

D 20/04

Auktoriserade revisorn A-son är anställd hos det registrerade revisionsbolaget X AB (X). I september 2002 förvärvade X en konsult- och redovisningsbyrå (redovisningsbyrån) belägen på samma ort som det lokalkontor inom X där A-son är verksam. Revisorsnämnden (RN) uppmärksammade i februari 2003 vissa omständigheter kring detta förvärv som indikerade att det kan ha funnits skäl att ifrågasätta A-sons oberoende i flera av hans revisionsuppdrag. RN har därför ställt ett antal frågor till honom (dnr 2003-436). Samtliga handlingar i det ärendet har senare överförts till förevarande disciplinärende. RN har även ställt frågor direkt till X (dnr 2003-435). A-son har i disciplinärendet fått del av kopior av RN:s skrivelser till X och de svar som inkommit.

Av handlingarna framgår bl.a. följande.

Den av X förvärvade redovisningsbyrån – ett aktiebolag – ägdes före överlåtelsen av fem konsulter som också utgjorde bolagets styrelse. I redovisningsbyråns årsredovisning för räkenskapsåret den 1 juli 2001–30 juni 2002, vilken avlämnades i december 2002, sägs att bolaget sedan september 2001 har samarbetat med X inom områdena redovisningsservice och ekonomikonsulttjänster, att redovisningsbyrån och X i augusti 2002 gick samman ”i gemensamma lokaler” och att X förvärv av bolaget skedde i september samma år.

RN har tagit del av en annons som införts i lokalpressen på den aktuella orten i vilken X inbjuder till en ”företagardag” den 27 november 2002. I annonsen förekommer såväl X som redovisningsbyråns logotype. Annonsen innehåller även foton på 21 namngivna personer. Såväl A-son som de fem konsulter som fram till september 2002 ägde redovisningsbyrån är bland de namngivna personerna. I annonstexten sägs att X på den aktuella orten består av 29 medarbetare varav några presenteras på bild.

Efter att ha tagit del av annonsen har RN genom kontroller i PRV:s bolagsregister kunnat konstatera att A-son i början av år 2003 var registrerad som revisor i ett flertal aktiebolag där någon av de fem konsulterna vid samma tid var styrelseledamot och i vissa fall tillika verkställande direktör och/eller styrelseordförande. RN har i detta sammanhang även noterat att det av redovisningsbyråns ovan nämnda årsredovisning framgår att konsulterna ofta fungerat som ”miniekonomichefer” i sina klientföretag.

Mot bakgrund av ovan angivna omständigheter har RN begärt att A-son skall lämna vissa faktauppgifter om de aktuella revisionsuppdragen, t.ex. när han valdes som revisor i bolagen och vilka räkenskapsår han reviderat. RN har också förelagt honom att redogöra för de överväganden han gjort avseende sin opartiskhet och självständighet i de revisionsuppdrag där någon av konsulterna ingått i klientbolagets styrelse.

Av X har RN begärt närmare information om samarbetet med och förvärvet av redovisningsbyrån. RN har också efterfrågat en förteckning över eventuella revisionsuppdrag som revisorer vid det aktuella X-kontoret av sagt sig som en följd av att redovisningsbyrån förvärvades.

X har anfört bl.a. följande.

I september 2001 förvärvade X 50 procent av aktierna i ett av redovisningsbyrån då helägt dotterbolag. Ett år senare förvärvades samtliga aktier i redovisningsbyrån, något som medförde att X även blev ägare av resterande aktier i dotterbolaget. Förvärvet av bolagen gjordes i syfte att utöka X uppdragsvolym och bredda marknaden på den aktuella orten. Affären var emellertid komplex eftersom de fem säljarna vid sidan av redovisningsbyrån hade egna konsultbolag

genom vilka man tillhandahöll, och även efter förvärvet hade för avsikt att tillhandahålla, konsulttjänster inom ekonomiområdet. För X del var det viktigt att försäkra sig om säljarnas lojala medverkan under överförings- och konsolideringsfasen samt att klientföretagen och marknaden uppfattade affären på ett positivt sätt.

