

Bokförings- och redovisningsrådgivning

Vilka begränsningar föreligger för en revisor i ett aktiebolag?

HARH13: Affärsjuridisk kandidatuppsats

VT22

Författad av Rebecka Ahlbäck



LUNDS UNIVERSITET
Ekonomihögskolan

Innehållsförteckning

1. Inledning	7
1.1 Bakgrund	7
1.2 Syfte och frågeställningar	8
1.3 Avgränsningar	9
1.4 Metod och material	9
1.5 Disposition	10
2. Allmänt om revision och revisorer i aktiebolag	11
Inledning	11
2.1 Allmänt om revision	11
2.2 Allmänt om revisorn	12
2.4 Revisionsrådgivning och fristående rådgivning	13
2.3 God revisions- och revisorssed	14
2.3.1 Revisorns oberoende	15
2.5 Revisorsinspektionens - uppgifter och tillsyn	15
3. Begränsningar enligt ABL	17
3.1 Jävsbestämmelsen enligt ABL	17
3.2 Begränsningar enligt 9 kap. 17 § 1 st. 2 p. ABL - Bokföringsjäv	19
3.3 Begränsningar enligt 9 kap. 17 § 1 st. 4 p och 2 st ABL - Byråjäv	23
3.4 Begränsningar enligt 9 kap. 17 § 1 st. p. 5 och 6 ABL - Jäv på grund av närstående relationer	26

3.5 Begränsningar enligt 9 kap. 18 § ABL - användning av person som omfattas av 17 § ABL	29
4. Begränsningar enligt RL	32
4.1 Analysmodellen	32
4.2 Begränsningar enligt 21 a § 1 st 1 p. b och 2 p. RL	33
5 Avslutande kommentarer	37
Käll- och litteraturförteckning	39

Summary

Auditing is an important function in society and businesses. It is important in order to ensure that the information which companies provide to the public is a correct rendering of the company's economic position. The purpose of this thesis was to investigate the limitations that exist for an auditor in connection with his or her exercise of auditing. In order to be able to account for this, it has been important to also determine what is meant by auditing and what the auditor's role actually means. It is not uncommon for an auditor to act in dual roles towards his client. The auditor can act as an auditor and as an advisor. In some cases, the auditor has the authority to provide advice to his or her client. That is, assist with audit advice. This means that the auditor may review his or her own previous efforts, which in turn may pose a threat to the auditor's independence. The auditor's independence, on the other hand, is of central importance in ensuring the audit's function.

Sammanfattning

Revision är en viktig funktion i samhället och näringsliv för att försäkra den information som företag lämnar ifrån sig. Syftet med denna uppsats är att utreda vilka begränsningar som föreligger för en revisor i samband med hans eller hennes utövande av revisionsverksamhet. För att kunna redogöra för det har det varit av vikt att också fastställa vad som avses med revisionsverksamhet och vad revisorns roll faktiskt innebär. Det är inte ovanligt att en revisor uppträder i dubbla roller gentemot sin revisionsklient. Revisor kan dels agera som granskare och dels som rådgivare. Revisorn har i vissa fall behörighet att lämna råd till sin revisionsklient och i vissa fall även en skyldighet. Det vill säga bistå med revisionsrådgivning. Det innebär att revisorn kan komma att granska sina egna tidigare insatser, vilket i sin tur kan komma att innebära ett hot mot revisorns oberoende. Revisorns oberoende å andra sidan är av central betydelse för att säkra revisionens funktion upprätthålls.

Förkortningar

AB	Aktiebolag
ABL	Aktiebolagslag (2005:551)
BFL	Bokföringslagen (1999:1078)
RN	Revisorsnämnden
RL	Revisorslag (2001:883)
SFS	Svensk författningssamling

1. Inledning

1.1 Bakgrund

Enligt bestämmelsen i 9 kap. 1 § aktiebolagslagen (2005:551) ska ett aktiebolag ha en revisor. År 2010 gjordes en lagändring som innebar att revisionsplikten i mindre bolag togs bort.¹ Det innebar att det för små privata aktiebolag blev frivilligt om det skulle finnas en revisor eller ej.² Det gäller dock under förutsättning att bolaget i fråga inte uppfyller något av de gränsvärden som uppställs i 9 kap. 1 § 3 st. ABL. Ekobrottsmyndigheten och Riksrevisionsverket har efter att revisionsplikten togs bort gjort flertalet studier som visat på att aktiebolag i större utsträckning använts för att bedriva ekonomisk brottslighet efter det.³ Av den anledningen tillsatte regeringen år 2021, genom ett kommittédirektiv, en utredning.⁴ Genom kommittédirektivet fick en särskild utredare till uppgift att utreda om man ska återinföra revisionsplikten igen även i små aktiebolag.⁵ Uppsatsen har inte till uppgift att utreda om man bör återinföra kravet på revisor. Istället syftar uppsatsen till att utreda vilka begränsningar som finns för att upprätthålla revisorns roll och revisionens funktion. Det är också en viktig fråga att utreda för att kunna fastställa om man bör eller inte bör återinföra kravet på revisorn.

Begreppet revision kommer av det latinska uttrycket *revidere*, som betyder att se tillbaka.⁶ Revisorn har till uppgift att granska bolagets årsredovisning och bokföring samt styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning.⁷ Revision är inte en företeelse som är isolerad från samhället i övrigt och med anledning av att aktiebolag är en bolagsform där ägarna har begränsat ansvar, ställs särskilda

¹ Prop. 2009/10:204.

² Se 9 kap. 1 § 2 st. ABL.

³ Se bland annat Ekobrottsmyndigheten. *Fördjupad studie av effekter på den ekonomiska brottsligheten efter avskaffande av revisionsplikten för mindre aktiebolag.*

⁴ Kommittédirektiv 2021:115. *Bolaget som brottsverktyg.*

⁵ Ibid.

⁶ Moberg m.fl. *Bolagsrevisorn*. Visby: Norstedts juridik. 2014. s. 29.

⁷ Se 9 kap. 3 § ABL.

krav på hur ekonomisk ställning rapporteras gentemot det allmänna och företagets intressenter.⁸ Den ekonomiska information som företagen presenterar för delägare och tredje man är av avgörande betydelse för ett fungerande näringsliv och det är därför viktigt att samhället och det allmänna kan ha tilltro till informationen.⁹ Den lagstadgade revisionens funktion är att tillhandahålla en granskning av informationen, i första hand företagets års- och koncernredovisningar, och därmed skapa det nödvändiga förtroendet för den. Revisorns roll är således att som oberoende part kvalitetssäkra och därmed öka trovärdigheten för information som företag lämnar ifrån sig.¹⁰ Det är mot denna bakgrund av betydelse att revisorn vid granskningen inte bara är oberoende utan också för en utomstående part framstår som oberoende.¹¹ Opartiskhet och självständighet är således revisorns huvudsakliga medel för att garantera revisionens kvalitet, parallellt med den yrkeskunskap han eller hon besitter.¹² I mindre och medelstora bolag kan det finnas ett intresse av att använda sig av revisorn som rådgivare.¹³ Tack vare att revisorn känner företaget väl genom revisionen och att kombinerad rådgivning och revision kan innebära kostnadsbesparingar. Det förekommer således att revisorn bistår med rådgivning i samband med revisionen. Sådan rådgivning i samband med revisionen kan komma att innebära hot mot revisorns oberoende. Av den anledningen har lagstiftaren valt att begränsa i vilken utsträckning revisorn har rätt att ge råd i samband med revision. Det är detta som uppsatsen handlar om, det vill säga vilka begränsningar finns för revisorer att ge revisionsrådgivning.

1.2 Syfte och frågeställningar

Syftet med uppsatsen är att undersöka i vilken utsträckning som revisorn får utföra bokförings- och redovisningsrådgivning samt undersöka vilka begränsningar som föreligger för en revisor att ta sig an eller behålla ett revisionsuppdrag enligt ABL. Man kan formulera syftet med följande frågeställning: vilka begränsningar föreligger för en revisor i samband med revision av ett aktiebolag?

⁸ Cassel, Filip. *Den reviderade revisors rollen - en ören berättelse*. Falun: Scanbook. 1996. s. 35.

⁹ Prop. 2000/01:146 s. 31.

¹⁰ Ibid.

¹¹ Prop. 2000/01:146 s. 57

¹² Prop. 2000/01:146 s. 56

¹³ Prop. 2000/01:146 s. 53.

