

KamR: dom 2003-02-17, mål nr 8505-02 (ref)

KamR: dom 2003-04-25, mål nr 1654-03

RegR: dom 2003-12-22, mål nr 3103-2003

Ö 3/02

C-son AB (C-son) har till Revisorsnämnden (RN) inkommit med en anmälan riktad mot det registrerade revisionsbolaget X AB (X) vilket under en följd av år innehaft revisionsuppdraget i ifrågavarande aktiebolag. Anmälan, som rör X utförande av nämnda uppdrag, har föranlett RN att öppna ett disciplinärende avseende auktoriserade revisorn B-son som varit huvudansvarig för revisionen från tidpunkten för C-sons bolagsstämma år 1995 fram till hösten år 2001 då X uppdrag som revisor i bolaget upphörde.

RN har från B-son inhämtat yttrande samt viss granskningsdokumentation. C-son har av RN begärt, och beviljats, att få ta del av yttrandet jämte därtill hörande fem bilagor. C-son har därefter inkommit med ett bemötande av vad B-son anfört och i detta sammanhang även framställt en begäran om att få ta del av samtliga handlingar som B-son i övrigt gett in till RN.

B-son har i anslutning till att dokumentationen insändes till RN även gett in en förteckning över denna. Av förteckningen, som bifogas detta beslut (ej bifogat här [red.anm.]), framgår att den dokumentation RN har tillgång till utgörs av nio pärmar varav fem pärmar avser delar av revisionsdokumentationen för räkenskapsåren 1996–2000 och fyra pärmar avser dokumentation av ett särskilt granskningsuppdrag som X erhöll av C-son i slutet av år 2000. De fem pärmar som innehåller revisionsdokumentation för åren 1996–2000 består för vart och ett av åren av följande information;

- kopia av C-sons årsredovisning (inklusive revisionsberättelse),
- C-sons finanspolicy,
- revisionspromemorior som X tillställt C-son,
- X dokumentation avseende planeringen av revisionsuppdraget, samt X:s noteringar från revisionen av det område inom vilket C-son har ifrågasatt revisionsarbetet.

RN finner inte hinder mot att låta C-son ta del av de fyra pärmar som innehåller dokumentationen över det särskilda granskningsuppdrag som X erhöll i slutet av år 2000. Det finns inte heller något som hindrar att C-son får del av sina årsredovisningar, sin finanspolicy och de revisionspromemorior X tillställt bolaget.

Vad gäller dokumentationen i övrigt, dvs. X planering av och noteringar från revisionen, gör RN följande bedömning.

Enligt 8 kap. 6 § första stycket 1 sekretesslagen (1980:100) gäller sekretess för uppgift om enskilda affärs- eller driftförhållanden, uppfinningar eller forskningsresultat, om det kan antas att den enskilde lider skada om uppgiften röjs. Av 2 § sekretessförordningen (1980:657) samt punkten 114 i bilaga till nämnda förordning framgår att sådan sekretess gäller vid utredning, tillståndsgivning och tillsyn som handhas av RN. Sekretessen gäller dock inte beslut i ärenden.

RN anser att den metodik en revisor eller ett registrerat revisionsbolag tillämpar vid utförandet av revisionsuppdrag utgör en affärshemlighet¹ och att uppgifter därom faller in under den definition av skyddsvärda uppgifter som intagits i ovan nämnda bestämmelse i sekretesslagen. Den i förevarande fall aktuella revisionsdokumentationen visar antingen direkt (planeringsdokumentationen) eller indirekt (noteringar från revisionsarbetet) vilken revisionsmetodik som tillämpas inom X. Ett röjande av dessa uppgifter kan antas leda till skada för X, t.ex. genom att uppgifterna utnyttjas av X:s konkurrenter eller att revisionsklienter till X ”anpassar sig” till revisionsbolagets arbetssätt, vilket i förlängningen skulle göra det svårt för X att behålla dessa uppdrag.

Med stöd av vad som nu anförts beslutar RN att C-son inte skall få ta del av X dokumentation i nu behandlade delar.

Detta beslut har fattats av Revisorsnämndens chef, direktören Christer Lefrell i närvaro av chefsjuristen Per Eskilsson och avdelningsdirektören Fredrik Bengtsson som föredragit ärendet.

Kammarrätten i Stockholm, avd 5

Dom 2003-02-17 i mål nr 8505-02

C-son AB (bolaget) har överklagat RN:s beslut och yrkat i första hand att de begärda handlingar som bolaget inte fått ta del av lämnas ut till bolaget och i andra hand att handlingarna lämnas ut till bolaget med förbehåll.

Till stöd för sin talan anför bolaget bl.a. följande.

