

## Disciplinärende - auktoriserade revisorn A-son

Revisorsinspektionen ger auktoriserade revisorn A-son en varning.

### 1 Inledning

Revisorsinspektionen har tagit del av information som har föranlett myndigheten att öppna detta disciplinärende rörande auktoriserade revisorn A-son. Ärendet avser hans revision av ett aktiebolag som bedrev handel med värdepapper, nedan kallat värdepappersbolaget eller bolaget.

### 2 Bakgrund

A-son tillträdde som revisor i värdepappersbolaget vid årsstämman 2006 och har avgett revisionsberättelser för räkenskapsåren 2006/07 – 2013/14. Bolagets ägare, tillika styrelseordförande, anlidade räkenskapsåret 2005/06 ett annat bolag, nedan konsultbolaget, för att gå igenom förvaltningskostnader och genomföra kostnadsbesparingar. Parternas överenskommelse formaliserades i ett avtal hösten 2007 (Avtal om värdekontroll) som undertecknades av värdepappersbolagets ägare och en företrädare för konsultbolaget. Enligt avtalet skulle konsultbolaget erhålla en fast årlig ersättning om 100 000 kronor samt 30 procent av uppnådda kostnadsbesparingar.

Företrädaren för konsultbolaget, som också var ägare och styrelseledamot i det bolaget, anlidades även som verkställande direktör och styrelseledamot i värdepappersbolaget. Våren

2006 fastställdes en instruktion avseende den verkställande direktörens ansvarsområde och befogenhet i fråga om den löpande förvaltningen i värdepappersbolaget. Den 13 juni 2008 fastställdes en ny instruktion där den verkställande direktörens ansvarsområde utökades till att även omfatta förvaltningen av bolagets likvida medel, vilken tidigare hade skötts via ett förvaltningsavtal med en bank.

Senare upprättades ett nytt avtal mellan värdepappersbolaget och konsultbolaget (Avtal om family office<sup>1</sup>) där uppdragsbeskrivningen ändrades med hänvisning till den verkställande direktörens nya instruktion. Enligt det nya avtalet skulle konsultbolaget ha rätt till en årlig fast ersättning om 50 000 kronor och en rörlig del motsvarande en procent av marknadsvärdet på värdepappersbolagets tillgångar. Avtalet undertecknades av företrädaren för konsultbolaget, som vid den här tiden alltså även var verkställande direktör i värdepappersbolaget, den 17 december 2008. Ägaren till värdepappersbolaget – som själv inte har undertecknat avtalet – har till Revisorsinspektionen uppgett att hon under samtliga år utgick från att avtalet från år 2007 (Avtal om värdekontroll) fortfarande tillämpades och att hon alltså var ovetande om att det skulle ha ersatts av ett annat avtal.

## 3 A-sons uppgifter i ärendet

### 3.1 A-sons revisionsdokumentation

Revisorsinspektionen har tagit del av A-sons revisionsdokumentation för värdepappersbolaget avseende räkenskapsåret 2013/14, vilket var det sista räkenskapsår som han reviderade för bolaget.

I sin planeringsdokumentation har A-son noterat att bolagets verksamhet och omfattning gjorde att kontrollmiljön var begränsad. Han avsåg därför att inte förlita sig på bolagets interna kontroller, utan att i stället genomföra substansinriktad granskning i form av en kombination av analytisk granskning och detaljgranskning. Att ledningen kunde sätta sig över kontroller identifierades som en förhöjd risk. Vidare finns en notering om att han, mot bakgrund av att den verkställande direktören även var ägare till konsultbolaget, avsåg att följa upp närståendetransaktioner i revisionen. Antalet transaktioner med närstående uppgick endast till ett fåtal. Han bedömde att dessa transaktioner alltid hade skett till marknadsvärde.

---

<sup>1</sup> Family office är benämningen på företag som förvaltar förmögenheter och erbjuder tjänster inom bl.a. skatterådgivning, finansiell planering och liknande tjänster för familjer.

I dokumentationen anges att samtliga redovisade kostnader som var hänförliga till konsultbolaget hade stämts av mot fakturor. Det bedömdes att dessa kostnader var i nivå med föregående år och att de därmed kunde accepteras.

