

D 1/05

I förevarande beslut används beteckningen Z som samlingsbegrepp för W AB och X AB, vilka är dotterbolag till Y AB. Nämnade företag är samtliga registrerade revisionsbolag och ingår i samma revisionsgrupp.

I en artikel som publicerades i dagspressen i februari 2003 framfördes vissa synpunkter på ett fastighetsbolags årsredovisning för räkenskapsåret 2002. Z har innehaft revisionsuppdraget i bolaget nämnda år och huvudansvarig har varit auktoriserade revisorn A-son. Av artikeln framgår att Z under år 2002 även har tillhandahållit fastighetsbolaget konsulttjänster i betydande omfattning.

RN har med anledning av uppgifterna i artikeln ställt ett antal frågor till A-son.

Syftet med dessa frågor har bl.a. varit att utreda om det förhållandet att Z utfört de omnämnda konsultuppdragen har utgjort en omständighet som har kunnat rubba förtroendet för A-sons opartiskhet eller självständighet i egenskap av huvudansvarig revisor, se RN:s ärende dnr 2003-456. A-son har därefter yttrat sig i det ärendet. Mot bakgrund av vad som därvid framkommit öppnade RN detta disciplinärende.

Av handlingarna i ärendet framgår bl.a. följande.

Under räkenskapsåret 2002 har Z utöver revisionsuppdraget tillhandahållit konsulttjänster till fastighetsbolaget i form av utlåning av personal inom ramen för ett antal olika projekt. A-son har uppgett att projekten i allt väsentligt avsett stöd till bolagets löpande ekonomifunktion samt förslag till förbättringar av bolagets ekonomiprocesser. Merparten av dessa tjänster kom att efterfrågas därför att en nyckelmedarbetare inom bolagets ekonomifunktion, dess redovisningschef, drabbades av sjukdom i mitten av december 2001 med långtidssjukskrivning som följd. Personen i fråga var underställd dåvarande ekonomichefen som i sin tur är underställd ekonomi/finansdirektören. Kompetens för att fylla redovisningschefens uppgifter saknades inom bolaget varför temporär förstärkning erfordrades. Att rekrytera denna förstärkning visade sig dock vara en svår uppgift. Bolagets problem med nyrekryteringar begränsades inte enbart till att hitta en ersättare för redovisningschefen. Dennes frånvaro kom att öka trycket på dåvarande ekonomichefen. Under våren 2002 stod det klart att ekonomichefen inte klarade av situationen och att han saknade den kompetens som erfordrades. Med anledning härav påbörjades även rekrytering av ny ekonomichef. Den tidigare ekonomichefen upprätthöll dock i praktiken tjänsten till dess att hans ersättare påbörjade sin anställning i mitten av september 2002. Ersättaren för redovisningschefen tillträdde sin anställning först i december 2002 och avslutade densamma redan i april 2003.

A-son har, ”då uppdraget visavi ekonomifunktionen blivit väsentligt längre än vad som ursprungligen var avsett”, i brev daterat den 4 juli 2002 tillskrivit bolagets ekonomi- och finansdirektör med kopia till bolagets VD och uppgett bl.a. följande.

”Med hänsyn till den nya revisorslag som trätt i kraft från år 2001 och kravet på offentliggörande av revisors omfattning på konsultuppdrag samt att dessa till sin inriktning inte leder till risk för ’självgranskning’ har vi noterat att uppdragen är tillfälliga och att det inom [bolaget] pågår rekrytering av ekonomipersonal på olika nivåer för att kunna komplettera bemanningen på de poster där så behövs. Bl a kommer ny ekonomichef att börja den 19 september. Därmed kommer vårt stöd till ekonomi-administrationen och biträde vid

upprättande av periodboksluten successivt att avvecklas. Det innebär att [bolagets] avdelning för ekonomiadministration självständigt skall kunna upprätta årsbokslut 2002.

Vi ser det som en angelägen uppgift att biträda [bolaget] i uppkommen situation men vill med detta brev understryka den stora insatsens tillfälliga karaktär och vikten av att rekryteringarna fullföljs inom angiven tid”.

A-son har vidare uppgett att fastighetsbolaget på styrelsemöte den 21 augusti 2002 beslutat att inrätta en särskild revisionskommitté. Vid styrelsemöte den 24 oktober 2002 framlades förslag till arbetsordning som därefter fastställdes. Z deltog vid ett första möte med revisionskommitténs ordförande den 4 december 2002 och A-son uppger sig ha deltagit vid kommitténs sammanträden den 13 respektive den 30 januari 2003.

