

D 16

Inledning

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en underrättelse från Länsstyrelsen i Stockholms län (nedan länsstyrelsen) som föranlett myndigheten att granska godkände revisorn A-sons uppdrag som revisor för en stiftelse.

Till länsstyrelsens underrättelse har fogats stiftelsens årsredovisningar för räkenskapsåren 2010–2013 samt A-sons motsvarande revisionsberättelser. Till underrättelsen har även bilagts stiftelsens stadgar.

RN har även tagit del av stiftelsens årsredovisningar för räkenskapsåren 2009 och 2014 samt A-sons motsvarande revisionsberättelser.

RN har vidare inhämtat ytterligare information och underlag från länsstyrelsen samt uppgifter från folkbokföringsregistret och Riksarkivets nationella arkivdatabas.

RN:s utredning

I stiftelsens stadgar, daterade den 22 september 1986, anges att stiftelsens styrelse ska bestå av två namngivna personer (nedan X och Y) så länge någon av dem lever och vill kvarstå som styrelseledamot. I stadgarna anges vidare att sedan X och Y har avlidit eller annars avgått som styrelseledamöter ska styrelsen utgöras av två ledamöter som utses av en namngiven bank (nedan banken).

I punkten 6 i stadgarna anges att stiftelsens räkenskaper ska granskas av i första hand en i stadgarna namngiven revisor och i andra hand den yrkesrevisor som X och Y utser. Av samma punkt i stadgarna framgår att efter det att X och Y har frånfallit ska banken ombesörja utseendet av lämplig revisor.

X och Y avled år 2003 respektive år 2005. Enligt Riksarkivets nationella arkivdatabas slogs den i stadgarna namngivna banken år 1990 samman med två andra banker. Enligt samma källa kom respektive banks namn att bibehållas en tid efter sammanslagningen för att sedan upphöra att användas i samband med att de sammanslagna bankerna överläts till en tredje bank.

I den dokumentation som A-son har gett in till RN finns en ändringsanmälan till stiftelseregistret, daterad den 28 mars 2008, i vilken han anges som ny revisor för stiftelsen och en annan person anges som avgående revisor. I dokumentationen

finns även en handling, daterad den 1 april 2008, i vilken A-son bekräftar att han åtar sig uppdraget som revisor för stiftelsen.

Länsstyrelsen har till RN uppgett att myndigheten i samband med att en ändring av uppgift om revisor förs in i stiftelseregistret normalt gör en behörighetsprövning, vid vilken länsstyrelsen tar in det protokoll i vilket revisorn har utsetts och inhämtar en bekräftelse från revisorn. Enligt uppgift från länsstyrelsen stäms inhämtade handlingar därefter av mot stiftelseurkunden och eventuella stadgar samt myndighetens egna register i syfte att säkerställa att behöriga personer har utsett revisorn. Länsstyrelsen har dock också uppgett att det kan hända att behörighetsbrister inte upptäcks. Länsstyrelsen har vidare förklarat att myndigheten inte har utsett A-son till revisor för stiftelsen med stöd av 4 kap. 8 § stiftelselagen (1994:1220).

A-sons yttranden till RN

A-son har i sina yttranden till RN uppgett följande.