X har haft i uppdrag att revidera bolaget och har fått ersättning för detta. Den metodik en revisor tillämpar följer i stor utsträckning vad som framgår av offentliga regler och rekommendationer. Hela revisionsförfarandet omfattas av utförlig dokumentationsplikt. Ett för revisorn känt syfte med dokumentationsplikten är att dokumentationen skall kunna användas för att i efterhand bedöma revisorns arbete. Med hänsyn härtill kan revisorns dokumentation som omfattas av dokumentationsplikten närmast definitionsmässigt inte utgöra revisorns affärshemlighet. Den metodik en revisor tillämpar finns redan beskriven i det offentliga regelkomplexet.

Varje revisor skall individuellt planera revisionen för varje enskilt företag. Revisionen skall vidtas med beaktande av det enskilda företagens förutsättningar. Om kravet på individualiserad bedömning följs av revisorn, kan skada knappast drabba revisorn i konkurrenshänseende om handlingarna lämnas ut, eftersom revisionen utförts specifikt för det enskilda företaget.

Med hänsyn till den relativa öppenhet som råder bland revisorer, särskilt mot bakgrund av att det förekommer att revisorer från skilda revisionsbyråer gemensamt reviderar större bolag, torde revisionsbolagen ha inblick i varandras revisionsmetoder. Därtill kommer gemensamma kurser, utbildningar, seminarier, personalomsättning m.m. Detta talar mot att metodiken har någon väsentlig betydelse i konkurrenshänseende. För det fall revisionsbolagens granskningsmetoder väsentligen skulle skilja sig åt på ett sätt som har betydelse i konkurrenshänseende, och för det fall detta skulle anses tillräckligt för att komma fram till slutsatsen att sekretess gäller för sådana metoder innebär inte detta att revisionsdokumentationen i sin helhet är underkastad sekretess. Även om metodiken skulle anses falla under sekretess, kan resultaten och slutsatserna som

¹ Vad gäller innebörden av uttrycket ”affärs- eller driftförhållanden” se t.ex. *Sekretesslagen, en kommentar* (Göran Regner m.fl.) – Norstedts gula bibliotek – (kommentaren till 6 kap 1 §).

metodikerna lett till inte av den anledningen falla under sekretess, varför i vart fall uppgifter om resultaten och slutsatserna skall lämnas ut.

I rättegångsbalkens editionspliktsregler, lagen (1990:409) om skydd för företagshemligheter och 8 kap. 6 § sekretesslagen tillmäts förekomsten av skyddsvärda affärs- eller driftförhållanden respektive yrkeshemligheter viss betydelse. Innebörden av begreppen i fråga torde vara mer eller mindre densamma över regelkomplexen. Skyddsintresset torde också vara detsamma. Vid en skadeståndsprocess mot X i allmän domstol skulle det, i högsta grad framstå som sannolikt att X skulle anses skyldigt att lämna ut revisionsdokumentationen enligt editionspliktsreglerna. Det saknas skäl att göra någon annan bedömning i förevarande fall.

Regeringsrätten har i RÅ 1991 ref 56 anfört att allmänt hållna uppgifter inte utgör tillräcklig grund för antagande om skada när det raka skaderekvisitet skall tillämpas. I aktuellt mål är avslagsmotiveringen grundad på allmänt hållna uppgifter. Skaderekvisitet är inte uppfyllt.

RN har i yttrande till KamR anfört följande.

Den omständigheten att revisorn erhåller arvode från klienten medför inte någon rätt för den senare att ta del av eller på annat sätt förfoga över dokumentationen. Det offentliga regelsystemet och de utarbetade rekommendationerna innehåller inte så detaljerade anvisningar att det finns fog för antagandet att revisorer generellt tillämpar samma revisionsmetodik. Framförallt de större revisionsbolagen har gjort betydande investeringar i framtagandet av byråspecifik revisionsmetodik. Utifrån den byråspecifika metodiken sker en anpassning till det enskilda uppdraget. Av dokumentationen i ett enskilt uppdrag framgår såväl revisionsbyråns grundmetodik som anpassningen till det enskilda uppdraget. Uppgifter om vilken metodik som tillämpas återfinns inte endast i den dokumentation som rör planeringen av uppdraget utan kan i de flesta fall även utläsas indirekt genom de noteringar som upprättas i samband med genomförandet. Såväl byråns grundmetodik som dess metodik för anpassning till ett enskilt uppdrag måste anses skyddsvärda.

Den krets som har rätt att ta del av en revisors revisionsdokumentation i syfte att granska revisorns arbetsinsatser i efterhand är antingen myndigheter som är skyldiga att beakta sekretesslagens bestämmelser eller personer som är bundna av tystnadsplikt. Exempelvis gäller att en medrevisor från en konkurrerande revisionsbyrå skall iaktta bestämmelsen i 26 § revisorslagen (2001:883) enligt vilken en revisor är förhindrad att, till fördel för sig själv eller till skada eller nytta för någon annan, använda eller obehörigen röja uppgifter som revisorn har fått i sin yrkesutövning. Mot den bakgrunden medför inte det förhållandet, att revisorer från skilda byråer kan ha gemensamma uppdrag och därigenom få inblick i varandras revisionsmetodik att dessa byråers metodik blir allmänt känd i branschen.