A-son har vidare uppgett att fastighetsbolagets företagsledning och revisionskommitté löpande har hållit bolagets styrelse informerad om uppdraget.

Frågan i ärendet är om de tjänster som Z – utöver själva revisionsuppdraget – har tillhandahållit fastighetsbolaget har kunnat rubba förtroendet för A-sons opartiskhet eller självständighet på sådant sätt att han borde ha frånträtt uppdraget som huvudansvarig revisor.

Enligt 21 § första stycket revisorslagen (2001:883) 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 att revisorn, eller någon annan i den revisionsgrupp där han eller hon är verksam, vid rådgivning som inte utgör revisionsverksamhet – s.k. fristående rådgivning – har lämnat råd i en fråga som till någon del omfattas av granskningsuppdraget (s.k. självgranskningshot), se 21 § första stycket 1 b. I 21 § första stycket 2 finns en generalklausul som innebär att samma presumptionsregel gäller för varje annat förhållande som är av sådan art att det kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller 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.¹

RN har tagit del av de oberoendeanalyser som A-son dokumenterat med anledning av att Z tillhandahållit fastighetsbolaget konsulttjänster. Av dessa framgår bl.a. att han i enlighet med 21 § revisorslagen har identifierat att de aktuella rådgivningsuppdragen har utgjort potentiella självgranskningshot.

Som ett komplement till den skriftliga utredningen har A-son vid RN:s sammanträde den 21 oktober 2004 lämnat en muntlig redogörelse över sin syn på omständigheterna i ärendet.

I det följande behandlas fem olika projekt.² Projekt 1 avsåg biträde i samband med upprättandet av fastighetsbolagets bokslut och årsredovisning för räkenskapsåret 2001. Projekt 2 och 3 avsåg uppdatering och utveckling av bolagets datasystem för koncernredovisning. Projekt 4 avsåg biträde i samband med upprättandet av kvartalsbokslut och årsbokslut för räkenskapsåret 2002. Projekt 5 avsåg ett uppdrag att löpande lämna stöd till bolagets ekonomiavdelning. Arbetsuppgifterna omfattade bl.a. underhåll av system och rutiner samt visst biträde vid redovisningen. Med hänsyn till projektens olika karaktär har RN delat in dessa i två grupper. I avsnitt 1 behandlas de projekt som involverat redovisningstjänster, dvs. projekt 1, 4 och 5.

¹ Se prop. 2000/01:146 s. 104 (jfr s. 175, Lagrådets yttrande).

² Numren på projekten följer den numrering som A-son angett i sina yttranden till RN.

Projekt 2 och 3, som inte omfattat något direkt biträde vid upprättandet av fastighetsbolagets redovisning, behandlas i avsnitt 2.

Projekt 1, Projekt 4 och Projekt 5

Redogörelse för vad A-son har uppgett med anledning av de tjänster som Z har tillhandahållit fastighetsbolaget i samband med genomförandet av projekt 1, 4 och 5

Av A-sons oberoendeanalys samt av vad han i yttrande till RN uppgett framgår att projekt 1, vilket avsåg rådgivning i samband med upprättande av årsbokslut per den 31 december 2001, genomfördes under perioden december 2001–februari 2002. Lämnade tjänster uppges endast ha avsett tekniskt biträde avseende konsolideringen. Nedlagd tid för projektet uppgick till 1 294,5 timmar.

A-son har i huvudsak beskrivit projektet enligt följande. En person på ekonomiavdelningen inom fastighetsbolagets huvudkontor drabbades av sjukdom i mitten av december 2001 varvid bolaget efterfrågade konsultstöd för att kunna genomföra visst bokslutsarbete i samband med bokslutet per den 31 december 2001. Den berörda medarbetarens ansvarsområden omfattade databehandling och uppdatering i och av Formula Ekonomi och Hyperion koncernsystem, medverkan vid upprättande av koncernredovisning samt sammanställning av viss information till bolagets årsredovisning. Med anledning av den uppkomna situationen kontaktade bolaget olika personaluthyrningsfirmor för inhyrning av personal för databehandling av material i Formula Ekonomi och Hyperion, men efterfrågad systemkompetens gick inte att uppbringa på marknaden. Inom revisionsbolagets enhet för ekonomistyrning fanns dock personer med denna kompetens, vilka kom att ställas till fastighetsbolagets förfogande. Uppdraget bedömdes som begränsat till bokslutsarbetet för räkenskapsåret 2001. Bolagets grundmaterial sammanställdes av bolagets egen ekonomipersonal och attesterades av bolagets ekonomichef. I arbetet förekom inte några bedömnings- eller tolkningsfrågor utan i de fall sådana frågor uppstod hanterades dessa av bolagets ekonomichef och/eller ekonomidirektör.

