

D 34/05

Bakgrund

Revisorsnämnden (RN) har i ett ärende rörande godkände revisorn B-son (dnr 2005-528) uppmärksammat omständigheter som föranlett RN att i förevarande disciplinärende utreda om auktoriserade revisorn A-son har äventyrat sitt oberoende som revisor i en ideell förening (en större ishockeyförening) och i ett av denna förening helägt aktiebolag. Utredningen omfattar, för föreningen, räkenskapsåren den 1 maj 2001–30 april 2002 och den 1 maj 2002–30 april 2003 samt, för aktiebolaget, räkenskapsåren den 2 oktober 2001–30 april 2002 och den 1 maj 2002–30 april 2003. A-son och B-son har under den aktuella tidsperioden varit verksamma vid samma revisionsbyrå.

I ärendet rörande B-son har framkommit att denne under en lång följd av år haft ett uppdrag som adjungerad kassör i föreningen. Han har uppgett att det varit fråga om ett fritidsuppdrag som han skött helt vid sidan av sitt ordinarie heltidsarbete som revisor. B-sons uppgift har varit att kontrollera och kontera till föreningen inkommande fakturor och att se till att dessa betalades. Vidare har han upprättat rapporter till styrelsemöten, myndigheter och andra externa intressenter. Han har även upprättat föreningens årsredovisningar. Vad gäller det under år 2001 bildade aktiebolaget har han endast biträtt vid upprättande av bokslut och årsredovisningar. I takt med föreningens ökande sportsliga framgångar har hans uppdrag blivit mer tidskrävande. I sak har dock arbetsuppgifterna inte förändrats.

RN har frågat B-son om vilken ersättning han erhållit för sitt arbete som kassör. Han har svarat att arvode har utgått från föreningen och att detta år 2001 uppgick till 64 000 kr, år 2002 till 180 000 kr och år 2003 till 204 000 kr.

RN har mot bakgrund av B-sons engagemang i föreningen förelagt A-son att redogöra för vilka överväganden han gjort beträffande sin opartiskhet och självständighet som revisor i föreningen och aktiebolaget och att därvid särskilt ange hur han har bedömt uppdragets förenlighet med jävsbestämmelserna i 17 § revisionslagen (1999:1079). Av nämnda bestämmelse första stycket 4 följer att den som är verksam i samma rörelse som den som yrkesmässigt biträder företaget vid grundbokföringen eller medelsförvaltningen eller företagets kontroll däröver, inte får vara revisor i företaget. I andra stycket sägs att den som inte är behörig att vara revisor i ett moderföretag inte får vara revisor i dess dotterföretag. Enligt 2 § revisionslagen är lagen tillämplig på företag som enligt 6 kap. 1 § bokföringslagen (1999:1078) är skyldiga att avsluta bokföringen med en årsredovisning, dock inte företag för vilka regler om revision finns i någon annan lag. Föreningen har såvitt handlingarna utvisar varit bokföringsskyldig enligt bokföringslagen och har därmed utgjort ett företag i revisionslagens mening, se 1 § andra stycket 1. Avgörande för frågan om föreningen har varit skyldig att avsluta bokföringen med en årsredovisning har i det aktuella fallet varit hur många anställda föreningen har haft. I 6 kap. 1 § 6 a bokföringslagen sägs nämligen att bokslutsföretag skall upprätta årsredovisning om antalet anställda i verksamheten under de senaste två räkenskapsåren i medeltal har uppgått till fler än tio.¹ Av föreningens årsredovisning för räkenskapsåret 1999/2000 kan utläsas att antalet

¹ Eftersom aktiebolaget inte har haft några anställda förrän under räkenskapsåret 2002/2003 saknas i förevarande fall anledning att bedöma om föreningen haft skyldighet att upprätta årsredovisning enligt bestämmelsen i 6 kap. 1 § 7 a bokföringslagen i egenskap av moderföretag i en koncern.

anställda har uppgått till åtminstone tio. I årsredovisningarna för år 2000/2001 och 2001/2002 anges att antalet anställda uppgått till respektive fjorton och femton. Det framgår emellertid inte närmare av årsredovisningarna vilken omfattning anställningarna har haft.

