

D 14

1 Inledning

FAR har underrättat Revisorsnämnden (RN) om att auktoriserade revisorn A-son, efter genomförd kvalitetskontroll, har underkänts av FAR:s kvalitetsnämnd för revisionsverksamhet. Underrättelsen har föranlett RN att öppna detta disciplinärende.

Kvalitetskontrollanten noterade vid kvalitetskontrollen följande. A-son hade sju gemensamma klienter med en redovisningsbyrå som ägdes av hans hustru. I uppdragsavtalen mellan redovisningsbyrån och de angivna klienterna hade A-sons hustru i flera fall angetts som ansvarig redovisningskonsult för redovisningsuppdraget.

De bolag som omfattades av kvalitetskontrollen benämns nedan måleribolaget, bageribolaget, elbolaget, maskinbolaget, konsultbolaget, takbolaget och h-bolaget.

I en skrivelse till FAR i november 2013 uppgav A-son följande.

Redovisningsbyrån hade fyra anställda, varav två (inklusive hans hustru) var auktoriserade redovisningskonsulter. Hans hustru hade inte varit inblandad i några av hans revisionsuppdrag, fastän det stod så. Hustrun hade angetts som ansvarig redovisningskonsult av praktiska skäl, exempelvis om redovisningsbyrån skulle komma att byta medarbetare m.m. Hon stod även som ansvarig kontaktperson och hade skrivit under uppdragsavtalen i egenskap av chef för redovisningsbyrån.

2 A-sons dokumentation

RN har tagit del av A-sons oberoendeanalyser för räkenskapsåret 2012 avseende måleribolaget och bageribolaget samt för räkenskapsåret 2011/2012 avseende elbolaget, maskinbolaget, konsultbolaget, takbolaget och h-bolaget. RN har även tagit del av uppdragsavtal mellan hustruns redovisningsbyrå och samtliga här aktuella bolag, förutom takbolaget och h-bolaget. För de senare bolagen fanns, enligt uppgift från A-son, inte några skriftliga uppdragsavtal. Vad gäller bageribolaget, takbolaget och h-bolaget har RN även tagit del av års- och grundakter för i ärendet aktuella räkenskapsår.

I samtliga uppdragsavtal, förutom det som gällde konsultbolaget, är A-sons hustru angiven som ansvarig redovisningskonsult. Uppdragsavtalen är även undertecknade av hustrun. I revisionsdokumentationen avseende h-bolaget har påträffats utskrifter av ett antal bokslutsbilagor på vilka det i sidhuvudet under rubriken "Handläggare" respektive "Kontrollerad" förekommer initialer som motsvarar A-sons hustrus. Samma initialer förekommer i ett antal bokslutsbilagor som ingår i revisionsdokumentationen för takbolaget.

Redovisningsbyrån utför enligt uppdragsavtalen, förutom det som gällde elbolaget, bl.a. löpande redovisning och löpande avstämningar. Till uppdragsavtalet med elbolaget, som är daterat den 2 november 2010, finns även en tjänstespecifikation i vilken det bl.a. anges att

elbolaget ska sortera verifikat i datumordning och kontera verifikationerna enligt instruktion. Tjänstespecifikationen är daterad den 16 september 2013. Motsvarande tjänstespecifikation saknas för de övriga uppdragsavtalen.

I oberoendeanalyserna för samtliga bolag utom konsultbolaget har A-son angett att bl.a. redovisning och bokslut samt årsredovisning hade gjorts av hustruns redovisningsbyrå men att arbetet inte hade gjorts av henne. I oberoendeanalysen för konsultbolaget anges att ifrågakarande arbete hade gjorts av samma person som i uppdragsavtalet angetts som ansvarig redovisningskonsult.

3 A-sons yttranden

A-son har i yttrande till RN uppgett bl.a. följande.

Han är ensam ägare till den revisionsbyrå där han bedriver revisionsverksamhet och han har för närvarande endast 26 revisionsuppdrag.

Redovisningsbyrån har utfört redovisningstjänster, dvs. den löpande huvudboksregistreringen, åt de aktuella kunderna. Kunderna har noterat kontonummer och namn på verifikationerna, dock inte på verifikat liknande elräkningar, telefon och dylikt. Dessutom har redovisningsbyrån upprättat bokslut och årsredovisningar.