Med hänsyn härtill är bolagets slutsats att revisionsdokumentationen närmast definitionsmässigt inte kan utgöra revisorns affärshemlighet felaktig. Frågan huruvida bolaget i en skadeståndsprocess skulle få del av dokumentationen med stöd av rättegångsbalkens bestämmelser om editionsplikt bör inte inverka på bedömningen i det nu aktuella målet.

KamR avslog överklagandet i den del det avsåg utfående av begärda handlingar samt överlämnade till RN att pröva om begärda handlingar kan lämnas ut med förbehåll. Som skäl anfördes bl.a. följande.

Som bolaget har anfört följer en revisors arbete i stor utsträckning vad som framgår av lagar, förordningar och utarbetade rekommendationer. Det ankommer vidare på en revisor att noggrant dokumentera sina revisionsuppdrag så att medrevisor, tillsynsmyndighet eller domstol i förekommande fall har möjlighet att utvärdera revisorns arbete.

En revisors dokumenterade arbete kan innehålla uppgifter om ett revisionsbolags affärs- eller driftförhållande som kan antas skada bolaget om de lämnas ut.

De i målet aktuella handlingarna innehåller X dokumentation avseende planeringen av revisionsuppdraget i bolaget samt X noteringar från delar av denna revision.

KamR finner, i likhet med RN, att dessa handlingar visar dels direkt genom planeringsdokumentationen dels indirekt genom noteringar från revisionsarbetet den framarbetade revisionsmetodik som tillämpas inom X. En framarbetad revisionsmetodik måste typiskt sett betraktas som en uppgift om ett revisionsbolags affärs- eller driftförhållanden. För det fall uppgifter om X revisionsmetodik skulle röjas kan bolaget antas lida skada t.ex. genom att, som RN anfört, uppgifterna utnyttjas dels av konkurrenter och dels av klienter som i sådant fall kan anpassa sig till revisionsbolagets arbetssätt. Bolagets påstående att redovisningsbolagens redovisningsmetodik redan är känd bland konkurrenter på grund av gemensamma revisioner, utbildningar och personalomsättningar kan i detta avseende inte tillmätas någon betydelse.

KamR finner således att de i målet aktuella handlingarna i sin helhet innehåller sådant material om X affärs- och driftförhållanden att X kan antas lida skada om handlingarna lämnas ut. Bolagets i första hand framställda yrkande kan därför inte bifallas. Vad bolaget anfört om möjligheten att vid en skadestandsprocess i allmän domstol erhålla handlingarna genom ett editionsyrkande föranleder inte KamR att göra någon annan bedömning.

Bolaget har i andra hand yrkat att handlingarna lämnas ut till bolaget med förbehåll. Frågan om utlämnande av handlingarna med förbehåll har, såvitt KamR kan se, inte varit föremål för prövning av RN. KamR anser att denna fråga i första hand bör prövas av RN. Handlingarna skall därför i denna del överlämnas till RN för prövning.

C-son AB har därefter inkommit med ett yttrande till RN där man anför att dess ursprungliga begäran om att få ta del av handlingarna kvarstår, men att bolaget är berett att underkasta sig förbehåll av sådant slag som innebär att de av KamR anförda riskerna undanröjs. Bolaget är således berett att t.ex. ikläda sig ansvar att inte sprida handlingarna till vare sig konkurrerande revisionsbyråer eller klienter till X (tidigare, befintliga eller potentiella).

RN antecknar följande (beslut 2003-02-24 – överklagat till KamR, mål nr 1654-03).

Vad gäller C-son AB:s ursprungliga begäran har såväl RN som KamR funnit att de av bolaget begärda handlingarna innehåller sådana uppgifter om X affärs- och driftförhållanden att X kan antas lida skada om handlingarna lämnas ut och att bestämmelserna i 8 kap. 6 § sekretesslagen (1980:100) därför förhindrar ett utlämnande. RN finner inte skäl att ändra sin tidigare gjorda bedömning i detta avseende.

Av 14 kap. 9 § första stycket samma lag framgår att i de fall en myndighet finner att sådan risk för skada, men eller annan olägenhet, som enligt bestämmelse om sekretess utgör hinder att lämna uppgift till enskild, kan undanröjas genom förbehåll som inskränker den enskildes rätt att lämna uppgiften vidare eller utnyttja den, så skall myndigheten lämna ut uppgiften med sådant förbehåll.

RN anser inte att ett förbehåll, sammanvägt med övriga omständigheter i förevarande fall, undanröjer den risk för skada som X kan antas lida om de aktuella uppgifterna lämnas ut. Vad C-son AB anfört i denna del medför inte någon annan bedömning.

RN avslår bolagets begäran om att handlingarna skall lämnas ut med förbehåll.

Detta beslut har fattats av RN:s chef, direktören Christer Lefrell i närvaro av chefsjuristen Per Eskilsson samt avdelningsdirektören Fredrik Bengtsson som föredragit ärendet.