1.3 Avgränsningar

Revisorer finns i ett flertal olika associationsformer, men i uppsatsen har jag valt att avgränsa mig till att endast fokuserar på revisorer i aktiebolag. Avgränsningen har jag gjort till följd av att det i aktiebolag kan finnas fler ägare och därmed fler intressenter. Vidare, är också avgränsad till svensk gällande rätt avseende aktiebolag. Avseende företag av allmänt intresse har jag valt att inte behandla dessa närmare i uppsatsen. Enligt 2 § 9 p RL är företag av allmänt intresse ett företag vars överlåtbara värdepapper är upptagna för handel på en reglerad marknad, banker och kreditmarknadsinstitut, värdepappersbolag, försäkringsbolag i det fall de inte beviljats undantag enligt Försäkringsrörelselag (2010:2043) samt tjänstepensionsbolag. Dessa företag är skyldig att följa särskilda regler vad gäller revisionen av företaget.¹⁴

1.4 Metod och material

I uppsatsen har traditionell juridisk metod tillämpats.¹⁵ Det material som således huvudsakligen använts för att undersöka problemet är således rättskällor i form av lagtext och förarbeten. Juridisk metod utgår från att fastställa gällande rätt och framförallt har svar kunnat fås av bestämmelserna i ABL (2005:551) och RL (2001:883) som reglerar området.¹⁶ Revisorns oberoende regleras till viss del också av rättsakter från EU. Även om det inte bedömts ha så stor betydelse i sammanhanget och av den anledningen har jag valt att inte behandla det närmare i uppsatsen. I det fall svar inte fås av lagtexten eller av förarbeten har även praxis från Revisorsinspektionen använts och doktrin. Avseende rättsutvecklingen på området för reglering av revisorer och revision är det Revisorsnämnden som ansvarar för att tilldela disciplinära åtgärder och utveckla den rättsliga praxisen på området.¹⁷

Urval av tillsynsärenden från Revisorsnämnden har gjorts genom sökningar i enlighet med de sökmetoder som presenteras i Revisorsinspektionens sökmotor för praxis. Bland annat har sökorden "9 kap. 17 §" använts, men det har också

¹⁴ Revision av bolag av allmänt intresse regleras till stor del av rättsakter från EU. Se 1 § 2 st RL.

¹⁵ Sandberg, Claes. *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare - Ämne, material och argumentation*. Stockholm: Norstedts Juridik. 2015. s. 34.

¹⁶ Sandberg. s. 34.

¹⁷ Se 3 § RL.

gjorts sökningar efter “byråjäv”, “bokföringsjäv” och “självgranskningshot”. Sökträffarna har då begränsats baserat på de olika sökorden och utifrån de har praxis som tillkommit efter 2005 valts att tas med i uppsatsen. Av den anledningen att ABL år 2005 genomgick en reform och hänvisningar i Revisorsinspektionens bedömningar i de olika ärendena kan således bli något missvisande.

1.5 Disposition

I det andra kapitlet ges inledningsvis en deskriptiv genomgång av revisorns funktion och vad som åsyftas med revisionsverksamhet. Utöver det, beskrivs även ett antal begrepp som är viktiga i sammanhanget. Däribland, god revisions- och revisorssed, samt gränsdragningen mellan fristående rådgivning och revisionsrådgivning. I det tredje kapitlet som följer utreds vilka begränsningar som föreligger för en revisor enligt jävsbestämmelsen i 9 kap. 17 § ABL samt 9 kap. 18 § ABL. I det fjärde kapitlet behandlas analysmodellen och begränsningar enligt 21a § 1 p. b RL och 21a § 2 p RL. Slutligen återfinns i det femte kapitlet de slutsatser som har kunnat dras av utredningen i de föregående kapitlen.

2. Allmänt om revision och revisorer i aktiebolag

Inledning

I det här kapitlet presenteras revisionens syfte och funktion. Vidare, behandlas också allmänt om revisorns roll och vad som menas med god revisors- och revisionssed. Med hänsyn till syftesformuleringen är det också av betydelse att förtydliga vad revisorns oberoende innebär, vilket även presenteras närmare i följande kapitel. I kapitlet behandlas även avslutningsvis gränsdragningen mellan revisionsrådgivning och fristående rådgivning, vilket är av betydelse för redogörelsen i efterföljande kapitel.

2.1 Allmänt om revision

För att på ett korrekt sätt kunna analysera den rättsliga regleringen av revisionen är det viktigt att först klargöra vad revision är. Revision innebär att kritiskt granska, bedöma och uttala sig om redovisning och förvaltning.¹⁸ Revision har till syfte att ge ökad trovärdighet åt den ekonomiska information som företaget lämnar ifrån sig. Näringslivet bygger på företagen, vilket innebär att revision inte existerar i ett vakuum.¹⁹ Revision är därmed en förutsättning för ett välfungerande näringsliv och samhälle. Revision kan också ses som en försäkring, det vill säga revisionen får karaktären av ett direkt bestyrkande. Värdet av revision förklaras ofta i termer av det bestyrkande som revisorn genom sin revision ger de påståenden som företagsledningen framhåller.²⁰ Det i sin tur innebär inte att revisionen syftar till att försäkra dess intressenter, utan syftar istället till att försäkra den information som lämnas till intressenterna.

Regeringen föreslog i propositionen till revisorslag (2001:883) att med begreppet revisionsverksamhet avses sådan granskning av förvaltning eller ekonomisk

¹⁸ Moberg m.fl. s. 29.

¹⁹ Cassel. s. 35.

²⁰ Carrington, Thomas. *Revision*. Stockholm: Liber AB. 2016. s. 207.

information som skall utföras enligt författning, bolagsordning, stadgar eller avtal och som ska utmyнна i en rapport, ett intyg eller någon annan handling som är avsedd även för andra än uppdragsgivaren.²¹ Målet med revisionen är att revisorn ska uttala sig om årsredovisning och bokföring samt styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning av företaget. I aktiebolag är ägarnas ansvar begränsat, därför ställs särskilda krav på hur företagets resultat och ställning redovisas utåt. De som är intressenter av revisionen måste kunna lita både på den ekonomiska informationen och att förvaltningen av bolaget sker på ett effektivt och ändamålsenligt sätt.

2.2 Allmänt om revisorn

I ett aktiebolag skall räkenskaperna och styrelsens förvaltning fortlöpande granskas av en eller flera revisorer enligt 9 kap. 1 § ABL. Revisorns ska sedan upprätta en revisionsberättelse, där resultatet av granskningen redovisas.²² Revisorns granskning ska enligt 9 kap. 1 § ABL vara så ingående och omfattande som god revisionssed kräver. Revisionsberättelsen ska i sin tur lämnas till bolagsstämman och revisionsberättelsen offentliggörs genom ingivande till registreringsmyndigheten. Därigenom blir årsredovisning tillgänglig för externa intressenter, såsom stat och kommun, kreditgivare, leverantörer, anställda och kunder. Revisionsberättelsen kan också offentliggöras genom ingivande till registreringsmyndigheten.²³ Det är dock inte revisorn som bär ansvaret för informationen som företaget lämnar ifrån sig, det är det styrelsen och den verkställande direktör som gör. Revisorns roll är att kvalitetssäkra informationen. Revisorns rättsliga ställning regleras i lag, bolagsordning eller stadgar.²⁴ Revisorn är att anse som ett av bolagsorganen, vid sidan av styrelsen och bolagsstämman.²⁵ Revisorn står således inte i något motsatsförhållande i relation till bolaget.²⁶

Revisorn har med andra ord en central roll inom näringslivet för att tillvarata aktieägarnas intressen och ur ett större perspektiv borgenärer och potentiella

²¹ Prop. 2000/01:146 s. 31.

²² Ibid.

²³ Ibid.

²⁴ Moberg m.fl. s. 41.

²⁵ Ibid.

²⁶ Ibid.

investerares intressen.²⁷ Revisorns arbete ska av den anledningen vara baserat på oberoende, självständighet och opartiskhet.²⁸ Genom att revisorns funktion upprätthålls på ett ändamålsenligt sätt, så anses förtroendet för näringslivet öka i sin helhet.²⁹ En lagstadgad revisor har till uppgift att se till att han eller hon upprätthåller vad som kallas för professionell skepticism. Det i sin tur beskrivs vara en ifrågasättande inställning. Utöver det finns det inom revisorsorganisationerna uppställda etikregler, däribland FAR:s yrkesetiska regler.³⁰

2.4 Revisionsrådgivning och fristående rådgivning

I revisorslag (2001:883) nämns bland annat *revisionsverksamhet* och *annan verksamhet än sådan som har naturligt samband med revisionsverksamhet*. Idag är det vanligt att en revisor även ägnar sig åt annan verksamhet än revisionsverksamhet, nämligen så kallad konsultverksamhet.³¹ För att fastställa gränsdragning är utgångspunkten att fastställa vad som omfattas av begreppet revisionsverksamhet. I 2 § p. 8 RL fastställs att revisionsverksamhet är sådan verksamhet som består i granskning av förvaltning eller ekonomisk information och som utmynnar i en rapport eller någon annan handling som är avsedd att utgöra bedömningsunderlag även för någon annan än uppdragsgivaren. Utöver det, utgörs revisionsverksamhet av rådgivning eller annat biträde som föranleds av iakttagelser vid granskningen. Revisorn har alltså en skyldighet att påtala brister i det material som revisorn har till uppgift att granska. Kommunikationen avseende de brister som revisorn påträffar kallas revisionsrådgivning.³² Fristående rådgivning å andra sidan är all annan rådgivning som bistår med och som således inte har ett nära samband med revisionen eller utgör del av revisionen.

²⁷ Prop. 2000/01:146 s. 57.