### 3.2 A-sons uppgifter

A-son har uppgett följande.

Vid revisionen av räkenskapsåret 2008/09 noterade han att avtalet om family office inte var undertecknat av värdepappersbolagets ägare. Han påtalade detta muntligen för den verkställande direktören i samband med ett möte under våren 2009. Vid det mötet deltog även två av den verkställande direktörens medarbetare i konsultbolaget. Den verkställande direktören uppgav att värdepappersbolagets ägare hade tagit del av avtalet under ett tidigare möte med honom och muntligen godkänt det. A-son hade ingen anledning att tro att den verkställande direktören medvetet skulle lämna felaktig information om en sådan sak. Uppgiften framstod som fullt trovärdig. Han ansåg sig därför kunna genomföra revisionen utifrån förutsättningen att det var avtalet om family office som gällde. Syftet med avtalet om värdekontroll hade uppnåtts och det var uppenbart att det avtalet hade spelat ut sin roll. Den verkställande direktören hade övergått till att, i enlighet med avtalet om family office, sköta värdepappersbolagets kapitalförvaltning. Någon ersättning för värdepappersförvaltning hade inte kunnat utgå enligt avtalet om värdekontroll, eftersom det avtalet avsåg andra tjänster. Det var alltså även på den grunden tydligt att parterna hade övergått till att tillämpa avtalet om family office. Han hade inte anledning att göra någon annan bedömning vid de efterföljande revisionerna. Det kan noteras att ombudet för värdepappersbolagets ägare, i ett yttrande till Revisorsinspektionen, har bekräftat att ägaren fick del av avtalet om family office vid ett möte med den verkställande direktören.

Vid revisionerna fick han också information om att den verkställande direktören hade haft en genomgång med värdepappersbolagets ägare om bolagets resultat och ställning. I egenskap av styrelseledamot tog ägaren också del av och undertecknade samtliga årsredovisningar för bolaget. I årsredovisningarna för räkenskapsåret 2008/09 och framåt redovisade bolaget övriga externa kostnader. Dessa visade tydligt att man hade frångått faktureringsmodellen enligt avtalet om värdekontroll. Av årsredovisningarna kan också utläsas att konsultbolagets arvode hade beräknats enligt avtalet om family office. Posten övriga externa kostnader utgjordes till största delen av detta arvode.

Han har inte haft någon direkt kontakt med värdepappersbolagets ägare. Han visste dock att hon i enlighet med bolagets arbetsordning fick löpande information om verksamheten från den verkställande direktören och att hon alltså höll sig uppdaterad om och var väl insatt i bolagets verksamhet. Eftersom förhållandena i bolaget var okomplicerade, ekonomin var god och det inte fanns några särskilda problem att hantera, såg han ingen anledning att rikta sin kommunikation med bolaget till styrelsen som helhet. Samtliga år bedömde han att det var tillräckligt att hans kontakter med bolaget sköttes genom den verkställande direktören. Det var också den verkställande direktören som undertecknade de uttalanden från företagsledningen som följer av International Standard on Auditing (ISA) 580 *Skriftliga uttalanden*.

Det kan även nämnas att värdepappersbolagets ägare och den verkställande direktören, på grund av vissa släktskapsförhållanden, umgicks privat. De hade en löpande kontakt med varandra som gick utöver det som krävdes för att den verkställande direktören skulle kunna fullgöra sitt uppdrag.

Det var den verkställande direktören som attesterade fakturorna från konsultbolaget. Detta påverkade givetvis bedömningen av den interna kontrollen i värdepappersbolaget. Av fakturorna framgick att de avsåg arvode. Fakturorna innehöll emellertid inte någon referens till de underliggande avtalen.

