

Disciplinärende - auktoriserade revisorn A-son

Beslut: Revisorsinspektionen ger auktoriserade revisorn A-son en erinran.

1 Inledning

A-son har varit föremål för FAR:s kvalitetskontroll och har då bedömts inte bedriva sin revisionsverksamhet enligt god revisorssed. Detta har föranlett Revisorsinspektionen att öppna detta ärende.

2 Revisionsföretagets kvalitetskontrollsystem

International Standard on Quality Control (ISQC) 1 *Kvalitetskontroll för revisionsföretag som utför revision och översiktlig granskning av finansiella rapporter samt andra bestyrkande uppdrag och nära liggande tjänster* innehåller ett krav på att revisionsföretag ska inrätta en särskild övervakningsprocess. Syftet med en sådan process är att ge rimlig säkerhet för att de riktlinjer och rutiner som rör företagets kvalitetskontrollsystem är relevanta, ändamålsenliga och fungerande. I processen ska ingå en regelbundet återkommande inspektion av minst ett avslutat uppdrag för varje ansvarig revisor i revisionsföretaget. Bestämmelser om ett revisionsföretags interna organisation, däribland krav på system och övervakning, finns

även i Revisorsinspektionens föreskrifter (RIFS 2018:2) om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet (verksamhetsföreskrifterna).

Av dokumentationen från FAR:s kvalitetskontroll framgår att A-son bedriver sin revisionsverksamhet som enskild näringsidkare och att han har en person timanställd. Vidare framgår det att han inte har följt det nyss nämnda kravet i ISQC 1.

3 Revisorns uppgifter

A-son har uppgett följande.

Iakttagelserna om att hans kvalitetskontrollsystem inte uppfyller kraven i ISQC 1 tycks bygga på att han har följt reglerna om tystnadsplikt i 9 kap. 41 § aktiebolagslagen (2005:551) och 26 § revisorslagen (2001:883).

I ISQC 1 sägs bl.a. att det ska ske intern kvalitetskontroll av uppdrag. Det sägs också att, i revisionsföretag med få delägare, externa personer med lämpliga kvalifikationer kan anlitas vid uppdragsinspektioner. Detta är emellertid, enligt hans uppfattning, lagligt endast under förutsättning att en myndighet, dvs. Revisorsinspektionen alternativt FAR, skriftligen ger en specifik revisor ett sådant uppdrag. Ett allmänt hållet uttalande om att ”erfaren kollega”, dvs. i praktiken ”en revisor i mängden”, får ta del av och granska en klients räkenskapsmaterial strider enligt hans uppfattning mot de bestämmelser om tystnadsplikt och yttrandeförbud som finns i 9 kap. 41 § aktiebolagslagen och 26 § revisorslagen. ISQC 1 bryter inte dessa tystnadsplikter och har inte införlivats i någon av de nämnda lagarna. Följaktligen torde ISQC 1 i denna fråga strida mot svensk lagstiftning.

Han anser att han följer god revisorssed. Det gäller visserligen inte regeln i ISQC 1 om ”kontroll av erfaren kollega”. Den regeln strider emellertid enligt hans mening mot svensk lagstiftning.

4 Bedömning och val av disciplinär åtgärd

Frågan i ärendet

I ärendet är utrett att A-son inte har genomfört någon intern kvalitetskontroll av sitt revisionsföretags revisionsuppdrag på det sätt som ISQC 1 förutsätter. Han har, som han får förstås, gjort gällande att han hade kunnat följa kraven i ISQC 1 enbart genom att anlita en extern person för kvalitetskontrollen och att ett sådant anlitan skulle stå i strid med reglerna om tystnadsplikt i 9 kap. 41 § aktiebolagslagen och 26 § revisorslagen.

Tillämpliga bestämmelser

I förarbetena till revisorslagen anges att det finns ett pedagogiskt värde i att principen om en god byråorganisation kommer till uttryck i lagtexten.¹ Någon närmare precisering av vad som avses med god byråorganisation finns dock inte i lagtext eller förarbeten. Mer preciserade bestämmelser i frågan om verksamhetens organisation finns däremot i ISQC 1.²

Bestämmelser som till stora delar utgör en EU-rättslig kodifiering av ISQC 1:s regler om intern organisation finns i artikel 24 a i revisorsdirektivet.³ När det s.k. revisionspaketet infördes i svensk rätt ansågs det inte lämpligt att införliva dessa bestämmelser i svensk rätt genom föreskrifter i lag eller förordning.⁴ I stället infördes bestämmelser, motsvarande artikel 24 a, i svensk rätt genom Revisorsinspektionens verksamhetsföreskrifter. Dessa utgör, tillsammans med de mer detaljerade kraven i ISQC 1, god revisorssed.

I 21 § första stycket 8 i Revisorsinspektionens verksamhetsföreskrifter finns ett krav på att ett revisionsföretag, med beaktande av den egna verksamhetens omfattning och komplexitet, ska inrätta ett system för intern kvalitetskontroll som bl.a. säkerställer hög kvalitet i lagstadgad kvalificerad revision. Enligt 21 § första stycket 12 ska ett revisionsföretag övervaka och utvärdera lämpligheten och effektiviteten i sina riktlinjer, system

¹ Se 20 § revisorslagen och prop. 2000/01:146 s. 58 f.

² Se SOU 2015:49 s. 256.

³ Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG av den 17 maj 2006 om lagstadgad revision av årsbokslut och sammanställd redovisning och om ändring av rådets direktiv 78/660/EEG och 83/349/EEG samt om upphävande av rådets direktiv 84/253/EEG.