²⁸ Prop. 2000/01:146 s. 42.

²⁹ Moberg m.fl. s. 29.

³⁰ Dessa kan hittas i FARs medlemsvolym.

³¹ Diamant. s. 194.

³² Carrington. s. 203.

2.3 God revisions- och revisorssed

För att revisionsberättelsen ska bli tillförlitlig finns generella principer för revisionen varav god revisionssed är en. I övrigt ska revisorn genomföra revisionen med en professionellt skeptisk inställning för att upptäcka väsentliga felaktigheter. Anledningen till detta är att revisorn i revisionsberättelsen ska lämna uttalanden om huruvida bolagsstämman bör avstyrka eller tillstyrka bolagets resultat och ställning samt om företagsledningen bör beviljas ansvarsfrihet.³³ Revisorn har även till uppgift att i samband med revisionen framföra erinringar och lämna påpekanden till företagsledningen.³⁴ Även dessa ska följas av god revisionssed. Den goda revisionsseden anger hur en revision ska genomföras. I stora drag handlar det om kunskap, erfarenhet och professionellt omdöme. Seden har utvecklats internationellt, av FAR SRS, av RN och genom domstolarnas praxis. I proposition 1997/98:99 förde regeringen en diskussion om användandet av uttrycket god revisionssed.³⁵ I den diskussion framhålls det som mer förmånligt att använda systemet för ramlagstiftning istället för att lagfästa normerna för god revisionssed. Ramlagstiftningen ålägger istället revisorn att vid sin granskning iaktta god revisionssed. Lagstiftaren menade att om vissa normer lagfästes hade risken varit att revisorns granskning begränsats.³⁶ Genom att granskningens omfattning är knutet till begreppet god revisionssed kan revisionen anpassas efter ett företags skiftande förhållanden och efter den utveckling som sker på området.

Utöver god revisionssed ska revisorn iaktta god revisorssed. God revisorssed är en yrkesetisk standard avsedd att styra revisorns agerande vid enskilda uppdrag och när det gäller exempelvis organiserandet av den egna verksamheten och relationer till kollegor. Seden kan även omfatta revisorns agerande utanför yrkesutövningen. Man kan se god revisorssed som en mått för acceptabelt beteende, det vill säga en rättslig standard som revisorn måste följa.³⁷ En viktig yrkesetisk regel som ingår i begreppet god revisorssed är att revisorn ska tillämpa god revisionssed. RN:s tillsynsverksamhet ger vägledning om revisorsetiken.

³³ Moberg m.fl. s. 95.

³⁴ Ibid.

³⁵ Prop.1997/98:99. s. 145

³⁶ Ibid.

³⁷ Diamant. s. 54.

2.3.1 Revisorns oberoende

Revisorns oberoende upprätthålls av flertalet regelverk.³⁸ 20 § RL stadgar att revisorn i revisionsverksamheten ska utföra sina uppdrag med opartiskhet och självständighet samt vara objektiv i sina ställningstaganden. Utöver det, ska revisionsverksamheten organiseras så att revisorns opartiskhet, självständighet och objektivitet säkerställs. Kravet på revisorns oberoende ses som en av de mest centrala förutsättningarna för att revisionen ska fylla sin funktion.³⁹ Revisorns oberoende utgör en av de väsentliga delarna för trygga revisionens funktion.⁴⁰ Kravet på revisorns oberoende innebär att revisorn vid utövandet av sina uppdrag har en förmåga och en vilja att göra sina bedömningar och fatta beslut sina beslut baserat på objektiva iakttagelser utan att påverkas av andra personers vilja.⁴¹ Revisorns oberoende har två sidor, å ena sidan det faktiska oberoendet och å andra sidan det synbara oberoendet.⁴² Det innebär att revisorn både ska fatta alla sina beslut baserat på föreliggande fakta och att han eller hon av någon utomstående inte får uppfattas vara i ett beroendeförhållande till uppdragsgivaren.⁴³ För att kravet på oberoende ska vara uppfyllt måste således revisorn uppfylla båda dess kriterier. De två sidorna har följaktligen en inverkan på regleringen av revisorns oberoende. Revisorns oberoende regleras inte enbart i RL utan det finns även associationsrättsliga bestämmelser i ABL som syftar till att säkra revisorns oberoende. Jävsbestämmelserna i ABL kommer att utredas fortsatt i kapitel 3.

2.5 Revisorsinspektionens - uppgifter och tillsyn

Revisorsnämnden utövar den statliga kvalitetskontrollen av revisorer.⁴⁴ Enligt 3 § RL har RN till uppgift att utöva tillsyn och pröva frågor av disciplinär karaktär. RN har även ansvar för utvecklingen av begreppet god revisionssed och god revisorssed. Syftet med RN:s verksamhet är att säkerställa att det finns en tilltro till den lagstadgade revisionen.⁴⁵ Det innebär att det är revisorsnämnden som

³⁸ Olsson, Stefan. *Revisorns roll - en revisors och revisionsrättslig introduktion*. Malmö: Gleerups utbildning AB. 2017. s. 61.

³⁹ Diamant. s. 162.

⁴⁰ Ibid.

⁴¹ Diamant. s. 163.

⁴² Diamant. s. 164.

⁴³ Ibid.

⁴⁴ Revisorsnämnden förkortas fortsättningsvis RN.

⁴⁵ Moberg m.fl. s. 194.

prövar frågor om disciplinära åtgärder mot revisorer och utreder fall där det råder oklarheter ifall revisorn följt de lagar och normer som han eller hon är skyldig att förhålla sig till. Det är både allmänheten och myndigheter som kan påtala förseelser och beroende på fallets omfattning kan nämnden meddela erinran, varning, straffavgift eller upphäva auktorisationen eller godkännandet. RN:s beslut och bedömningar ger sedan i sin tur vägledning för vad som anses vara förenligt med god revisions sed och revisors sed.⁴⁶ Utöver de anmälningar som inkommer till RN utövar de också systematiska och uppsökande tillsyn, så kallad SUT. Om det i en SUT-utredning framkommit allvarliga brister i en revisors verksamhet ska ärendet överföras till ett disciplinärende. För att säkra revisionens funktion är det av betydelse att RN ingriper mot revisorer som äventyrar sitt oberoende. RN har även ansvar för utvecklingen av begreppet god revisions sed och god revisors sed.⁴⁷ RN:s uppgift är också att behandla ansökningar om auktorisation, godkännande av revisorer och registrering av revisionsföretag.⁴⁸ Anmälningar kan komma från allmänheten och från myndigheter. Beroende på hur allvarligt fallet är kan nämnden meddela erinran, varning, straffavgift eller upphäva auktorisationen eller godkännandet.⁴⁹ Besluten som RN fattar ger sedan vägledning för vad som ska anses vara förenligt med god revisions sed.⁵⁰ Förutom handläggning av anmälningar ligger tyngdpunkten på den systematiska och uppsökande tillsynen (SUT). Om det i en SUT utredning framkommer allvarliga brister i en revisors verksamhet ska ärendet överföras till ett disciplinärende.

⁴⁶ Moberg m.fl. s. 31.

⁴⁷ Se 20 § RL.

⁴⁸ Se 20 § RL.

⁴⁹ Prop. 2000/01:146. s. 13.

⁵⁰ Diamant. s. 57.

3. Begränsningar enligt ABL

I det här kapitlet behandlas begränsningarna att vara revisor enligt jävsbestämmelserna i 9 kap. 17 § ABL. Bestämmelsens första stycke innehåller en lista på sju punkter som alla tar sikte på olika situationer som gör att en person inte får vara revisor i ett aktiebolag. För att utreda i vilken utsträckning bestämmelsen begränsar en revisor att utföra, biträda och ge råd i ett aktiebolags bokföring och redovisning i samband med revision av aktiebolaget är det främst punkterna två, fyra, fem och sex som är av intresse. Dessa punkterna presenteras närmare i det följande kapitlet. Utöver det, är också bestämmelserna i 9 kap. 17 § 2 st ABL och 9 kap. 18 § ABL av intresse för att fastställa vilka begränsningar som föreligger för en revisor i ett aktiebolag. Dessa bestämmelser behandlas också närmare i det följande kapitlet.