Vid revisionerna hanterades den omständigheten att den verkställande direktören även var ägare till och företrädde konsultbolaget på så sätt att en fullständig substansgranskning genomfördes. Samtliga fakturor från konsultbolaget stämde av mot avtalet om family office. Det har inte funnits några transaktioner av betydelse mellan bolagen utöver de som avsåg arvode för utförda tjänster enligt detta avtal. Inte vid någon revision framkom någonting som kunde tyda på att konsultbolaget skulle ha gynnats otillbörligt. Ersättningen för kapitalförvaltningen, en procent av tillgångarnas marknadsvärde, var rimlig och i överensstämmelse med vad andra aktörer debiterade för liknande tjänster.

A-son har till Revisorsinspektionen gett in en faktura från konsultbolaget, upprättad i december 2008 och attesterad av värdepappersbolagets ägare, och har i anslutning till detta uppgett följande. Den aktuella fakturan var en slutfaktura avseende avtalet om värdekontroll och alltså den sista fakturan där konsultbolagets arvode beräknades enligt det avtalet. Han valde därför att behålla en kopia av den i sin revisionsdokumentation för räkenskapsåret 2008/09. Fakturan grundades visserligen inte på avtalet om family office. Det förhållandet att

den var attesterad av ägaren till värdepappersbolaget gjorde dock att han drog slutsatsen att ägaren vid den aktuella tidpunkten var engagerad i verksamheten på viss detaljnivå.

A-son har vidare uppgett följande.

Trots att verksamheten i värdepappersbolaget sköttes av den verkställande direktören ålåg det ägaren i hennes egenskap av styrelseledamot att vidta de kontrollåtgärder som krävdes för att styrelsen fortlöpande skulle kunna bedöma ekonomin i bolaget på ett betryggande sätt. Enligt hans uppfattning låg i detta bl.a. att ägaren måste ha haft vetskap om de uppenbara förutsättningarna för den verkställande direktörens uppdrag. Enligt rättspraxis bör styrelsen tillräknas vetskap om sådana förhållanden som den borde ha haft kännedom om i fall styrelsen hade hållit sig underrättad om bolagets ekonomiska förhållanden på det sätt som krävs enligt 8 kap. 4 § aktiebolagslagen (2005:551), se bl.a. Göta hovrätts dom den 21 september 2016 i mål T 3459–15.

Revisorsinspektionen har frågat A-son om hur han bedömde det förhållandet att den verkställande direktören attesterade konsultbolagets fakturor avseende arvode mot bakgrund av jävsbestämmelserna i 8 kap. 23 § och 34 § aktiebolagslagen.

A-son har uppgett följande.

Hans uppfattning är att avtalet om family office hade ingåtts mellan parterna genom att den verkställande direktören hade undertecknat avtalet för konsultbolagets räkning och genom att ägaren muntligen hade godkänt det för värdepappersbolagets del. Givet detta såg han inte något hinder mot att den verkställande direktören attesterade fakturor som var hänförliga till avtalet. Hans uppfattning är att aktiebolagslagens jävsbestämmelser inte hindrade den verkställande direktören från att vidta åtgärder för att verkställa det ingångna avtalet, trots att han själv inte skulle ha varit behörig att ingå avtalet på grund av jäv. Attest av fakturor träffas inte av ordalydelsen i 8 kap. 34 § aktiebolagslagen, eftersom en attestering i sig inte utgör ett beslut om ett avtal (och än mindre en rättegång eller annan talan). Härutöver kan nämnas att den verkställande direktörens attestering av konsultbolagets fakturor till värdepappersbolaget under en lång följd av år hade skett med ägarens goda minne. Som ensam aktieägare hade ägaren därmed under alla förhållanden samtyckt till det aktuella förfarandet och utsläckt eventuellt jäv (jfr NJA 1981 s. 1117 och NJA 2013 s. 117).

## 4 Revisorsinspektionens bedömning

### 4.1 Avgränsning

I det följande bedömer Revisorsinspektionen A-son revisionsarbete i två avseenden. Den ena frågan är hur han vid räkenskapsrevisionen granskade värdepappersbolagets kostnader avseende förvaltningen av verksamheten. Den andra frågan är hur han i sin revision av förvaltningen i värdepappersbolaget bedömde den omständigheten att den verkställande direktören attesterade de fakturor till bolaget som hade ställts ut av hans eget bolag (konsultbolaget).