Projekt 4 avsåg stöd vid upprättande av de fyra kvartalsboksluten för räkenskapsåret 2002 samt årsbokslut för samma räkenskapsår. Av A-sons oberoendeanalys framgår att Z, med anledning av bolagets svårigheter att anställa någon med erfarenhet av Hyperion-systemet, fick förfrågan om att biträda bolaget med sammanställning av periodboksluten i Hyperion per den 31 mars, den 30 juni och den 30 september 2002. Nedlagd tid under perioden mars–december 2002 uppgick till 1 103,5 timmar. Tillkommande stöd, vilket avsåg det fjärde kvartalsbokslutet och årsbokslutet för räkenskapsåret 2002, uppgick totalt till 390 timmar.

A-son har uppgett följande. Stöd vid upprättande av kvartalsbokslut har lämnats till bolaget under år 2002 som en följd av tidigare beskrivna resursbrist på grund av sjukdom. Därtill framkom att bolagets dåvarande ekonomichef inte var insatt i de detaljerade rutinerna vid upprättande av koncernens bokslut och därmed inte kunde bistå vid upprättandet. Stödet har endast avsett teknisk konsolidering av koncernen såväl operativt som legalt. Analys och utvärdering av framtaget material har bolaget ansvarat för självt. Vid upprättande av fjärde kvartalsbokslutet och årsbokslutet har fortfarande stöd lämnats, dock i mindre omfattning och mer som rådgivning då bolagets egen personal i form av ekonomichef och nyanställd koncernredovisare självständigt hanterat Hyperion-systemet och endast behövt stöd för kontroll av riktigheten i hanteringen av systemet. Enligt A-sons bedömning har den rådgivning som har

lämnats inom ramen för detta uppdrag inte omfattats av hans granskning till den del rådgivningen avsett kvartalsrapporterna.

Projekt 5 (Ekonomistöd Formula Ekonomi på huvudkontoret) påbörjades i februari 2002. Nedlagd tid under det räkenskapsåret uppgick till 1 218,5 timmar. Projektet kom att fortgå även under år 2003 vilket medförde ytterligare arbete om 739,5 timmar.

Enligt A-son har detta uppdrag inte utgjort ett projekt i egentlig mening. I avvaktan på att den sjukskrivne redovisningschefen skulle återinträda i sin befattning behövde bolagets ekonomichef visst stöd med s.k. kamerala tjänster i form av sammanställning av material från Formula Ekonomi och övriga löpande arbetsuppgifter. Arbetet utfördes under ledning av ekonomichefen. Stödet var från början avsett att lämnas fram till dess att redovisningschefen återinträdde i sin tjänst. Sedermera visade det sig att denne inte kunde återta sin tjänst och bolaget påbörjade då ett anställningsförfarande som resulterade i att en person anställdes under senhösten 2002. Detta har inneburit att konsultens tid har kunnat minskas till resurstöd under början av 2003.

Arbetsuppgifterna, som huvudsakligen har haft karaktär av löpande underhåll av system och rutiner, har bl.a. bestått av uppdatering av bokslutsinstruktioner, rapporteringsmallar och tidplaner för koncernen för månads-, kvartals- och årsbokslut, biträde vid upprättande av årsredovisningar och koncernredovisningar för vilande bolag och underkoncerner, översyn av rutiner inom ekonomi- och bokslutsprocessen inom huvudkontoret, samt avstämmningar, analyser och uppföljningar. Enligt A-sons uppfattning har den rådgivning som lämnats inom ramen för detta uppdrag inte till någon del omfattats av hans granskning.

Av A-sons respektive oberoendeanalys för projekt 1, 4 och 5 framgår att han har ansett sig kunna behålla uppdraget eftersom konsulttjänsterna håller sig inom ramen för Z:s policy för redovisningstjänster till revisionsklient, vilken i allt väsentligt motsvarar RN:s gamla redovisningsjävsföreskrifter³ och därmed också ligger inom ramen för aktiebolagslagen (1975:1385), samt då verksamheten inom enheten ekonomistyrning är föremål för byråns löpande kvalitetskontroll.