Han registrerades som revisor för stiftelsen i april 2008 i samband med att han efterträdde sin far som tidigare hade innehaft revisionsuppdraget i stiftelsen. Under uppdraget som revisor avgav han revisionsberättelser över årsredovisningarna för räkenskapsåren 2007–2014. Stadgarna som har getts in i ärendet gällde under hela den tidsperiod som han var revisor för stiftelsen. När han utsågs till revisor för stiftelsen, gick föreskriften som reglerar utseende av revisor inte längre att tillämpa. Det var i stället stiftelsens styrelse som utsåg honom till revisor i samband med successionen inom revisionsbyrån. Han gjorde bedömningen att om en regel i stadgarna inte gick att tillämpa, låg det nära till hands att tillämpa den dispositiva lagregel som säger att styrelsen ska utse revisor. Detta hade även blivit effekten om styrelsen hade ansökt om upphävande av regeln. För att inte årsredovisningen och revisionen skulle försenas var det dessutom viss brådska med att byta revisor. Av tidsmässiga skäl var det således knappast realistiskt att ansöka om upphävande av regeln om utseende av revisor. Handläggningstiderna hos Kammarkollegiet (som är den myndighet som handlägger frågor om ändring av stiftelsers stadgar) hade omöjliggjort ett revisorsbyte i rätt tid. Vidare kan noteras att de personer som enligt stadgarna ska utse revisor var styrelseledamöter. Ursprungligen var det således styrelsen som utsåg ny revisor. Eftersom han redan var utsedd till revisor och är godkänd revisor, var det inte heller uppenbart att länsstyrelsen i egenskap av tillsynsmyndighet hade rätt att utse en ny revisor för stiftelsen. Stiftelsen hade i så fall kunnat hamna i revisorsnöd. En viktig faktor vid hans överväganden var att länsstyrelsen hade registrerat honom som revisor för stiftelsen. Länsstyrelsens registrering torde innebära en prövning och beslut om huruvida förutsättningarna för registrering är uppfyllda. Att någon form av prövning uppenbarligen skedde framgår av att länsstyrelsen begärde en komplettering i registreringsärendet.

Han ifrågasätter om det verkligen ingår i hans uppdrag att noga pröva om han har blivit utsedd i behörig ordning. Han har blivit tillfrågad om han är beredd att åta sig uppdraget som revisor och han har bekräftat detta. Han har därefter blivit utsedd till

revisor och beslutet har registrerats hos länsstyrelsen som är såväl tillsyns- som registreringsmyndighet utan någon ytterligare medverkan från hans sida.

Han avgav revisionsberättelser för räkenskapsåren 2007-2014 över de årsredovisningar som styrelsen hade lämnat till honom för revision. Inför avgivandet av revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2014 var han i kontakt med branschorganisationen FAR. Beskedet som FAR:s föreningsjurist gav honom var att om han var registrerad som revisor, var han även behörig att avge revisionsberättelse. Efter avstämningen med FAR avgav han således revisionsberättelsen avseende räkenskapsåret 2014.

RN:s bedömning och val av disciplinär åtgärd

Den fråga som är föremål för RN:s prövning är om A-son har varit behörig att avge revisionsberättelser i en stiftelse för räkenskapsåren 2007–2014.

Av 32 § tredje stycket revisorslagen (2001:883) framgår att varning eller erinran inte får meddelas om det som läggs revisorn till last har inträffat mer än fem år innan revisorn fick underrättelse i ärendet. Eftersom det inte är visat att A-son fick del av RN:s underrättelse i detta ärende före den 2 juni 2015, är RN:s prövning begränsad till frågan om huruvida A-son har varit behörig att avge revisionsberättelser efter den 2 juni 2010. A-sons revisionsberättelser för räkenskapsåren 2009–2014 har samtliga avgetts efter den 2 juni 2010. Därmed är det hans behörighet att avge dessa revisionsberättelser som omfattas av RN:s prövning.

Av 4 kap. 1 § andra stycket stiftelselagen framgår att i en stiftelse med egen förvaltning¹ ska revisor utses och entledigas av styrelsen, om inget annat sägs i stadgarna. Av 4 kap. 8 § samma lag framgår att länsstyrelsen i vissa fall kan utse revisor. Det sistnämnda kan bli aktuellt bl.a. om en revisor inte har utsetts eller om det förekommer behörighetsbrister hos den revisor som har utsetts. Av 6 kap. 1 § första stycket 7 stiftelselagen framgår att styrelsen eller förvaltaren inte utan tillstånd av Kammarkollegiet får ändra, upphäva eller i särskilt fall åsidosätta föreskrifter i stiftelseförfordnandet som avser revision.