Den disciplinära bedömningen avser inte hela den tidsperiod som A-son har varit värdepappersbolagets revisor utan tar sikte på hans revisioner av räkenskapsåren 2011/12, 2012/13 och 2013/14, jfr 32 § fjärde stycket revisorslagen (2001:883).

### 4.2 Granskningen av värdepappersbolagets kostnader avseende förvaltningen av verksamheten

Av ISA 550 *Närstående förhållanden* p. 2 framgår att en revisor ska vara uppmärksam när det gäller transaktioner med parter som räknas som närstående till revisionsklienten. Även om transaktioner med närstående parter är att anse som normala företeelser i affärsverksamheten måste revisorn vara medveten om att en sådan transaktion till sin karaktär ger upphov till högre risk för väsentliga felaktigheter än transaktioner med fristående parter.

I ISA 240 *Revisorns ansvar avseende oegentligheter i en revision av finansiella rapporter* p. 31 konstateras att företagsledningens möjlighet att sätta sig över kontroller som annars tycks fungera kan variera mellan olika företag men att risken för att så sker finns i alla företag. Eftersom det inte går att förutsäga hur åsidosättande av kontroller skulle kunna ske, finns det en risk för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter, vilket således utgör en betydande risk.

Av ISA 330 *Revisorns hantering av bedömda risker* p. 7 b framgår att revisorn ska inhämta mer övertygande revisionsbevis ju högre risken bedöms vara. Mer övertygande revisionsbevis kan innebära att revisorn behöver inhämta bevis som är mer relevanta eller tillförlitliga (p. A 19).

I ISA 550 p. 27 sägs att revisorn, såvida inte alla i styrelsen ingår i företagsledningen, ska informera styrelsen om alla betydelsefulla frågor rörande företagets närstående som har uppkommit i revisionen. Betydelsefulla frågor kan vara betydande närståendetransaktioner som inte beviljats eller godkänts på rätt sätt, vilket kan ge misstanke om oegentligheter (p. A

50). I p. A 48 sägs att det under vissa omständigheter kan vara lämpligt att inhämta ett skriftligt uttalande från styrelsen, t.ex. om styrelsen har godkänt särskilda närstående-transaktioner som innefattar företagsledningen, om styrelsen har gjort muntliga uttalanden om detaljerna kring närstående-transaktioner eller om styrelsen har andra intressen i närstående-transaktionerna.

Revisorsinspektionen konstaterar att A-son samtliga år grundade sina revisionella bedömningar avseende konsultbolagets fakturering till värdepappersbolaget på den information som han fick och de överväganden som han gjorde vid revisionen av räkenskapsåret 2008/09. Med hänsyn till närståendeförhållandet till konsultbolaget och de begränsningar som förelåg när det gällde den interna kontrollen i värdepappersbolaget valde han samtliga år att genomföra en fullständig substansgranskning av bolagets kostnader för förvaltningen. Av revisionsdokumentationen för räkenskapsåret 2013/14 framgår att han identifierade företagsledningens möjligheter att sätta sig över kontroller som en förhöjd risk. Mot nu angiven bakgrund anser Revisorsinspektionen att transaktionerna mellan värdepappersbolaget och konsultbolaget var ett väsentligt granskningsområde varje år.

A-son har gjort gällande att värdepappersbolagets ägare dels fick information om verksamheten varje år, dels undertecknade årsredovisningarna av vilka det kunde utläsas att konsultbolagets arvode hade beräknats enligt avtalet om family office. Det har emellertid i ärendet framgått att han inte hade någon kontakt med bolagets ägare i frågan. I stället förlitade han sig på en enbart muntlig uppgift, som den verkställande direktören själv lämnade vid revisionen av räkenskapsåret 2008/09. Han vidtog inte under något av de efterföljande räkenskapsåren några granskningsåtgärder för att verifiera att uppgiften var riktig.

Den omständigheten att den verkställande direktörens uppdrag ändrades till även omfatta kapitalförvaltning indikerade visserligen att avtalet om värdekontroll inte längre kunde tillämpas mellan parterna men utgjorde inte ett tillräckligt revisionsbevis för att det hade ersatts av avtalet om family office.