Vad gäller Z:s policy för redovisningstjänster till revisionsklient har A-son i yttrande till RN anfört följande. Z har vid en samlad bedömning dragit slutsatsen att det självgranskningshot som rådgivning och biträde i redovisningsfrågor utgör enligt 21 § revisorslagen i normalfallet inte behöver balanseras med någon ytterligare motåtgärd så länge biträdet håller sig inom ramarna för och organiseras på sådant sätt som följer av policyn. Eller med andra ord, att en välinformerad tredje man inte har anledning att ifrågasätta revisorns opartiskhet eller självständighet så länge som det biträde som lämnas av revisionsföretaget håller sig inom ramarna för vad som var tillåtet enligt bestämmelserna om redovisningsjäv i RN:s numera upphävda föreskrifter, RNFS 1997:1, och det inte finns någon särskild omständighet i det enskilda fallet som talar häremot. Detta synsätt delas också av FAR och såvitt A-son känner till även av de övriga ”storbyråerna”.

Vad avser hänvisningen till Z:s löpande kvalitetskontroll i oberoendeanalyserna har A-son uppgett att verksamheten inom revisionsbolagets enhet för ekonomistyrning är föremål för sådan löpande kvalitetskontroll. Kontrollen går till på så sätt att en senior medarbetare som inte ingår i uppdragsteamet kontrollerar utfört arbete före leverans genom att ta del av olika dokument, såsom mötesprotokoll, utkast till rapporter etc. I detta fall, där arbetet har utförts i klientens lokaler, har kvaliteten löpande säkrats dels genom att uppdragsteamet har använt sig av projektstyrningssystem och en arbetsmetodik som har utformats så att kvaliteten så långt möjligt säkerställs, dels genom att Z:s uppdragsledare har haft ett övergripande ansvar för att kvalitetssäkra arbetet.

³ Se 6-9 §§ i Revisorsnämndens föreskrifter (RNFS 1997:1) om villkor för revisorers och revisionsbolags verksamhet samt om godkännande, auktorisation och registrering. Dessa föreskrifter upphörde att gälla den 1 januari 2002.

A-son har därutöver uppgett följande. Z:s personal har inte fattat beslut eller deltagit i beslutsfattande på fastighetsbolagets vägnar. Lämnad rådgivning har inte innefattat skönsmåssiga bedömningar och inte heller val mellan möjliga lösningar som har varit av stor betydelse för bolagets resultat och ställning. Z har inte heller medverkat i fristående rådgivning avseende exempelvis värderingar, aktiveringar och reserveringar. Tjänsterna har inte utförts av någon som ingår i revisionsteamet eller är överordnad honom inom byrån, utan av personal som hör till en särskild verksamhetsgren inom Z. Revisionsbolaget har goda rutiner med interna kvalitetssäkringssystem. Vidare har uppdragen stämts av med fastighetsbolagets styrelseordförande och, då de blev av längre varaktighet, bolagets revisionskommitté. Självgranskningsshotet har inte varit större än att dessa motåtgärder har varit tillräckliga för att reducera hotet till en acceptabel nivå, dvs. en välinformerad tredje man har inte haft anledning att ifrågasätta hans vilja och förmåga att utföra revisionen med opartiskhet och självständighet. Dessutom har det varit fråga om en nödsituation och de motåtgärder som erfordras i en sådan situation har vidtagits. Han har bedömt att Z, på grund av externa och oförutsebara händelser, i realiteten har varit den enda aktör som har haft de resurser och den nödvändiga kunskap om bolagets system och förfaranden som krävts för att kunna hjälpa bolaget att upprätta räkenskaperna och offentliggöra redovisningen i tid. Ett avböjande från Z:s sida att tillhandahålla dessa tjänster skulle ha resulterat i allvarlig och svåröverblickbar skada för bolaget. Idag skulle bedömningen troligtvis bli densamma, trots att EG-rekommendationen och dess förbud mot tillhandahållande av redovisningstjänster till företag av allmänt intresse har implementerats i Sverige genom FAR:s nya etiska regler som trätt i kraft den 1 juli 2003, eftersom rekommendationen gör undantag för nödsituationer.

1.2 RN:s bedömning

Enligt RN:s uppfattning har det biträde som Z:s personal har tillhandahållit fastighetsbolaget med anledning av projekt 1 gett upphov till ett sådant självgranskningsshot som avses i 21 § första stycket 1 b revisorslagen. Presumptionsregeln är därför tillämplig.