Hans hustru stod upptagen som ansvarig redovisningskonsult i uppdragsbrev i egenskap av ägare till redovisningsbyrån. Hon hade utformat samtliga uppdragsbrev på i huvudsak samma sätt och med sig själv som ansvarig redovisningskonsult, trots att det var andra anställda på byrån som utförde redovisningsarbetet, inklusive årsredovisningarna. Hon hade tolkat detta mer som att hon var ytterst ansvarig. I samtliga sju uppdrag som de hade gemensamt sköttes bokföringen av anställda på byrån. Boksluten och årsredovisningarna gjordes av den andra redovisningskonsulten. Han har hela tiden kommunicerat med redovisningsbyrån angående vem som gjort vad och har på så sätt säkerställt att åtgärderna inte hade utförts av hans hustru.

Initialerna på bokslutsbilagorna måste vara hans hustrus men han känner inte till varför de finns där.

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. Revisionsverksamheten ska vidare organiseras så att revisorns opartiskhet, självständighet och objektivitet säkerställs. Detta krav innebär bl.a. att byråorganisationen ska säkra en oberoende revision.¹ 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, den s.k. generalklausulen, 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.²

Enligt 9 kap. 17 § första stycket 2 och 5 aktiebolagslagen (2005:551) får den som är gift eller sambo med den som biträder ett bolag vid dess bokföring inte vara revisor i bolaget.

I ärendet har framkommit att den redovisningsbyrå som ägs av A-sons hustru biträdde sju av A-sons revisionsklienter med löpande bokföring och bokslut. Det ger anledning till frågan om A-son var jävig enligt den nyss återgivna jävsbestämmelsen. Vid bedömningen av den frågan blir det av avgörande betydelse vem på redovisningsbyrån som utförde bokföringsarbetet åt A-sons klienter. Även om det finns omständigheter som talar för att det i vart fall till viss del var A-sons hustru som utförde det arbetet kan det enligt RN:s mening inte med full säkerhet fastslås att så var fallet. Det kan därmed inte anses klarlagt att A-son var jävig enligt aktiebolagslagens bestämmelser om revisorsjäv.

Vid bedömningen av om A-son var oberoende i revisorslagens mening får det emellertid betydelse att hans hustrus redovisningsbyrå hade hand om bokföringen åt ett antal av A-sons klienter och att detta bokföringsarbete grundades på material som delvis inte hade konterats eller klassificerats av respektive klientföretag. Dessa förhållanden utgör enligt RN:s mening sådana omständigheter som enligt generalklausulen i 21 § första stycket 2 revisorslagen kunde rubba förtroendet för A-sons opartiskhet och självständighet.³ I detta hänseende saknar det betydelse om bokföringsarbetet utfördes av A-sons hustru själv eller av anställda på hennes redovisningsbyrå.

Det förelåg därmed en presumtion för att A-son var skyldig att avböja eller avsäga sig de aktuella uppdragen. Frågan är då om det förelåg några särskilda omständigheter eller vidtogs några åtgärder som medförde att det inte fanns anledning att ifrågasätta hans opartiskhet eller självständighet. Såvitt framgår av utredningen var så inte fallet. Genom att ändå inneha de aktuella revisionsuppdragen bröt A-son mot revisorslagens regler om opartiskhet och självständighet. Han har därigenom åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

A-son ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Situationen har haft likheter med en sådan jävssituation som avses i 9 kap. 17 § första stycket 2 och 5 aktiebolagslagen och som innebär ett absolut hinder för en revisor att åta sig ett revisionsuppdrag. Detta måste enligt RN:s mening anses försvårande.⁴ De aktuella revisionsuppdragen utgjorde dessutom en betydande andel av A-sons samtliga uppdrag, vilket ger upphov till tvivel om hans opartiskhet och självständighet i det sätt på vilket han har organiserat sin verksamhet. Han ska därför meddelas varning.

¹ Prop. 2000/01:146, s. 58.

² Se prop. 2000/01:146, s. 101.

³ Jfr RN:s beslut den 17 juni 2008, dnr 2006-1438 (D 27/08 i RN:s praxissamling) samt däri gjorda hänvisningar.

⁴ Jfr RN:s beslut den 16 juni 2005, dnr 2004-99 och 2004-685 (D 21/05 i RN:s praxissamling) och den 17 juni 2008, dnr 2006-1438 (D 27/08 i RN:s praxissamling).

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, kammarrättspresidenten Stefan Holgersson, vice ordförande, enhetschefen Tomas Algotsson, advokaten Rune Brännström, auktoriserade revisorn Maria Danckler, direktören Per-Ola Jansson, skattejuristen Kerstin Nyquist samt auktoriserade revisorn Ola Wahlquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Anita Wickström, chefsjuristen Adam Diamant, chefsrevisorn Bodil Björk, revisionsdirektören Mathias Byström samt avdelningsdirektören Jacob Westling som föredragit ärendet.