Fakturorna från konsultbolaget attesterades av den verkställande direktören, som även var den som undertecknade de skriftliga uttalanden som A-son begärde in i enlighet med ISA 580 *Skriftliga uttalanden*. Mot den bakgrunden kan inte uppgiften om att ägaren årligen hade genomgångar med den verkställande direktören, det förhållandet att ägaren enligt bolagets arbetsordning skulle få löpande information om verksamheten och den omständigheten att

ägaren undertecknade årsredovisningarna anses vara tillräckliga revisionsbevis för att ägaren hade godkänt avtalet om family office och att faktureringen från konsultbolaget skulle grundas på det avtalet. Det förhållandet att – såsom A-son framhållit – ägaren hade attesterat en faktura enligt det tidigare gällande avtalet medför ingen annan bedömning.

Den av A-son åberopade domen från Göta hovrätt behandlar frågan om styrelseledamöterna i ett aktiebolag omfattades av det så kallade normskyddet i ett mål om skadestånd mot en revisor. Domstolen fann att en styrelseledamot bör tillräknas vetskap om sådana förhållanden som han eller hon borde ha haft kännedom om ifall styrelseledamoten hade hållit sig underrättad om bolagets ekonomiska förhållanden på det sätt som krävdes enligt 8 kap. 4 § aktiebolagslagen. Av rättsfallet kan emellertid inte dras den slutsatsen att det skulle vara förenligt med god revisionssed att en revisor avstår från att granska sådana förhållanden som det i och för sig kan åligga en styrelseledamot att bevaka.

Mot nu angiven bakgrund anser Revisorsinspektionen att A-son inte för något av räkenskapsåren 2011/12, 2012/13 och 2013/14 har genomfört en tillräcklig granskning för att verifiera riktigheten i de av konsultbolaget fakturerade kostnaderna för förvaltningen av värdepappersbolaget. Det som han har uppgett i övrigt, exempelvis om familjebanden mellan ägaren och den verkställande direktören, medför ingen annan bedömning. Genom att inte utföra en tillräcklig granskning har han åsidosatt god revisionssed.

### 4.3 Fråga om jäv för den verkställande direktören

A-son utgick vid sina revisioner från att det var avtalet om family office som gällde. En fråga som inställer sig är om han med den utgångspunkten borde ha övervägt närmare om den verkställande direktören (som också var styrelseledamot i värdepappersbolaget) befattade sig med detta avtal på ett sådant sätt att det uppstod en jävssituation.

Enligt 9 kap. 33 § andra stycket aktiebolagslagen ska en revisor i revisionsberättelsen anmärka bl.a. om det har framkommit att en styrelseledamot eller den verkställande direktören har handlat i strid med aktiebolagslagen.

Bestämmelser om jäv för en styrelseledamot och en verkställande direktör finns i 8 kap. 23 § och 34 § aktiebolagslagen. Enligt 8 kap. 34 § första stycket 2 och 3 får den verkställande direktören inte handlägga en fråga om avtal mellan bolaget och tredje man, om den verkställande direktören i frågan har ett väsentligt intresse som kan strida mot bolagets, eller



en fråga om avtal mellan bolaget och en juridisk person som den verkställande direktören ensam eller tillsammans med någon annan får företräda.

Med ”fråga om avtal” avses även ensidiga rättshandlingar som har betydelse för ett avtals uppkomst, ändring eller upphörande.<sup>2</sup> Enligt Revisorsinspektionens mening innebär det att även sådana handlingar som innebär ett godkännande av utbetalningar omfattas av jävsbestämmelsen.

I detta fall attesterade värdepappersbolagets verkställande direktör – som även var företrädare för konsultbolaget – konsultbolagets fakturor till värdepappersbolaget för tjänster som den verkställande direktören hade utfört. Förutom den fasta ersättningen fakturerade konsultbolaget årligen ett belopp som motsvarade en procent av marknadsvärdet på värdepappersbolagets tillgångar. Ersättningens storlek kom därigenom delvis att avgöras på basis av de åtgärder som den verkställande direktören vidtog vid sin löpande förvaltning av värdepappersbolagets tillgångar. Enligt Revisorsinspektionens uppfattning har den verkställande direktören, genom att under dessa omständigheter godkänna konsultbolagets fakturering tagit sådan befattning med avtalet om family office som träffas av aktiebolagslagens jävsbestämmelse.