3.1 Jävsbestämmelsen enligt ABL

Jävsbestämmelsen i 9 kap. 17 § 1 st ABL lyder enligt följande:

“Den får inte vara revisor som

- 1. äger aktie i bolaget eller annat bolag i samma koncern,*
- 2. är ledamot av styrelsen eller verkställande direktör i bolaget eller dess dotterföretag eller biträder vid bolagets bokföring eller medelsförvaltning eller bolagets kontroll däröver,*
- 3. är anställd hos eller på annat sätt har en underordnad eller beroende ställning till bolaget eller någon som avses i 2 punkten,*
- 4. är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder bolaget vid grundbokföringen eller medelsförvaltningen eller bolagets kontroll däröver,*

5. *är gift eller sambo med eller är syskon eller släkting i rätt upp- eller nedstigande led till en person som avses i 2 punkten,*
6. *är besvägrad med en person som avses i 2 punkten i rätt upp- eller nedstigande led eller så att den ene är gift med den andres syskon, eller*
7. *står i låneskuld till bolaget eller ett annat bolag i samma koncern eller har en förpliktelse som ett sådant bolag har ställt säkerhet för.”*

Bestämmelsen hindrar den som på olika sätt står det reviderade aktiebolaget nära från att vara revisor i bolaget och innebär att om jäv föreligger kan det förhindra honom eller henne att åta sig eller behålla ett revisionsuppdrag. Jävsreglerna är inriktade på formella positioner som den som är revisor inte får inneha.⁵¹ Bestämmelsen utgör absoluta förbud och utesluter motåtgärder som kan balansera situationen.⁵² Av förarbetena till bestämmelsen följer bland annat att en revisor ska avböja eller avsäga sig ett revisionsuppdrag i de fall det finns någon omständighet som kan rubba förtroendet för revisorns oberoende eller självständighet.⁵³ Bestämmelsen syftar till att garantera att revisorer står fria från intressekonflikter som kan komma att innebära att uppdraget inte fullgörs riktigt. Skälen till att lagstiftaren valt att utforma jävsreglerna på det sätt som de ser ut idag framställs vara för att det är styrelsen som i praktiken utövar det avgörande inflytandet över bolagets verksamhet.⁵⁴ I samband lagstiftningsprocessen har de med andra ord tagit hänsyn till det förhållandet mellan ägare och bolagsledning som föreligger.⁵⁵ Revisorns roll är som tidigare nämnt att bland annat att granska bolagets årsredovisning och bokföring samt förvaltning och det ansågs vara viktigt att kontrollen över bolagsledningen var effektiv och ändamålsenlig.⁵⁶

⁵¹ Diamant. s. 278.

⁵² Diamant. s. 279.

⁵³ Prop. 2000/01:146. s. 53.

⁵⁴ Diamant. s. 281.

⁵⁵ Ibid.

⁵⁶ Ibid.

3.2 Begränsningar enligt 9 kap. 17 § 1 st. 2 p. ABL - Bokföringsjäv

9 kap. 17 § 1 st 2 p ABL stadgar att en person inte får vara revisor i ett bolag i det fall han eller hon även är ledamot av styrelsen eller verkställande direktör i bolaget eller i dess dotterföretag. Detsamma anses gälla för styrelsesuppleant och vice verkställande direktör.⁵⁷ Det är dock inte uttryckligen stadgat, men det finns mycket som talar för att även de funktionerna omfattas av bestämmelsen.⁵⁸ Utöver det får en person inte heller vara revisor om han eller hon biträder vid bolagets bokföring eller medelsförvaltning eller bolagets kontroll däröver.

Bestämmelsen tar sikte på revisorns verifikationsfunktion och syftar till att garantera att revisorn står fri från misstanken att han eller hon kan ha egna intressen som kan få honom eller henne att åsidosätta sina legala skyldigheter.⁵⁹ Anledningen till förbudet är att förhindra att revisorn ska ta beslut om redovisningens utformning, eftersom det åligger bolaget att bestämma om redovisningens utformning. Av förarbetena till bestämmelsen framgår det att revisorn är jävig om han eller hon biträder vid bolagets bokföring.⁶⁰ Det framhålls att det också gäller om revisorn endast befattar sig med en begränsad del av bokföringsarbetet.⁶¹ I bestämmelsen finns det med andra ord två begrepp som är av betydelse att förtydliga för att kunna fastställa när jäv faktiskt föreligger. Det är dels begreppet bokföring, men också begreppet biträder vid som kräver förtydligande.

Begreppet bokföring förtydligas inte i förarbetena, men genom praxis kan man få en ökad förståelse för vad som omfattas av begreppet bokföring. I tillsynsärende Dnr 2019-1157 hänvisade Revisorsnämnden i sin bedömning till 9 kap. 17 § första stycket 2 p. ABL. Bakgrunden i ärendet var att revisorn A-son hade upprättat årsredovisningar för flera av sina revisionsklienter. A-son kommenterade detta och menade att biträde vid upprättande av årsredovisningar sedan länge varit en naturlig del av en revisors arbete med

⁵⁷ Moberg m.fl. s. 95.

⁵⁸ Ibid.

⁵⁹ Diamant. s. 285.

⁶⁰ Prop. 2004/05:85. s. 321.

⁶¹ Ibid.

små företag och att stora revisionsbyråer har haft egna redovisningsavdelningar för sådana tjänster. RN fann att ett bolags bokföringsskyldighet följer av 4 kap. 1 § BFL. Bokföringsskyldigheten omfattar att löpande bokföra alla affärshändelser. Utöver det ska ett företag även se till att det finns verifikationer för alla bokföringsposter, systemdokumentation och behandlingshistorik. Företaget ska även bevara all räkenskapsinformation, utrustning och system som behövs för att presentera räkenskapsinformation i den form som i enlighet med lag krävs. Utöver det, ska företaget upprätta en balansräkning och avsluta den löpande bokföringen med en årsredovisning eller ett årsbokslut. RN gjorde således bedömningen att åtgärder som avser upprättande av årsredovisningen följaktligen träffas av jävsreglerna.⁶² De menar att en revisor visserligen är skyldig att lämna råd och förslag om förbättringar i bolagets bokföring och dess förvaltning, men att varje självständig befattning med bokföringen faller utanför det tillåtna området. I tillsynsärende Dnr 321 har revisorn A-son varit vald revisor i flertalet bolag, däribland *fiskebolaget*. I revisionsdokumentationen för fiskebolaget finns en beskrivning av bolagets bokslutsrutiner där A-son hade angett att bokslutet för räkenskapsåret 2011-09-01–2012-08-31 hade upprättats med viss hjälp och visst stöd av honom. A-son har i sitt första yttrande till RN uppgett att han själv biträdde bolaget med upprättande av årsredovisning samt att han numera ser till att det finns en bokslutsansvarig på uppdragen för att undvika denna typ av jävssituationer. I dokumentationen finns inga handlingar som visar vilka överväganden han gjorde avseende jäv och oberoende som ledde fram till att han ansåg att han kunde tillhandahålla denna typ av tjänster till bolaget. RN gör bedömningen att enligt 9 kap. 17 § 1 st. 2 p. ABL får den inte vara revisor som biträder vid bolagets bokföring eller medelsförvaltning eller bolagets kontroll däröver. RN fastställer i likhet med det tidigare nämnda tillsynsärendet att vad som avses med bokföring framgår av 4 kap. 1 § BFL. RN menar att upprättande av årsredovisning är en del av fullgörandet av bokföringsskyldigheten och att åtgärder som avser upprättandet av årsredovisningen således träffas av reglerna i 9 kap. 17 § ABL.

⁶² I likhet med bedömningen som Revisorsinspektionen gjorde i tillsynsärende Dnr 2007-1672.

Termen biträder vid är avsedd att täcka all inblandning som revisorn har i sådan verksamhet och syftet med bestämmelsen är att avhålla revisorn från att ta någon som helst befattning med den löpande bokföringen.⁶³ Det innebär att revisorns direkta eller indirekta inblandning i det reviderade bolagets redovisning ger upphov till hot mot revisorns oberoende. Det kan vara ett hot mot det faktiska oberoendet och en risk för att granskningen inte görs av en opartisk revisor. Det kan även vara ett hot mot det synbara hotet, vilket innebär att revisionen inte vinner tilltro från omgivningen till följd av att revisorn inte framstår som opartisk för en utomstående. I tidigare bestämmelser avseende förbud mot bokföringsjäv användes begreppet ombesörja, det vill säga revisorn fick inte ombesörja bokföring. I förarbetena till 1975 års aktiebolag kom lagstiftaren dock fram till att begreppet biträda vid skulle användas istället, eftersom lagstiftaren ansåg att det på ett bättre sätt omfattade all befattning med bokföringen.⁶⁴

I tillsynsärende Dnr 2003-1266 meddelade revisorn A-son att han mottagit handlingar i form av balans och resultaträkning, huvudbok och verifikationer från sina klienter.⁶⁵ A-son har sedan granskat handlingarna och lämnat förslag på omföringar för ett korrekt bokslut. A-son hade även upprättat årsredovisningar i samråd med åtta av nio klienter. RN redogjorde för att 17 § 1 st. 2 p ABL stadgar att man inte får vara revisor om man biträder vid bolagets bokföring. Enligt RN:s uppfattning har en revisor som, på det sätt A-son beskrivit, lämnat biträde av sådant slag som faller in under ovan nämnda bestämmelse i aktiebolagslagen. A-son har därför brutit mot en grundläggande jävsregel. Den slutsats som jag dragit av fallet ovan är att biträda vid torde innebära att mottaga handlingar som härrör till bokföringen eller självständigt upprätta exempelvis årsredovisning. Revisorn har förvisso rätt och till och med en skyldighet att lämna råd i samband med revisionen, men han eller hon har inte behörighet att beblanda sig närmare med bokföringen. Min uppfattning är således att revisorn får ge förslag på

⁶³ Diamant, s. 365.