Samarbetet innebar i huvudsak att de fem konsulterna, efter X förvärv av aktieposten i dotterbolaget i september 2001, skulle verka för att befintliga och tillkommande revisionsuppdrag överfördes till X. Vidare skulle samarbetet offentliggöras och redovisningstjänster marknadsföras under en gemensam profil. Detta har genomförts. I september 2002 övertog X all den personal som tidigare haft sin anställning i redovisningsbyråns dotterbolag. Från den tiden har X och redovisningsbyråns respektive verksamhet bedrivits i gemensamma lokaler. Efter X tillträde av samtliga aktier i redovisningsbyrån skulle säljarna verka för att överföra de klienter som anlidade säljarnas egna konsultbolag till X och i övrigt agera på så sätt att kunder och marknad uppfattade säljarna som en del av X organisation. Säljarna skulle därutöver till X vidareförmedla sådana tjänster som föll inom X kompetensområde men som man själva inte utförde. Även den delen av överenskommelsen har genomförts.

En av de fem konsulterna har sedan september 2002 varit anställd hos X. De fyra övriga är inte anställda hos X men får, som en följd av samarbetet, under perioden september 2002 till februari 2003 anses ha varit verksamma i den rörelse som bedrivits vid det aktuella X-kontoret. Under samma tid har konsulterna i viss utsträckning fungerat som "underleverantörer" i X verksamhet. Syftet med detta har varit att vänja konsulternas klienter vid att anlita X. Konsulterna har också haft rätt att disponera ett par rum i X lokaler. Denna möjlighet har dock bara utnyttjats i begränsad omfattning.

Enligt den av X upprättade förteckningen över uppdrag som revisorer vid det aktuella lokalkontoret av sagt sig till följd av att redovisningsbyrån förvärvades har A-son varit vald revisor i tre av de fyra bolag (i det följande A-bolaget, B-bolaget och C-bolaget) där de konsulter som inte anställts hos X bedriver sin verksamhet, samt i ytterligare ett femtontal bolag där någon av dessa personer ingått i styrelsen. Vidare framgår att A-son har varit vald revisor i ett bolag som ägdes av den konsult som tagit anställning hos X (D-bolaget).

Vad gäller A-, B-, C-, och D-bolagen har i förteckningen angetts att uppdraget i

- A-bolaget upphörde vid extra bolagsstämma den 15 december 2002.
- B-bolaget upphörde vid ordinarie bolagsstämma den 27 juni 2002.
- C-bolaget upphörde den 16 december 2002.
- D-bolaget upphörde vid ordinarie bolagsstämma den 28 februari 2002.

I fråga om de ca 15 övriga bolagen har angetts att A-son av sagt sig revisionsuppdragen dels i december 2002, dels i maj 2003.

A-son har anfört bl.a. följande.

Organisatoriskt sett har han under hela den i ärendet aktuella tidsperioden tillhört det lokalkontor inom X som planerat och genomfört förvärvet av redovisningsbyrån. A-son har emellertid från våren 2001 till sommaren 2003 haft ett tidsbegränsat uppdrag som chef för ett X-kontor beläget på annan ort. Nämnda uppdrag har tagit det mesta av hans tid i anspråk. Han har marknadsmässigt "profilerats" på båda orterna men har inte tagit aktiv del vid planeringen av det förstnämnda lokalkontorets tillväxt och verksamhet på annat sätt än att han deltagit i enstaka möten. A-son har känt till förvärvet av redovisningsbyrån men har inte deltagit vid förhandlingarna med säljarna och inte efterfrågat de närmare detaljerna avseende denna överenskommelse. Han har inte heller i övrigt haft annat än sporadiska kontakter med säljarna.