Av aktiebolagslagens förarbeten framgår att en allmän aktiebolagsrättslig princip är att regler, som uteslutande är uppställda till aktieägarnas skydd, kan frångås om samtliga aktieägare samtycker till det.<sup>3</sup> Av de avgöranden från Högsta domstolen som A-son har hänvisat till framgår att den nu aktuella jävsregeln är en sådan s.k. fakultativ bestämmelse som kan frångås med samtliga aktieägares samtycke. En aktieägares samtycke anses emellertid kunna lämnas med bindande verkan endast beträffande en viss rättshandling och kan inte gälla för framtida beslut eller åtgärder.

I detta fall synes visserligen värdepappersbolagets ägare inte ha invänt mot att den verkställande direktören godkände konsultbolagets fakturor. Enligt Revisorsinspektionens uppfattning gav emellertid omständigheterna inte A-son anledning att bedöma denna ägares passivitet som ett sådant samtycke som medför att aktiebolagslagens jävsbestämmelser inte är tillämpliga. Av betydelse i sammanhanget är att det för A-son måste ha stått klart att ägaren, när hon inte invände mot att attesteringen sköttes av den verkställande direktören, inte kunde

---

<sup>2</sup> Se prop. 1975:103 s. 379.

<sup>3</sup> Se prop. 2004/05:85 s. 373. Se även prop. 2006/07:65 s. 274 där det sägs att det ska vara fråga om ett aktivt samtycke.

förutse hur attesteringsrätten skulle utnyttjas. A-son skulle därför i sina revisionsberättelser för de tre aktuella räkenskapsåren ha anmärkt på att den verkställande direktören hade handlat i strid med aktiebolagslagen. Genom att inte göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

#### 4.4 Revisorsinspektionens sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

Genom att inte för något av räkenskapsåren 2011/12, 2012/13 och 2013/14 inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att verifiera riktigheten i konsultbolagets fakturering till värdepappersbolaget och genom att i revisionsberättelserna inte anmärka på att den verkställande direktören hade handlat i strid med aktiebolagslagens bestämmelser om jäv har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han ska därför med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen ges en varning.

Ärendet har avgjorts av Revisorsinspektionen genom Tillsynsnämnden för revisorer. I beslutet har deltagit justitierådet Sten Andersson, ordförande, enhetschefen Tomas Algotsson, advokaten Helena Dandenell, auktoriserade revisorn Mikael Ernström (skiljaktig), auktoriserade revisorn Magnus Fredmer (skiljaktig), redovisningsexperten Claes Norberg, rådgivaren Charlotte Sandart och lektorn Jessica Östberg. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt revisionsdirektören Outi Sjölund och avdelningsdirektören Fredrik Bengtsson som har föredragit ärendet närvarat.

Sten Andersson

Fredrik Bengtsson

Skiljaktig mening, se bilaga 1.

Hur man överklagar, se bilaga 2.

**Bilaga 1**

Mikael Ernström är skiljaktig såvitt avser frågan om jäv för den verkställande direktören och anför följande:

Jag har avvikande mening avseende hantering av frågan om jäv för den verkställande direktören. Revisorn har granskat att utbetalningarna för räkenskapsåren 2011/12, 2012/13, 2013/14 har skett enligt det avtal som uppgivits gälla. Mot bakgrund av detta har det inte funnits anledning för revisorn att granska utbetalningarna ytterligare.

Det är vidare inte klarlagt att fullföljande av betalningar enligt ett upprättat avtal utgör sådana handlingar som innebär jäv.

Mikael Ernström och Magnus Fredmer anmäler skiljaktig mening vad avser valet av disciplinär åtgärd och anför i den delen följande:

Enligt vår mening är omständigheterna sådana att den disciplinära åtgärden kan stanna vid en erinran.

Mikael Ernström

Magnus Fredmer