Såvitt avser det biträde som har lämnats i anslutning till projekt 4 – till den del det avser biträde i samband med årsbokslutet för räkenskapsåret 2002 – skall även detta betraktas som ett självgranskningsshot enligt 21 § första stycket 1 b revisorslagen. Vad sedan gäller de tillhandahållna tjänsterna i anslutning till upprättandet av kvartalsboksluten har A-son visserligen inte haft som tilläggsuppdrag att granska fastighetsbolagets kvartalsbokslut. Inom ramen för förvaltningsrevisionen har han dock haft att ta ställning till den rapportering som styrelsen har haft som underlag för sin förvaltning. Mot denna bakgrund anser RN att ifrågasättande tjänster avseende kvartalsboksluten har avsett en fråga som omfattats av granskningsuppdraget och att således även dessa tjänster har gett upphov till ett självgranskningsshot som medför att presumptionsregeln är tillämplig.

Även vad gäller projekt 5 finner RN, med hänsyn till vad som har framkommit beträffande de arbetsuppgifter som ingått i detta uppdrag, att det biträde som har lämnats av Z:s personal har gett upphov till ett sådant självgranskningsshot som avses i 21 § första stycket 1 b revisorslagen. Presumptionsregeln är därmed tillämplig.

RN har med hänsyn till det ovan anförda att pröva om det har förelegat sådana särskilda omständigheter eller har vidtagits sådana åtgärder som medför att det inte har funnits anledning att ifrågasätta A-sons opartiskhet eller självständighet.

A-son har gett uttryck för uppfattningen att tjänsterna inom projekt 1, 4 och 5 har legat inom ramarna för aktiebolagslagens jävsbestämmelser och RN:s tidigare föreskrifter om redovisningsjäv (RNFS 1997:1). Sistnämnda bestämmelser (i bedömningen nedan benämnda

1997 års föreskrifter) upphävdes den 1 januari 2002, när den nya revisorslagen (2001:883) trädde i kraft. Samtidigt infördes Revisorsnämndens föreskrifter (RNFS 2001:2) om villkor för revisorer och registrerade revisionsbolags verksamhet. De nya föreskrifterna innehåller inte några bestämmelser om redovisningsjäv. Efter den 1 januari 2002 skall dessa frågor i stället prövas med utgångspunkt från vad som sägs i 20 och 21 §§ i den nya revisorslagen.

Enligt 21 § revisorslagen (2001:883) föreligger en presumtion för att en revisor skall avböja eller avsäga sig ett uppdrag i revisionsverksamheten om revisorn, eller någon annan i den revisionsgrupp där han eller hon är verksam, vid fristående rådgivning har lämnat råd i en fråga som till någon del omfattas av granskningsuppdraget. RN vill först framhålla att en grundförutsättning vid all fristående rådgivning är att denna måste vara förenlig med bestämmelserna om jäv i aktiebolagslagen. Det förhållandet att rådgivningen inte strider mot aktiebolagslagen är dock inte att betrakta som en sådan särskild omständighet som avses i 21 § andra stycket revisorslagen. Vad sedan gäller det område som tidigare varit föremål för reglering i 1997 års föreskrifter är RN av den uppfattningen att dessa frågor, i likhet med alla andra förutsättningar, skall beaktas vid analysen av revisorns oberoende. RN anser emellertid inte att det förhållandet att en viss tjänst skulle ha varit förenlig med de upphävda föreskrifterna *i sig* kan utgöra en särskild omständighet enligt 21 § andra stycket.

A-son har anfört att de konsulter som genomfört projekten inte har ingått i revisionsteamet och att de inte har varit överordnade honom inom revisionsbolaget. Enligt RN:s mening visar detta endast att grundläggande krav på intern kontroll och på hur verksamheten allmänt sett bör organiseras i en revisionsgrupp för att säkerställa en revisors opartiskhet och självständighet har varit uppfyllda. På grund av den förhållandevis stränga presumptionsregeln i 21 § första stycket 1 b, som skall tillämpas beträffande samtliga i revisionsgruppen ingående personer, kan inte den beskrivna organisationen av uppdragen vara en sådan särskild omständighet som har kunnat balansera självgranskningshotet.