RN har begärt att få ta del av kopior av A-sons dokumentation över oberoendeprövningen enligt 21 § revisorslagen (2001:883) för de aktuella revisionsuppdragen.

RN har förelagt A-son att inge kopior av de revisionsberättelser han avgett över föreningens årsredovisningar räkenskapsåren 2001/2002 och 2002/2003. Av dessa och av hans yttranden till RN framgår att han reviderat föreningen i sin egenskap av auktoriserad revisor, det första året tillsammans med en förtroendevald lekmannarevisor och det andra året tillsammans med en auktoriserad revisor från en annan revisionsbyrå.

A-sons uppgifter

A-son valdes som revisor i föreningen ett antal år före de två räkenskapsår som har varit föremål för RN:s utredning. B-son hade redan vid den tiden uppdraget som adjungerad kassör. A-son ansåg att både hans eget och B-sons uppdrag var av ren fritidskaraktär. Vidare har B-son inte vid någon tidpunkt varit överordnad honom inom revisionsbyrån. A-son bedömde därför att det inte förelåg någon jävsproblematik enligt tidigare gällande regler.

I och med ikraftträdandet av den nya revisorslagen har oberoendefrågorna hamnat mer i fokus. Under räkenskapsåret 2001/2002 uppmärksammade A-son flera omständigheter som han bedömde kunde påverka tilltron till hans opartiskhet och självständighet. Föreningen växte lavinartat och B-sons uppdrag ökade i omfattning. Dessutom noterade han att uppdraget inte längre var ideellt utan att B-son erhöll ersättning för sitt arbete. För att inte riskera att hans opartiskhet och självständighet skulle kunna ifrågasättas krävde A-son att föreningen som motåtgärd skulle välja ytterligare en auktoriserad revisor från en annan revisionsbyrå. Så skedde också för räkenskapsåret 2002/2003. Under detta år fortsatte föreningen att växa varigenom B-sons uppdrag fick ökad betydelse. A-son diskuterade situationen med sin oberoende medrevisor och senare även med experter på området inom revisionsbyrån. Han fick rådet att lämna uppdraget vilket han också gjorde. För att undvika negativ publicitet för föreningen valde han att inte avgå under löpande räkenskapsår utan i anslutning till ordinarie stämma.

I fråga om föreningens helägda aktiebolag bedömde A-son att det inte förelåg några jävsproblem. B-son har inte skött medelsförvaltning eller löpande bokföring i detta bolag. År 2001/2002 var bolaget dessutom vilande. Revisionen av aktiebolaget har utgjort ett sedvanligt revisionsuppdrag och har utförts av A-son i hans egenskap av anställd på revisionsbyrån. A-son valde trots detta att lämna även revisionsuppdraget i aktiebolaget i samband med att uppdraget för föreningen avslutades.

Vad gäller jävsbestämmelserna i 17 § revisionslagen har A-son uppgett att han, när uppdraget i föreningen tog sin början, inte hade uppmärksammat att revisionslagen kunde vara tillämplig på ideella föreningar. Vid den tiden hade han också uppfattningen att en stor del av medelsförvaltningen sköttes av föreningens personal och att B-son främst hade en övervakande funktion. I samband med att den nya revisorslagen trädde i kraft undersökte A-son närmare vem som gjorde vad i föreningen och han läste då också mer noggrant de lagar och jävsbestämmelser som kunde vara tillämpliga. Med hänsyn till bestämmelserna i 17 § revisionslagen insåg han under räkenskapsåret 2001/2002 att han, i och med B-sons utökade engagemang, var tvungen att vidta åtgärder för att lösa jävsproblemen. Som han redan nämnt vidtogs då den motåtgärden att föreningen valde in en utomstående kvalificerad medrevisor för räkenskapsåret 2002/2003. Mot bakgrund av vad han vet i dag anser A-son att revisionslagen åtminstone har varit tillämplig på revisionsuppdraget i föreningen under räkenskapsåret 2002/2003.