X uppgift om att fyra av säljarna under en begränsad tidsperiod får anses ha varit verksamma i lokalkontorets rörelse återspeglar enligt A-son inte ett reellt förhållande utan måste ses mot det bakomliggande syftet att X ville säkerställa förvärvet av redovisningsbyrån i förhållande till den lokala marknaden. Även annonseringen i lokalpressen utgjorde ett naturligt led i denna process. I praktiken har dock säljarna fortsatt att bedriva sina egna verksamheter i respektive konsultbolag. Detta har varit känt på den lokala marknaden.

I och med förvärvet av redovisningsbyrån fick X en affärsrelation till ett par revisionsklienter, dvs. säljarnas konsultbolag. Det uppstod även en indirekt koppling till andra klienter eftersom vissa av säljarna hade styrelseuppdrag i sådana bolag. Det ekonomiska intresset för X del har självfallet bestått i att förvärvet skulle genomföras på ett så bra sätt som möjligt i enlighet med de affärsmässiga överväganden som gjorts. Något ekonomiskt beroende för X del i förhållande till säljarna kan dock, med hänsyn till omfattningen av X-koncernens totala verksamhet, inte anses ha uppstått. A-son är inte delägare i X. För hans del har revisionsuppdragen således inte i något fall gett upphov till annat än indirekta relationer med säljarna. Han har inte heller på annat sätt haft någon personlig ekonomisk vinning av att hans arbetsgivare förvärvade redovisningsbyrån.

A-son har mot bakgrund av ovan angivna förhållanden dragit följande slutsatser angående sin opartiskhet och självständighet som revisor i de berörda bolagen.

Vad gäller uppdragen i säljarnas egna konsultbolag, dvs. A-, B-, C- och D-bolagen, som var direkt berörda av samarbetet med X har han gjort bedömningen att det fanns omständigheter som ”talade för att han inte skulle vara kvar som revisor”. Han ansåg emellertid att han ”både borde och kunde avsluta innevarande års revision innan han lämnade uppdragen”.

Beträffande klienter där kopplingen till X, utöver själva revisionsuppdraget, endast bestod i att en av konsulterna ingick i bolagets styrelse, bedömde A-son att det var möjligt för honom att behålla uppdragen. Han har därvid utgått från den i revisorsbranschen vid den tiden spridda uppfattningen, att bestämmelserna i 2002 års revisorslag ger utrymme för en mer nyanserad bedömning av revisorns oberoende än tidigare gällande regler, eftersom det i förarbetena sägs att hänsyn skall tas till alla för tredje man kända och okända förhållanden. Detta har av många tolkats så att betydelsen av det faktiska oberoendet har ökat. Det synsättet har dock successivt från lagens ikraftträdande fått träda tillbaka för en mer restriktiv tolkning efter uttalanden och beslut från RN:s sida. A-son anser i dag att hans ursprungliga analys varit otillräcklig och att han därför kommit att dra slutsatser som kan ifrågasättas av tredje man utifrån ett ”in appearance-perspektiv”. Som en konsekvens härav har han avgått som revisor i samtliga bolag där någon av konsulterna är ordinarie ledamot av styrelsen. Mot bakgrund av vad han anfört om det synsätt som rådde då analyserna gjordes menar han dock att hans bedömningar vid tiden för förvärvets genomförande inte bör anses klandervärda i efterhand.

RN gör följande bedömning.

Revisorslagen (2001:883) trädde i kraft den 1 januari 2002, då lagen (1995:528) om revisorer upphörde att gälla. Enligt punkt 3 i övergångsbestämmelserna till den nya lagen skall en fråga om disciplinering mot en revisor på grund av en åtgärd eller underlåtenhet före lagens ikraftträdande prövas enligt äldre bestämmelser, om inte en prövning enligt de nya bestämmelserna är förmånligare för revisorn.

Förevarande ärende rör A-sons oberoende i ett antal revisionsuppdrag från september 2001 fram till våren 2003.