⁶⁴ Prop. 1975:103 s. 425.

⁶⁵ Genom systematisk och uppsökande tillsyn (SUT) informerar sig Revisorsnämnden (RN) om kvaliteten i revisorers och revisionsbolags verksamhet.

ändringar m.m, men det ska sedan vara upp till bolagsledningen att besluta om de ska genomföra ändringarna.

Även i tillsynsärende Dnr 2011-1638 fann Revisorsinspektionen att revisorn A-son hade brutit mot aktiebolagslagens jävsregler genom att upprätta årsredovisningar åt två av sina revisionsklienter. I ärendet framgår av kontrollantens anteckningar att A-son hade upprättat årsredovisningar för bilbolaget och byggbolaget. RN har även noterat att det i grundakterna för dessa bolag finns odaterade oberoendeanalyser för räkenskapsåret 2010 respektive räkenskapsåret 2009. I båda oberoendeanalyser har det antecknats att det inte föreligger några hinder för revisorn att bibehålla revisionsuppdragen. Revisorn A-son anförde att under räkenskapsåret 2010 upprättade hon årsredovisningar för ett par av sina revisionsklienter. Hon ansåg inte att det förelåg hinder mot det eftersom hon såg det som en ”layoutfråga”. RN menar att skillnaden är hårfin mellan att kunden upprättar en årsredovisning som revisorn i sin tur ska ha synpunkter på och att revisorn lämnar instruktioner till revisionsklienten som i sin tur ändrar efter hennes instruktioner. Efter kontrollantens besök förstod A-son dock att det inte var tillåtet att hon beblandade sig med bokföringen genom att bistå med upprättandet av årsredovisningar.

Bestämmelsen i 9 kap. 17 § 1 st. 2 p ABL hindrar som nämnt inte revisorn från att tillhandahålla så kallad revisionsrådgivning.⁶⁶ Det vill säga, lämna råd om tillämplig lagstiftning på redovisningsområdet, samt råd om vad för krav lagstiftning och god redovisningssed ställer på redovisningen.⁶⁷ Revisionsrådgivning ligger inom ramen för begreppet revisionsverksamhet, vilket alltid är tillåtet. Förarbetena understryker att det som en följd av iakttagande av god revisors- och revisionsred till och med följer en skyldighet att lämna råd och förslag till förbättringar av den granskade klientens redovisning och förvaltning.

Regeln innebär i korthet att den som utgör föremål för granskningen inte samtidigt kan genomföra revisionen. Den som biträtt vid bokföringen utgör föremål för granskningen och kan således inte också utföra granskningen.

⁶⁶ Proposition. 2000/01:146 s. 40 och 86.

⁶⁷ Moberg m.fl. s. 95.

Mot bakgrund av den bedömning som Revisorsinspektionen gjort i ovan nämnda tillsynsärenden är min uppfattning att biträda innebär att beblanda sig med bokföringen på annat sätt än att ge råd. Vad som avses med råd är att ge förslag på förbättringar, men det ska sedan vara upp till det reviderade bolaget att själva upprätta bokföringen. Min bedömning är i samsyn med Revisorsinspektionens slutsatser, det vill säga bokföring omfattar inte endast den löpande bokföringen, utan även årsredovisning och övriga åtgärder som är hänförliga till bokföringen.

3.3 Begränsningar enligt 9 kap. 17 § 1 st. 4 p och 2 st ABL - Byråjäv

9 kap. 17 § 1 st. 4 p ABL föreskriver att en person inte får vara revisor i det fall denne är verksam vid samma företag som den som yrkesmässigt biträder det reviderade bolaget vid grundbokföring, medelsförvaltning eller kontroll däröver. Med det åsyftas att så kallat byråjäv.

Det är inte ovanligt att den bokförings- och revisionsbyrå där det reviderade bolagets revisor är verksam lämnar bokföringshjälp till bolaget genom andra personer än revisorn. Såsom bestämmelsen är utformad hindrar den inte bolaget att utse en person till revisor som är anställd i samma företag som det som hjälper bolaget med huvudbokföringen och avslutandet av den löpande bokföringen. Det innebär att det finns ett visst utrymme för så kallat kombiuppdrag, det vill säga avtal om uppdrag där en och samma revisionsbyrå tar på sig att sköta både viss bokföring och revision. För att ett kombiuppdrag ska vara förenligt med jävsbestämmelserna i ABL är det dock av vikt att den del av uppdraget som omfattar bokföringsarbetet inte inbegriper grundbokföringen. Utöver det måste bokföringsarbetet skötas av någon annan än den som utför eller biträder vid revisionen och den som biträder vid bokföringsarbetet får inte vara i en överordnad position i förhållande till revisorn.

Revisorsinspektionen fann i tillsynsärende Dnr 2008-1518 att en medarbetare vid den revisionsbyrå som A-son varit verksam vid biträtt vid bokföringen på

ett sådant sätt som faller utanför det tillåtna området enligt 9 kap. 17 § 1 st. 4 p. ABL. Skatteverket har i samband med skatterevision av ett aktiebolag, i vilket A-son varit vald revisor, funnit att A-son har svarat för bolagets bokföring under räkenskapsår 2005 och 2006. Revisionsbyrån har upprättat grundbokföringen med stora eftersläpningar en gång per år och samtliga transaktioner hänförliga till ett och samma kontoslag har bokförts som en klumpsumma utan att de enskilda beloppen har särredovisats. RN konstaterade att en medarbetare vid revisionsbyrån biträdde bolaget vid grundbokföringen genom att upprätta bolagets bokföring under räkenskapsåren 2005 och 2006. Genom att trots detta kvarstå som revisor i bolaget har A-son brutit mot nämnda jävsregel i aktiebolagslagen. A-son anförde i sitt yttrande att revisionsbyrån tillhandahållit hjälp vid bokföring med anledning av en stor intäktsminskning som ledde till att den redovisningskonsult som tidigare hade haft hand om bokföringen slutat. Revisionsbyråns redovisningsuppdrag var med andra ord avsett att vara kortvarigt. Men RN konstaterar att det A-son anförde om bolagets situation m.m. inte medförde någon annan bedömning.

Mot bakgrund av RN:s bedömning i ärendet är min bedömning att det skulle medföra ett hot mot revisorns oberoende om medarbetare vid den revisionsbyrå som revisorns är verksam vid bestod i för utsträckning vid upprättandet av bokföring och redovisningen. Med anledning av att det skulle kunna komma att innebära att revisorn inte genomför sin granskning med tillräcklig skepticism, till följd av att revisorns förtroende för sina medarbetare i många fall förmodligen är för högt. Om samma revisionsbyrå har hand om både bokföring och revision kan även leda till att utomstående inte har förtroende för den information som företaget lämnar ifrån sig, vilket är det som bestämmelsen i grunden syftar till att upprätthålla.⁶⁸

I 9 kap. 17 § 2 st ABL fastställs att att kombiuppdrag överhuvudtaget inte får förekomma i vissa bolag. Reglerna avseende byråjäv är nämligen strängare för bolag som omfattas av bestämmelserna i 9 kap. 13 och 14 §§ ABL, det vill säga så kallade *större bolag*. Bestämmelsen i 9 kap. 17 § 2 st ABL innebär att revisorn är jävig så snart någon av hans eller hennes kolleger i

⁶⁸ Prop.. 2000/01:146 s. 40.

revisionsföretaget bistår med någon form av bokföringstjänst åt det reviderade bolaget, oavsett om det gäller grundbokföring, huvudbokföring eller upprättande av årsredovisningen. Av förarbetena framhålls det vara av större betydelse att revisorn bibehåller sin oberoendeställning i större bolag.⁶⁹ Anledningen antas vara att det i sådana aktiebolag finns fler intressenter som är beroende av att de kan lita på den informationen som företaget lämnar ifrån sig.⁷⁰

I tillsynsärendet Dnr 2018-1280 fann RN att det vid den interna kvalitetskontrollen att det förelåg brister i revisorn A-sons revisionsarbete. RN hade i sin utredning tagit del av underlag från den interna kvalitetskontrollen och med anledning av detta utredde de en fråga om jäv enligt 9 kap. 17 § aktiebolagslagen (2001:551). Utredningen visade att revisionsföretagets personal biträdde tre av A-sons revisionsklienter med upprättandet av årsredovisning för räkenskapsåret 2016. Vid den aktuella tidpunkten hade revisionsklienterna en gemensam ekonomiavdelning till följd av en pågående omorganisering av koncernen. Med anledning av omorganiseringen var ekonomiavdelningen hårt belastad och revisionsföretaget fick frågan om det kunde bistå med att upprätta förslag till årsredovisningar. Revisionsföretaget accepterade det som ett s.k. kombiuppdrag. Revisionsföretaget hade fått reviderade bokslut i digital form genom s.k. SIE-filer.⁷¹ Det biträde som tillhandahölls omfattade beräkning av särskild löneskatt och inkomstskatt samt upprättande av årsredovisningar, men inte sammanställning av verifikationer eller andra åtgärder hänförliga till grundbokföring. Den personal hos revisionsföretaget som utförde arbetet med bolagens årsredovisningar var redovisningskonsulter och ingick således inte i revisionsteamet. A-son uppgav i utredningen att han varit medveten om att biträdet med årsredovisningarna förorsakade en regelöverträdelse. I sin bedömning hänvisar RN till jävsreglerna i aktiebolagslagen. De menar att jävsreglerna omfattar bland annat situationer när revisorn är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder bolaget vid grundbokföring. RN

⁶⁹ Prop. 2000/01:146 s. 57.

