första stycket 2 samma lag.

Omständigheterna var således sådana att det ålåg A-son att avsäga sig revisionsuppdraget för S-bolaget, om det inte förelåg sådana särskilda omständigheter eller hade vidtagits sådana åtgärder som sägs i 21 § andra stycket revisorslagen. Det har inte gjorts gällande att det förelåg sådana särskilda omständigheter eller att det hade vidtagits någon sådan åtgärd. A-son skulle därför ha avsagt sig sitt revisionsuppdrag för S-bolaget. Genom att trots det kvarstå i uppdraget har han åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Den omständigheten att JA inte hade varit verksam i S-bolaget under räkenskapsåret 2007/08 ändrar inte denna bedömning.

5 Val av disciplinär åtgärd

RN konstaterar att A-son i ovan nämnda avseenden har åsidosatt sina skyldigheter som revisor och att han därför ska meddelas en disciplinär åtgärd. A-son har tidigare meddelats varning i ett liknande ärende.⁶ Av handlingarna i det ärendet framgår att han indirekt genom ett aktiebolag var delägare i ett handelsbolag tillsammans med de två aktiebolagen som ovan benämnts T-bolaget och B-bolaget och som även då hade TO som styrelseledamot. A-son var samtidigt vald revisor i de båda aktiebolagen. Han var också vald revisor i två andra aktiebolag i vilka TO hade eller hade haft styrelseuppdrag. RN uttalade i sitt beslut att den affärsrättsliga relationen mellan A-son och TO hade varit betydande och att denna relation tillsammans med gemensamma ägarintressen hade skapat gemensamma ekonomiska intressen som varit väsentliga. På grund härav förelåg hot mot A-sons opartiskhet och självständighet. RN finner det särskilt allvarligt att de omständigheter som förelåg i RN:s tidigare beslut och som då bedömdes utgöra hot mot A-sons opartiskhet och självständighet till viss del har funnits kvar. Med hänsyn till att det som sammantaget ligger A-son till last är allvarligt finner RN att han åter 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, hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, rättschefen Vilhelm Andersson, advokaten Rune Brännström, avdelningschefen Eva Ekström, auktoriserade revisorn Bertel Enlund, direktören Per-Ola Jansson, skattejuristen Kerstin Nyquist och auktoriserade revisorn Anita Österholm. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, chefsjuristen Adam Diamant, avdelningsdirektören Jessika Eckert samt chefsrevisorn Inger Blomberg som föredragit ärendet.

⁶ Se RN:s beslut, daterat den 31 oktober 2005, dnr 2004-1505. Beslutet är benämnt D 38/05 i RN:s praxissamling.