A-son har inte upprättat någon dokumentation över sina överväganden beträffande oberoendefrågorna.

RN:s bedömning

Det första av de i ärendet aktuella räkenskapsåren, 2001/2002, omfattar delvis tid före ikraftträdandet av den nya revisorslagen (2001:883) den 1 januari 2002. RN finner dock inte skäl att pröva A-sons agerande i tiden före nämnda datum.

Vad först beträffar A-sons överväganden med anledning av revisionslagens jävsbestämmelser finner RN att det inte råder någon tvekan om att B-son har tagit sådan befattning med föreningens medelsförvaltning att jävsbestämmelsen i 17 § första stycket 4 har utgjort hinder för A-son att kvarstå som revisor under förutsättning att föreningen haft så många anställda att lagen varit tillämplig. Som framgått ovan har A-son uppgett att han nu anser att revisionslagen har varit tillämplig åtminstone under räkenskapsåret 2002/2003. Han har även förklarat att han redan tidigare hade läst de jävsbestämmelser som kunde vara aktuella och därvid kommit fram till att han med hänsyn till 17 § måste vidta åtgärder för att lösa jävsproblemen. Den åtgärd som företogs var att till räkenskapsåret 2002/2003 byta ut den tidigare förtroendevalde medrevisorn mot en auktoriserad revisor från en annan byrå. RN vill med anledning av det sistnämnda framhålla att en direkt jävssituation, till skillnad från vad som är fallet med sådana oberoendehot som behandlas i 21 § revisorslagen, aldrig kan neutraliseras med någon annan motåtgärd än att just den omständighet som konstituerar jävet elimineras.² Den av A-son åberopade åtgärden har således inte varit tillräcklig för att han skulle kunna behålla uppdraget för det fall revisionslagen varit tillämplig.

När det gäller frågan om revisionslagens tillämplighet i det aktuella fallet gör RN följande överväganden. Av förarbetena till bokföringslagen framgår att det vid bedömningen av om ett bokslutsföretag är skyldigt att upprätta årsredovisning enligt bestämmelsen i 6 kap. 1 § 6 a bokföringslagen skall göras en sammanvägning av antalet anställda under de senaste två åren och att hänsyn måste tas till anställningarnas omfattning. Om beräkningen visar att antalet sysselsatta i företaget under den aktuella perioden i snitt motsvarar fler än tio heltidsanställda, skall en årsredovisning upprättas.³ Även om mycket i utredningen talar för att föreningen haft så många anställda att revisionslagen varit tillämplig under de båda räkenskapsåren kan RN inte med full säkerhet fastslå att antalet heltidsanställda i snitt uppgått till fler än tio. Därmed är det inte heller klarlagt att A-son har åsidosatt jävsbestämmelserna i 17 § revisionslagen. Förhållandena har emellertid varit sådana att det har ålegat honom att noga undersöka föreliggande omständigheter, inte minst det exakta antalet heltidsanställda, och förvissa sig om att det inte förelåg några legala hinder mot att han kvarstod som revisor i föreningen. RN anser att utredningen visar att han inte tillräckligt har övervägt dessa frågor vilket får anses allvarligt, inte minst med hänsyn till att ett eventuellt jäv i uppdraget för föreningen hade medfört att han även skulle ha varit obehörig att revidera aktiebolaget (17 § andra stycket). Genom sin underlåtenhet härvidlag har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

Frågan är då om A-son har kunnat kvarstå som revisor i föreningen och aktiebolaget med hänsyn till 21 § revisorslagen. Innebörden av denna bestämmelse är att revisorn för varje uppdrag i revisionsverksamheten skall pröva om det finns omständigheter som kan rubba förtroendet för hans eller hennes opartiskhet eller självständighet. Revisorn skall i så fall avböja eller avsäga sig uppdraget om det inte i det enskilda fallet föreligger sådana särskilda

² Det förhållandet att en jävsgrund har eliminerats medför dock inte alltid att revisorn kan behålla uppdraget utan en prövning måste ske från fall till fall.