⁷⁰ Ibid.

⁷¹ En SIE-fil är ett svenskt standardformat för att utväxla bokföringsdata mellan olika ekonomiprogram.

hänvisar även i det här fallet till 4 kap. 1 § 5 p. BFL och menar att av bestämmelsen följer att upprättandet av årsredovisning är en del av bokföringsskyldigheten. RN gör också gällande att i fråga om bolag som räknas som större företag gäller särskilt stränga bestämmelser om byråjäv. Den omständigheten att medarbetare vid revisionsföretaget biträdde bolagen med upprättandet av årsredovisningarna menade RN hindrade A-son från att inneha de tre revisionsuppdragen. Revisorsinspektionen bedömde att A-son genom att överträda aktiebolagslagens jävsbestämmelser har åsidosatt sina skyldigheter som revisor och han meddelades därför en disciplinär åtgärd.

I likhet med fallet ovan fann RN i tillsynsärende Dnr 2016-1251 att revisorn A-son brutit mot jävsbestämmelsen i 9 kap 17 § ABL. Revisorn A-son hade varit föremål för FAR:s kvalitetskontroll. Enligt rapporten från denna kontroll hade personal på A-sons revisionsbyrå, i strid med 9 kap. 17 § 2 st. ABL, upprättat årsredovisningen för en av hans revisionsklienter för räkenskapsåret 2014-05-01–2015-04-30. Rapporten ledde till att RN att öppna detta disciplinärende. Bolaget var enligt RN:s bedömning ett så kallat större bolag enligt de tre kriterier som uppställs i 9 kap. 13 § 1 st. ABL. Bolaget överskred nämligen gränsvärdena för redovisad balansomslutning och nettoomsättning.

3.4 Begränsningar enligt 9 kap. 17 § 1 st. p. 5 och 6 ABL - Jäv på grund av närstående relationer

Det föreligger också begränsningar för en revisor att åta sig ett uppdrag eller behålla ett uppdrag enligt 9 kap. 17 § 1 st. 5 p. ABL. Bestämmelsen föreskriver att om revisorn är gift eller sambo med en person som antingen är styrelseledamot eller verkställande direktör eller biträder vid det granskade bolagets bokföring eller medelsförvaltning får han eller hon inte åta sig eller behålla ett revisionsuppdrag. Det samma gäller om revisorn är syskon eller släkting i rätt upp- eller nedstigande led.

Följaktligen, får en person enligt 9 kap. 17 § 1 st. 6 p. ABL inte heller vara revisor i ett bolag om han eller hon är besvägrad i rätt upp- eller nedstigande led med en person som är styrelseledamot eller verkställande direktör eller

biträder vid det granskade bolagets bokföring eller medelsförvaltning. Anledningen att det föranleder ett hot är framförallt för att revisorn i närstående relationer utan att självständigt granska föreliggande handlingar kan anse sig ha skäl att anta att han eller hon kan lita på dessa personer. Det innebär en risk därför att revisorn då begränsar sitt eget kontrollansvar.

Bestämmelserna har tillämpats i flertalet tillsynsärenden från Revisorsnämnden. Däribland i tillsynsärende Dnr 2013-1168. RN öppnade ärendet till följd av att det framkommit att han var vald revisor i ett aktiebolag där hans bror var styrelseledamot. I bakgrunden till ärendet framgår att A-son i sex uppdrag har varit vald revisor i bolag i vilka sådana honom närstående som omfattas av den närståendekatalog som finns i 9 kap. 17 § aktiebolagslagen har varit funktionärer eller aktieägare. Han har också i tre fall varit vald revisor i bolag i vilka hans bror samtidigt var likvidator och därigenom ensam haft ansvaret för bolagets bokföring och medelsförvaltning. RN gjorde bedömningen att det av 9 kap. 17 § 1 st. 1 p. ABL framgår att som revisor inte får väljas någon som äger aktier i det bolag som revideras eller annat bolag i samma koncern. Enligt 9 kap. 17 § 1 st. 2 p. ABL redogjorde RN för att den som är ledamot av styrelsen eller verkställande direktör i ett bolag inte får vara revisor i detta. RN menar att inte heller den som biträder vid bolagets bokföring eller medelsförvaltning eller bolagets kontroll däröver får enligt samma punkt vara revisor. Vidare hänvisar RN i sin bedömning till 9 kap. 17 § 1 st. 5 p. ABL, där RN menar att det framgår att den som är revisor i ett aktiebolag inte får vara gift eller sambo med eller syskon eller släkting i rätt upp- eller nedstigande led till en person som avses i den ovan beskrivna punkten 2. Vidare menar RN att det följer av 9 kap. 17 § 1 st. 6 p. ABL att en revisor inte får vara besvägrad med en person som avses i den ovan beskrivna punkten 2, i rätt upp- eller nedstigande led, eller så att den ene är gift med den andres syskon. I de av A-sons revisionsuppdrag som upptagits i tillsynsärendet förelåg det i samtliga fall jäv, det förelåg således hinder för A-son att inneha de aktuella revisionsuppdragen. Han har genom att trots detta åta sig uppdragen och kvarstå som revisor i dessa åsidosatt god revisorssed. Han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Flera av de

aktuella jäven hade dessutom bestått under en längre tid. De har sammanlagt berört A-sons revisionsuppdrag i nio aktiebolag.

Även i tillsynsärende Dnr 2011-554 har bestämmelsen tillämpats. RN mottog en anmälan avseende godkände revisorn A-son. I anmälan anges att A-sons hustru respektive syster är anställda vid två aktiebolag, i vilka A-son är vald revisor. RN gjorde i det här fallet bedömningen att enligt 9 kap. 17 § 2 p ABL får den inte vara revisor som biträder vid bolagets bokföring eller medelsförvaltning eller bolagets kontroll däröver. Detsamma gäller enligt 9 kap. 17 § p. 5 ABL den som är gift eller sambo med eller är syskon eller släkting i rätt upp- eller nedstigande led till en person som avses i föregående mening. RN hänvisade i sin bedömning till att vid införandet av 1975 års aktiebolagslag ersattes ordet ”ombesörja” med “biträda” för att markera att en revisor eller, om det är fråga om en nära släkting till revisorn, släktingen inte bör ta någon befattning med den löpande bokföringen. RN hänvisar vidare till 21 § RL där RN anger att en revisor för varje uppdrag i revisionsverksamheten ska pröva om det finns omständigheter som kan rubba förtroendet för hans eller hennes opartiskhet eller självständighet. RN menar vidare att en vald revisor som är jävig enligt aktiebolagslagens bestämmelser blir till följd av jävet obehörig att fortsätta uppdraget. I ärendet hade det framkommit att A-sons hustru sedan januari 2008 registrerar uppgifter från anställdas tidrapporter i det lönesystem som bolaget använde. A-son hade uppgett att lönesystemet är fristående från systemet för bokföringen och att hans hustrus uppgift endast är att mata in dessa uppgifter i lönesystemet. RN konstaterar att löneredovisning i ett fristående system utgör en sidoordnad del av ett aktiebolags bokföring och således är en del av denna. RN finner därför att A-sons hustrus registrering av tidrapporterna i lönesystemet innebär att hon biträder vid bolagets bokföring. Genom att trots detta kvarstå i uppdraget som revisor i bolaget hade A-son brutit mot jävsbestämmelserna i 9 kap. 17 § aktiebolagslagen. Vad avser A-sons syster har i ärendet framkommit att det i hennes arbetsuppgifter sedan januari 2007 ingår att registrera attesterade underlag i det reviderade bolagets bokföringsprogram och att kontera leverantörsfakturer efter en av företaget fastställd konteringsinstruktion. Hon biträdde därigenom vid B AB:s bokföring. Genom att trots detta kvarstå i

uppdraget som bolagets revisor har A-son även i detta fall brutit mot jävsbestämmelserna i 9 kap. 17 § aktiebolagslagen.

Min bedömning mot bakgrund av RN:s bedömning i det ovan nämnda målet är att revisorn inte bör ta sig an eller bör avsäga sig ett revisionsuppdrag så snart det finns någon omständighet som innebär att jäv kan föreligga.

Sammanfattningsvis, innebär enligt min uppfattning jäv på grund av närstående relationer en risk. Till följd av att revisorn med anledning av de personliga relationerna möjligtvis inte utför sina revisionsuppdrag enligt god revisions sed. Det vill säga, med ett skeptiskt ställningstagande. Den närstående relationen kan med andra ord komma att innebära att revisorn utför sin granskning utan att egentligen granska de handlingar som han eller hon har till uppgift att granska, eftersom revisorn har ett för stort förtroende till den närståendes förmåga. Det i sin tur kan då komma att leda till att informationen som företaget lämnar ifrån sig är missvisande eller att utomstående inte har förtroende för att informationen är sanningsenlig.