Enligt 14 § i 1995 års revisorslag skall en revisor noggrant iaktta gällande jävsbestämmelser. Vidare sägs att revisorn är skyldig att avböja eller avsäga sig ett uppdrag om det i annat fall finns

någon särskild omständighet som kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet.

RN anser att den omständigheten att X i september 2001 förvärvade 50 procent av aktierna i redovisningsbyråns dotterbolag och inledde det samarbete som syftade till att X successivt skulle ta över redovisningsbyråns klienter, personal och verksamhet har kunnat rubba förtroendet för A-sons opartiskhet och självständighet som revisor i såväl de konsultbolag där redovisningsbyråns ägare bedrev verksamhet som i andra bolag där någon av dessa personer ingick i styrelsen. A-son skulle därför enligt RN:s uppfattning ha avträtt från revisionsuppdrag i sådana bolag snarast möjligt efter att det ovan beskrivna samarbetet inleddes.

Enligt ovannämnda punkt 3 i övergångsbestämmelserna skall även prövas om en bedömning enligt nu gällande bestämmelser skulle vara förmånligare för A-son.

Enligt 21 § första stycket 1 revisorslagen skall en revisor för varje uppdrag i revisionsverksamheten pröva om det finns omständigheter som kan rubba förtroendet för hans eller hennes opartiskhet eller självständighet. I lagtexten behandlas fem typsituationer som, om de föreligger, innebär en presumtion för att revisorn skall avböja eller avsäga sig uppdraget. En av dessa typsituationer avser förhållandet när revisorn eller någon annan i den revisionsgrupp där revisorn är verksam har ett direkt eller indirekt ekonomiskt intresse i uppdragsgivarens verksamhet (s.k. egenintressehot). I 21 § första stycket 2 finns en generalklausul som innebär att samma presumtionsregel gäller för varje annat förhållande som är av sådan art att det kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet och självständighet. Enligt 21 § andra stycket kan presumtionen för att revisorn måste avböja eller avsäga sig ett uppdrag i revisionsverksamheten brytas. Revisorn måste då kunna visa att det i det enskilda fallet föreligger sådana särskilda omständigheter eller har vidtagits sådana åtgärder som medför att det inte finns anledning att ifrågasätta hans eller hennes opartiskhet eller självständighet. I förarbetena till 21 § sägs att prövningen skall göras med beaktande av alla för tredje man kända och okända förhållanden. Dessa omständigheter skall prövas hypotetiskt mot hur en kunnig och omdömesgill person, med insikt om alla relevanta omständigheter, skulle bedöma revisorns förmåga och vilja att utföra granskningsuppdraget på ett opartiskt och självständigt sätt.

Vad gäller A-sons oberoende som revisor i konsulternas egna bolag och i andra bolag där konsulterna hade styrelseuppdrag anser RN anser att X förvärv av aktierna i dotterbolaget och det i september 2001 inledda samarbetet (jfr ovan) med redovisningsbyrån utgör omständigheter som omfattas av generalklausulen i 21 § första stycket 2 revisorslagen. Det har enligt RN:s uppfattning inte framkommit att det föreligger några särskilda omständigheter eller har vidtagits sådana åtgärder att det ändå inte funnits anledning att ifrågasätta hans opartiskhet och självständighet i de aktuella uppdragen.

En tillämpning av de nya bestämmelserna skulle således i detta fall inte vara förmånligare för A-son. Omständigheter som inträffat före den 1 januari 2002 skall därför bedömas enligt 1995 års revisorslag. Som framgått ovan har RN vid en bedömning enligt den lagen funnit att A-son skulle ha avträtt från de aktuella revisionsuppdragen snarast möjligt efter det att samarbetet inleddes i september 2001. Genom att underlåta detta har han åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

