

D 15

1 Inledning

FAR har underrättat Revisorsnämnden (RN) om att godkände revisorn A-son har underkänts i en intern kvalitetskontroll utförd inom den revisionsbyrå där han är verksam. RN har med anledning av underrättelsen beslutat att granska kvaliteten på A-sons revisionsarbete inom ramen för myndighetens systematiska och uppsökande tillsyn (SUT). Vad som har framkommit vid RN:s utredning i SUT-ärendet har föranlett RN att öppna detta disciplinärende. RN:s utredning har omfattat en granskning av det revisionsuppdrag som granskades vid den byråinterna kvalitetskontrollen. Det aktiebolag som det revisionsuppdraget avsåg benämns nedan *maskinbolaget*. Vidare har RN granskat A-sons revisionsarbete i ytterligare två revisionsuppdrag. De uppdrag som de revisionsuppdragen avsåg benämns här *rostskyddsbolaget* och *åkeribolaget*.

Utredningen har omfattat för *maskinbolaget* räkenskapsåren 2012 och 2013 och för *rostskyddsbolaget* och *åkeribolaget* räkenskapsåret 2013. Härutöver har RN granskat *åkeribolagets* årsredovisning och A-sons revisionsberättelse för år 2011 och år 2012 (se avsnitt 2.1 nedan).

Maskinbolaget tillverkade, sålde och hyrde ut maskiner samt reservdelar och tillbehör. *Rostskyddsbolaget* utförde rostskyddsbehandling av stålprodukter och *åkeribolaget* bedrev åkeriverksamhet. A-son avgav för samtliga bolag och räkenskapsår revisionsberättelser enligt standardutformningen.

Detta beslut är disponerat enligt följande. I avsnitt 2 behandlas frågan om A-sons behörighet att avge revisionsberättelse i åkeribolaget, i avsnitt 3 frågan om uttalande från företagsledningen och i avsnitt 4 frågan om hans opartiskhet och självständighet. RN:s sammanfattande bedömning och frågan om disciplinär åtgärd behandlas i avsnitt 5.

2. Behörigheten för en godkänd revisor

2.1 Åkeribolaget

A-son är godkänd revisor och har varit vald revisor i åkeribolaget, som var moderbolag i en koncern, sedan räkenskapsåret 2008. Han avgav den 30 juni 2014 en revisionsberättelse för år 2013 för moderbolaget och koncernen.

Av koncernredovisningarna för åkeribolaget framgår följande för åren 2010–2013 (belopp i mnkr).

Koncernen	2013	2012	2011	2010
Omsättning	56,7	58,0	63,1	63,1

Balans- omslutning	63,1	62,3	65,2	67,2
Medelantalet anställda	64	67	72	82

RN har förelagt A-son att kommentera sitt revisionsuppdrag i koncernen med utgångspunkt i aktiebolagslagens (2005:551) kompetenskrav (se nedan).

A-son har uppgett följande.

Han har varit godkänd revisor sedan år 1977. Åkeribolagets styrelse har nu ansökt om dispens hos Bolagsverket för att få behålla honom som vald revisor. Med anledning av det erhöll han den 11 november 2014 dispens av Bolagsverket från kravet på att revisorn i bolaget ska vara auktoriserad. Dispensen gällde räkenskapsåret 2014.

RN gör följande bedömning.

Enligt 9 kap. 13 § 1 aktiebolagslagen ska minst en revisor vara auktoriserad i bolag som uppfyller mer än ett av följande villkor,

- a) medelantalet anställda i bolaget har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,
- b) bolagets redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 40 miljoner kronor,
- c) bolagets redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 80 miljoner kronor.

Motsvarande krav gäller enligt 14 § samma kapitel moderbolag i koncerner som uppfyller mer än ett av de nämnda villkoren (nedan ”större koncerner”). Bolagsverket kan enligt

15 § samma kapitel besluta att bolaget i stället för en auktoriserad revisor får utse en viss godkänd revisor, om denne är revisor i bolaget och det finns särskilda skäl.