3.5 Begränsningar enligt 9 kap. 18 § ABL - användning av person som omfattas av 17 § ABL

Bestämmelsen i 9 kap. 18 § ABL reglerar frågan om vilka personer som revisorn kan anlita i samband med revisionen. Enligt 9 kap. 18 § ABL får en revisor inte anlita någon som är jävig enligt 9 kap. 17 § ABL. En revisor har dock möjlighet att anlita en så kallad intern revisor under förutsättning att det är förenligt med god revisions sed. En intern revisors huvudsakliga uppgift är att sköta den interna revisionen, det vill säga den granskning eller kontroll som utgör del av den förvaltande organisationen.⁷²

Av handlingarna i tillsynsärende Dnr 2005-795 framgår att A-son varit vald revisor i ett aktiebolag som bedrev handel med bilar. I bakgrunden till ärendet görs gällande att A-sons revisorsassistent utfört revision av bolagets

⁷² Moberg m.fl. s. 30.

redovisning och granskat balansposterna. Den årsredovisning som upprättats av bolaget redovisningskonsult hade visat sig innehålla så stora formella och redaktionella brister och det bedömdes vara alltför tidskrävande att få fram en rättad version genom denne. För att inte fördröja processen ytterligare tog revisorsassistenten fram en ny årsredovisning. Revisorsinspektionen fann att en revisor enligt 9 kap. 18 § ABL vid sin revision inte får anlita någon som biträder vid det reviderade bolagets bokföring. Revisorsinspektionen fann i sin bedömning att begreppet bokföring omfattar bland annat upprättande av årsredovisning och de konstaterade att A-sons revisorsassistent upprättade årsredovisningen för det aktuella bolaget. Denom att trots detta anlita assistenten vid ifrågavarande revision hade A-son åsidosatt en förbudsbestämmelse i aktiebolagslagen.

Även i tillsynsärende dnr 2020-487 hänvisade RN till 9 kap. 18 § ABL i sin bedömning. Bakgrunden i ärendet var att medarbetare vid den revisionsbyrån som revisorn A-son var verksam vid biträtt hade vid bokföringen i det reviderade bolaget. Anledningen till det var att det framkommit att den ekonomiansvariga i det reviderade bolaget hade förskingrat pengar från bolaget och av den anledningen hade blivit avskedad. Bolaget hade då tillsatt en ny ekonomiansvarig. Den nya ekonomiansvarige hade dock svårt att hinna med och Bolaget efterfrågade hjälp från revisionsbyrån. Hjälpen som revisionsbyrån skulle bistå med uppfattades inte som så omfattande utan ansågs mer som en löpande granskning. Revisorn A-son lät då hans revisorsassistent bistå med denna tjänst. RN hänvisade i sin bedömning till 9 kap. 17 § aktiebolagslagen första stycket 2, som de menade fastställde att den som biträder vid bolagets bokföring eller medelsförvaltning eller bolagets kontroll däröver inte får vara revisor. RN hänvisade även till 9 kap. 18 § ABL, av vilket det framgår att en revisor vid revisionen inte får anlita någon som enligt 17 § inte är behörig att vara revisor. Av detta följer att en revisor vid revisionen inte får anlita någon som biträder vid bolagets bokföring. RN menade dock att det inte innebär att en revisor eller den som en revisor anlitar vid revisionen är förhindrad att lämna råd och förslag till bokföringsåtgärder. RN menar tvärtom att en revisorn är skyldig att lämna råd om och förslag till förbättringar i bolagets bokföring och i dess förvaltning (s.k.

revisionsrådgivning). Däremot faller varje självständig befattning med bokföringen utanför det tillåtna området. Mot bakgrund av Revisorsnämndens bedömning i fallet är min uppfattning att revisorn inte på något sätt får befatta sig med någon del av bokföringen annat än att bistå med råd. Slutsatserna som jag har kunnat dra är således att revisorn får lämna råd, men det ska sedan vara upp till bolagsledningen att förhålla sig till de lämnade råden.

4. Begränsningar enligt RL

21a § RL innehåller den så kallade analysmodellen, vilken ålägger en revisor att i vissa situationer avböja eller avsäga sig ett revisionsuppdrag. I följande kapitel kommer analysmodellen att redogöras för samt vilka begränsningar som föreligger för en revisor enligt 21a § RL.

4.1 Analysmodellen

I det här avsnittet ska jag i korthet redogöra för vad analysmodellen har för syfte och hur den tar sig uttryck. Enligt revisorslag (2001:883) 21 § åligger det en revisor att själv att pröva om det föreligger hinder för hans eller hennes oberoende. Av analysmodellens uppbyggnad följer att tillämpningen sker i två steg.⁷³ Enligt första steget i 21 § 1 st RL följer att ska omständigheter identifieras som i det enskilda fallet kan innebära ett hot mot revisorns oberoende och som enligt presumptionsregeln innebär att revisorn är skyldig att avsäga sig uppdraget. Enligt det andra steget i 21 § 2 st RL följer att revisorn kan vidta sådana åtgärder som bryter presumptionen. I det andra steget har lagstiftaren tagit hänsyn till behovet för att revisorn ska kunna verka på ett sätt som är effektivt för klienten.⁷⁴

Som tidigare nämnt i denna uppsats framhålls det av 20 § RL att en revisor vid utövandet av revisionsverksamhet ska vara opartisk och självständig, vilket innebär att bestämmelsen tar sikte på det faktiska oberoendet. Analysmodellen å andra sidan tar sikte på det synbara oberoendet.⁷⁵ Det vill säga att revisorn av utomstående inte uppfattas vara i ett beroendeförhållande till sin revisionsklient. Analysmodellen föreskriver att en revisor i varje uppdrag ska granska förekomsten av förhållanden och omständigheter som kan komma att rubba

⁷³ Diamant. s. 265.

⁷⁴ Ibid.

⁷⁵ Moberg m.fl. s. 101.

förtroendet för hans eller hennes oberoende.⁷⁶ Det innebär att analysmodellen således ska tillämpas i varje uppdrag som en revisor åtar sig.⁷⁷

4.2 Begränsningar enligt 21 a § 1 st 1 p. b och 2 p. RL

Av 21 a § revisorslagen (2001:883) framgår att en revisor för varje uppdrag i revisionsverksamheten ska pröva om det finns omständigheter som kan rubba förtroendet för hans eller hennes opartiskhet eller självständighet. I paragrafens första stycke anges ett antal typsituationer där utgångspunkten är att revisorn måste avböja eller avsäga sig uppdraget. Av 21a § 1 st. 1 p. b RL följer att om revisorn måste avböja eller avsäga sig uppdraget om revisorn eller någon annan i det nätverk där han eller hon är verksam har lämnat råd i en fråga som till någon del omfattas av granskning uppdraget. Punkten behandlar det så kallade självgranskningshotet. Stefan Olsson redogör i sin kommentar till bestämmelsen att detta slag av hot främst när revisionsuppdraget skulle innebära att det var nödvändigt att granska en fråga i vilken revisorn eller någon annan i hans nätverk lämnat råd eller annat biträde. Det gäller dock under förutsättning att de lämnade råden inte faller in under rådgivning som utgör revisionsverksamhet, det vill säga revisionsrådgivning.

Vidare, ska revisorn enligt 21a § 1 st. 2 p. RL, den så kallade *generalklausulen*, avböja eller avsäga sig uppdraget om det föreligger något annat förhållande av sådan art att det kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet. Av förarbetena framgår det att syftet med bestämmelserna i 21 a § RL är att trygga att en revisor inte bara är utan också för omgivningen framstår som opartisk och självständig. Det vill säga, är synbart oberoende.⁷⁸ I förarbetena till revisorslagen anförs det även att, när det gäller kravet på opartiskhet och självständighet, ställs särskilt höga krav på revisorer i större bolag, och i synnerhet på revisorer i noterade bolag.⁷⁹

⁷⁶ Prop. 2000/01:146 s. 59.

⁷⁷ Moberg m.fl. s. 102.

⁷⁸ Prop. 2000/01:146 s. 57

⁷⁹ Ibid.

Av förarbetena till revisorslagen framgår det att förekomsten av affärstransaktioner mellan revisorn och revisionsklienten normalt kan godtas, under förutsättning att det är fråga om transaktioner av vardaglig och ordinär karaktär som ingås på samma villkor som gäller för andra.⁸⁰ Det anges även att det skulle vara förödande för revisionens funktion i näringsliv och samhälle om omgivningen saknade tilltro till revisionen och att det därför är viktigt att det inte förekommer några omständigheter som föranleder omvärlden att ifrågasätta revisorns förmåga till objektivitet.⁸¹

Revisorsinspektionen har i flertalet fall tillämpat bestämmelserna. Bland annat i tillsynsärende Dnr 2014-145. Kvalitetskontrollanten vid FAR:s kvalitetsnämnd hade noterat att revisorn 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. RN hade tagit del av A-sons oberoendeanalyser och i samtliga uppdragsavtal, förutom ett, är A-sons hustru angiven som ansvarig redovisningskonsult. Enligt uppdragsavtalen har Redovisningsbyrån utfört bl.a. löpande redovisning och löpande avstämningar. RN redogjorde följande i sin bedömning:

“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. I detta hänseende saknar det betydelse om bokföringsarbetet utfördes av A-sons hustru själv eller av anställda på hennes

⁸⁰ Prop. 2000/01:146 s. 103.