⁴ Jfr SOU 2015:49 s. 260.

och övriga rutiner samt vidta lämpliga åtgärder för att avhjälpa eventuella brister. I 21 § femte stycket ställs krav på en årlig utvärdering av det interna kvalitetskontrollsystemet.⁵

Mera detaljerade riktlinjer för den byråinterna kvalitetskontrollen finns i ISQC 1. Av p. 11 följer att kvalitetskontrollsystemet ska ge rimlig säkerhet för att revisionsföretaget och dess personal följer standarder för yrkesutövningen och tillämpliga krav i lagar och andra författningar. Systemet ska också ge rimlig säkerhet för att rapporter som revisionsföretaget eller ansvariga revisorer lämnar är korrekta. I p. 48 utvecklas att revisionsföretaget ska inrätta en övervakningsprocess, avsedd att ge rimlig säkerhet för att de riktlinjer och rutiner som rör kvalitetskontrollsystemet är relevanta och ändamålsenliga och att de fungerar. Denna process ska bl.a. innefatta fortgående överväganden och utvärderingar av revisionsföretagets kvalitetskontrollsystem, däribland en regelbundet återkommande inspektion av minst ett avslutat uppdrag för varje ansvarig revisor.

I tillämpningsanvisningarna till ISQC 1, p. A 68, anges att ett revisionsföretag med ett begränsat antal anställda kan välja att anlita en extern person med passande kvalifikationer eller ett annat revisionsföretag för att genomföra uppdragsinspektioner eller andra övervakningsåtgärder. Alternativt kan revisionsföretaget komma överens om att dela resurser med andra lämpliga organisationer.

I små revisionsverksamheter med endast någon enstaka revisor kan de nu angivna riktlinjerna få till följd att revisorn måste ge utomstående personer viss tillgång till uppgifter som revisorn har tagit emot inom ramen för sitt uppdrag. Det väcker frågan hur revisorns skyldigheter enligt ISQC 1 förhåller sig till de bestämmelser som finns om revisors tystnadsplikt.

En sådan bestämmelse, av civilrättsligt slag, finns i 9 kap. 41 § aktiebolagslagen. Enligt den paragrafen får en revisor inte till någon utomstående obehörigen lämna uppgifter om sådana bolagets angelägenheter som han eller hon har fått kännedom om när uppdraget fullgörs, om det kan vara till skada för bolaget. Denna principiella tystnadsplikt gäller inte i vissa i författning angivna situationer (se t.ex. 9 kap. 42 § och följande paragrafer). Den bryts däremot inte enbart därför att revisorn av olika skäl har behov av

⁵ Kraven infördes den 17 juni 2016 genom Revisorsnämndens föreskrifter (RNFS 2016:1) om ändring i Revisorsnämndens föreskrifter (RNFS 2001:2) om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet.

att involvera andra personer i sitt arbete. Det innebär att 9 kap. 41 § är tillämplig även i situationer där god revisorssed påkallar att revisorn ger utomstående tillgång till viss information. Paragrafen förhindrar emellertid endast sådant utlämnande som kan skada bolaget. En revisor har därför ett betydande utrymme att, där det behövs, involvera andra personer i sitt arbete, under förutsättning att han eller hon har försäkrat sig om deras tystnad, t.ex. genom sekretessavtal.

En liknande bestämmelse om tystnadsplikt finns i 26 § revisorslagen. Denna bestämmelse är en del av det särskilda näringsrättsliga regelverk som gäller för revisorer och kan inte anses förhindra att en revisor lämnar ut uppgifter där detta krävs för att han eller hon ska kunna fullgöra de skyldigheter som åvilar honom enligt god revisorssed eller god revisionssed.

Det som nu har sagts innebär att gällande bestämmelser om tystnadsplikt inte medför att en revisor kan underlåta att fullgöra de åligganden som följer av verksamhetsföreskrifterna och ISQC 1, endast att han eller hon vid anlitan av hjälp från utomstående måste försäkra sig om att denne inte kommer att lämna erhållen information vidare.

Bedömningen i detta fall

Revisorsinspektionens verksamhetsföreskrifter och ISQC 1 utgör god revisorssed. A-son har därför varit skyldig att följa de bestämmelser om kvalitetskontroll som finns där. Det har inneburit en skyldighet att, där detta behövs, ta hjälp av en extern part.

I ärendet har framkommit att A-son inte har inrättat någon sådan övervakningsprocess som Revisorsinspektionens verksamhetsföreskrifter och ISQC 1 p. 48 förutsätter. Det har inte framkommit något som tyder på att han inte skulle ha kunnat inrätta exempelvis en sådan övervakningsprocess som ISQC 1 p. A 68 beskriver.

Genom att inte inrätta någon övervakningsprocess har A-son åsidosatt god revisorssed. Han ska därför, med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen, meddelas en disciplinär åtgärd. Den kan i detta fall stanna vid en erinran.

Ärendet har avgjorts av Revisorsinspektionen genom Tillsynsnämnden för revisorer. I beslutet har deltagit justitierådet Sten Andersson, ordförande, kammarrättslagmannen Christina Eng, vice ordförande, enhetschefen Tomas Algotsson, auktoriserade revisorn Maria Danckler, auktoriserade revisorn Magnus Fredmer, redovisningsexperten Claes

Norberg, rådgivaren Charlotte Sandart och lektorn Jessica Östberg. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt avdelningsdirektören Tobias Fredriksson samt revisionsdirektören Mathias Byström, som har föredragit ärendet, varit närvarande.

Sten Andersson

Mathias Byström

Hur man överklagar, se bilaga.