När det gäller tiden efter den nya revisorslagens ikraftträdande kan först, i fråga om konsulternas egna bolag, konstateras att det förflutit relativt lång tid från det att A-son lämnade revisionsuppdraget i D-bolaget (februari 2002) till dess att han frånträdde uppdragen i A- och C-bolaget (december 2002). A-son har, utan att precisera vilka räkenskapsår han avser, uppgett att han i konsultbolagen ansåg att han ”både borde och kunde avsluta innevarande års revision innan han lämnade uppdraget”. RN finner med anledning härav skäl att framhålla att en revisor som gjort bedömningen att bestämmelserna i 21 § revisorslagen utgör hinder för honom eller henne att behålla ett revisionsuppdrag måste avsäga sig uppdraget omgående. Det kan inte

accepteras att revisorn i en sådan situation genomför revisionen av det pågående räkenskapsåret och först därefter avsäger sig uppdraget.

I fråga om revisionsuppdragen i A- och C-bolaget anser RN att hotet mot A-sons oberoende måste anses mycket starkt från och med september 2002 då X förvärvade samtliga aktier i redovisningsbyrån och samarbetet med konsulterna intensifierades ytterligare. Enligt RN:s uppfattning kan det inte råda någon tvekan om att det från den tiden uppstått ett sådant egenintressehot som avses i 21 § första stycket 1 a revisorslagen. RN grundar detta på vad som framkommit beträffande X nära samarbete med konsulterna och dessas bolag samt på att det, även med beaktande av A-sons hänvisning till X-koncernens totala verksamhet, rimligen måste ha förelegat ett starkt intresse hos X av att överlåtelsen skulle genomföras på avsett sätt. Eftersom, enligt X, därtill konsulterna under tiden september 2002 till februari 2003 får anses ha varit verksamma i den rörelse som bedrevs vid X-kontoret, något som bl.a. kommer till uttryck i den annons RN tagit del av, och därutöver uttryckligen skulle agera på ett sådant sätt att de av marknaden och kunderna uppfattades som en del av X organisation kan RN:s ställningstagande även motiveras med att konsultbolagen, och därmed även konsulterna, under aktuell tidsperiod ingick i samma revisionsgrupp som X. Som framhållits ovan uppstår ett egenintressehot så snart någon inom den revisionsgrupp där revisorn är verksam har ett direkt eller indirekt ekonomiskt intresse i uppdragsgivarens verksamhet. Det säger sig självt att konsulterna har haft ett sådant intresse i sina egna bolag. Även i fråga om de av A-sons revisionsuppdrag där kopplingen till X endast bestått i att någon av konsulterna har ingått i klientbolagets styrelse har hotet mot hans oberoende som revisor blivit starkare i och med att redovisningsbyrån slutligen förvärvades. RN finner att generalklausulen bör tillämpas beträffande sådana uppdrag.

Sammanfattningsvis finner RN att A-son under en period från hösten 2001 till våren 2003 har innehått ett inte obetydligt antal revisionsuppdrag trots att det funnits omständigheter som har kunnat rubba förtroendet för hans opartiskhet och självständighet i uppdragen. Det har, såvitt avser tiden efter den 1 januari 2002, enligt RN:s uppfattning inte förelegat några sådana särskilda omständigheter eller vidtagits sådana åtgärder som medför att han ändå har kunnat behålla uppdragen. A-son har härigenom åsidosatt sina skyldigheter som revisor och skall därför meddelas en disciplinär åtgärd. Med hänsyn till att vad som läggs honom till last är allvarligt finner RN att A-son skall meddelas varning.

Med stöd av 22 § andra stycket lagen (1995:528) om revisorer och 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883) meddelar RN A-son varning.

Ärendet har avgjorts av Revisorsnämnden. I beslutet har deltagit Revisorsnämndens ordförande Elisabeth Palm, hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, skattechefen Vilhelm Andersson, enhetschefen Eva Ekström, auktoriserade revisorn Leif Lundfors, utredningssekreteraren Jan-Erik Moreau, professorn Claes Norberg, skattejuristen Kerstin Nyquist samt auktoriserade revisorn Maria Östman. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, chefsjuristen Per Eskilsson samt avdelningsdirektören Fredrik Bengtsson som föredragit ärendet.