⁸¹ Prop. 2000/01:146 s. 57.

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.”

Mot bakgrund av RN:s bedömning i det ovan nämnda tillsynsärendet så är min bedömning att det hade inneburit begränsningar i revisorns vilja att påpeka felaktigheter påfunna vid granskningen om det hade förelegat en närstående relation. Främst på grund av att revisorn med största sannolikhet hade haft stort förtroende för den närståendes arbete.

RN meddelade även i tillsynsärende Dnr 2019-424 den auktoriserade revisorn A-son en varning för att han hade äventyrat sitt oberoende i två uppdrag, fotbollsföreningen och fotbollsbolaget. I beslutet, betecknades fotbollsföreningen och fotbollsbolaget med en sammanfattande benämning för elitklubben. Revisionsinspektionen fastställde i bakgrunden till ärendet att Revisionsföretaget varit medlem i elitklubbens affärsnätverk med representation på nätverksträffar och vid elitklubbens årliga gala. Revisionsföretagets namn och webbadress stod upptaget under rubriken Partners på elitklubbens webbsida. Företaget hade också VIP-säsongskort och biljettpaket till elitklubbens matcher samt reklamskyltar på elitklubbens arena. A-son hade även deltagit i en nätverksresa som elitklubben arrangerade till en europaspelsmatch i Grekland. Han var även revisor i den dåvarande ordförandens privata bolag. Omständigheterna är sammantagna sådana att A-son för en utomstående betraktare framstod som så starkt förknippad med elitklubben och dess företrädare. Således innebar det att det förelåg ett hot mot hans synbara oberoende. Revisionsinspektionen gjorde bedömningen att de omständigheter avseende föreningens och fotbollsbolagets ändrade styrelsesammansättning, valberedningarnas utvärdering av A-sons revisionsinsats och oberoende inte var ägnade att återställa allmänhetens förtroende för A-sons självständighet och opartiskhet i uppdragen. Inte heller årsmötets respektive årsstämmans beslut om revisorsval var ägnade för de ändamålen. Revisionsinspektionen fann inte heller i övrigt att de omständigheter och åtgärder

som A-son i ärendet hade beskrivit var sådana att de medför att det för en utomstående betraktare inte längre fanns skäl att ifrågasätta hans oberoende i de båda uppdragen. Revisionsinspektionen menade därför att A-sons borde ha avgått som revisor i fotbollsföreningen och fotbollsbolaget. Vidare menar de att genom att kvarstå som revisor har han brutit mot revisorslagens regler om revisorers opartiskhet och självständighet. Därmed har han åsidosatt sina skyldigheter som revisor och meddelas en disciplinär åtgärd. Mot bakgrund av Revisorsinspektionens bedömning i fallet är min uppfattning att en revisor även utanför sin yrkesutövning måste ta hänsyn till omständigheter som kan komma att rubba förtroendet för den granskning som han eller hon gör i samband med revisionen.

Mot bakgrund av det som redogjorts för ovan är min uppfattning att RL:s analysmodell finns för att fånga upp de oberoendehot i samband som kan uppstå i samband med revision av ett aktiebolag som inte fångas upp av ABL:s bestämmelser eller som omfattas av begreppet revisionsrådgivning.

5 Avslutande kommentarer

I detta avslutande kapitel ska de slutsatser som kunnat dras av redogörelserna i föregående kapitel att lyftas för att ge en tydlig bild av vilka begränsningar som föreligger för en revisor att bistå med bokförings- och redovisningsrådgivning i samband med revision.

9 kap. 17 § 1 st ABL innebär att det föreligger begränsningar för en revisor att behålla eller åta sig ett revisionsuppdrag. Begränsningarna har till uppgift att se till att upprätthålla att revisorn är oberoende i sin granskning och att revisionen kan vinna tilltro från utomstående. Är revisorn oberoende så minskar också de faktorer som kan begränsa revisorns vilja att påpeka felaktigheter påfunna vid granskningen.

Trots ABL:s jävskatalog finns det ett antal olika situationer som leder till oberoendehot inom detta område och som inte fångas upp av andra regelverk. Anledningen till att liknande situationer inte hamnar under samma regelverk är att situationerna till viss del skiljer sig åt. Enligt revisorslag (2001:883) är självgranskning en av de faktorer som utgör ett hot mot revisorns oberoende. Anledningen är att frågan om revisorns opartiskhet och självständighet hotas av att revisorn själv eller någon i samma revisionsgrupp lämnar råd i en fråga som omfattas av granskningsuppdraget. Att revisionen utförs av en oberoende revisor är ett grundläggande krav och grunden för att den ekonomiska information som omvärlden får ta del av är tillförlitlig. Det är viktigt att revisorn är såväl faktiskt som synbart oberoende eftersom den bild man får av revisorns oberoende utgör en stor del i hur man mäter tillförlitligheten och kvaliteten på revisionen. Generalklausulen i 21a § 2 st RL tar sikte på det hot som kvarstår för revisorn enligt analysmodellen. I situationer där närstående relationer utgör hot är det ett indirekt självgranskningshot som aktualiseras. Anledningen till att det föranleder ett hot är framförallt för att revisorn i närstående relationer, utan att självständigt granska föreliggande handlingar, kan anse sig ha skäl att anta att han eller hon kan lita på dessa personer. Det innebär en risk därför att revisorn då begränsar sitt eget kontrollansvar. RN har i samtliga fall där byråjäv förelegat redogjort för att självgranskningshot uppstått vilket är ett starkt hot mot revisorns

opartiskhet och självständighet. I fall där självgranskningshot förelegat menar RN att revisorn, om inte motåtgärder vidtagits, borde ha avsagt eller avböjt uppdraget.

RL:s analysmodell finns för att fånga upp de oberoendehot i samband med rådgivning inom bokföring och redovisning som inte ABL eller revisionsrådgivning tar upp. Självgranskningsbestämmelsen i analysmodellen är därför betydelsefull för att fånga upp fall där ABL inte gör det. Det finns dock de som ställer sig frågande till om det är rimligt att det ska vara upp till revisorn själv att pröva sitt oberoende. De som ställt sig kritiskt till det menar att oberoendet är en för viktig fråga för att lämna till revisorn själv och att det istället borde införas en förbudskatalog i likhet med den jävskatalog som finns i ABL.

Sammanfattningsvis, är revisorns oberoende en viktig aspekt för att se till att revisorn upprätthåller dels sin funktion men även för att se till att revisionens syfte upprätthålls.

Käll- och litteraturförteckning

Offentligt tryck

Proposition 1975:103 *Om förslag till ny aktiebolagslag, m.m*

Proposition. 2000/01:146 *Oberoende, ägande och tillsyn i revisionsverksamhet*

Proposition 2004/05:85 *Ny aktiebolagslag*

Prop 2005/06:97 *Revisorns oberoende och vissa redovisningstjänster, m.m*

Proposition 2009/10:204. *En frivillig revision.*

Kommittédirektiv 2021:115. *Bolaget som brottsverktyg.*

Litteratur

Carrington, Thomas. *Revision*. Stockholm: Liber AB. 2016.

Cassel, Filip. *Den reviderade revisors rollen - en oren berättelse*. Falun: Scanbook. 1996.

Diamant, Adam. *Revisors oberoende*. Uppsala: Iutus förlag. 2004.

Ekobrottsmyndigheten. *Fördjupad studie av effekter på den ekonomiska brottsligheten efter avskaffande av revisionsplikten för mindre aktiebolag*. 2020.

Tillgänglig:

<https://www.ekobrottsmyndigheten.se/wp-content/uploads/2021/06/fordjupad-studie-av-effekter-pa-den-ekonomiska-brottsligheten-efter-avskaffande-av-revisionsplikten-for-mindre-bolag.pdf> (Hämtad: 2022-08-17)

Moberg, Krister, Valentin, Niklas och Åkersten, Peter. *Bolagsrevisorn*. Visby: Norstedts juridik. 2014.

Olsson, Stefan. *Revisorns roll - en revisors och revisionsrättslig introduktion*. Malmö: Gleerups utbildning AB. 2017.

Sandberg, Claes. *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare - Ämne, material och argumentation*. Stockholm: Norstedts Juridik. 2015

Tillsynsärenden från Revisorsinspektionen

Dnr 2020-0847,

Dnr 2018-1280,

Dnr 2019-424,

Dnr 2013-1168,

Dnr 2016-1251,

Dnr 321,

Dnr 2011-1638,

Dnr 2020-8,

Dnr 2011-554,

Dnr 2007-1672,