Åkeribolaget var moderbolag i en koncern som ifråga om räkenskapsåren 2012 och 2013 utgjorde en större koncern. Eftersom A-son inte hade fått dispens av Bolagsverket hade han som godkänd revisor inte behörighet att ensam avge någon revisionsberättelse i åkeribolaget. En kvalificerad revisor är skyldig att känna till och noga iaktta sådan lagstiftning som är relevant för revisorsyrket, däribland reglerna i aktiebolagslagen. Genom att avge en revisionsberättelse trots att han inte hade behörighet till det har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor.¹

3. Uttalande från företagsledningen

3.1 Rostskyddsbolaget

För revisionen av *rostskyddsbolaget* innehåller dokumentationen ett skriftligt uttalande från företagsledningen daterat den 30 juni 2014, vilket är samma dag som årsredovisningen och revisionsberättelsen daterades. Uttalandet från företagsledningen är

¹ Se RN:s beslut den 2 februari 2006 i ärende dnr 2005-1581 (D 4/06 i RN:s praxissamling).

undertecknat av den ekonomiansvarige i bolaget. Bolaget hade endast en ägare och styrelseledamot. Denne var även bolagets verkställande direktör.

A-son har anfört följande.

Bolaget hade endast 20 anställda och det hade ingen uttalad företagsledning. Ägaren var ensam styrelseledamot och operativt aktiv i bolaget. En ekonomiansvarig medarbetare utgjorde ekonomiavdelningen men titulerade sig inte ekonomichef eller ekonomidirektör utan ekonomiansvarig. Medarbetaren upprättade bolagets ekonomiska rapporter och hans bedömning är att hon var en sådan person som omnämns i ISA 580 *Skriftliga uttalanden* p. 9.

RN gör följande bedömning.

Enligt ISA 580 p. 9 ska revisorn kräva skriftliga uttalanden från dem i företagsledningen som har vederbörligt ansvar för de finansiella rapporterna och kunskap om de berörda förhållandena. Enligt p. A 2 i samma ISA kan skriftliga uttalanden inhämtas bl.a. från verkställande direktören och ekonomichefen eller andra personer med motsvarande befogenheter i bolaget. Syftet med att såväl den verkställande direktören som ekonomichefen ska lämna ett uttalande är att uttalandet ska göras av de personer som har kunskaper dels om omständigheter knutna till den finansiella rapporteringen, dels om den verksamhet som bedrivs i det reviderade bolaget.

Den ekonomiansvariga medarbetaren hade god insyn i bolaget och upprättade den finansiella informationen. Hon hade därmed kunskap om omständigheterna kring den finansiella rapporteringen. Eftersom A-son var medveten om att ägaren var verkställande direktör borde han, för att säkra att någon tog ansvaret för förhållanden relaterade till bolagets verksamhet, ha krävt att även denne lämnade ett uttalande. I avsaknad av ett sådant uttalande saknade A-son de fullständiga revisionsbevis som krävs enligt ISA 580. Genom att inte inhämta sådana revisionsbevis har han åsidosatt god revisionsbedömning.

4. Opartiskhet och självständighet

4.1 Rostskyddsbolaget

Av A-sons dokumentation framgår att han justerade protokollet från årsstämman den 30 juni 2014.

A-son har anfört följande.

Han var närvarande vid årsstämman enbart för att justera protokollet. I övrigt har han inte deltagit. Bolaget hade en ägare som även var styrelseledamot. Han anser att hans justering av protokollet inte påverkade hans opartiskhet och självständighet.

4.2 Maskinbolaget

Av A-sons dokumentation framgår att han var protokollförare vid årsstämman den 24 januari 2013 och att han i den egenskapen undertecknade årsstämmoprotokollet. Vidare framgår det av dokumentationen att han justerade protokollet från årsstämman den 20 maj 2014.

A-son har anfört följande.

Han var närvarande vid årsstämmorna åren 2013 och 2014 för att föra protokollet respektive för att justera det. I övrigt deltog han inte i stämmorna. Bolaget hade en ägare som även var styrelseledamot. Han anser att hans justering av protokollet inte påverkade hans oberoende.