³ Se prop. 1998/99:130 s. 400.

omständigheter eller har vidtagits sådana åtgärder som medför att oberoendehotet är neutraliserat. I bestämmelsen behandlas fem typsituationer som alltid medför en presumtion för att revisorn skall avböja eller avsäga sig uppdraget. En av dessa tar sikte på det förhållandet att revisorn, eller någon annan i den revisionsgrupp där han eller hon är verksam, vid rådgivning som inte utgör revisionsverksamhet har lämnat råd i en fråga som till någon del omfattas av granskningsuppdraget (21 § första stycket 1 b). Har så skett uppstår ett s.k. självgranskningshot. Typsituationerna kompletteras med en generalklausul i 21 § första stycket 2 som tar sikte på varje annat förhållande som kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet.

RN anser i fråga om båda de aktuella räkenskapsåren att B-sons uppdrag som adjungerad kassör har gett upphov till ett självgranskningshot. Av vad A-son anfört framgår att även han bedömt att det år 2001/2002 har förelegat ett hot mot hans oberoende. Den åtgärd som vidtagits i syfte att balansera hotet, nämligen att som medrevisor välja en auktoriserad revisor från en annan byrå, har dock inte genomförts förrän under påföljande räkenskapsår. Under räkenskapsåret 2002/2003 fortsatte föreningen att växa. A-son har under året omprövat sin oberoendeanalys och beslutat sig för att avgå. Trots detta slutförde han revisionen och lämnade inte uppdraget förrän i samband med föreningens ordinarie stämma, detta för att undvika negativ publicitet för föreningen. RN vill med anledning härav framhålla att en revisor som finner att det uppstått ett så starkt hot mot oberoendet i ett uppdrag att detta inte kan behållas är skyldig att avsäga sig uppdraget snarast. Mot ovan angiven bakgrund finner RN att det båda räkenskapsåren har förelegat en presumtion för att A-son skulle avsäga sig revisionsuppdraget i föreningen. I konsekvens med att det i de lagbestämmelser som behandlar jäv för revisorer, t.ex. 17 § revisionslagen och 10 kap. 16 § aktiebolagslagen, stadgas att den som inte är behörig att revidera ett moderföretag inte heller får vara revisor i dess dotterföretag finner RN även att det enligt generalklausulen i 21 § revisorslagen har förelegat en presumtion för att A-son skulle avsäga sig uppdraget som revisor i föreningens aktiebolag.

Vad beträffar frågan om det förelegat sådana särskilda omständigheter eller har vidtagits sådana åtgärder som medfört att A-son ändå har kunnat behålla revisionsuppdragen gör RN följande bedömning.

Som framgått ovan har omständigheterna under de aktuella räkenskapsåren, med hänsyn till B-sons uppdrag i föreningen, varit mycket nära en direkt jävssituation för A-son. RN finner att det under båda räkenskapsåren har förelegat ett så starkt hot mot A-sons opartiskhet och självständighet som revisor i föreningen och aktiebolaget att han, oavsett vilka motåtgärder som vidtagits, har varit skyldig att avsäga sig uppdragen.⁴ Genom att likväl behålla revisionsuppdragen har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

RN konstaterar att A-son i ovan nämnda avseenden har åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han skall därför meddelas en disciplinär åtgärd. Med hänsyn till att det som ligger honom till last är allvarligt finner RN att A-son skall meddelas varning.

Med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883) meddelar RN A-son varning.

Ärendet har avgjorts av Revisorsnämnden. I beslutet har deltagit f.d. domaren i Europadomstolen Elisabeth Palm, ordförande, kammarrättspresidenten Hans-Jörgen Andersson, vice ordförande, auktoriserade revisorn Ulla Nordin Buisman, skattedirektören Marie Carlsson, biträdande avdelningschefen Eva Ekström, godkände revisorn Klas-Erik Hjorth, professorn Claes Norberg samt skattejuristen Kerstin Nyquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit stf. direktören Per Eskilsson, juris doktorn Adam Diamant, revisionsdirektören Göran Raspe samt avdelningsdirektören Fredrik Bengtsson som föredragit ärendet.

⁴ Jfr prop. 2000/01:146 s. 64 och 104.