RN:s utredning ger vid handen att A-son vid avgivandet av revisionsberättelserna för räkenskapsåren 2009–2014 inte hade utsetts till revisor för stiftelsen på det sätt som anvisades i stadgarna. Enligt uppgift från länsstyrelsen hade A-son inte heller vid avgivandet av revisionsberättelserna utsetts till revisor genom ett beslut av länsstyrelsen. I sammanhanget kan tilläggas att en revisor inte kan grunda någon behörighet enbart på länsstyrelsens registreringsbeslut.

Vad sedan gäller vad A-son har anfört om att han ändå ska anses vara behörig att avge revisionsberättelser för stiftelsen – eftersom stadgarna, i de delar de inte

¹ Förvaltning som utförs av fysiska personer enligt åtagande i stiftelseförfordnandet, se 2 kap. 2 § första stycket stiftelselagen.

längre kan tillämpas, ska ersättas av dispositiv rätt – konstaterar RN att det, med hänsyn till bestämmelsen i 6 kap. 1 § stiftelselagen, inte har varit möjligt att utan föregående tillstånd från Kammarkollegiet åsidosätta befintliga föreskrifter för att i stället tillämpa dispositiv lag. Detta gäller oavsett att de befintliga föreskrifterna inte längre gick att tillämpa.

RN konstaterar därmed att A-son inte har utsetts till revisor för stiftelsen i den ordning som föreskrivs i stiftelsens stadgar – dvs. av vissa namngivna personer eller en namngiven bank – eller på annat sätt och att han därför har saknat behörighet att avge revisionsberättelserna för de aktuella räkenskapsåren.

Vad sedan gäller A-sons invändningar att han inte behöver göra någon självständig prövning av sin behörighet utan kan förlita sig på länsstyrelsens registrering och uppgifter som han har fått från FAR konstaterar RN följande. Det åligger en revisor att i samband med att denne åtar sig ett revisionsuppdrag och därefter löpande självständigt pröva förutsättningarna för att han eller hon är utsedd i behörig ordning och därmed behörig att avge revisionsberättelser. Ansvar för riktigheten i denna prövning kan inte överlåtas vare sig till den som utser revisorn, registreringsmyndigheten² eller till någon annan. De omständigheter som A-son har åberopat har därför inte befriat honom från skyldigheten att göra en självständig prövning av sin behörighet eller från ansvaret för uppkomna brister i hans behörighet.

RN bedömer att inte heller någon av de övriga omständigheter som A-son har anfört medför att han – trots punkten 6 i stadgarna – ska anses ha varit behörig att avge de aktuella revisionsberättelserna.

Sammanfattningsvis finner RN därmed att A-son inte har varit behörig att avge revisionsberättelser för räkenskapsåren 2009–2014. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han ska därför, med stöd av 32 § revisorslagen, meddelas en disciplinär åtgärd. RN finner att en erinran utgör en tillräcklig åtgärd.

Ärendet har avgjorts av RN genom Tillsynsnämnden för revisorer. I beslutet har deltagit justitierådet Sten Andersson, ordförande, kammarrättslagmannen Christina Eng, vice ordförande, enhetschefen Tomas Algotsson, auktoriserade revisorn Maria Danckler, f.d. avdelningschefen Eva Ekström, auktoriserade revisorn Magnus Fredmer, advokaten Michael Frie, direktören Per-Ola Jansson och redovisningsexperten Claes Norberg. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt myndighetschefen Per Johansson, chefsjuristen Adam Diamant, chefsrevisorn Carin Rytoft Drangel samt avdelningsdirektören Jenny Lundberg, som har föredragit ärendet, varit närvarande.

² Se NJA 1990 s. 65 om rättsverkningarna av felaktig registrering. Jfr även Ola Åhman s. 404 och 405.