4.3 RN:s bedömning

En revisor ska enligt 21 § revisorslagen (2001:833) för varje uppdrag i sin revisionsverksamhet pröva om det finns omständigheter som kan rubba förtroendet för hans eller hennes opartiskhet eller självständighet. Om det finns något som kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet, föreligger en presumtion för att han eller hon ska avböja eller avsäga sig uppdraget. I paragrafens första stycke 1 anges ett antal typsituationer där det råder en sådan presumtion för att revisorn måste avböja eller avsäga sig uppdraget. Förutom i de särskilt angivna typsituationerna ska revisorn enligt den s.k. generalklausulen i första stycket 2 avböja eller avsäga sig uppdraget, om det föreligger något annat förhållande av sådan art att det kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet. Revisorn behöver, enligt paragrafens andra stycke, 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.

Enligt 7 kap. 48 § aktiebolagslagen (2005:551) ska det föras protokoll vid en årsstämma. I protokollet ska det anges, förutom vem som stämman har utsett till ordförande och justeringsman, vilka beslut som stämman har fattat. Ett protokoll som har upprättats av en protokollförare ger uttryck för hans eller hennes uppfattning om vilka beslut som har fattats och vad som i övrigt har förekommit vid stämman. Protokollet ska justeras av ordföranden och av minst en justeringsman som bolagsstämman har utsett. Om ordföranden eller protokollföraren ensam eller de två tillsammans företräder samtliga aktier i bolaget, behövs dock ingen justeringsman.

När protokollet har upprättats och undertecknats samt justerats på föreskrivet sätt utgör det ett bevis för vilka beslut som har fattats på årsstämman.² Protokollet kan därmed ha betydelse för bedömningen av olika frågor som kan komma upp i samband med revisorns granskning av bolaget. Exempelvis kan protokollet innehålla beslut om åtgärder som rör styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning av bolagets angelägenheter eller om utdelning av bolagets vinst. Vilken betydelse protokollet kan komma att få kan inte alltid bedömas vid den tidpunkt då protokollet undertecknas eller justeras. RN finner därför att den omständigheten att en revisor för protokollet eller justerar det vid en bolagsstämma i det bolag som han eller hon är vald revisor i är ett

² Se NJA 1990 s. 286.

sådant förhållande som enligt revisorslagens generalklausul kan rubba förtroendet för hans eller hennes opartiskhet eller självständighet.³

Förtroendet för A-sons opartiskhet eller självständighet kunde alltså rubbas av att han var protokollförare eller justeringsman vid flera av sina revisionsklienters årsstämmor och i ett avseende för två räkenskapsår i rad. Det har inte framkommit något som tyder på att det förelåg några särskilda omständigheter eller att A-son vidtog några åtgärder som innebar att det trots förekomsten av förtroenderubbade förhållanden inte fanns anledning att ifrågasätta hans opartiskhet eller självständighet. A-son har därför brutit mot revisorslagens regler om revisorers opartiskhet och självständighet.

5. RN:s sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

RN har funnit flera brister i A-sons revisionsarbete. I ett bolag har han inhämtat ett uttalande från företagsledningen som inte var underskrivet av de personer som enligt ISA ska göra det. Vid två tillfällen har han agerat som justeringsman och vid ett tillfälle som protokollförare på olika årsstämmor i strid med bestämmelserna i 21 § revisorslagen om revisorers opartiskhet och självständighet. Slutligen har han för ett av bolagen och för åtminstone två räkenskapsår avgett revisionsberättelser utan att vara behörig att göra det. Han ska därför meddelas disciplinär åtgärd. Eftersom det som läggs honom till last sammantaget är allvarligt, finner RN att den disciplinära åtgärden ska bestämmas till varning.

Med stöd av 32 § andra stycket i revisorslagen (2001:833) 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 Mikael Ernström, avdelningschefen Eva Ekström, direktören Per-Ola Jansson, skattejuristen Kerstin Nyquist och auktoriserade revisorn Ola Wahlquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit stf. myndighetschefen Adam Diamant, chefsrevisorn Bodil Björk, revisionsdirektören Inger Blomberg samt revisionsdirektören Christina Lundin som har föredragit ärendet.

³ Se RN:s beslut den 2 februari 2006 i ärende dnr 2005-1581 (D 4/06 i RN:s praxissamling) och den 13 september 2007 i ärende dnr 2006-1504 (D 30/07 i RN:s praxissamling).