Enligt A-son har Z:s personal inte fattat beslut eller deltagit i beslutsfattande för fastighetsbolagets räkning. Av utredningen framgår emellertid att den av Z utlånade personalen skulle ersätta en nyckelmedarbetare hos bolaget samt att den kunskap som Z:s personal besatt var väsentlig för bolaget och dessutom mycket svår att uppbringa på marknaden. Detta talar för att det har varit fråga om förhållandevis speciella tjänster och att uppdragsgivaren i hög grad har förlitat sig på resultatet av konsulternas arbete. Det har dessutom funnits brister i kompetensen hos den personal inom fastighetsbolaget som skulle stå för beslutsfattandet och – som det får förstås – även skulle ha det övergripande ansvaret för projekten. Mot den bakgrunden anser RN inte att det förhållandet att fastighetsbolagets personal har fattat alla formella beslut har utgjort en särskild omständighet enligt 21 § andra stycket revisorslagen.

Vad gäller motåtgärder har A-son bl.a. hänvisat till den löpande kvalitetskontrollen avseende verksamheten inom revisionsbolagets enhet för ekonomistyrning. I propositionen till revisorslagen anges visserligen att "[i] vissa situationer kan det räcka med byråinterns åtgärder, såsom kontrollåtgärder utförda av andra personer inom revisionsgruppen".⁴ Enligt RN:s uppfattning har emellertid inte sådana byråinterns åtgärder varit tillräckliga för att bryta presumtionen i det aktuella fallet där den fristående rådgivningens omfattning gett upphov till ett förhållandevis allvarligt självgranskningshot. De nu åberopade kontrollerna synes dessutom främst ha avsett kvaliteten i de tillhandahållna konsulttjänsterna och inte revisionsarbetet.

Vad sedan gäller A-sons resonemang angående den uppkomna nödsituationen delar RN hans uppfattning att bolaget i december 2001 befann sig i en nödsituation och att det fanns risk för att bolaget inte skulle kunna upprätta räkenskaperna och offentliggöra årsredovisningen för räkenskapsåret 2001 i tid. Under rådande förhållanden och med hänsyn till den tidsmässiga

⁴ Se prop. 2000/01:146 s. 64, jfr s. 103-104.

avgränsningen i projekt 1 anser RN att Z:s medverkan i detta projekt inte har utgjort skäl för A-son att frånträda uppdraget som huvudansvarig revisor.

Vad slutligen gäller projekt 4 och 5 ligger det i sakens natur att en nödsituation gör sig mindre gällande ju längre tid som går från det att situationen uppstod. De faktiska omständigheterna, dvs. att Z har lånat ut personal med anledning av bolagets problem med nyrekryteringar för tjänster på väsentliga poster, har i stort sett varit desamma under hela räkenskapsåret. Utöver de särskilda omständigheter och motåtgärder som ovan har redogjorts för har A-son tillskrivit bolagets ekonomi- och finansdirektör den 4 juli 2002 och framhållit ”den stora insatsens tillfälliga karaktär och vikten av att rekryteringarna fullföljs inom angiven tid”. Därutöver har A-son uppgett att bolagets företagsledning och bolagets revisionskommitté löpande har hållit bolagets styrelse informerade om uppdragen. Med hänsyn till arten och den tidsmässiga omfattningen av rådgivningstjänsterna anser RN inte att de omständigheter som A-son har hänvisat till samt de motåtgärder som har vidtagits har kunnat balansera ifrågavarande självgranskningshot.

Sammanfattningsvis bedömer RN att samtliga nu behandlade projekt var för sig har gett upphov till självgranskningshot av sådant slag att presumtionsregeln blir tillämplig. Hoten har inte neutraliserats av några särskilda omständigheter eller motåtgärder. Den nödsituation som förelåg initialt medför att projekt 1 har kunnat genomföras trots vad som nu sagts. Detta gäller dock inte beträffande projekt 4 och 5.

RN har vid bedömningen beaktat att fastighetsbolaget är ett av de ledande företagen på den svenska marknaden. I förarbetena till revisorslagen sägs i fråga om revisorns oberoende att minimikraven bör vara desamma i samtliga bolag, men att det måste ställas särskilt höga krav på revisorer i större bolag.⁵

1.3 Fråga om disciplinär åtgärd bör meddelas

Vad gäller frågan om A-son skall meddelas en disciplinär åtgärd på grund av att han kvarstått i uppdraget som huvudansvarig revisor trots det hot mot hans oberoende som projekt 4 och 5 har gett upphov till gör RN följande överväganden.

A-son har i samband med att han hänvisat till Z:s policy för redovisningstjänster till revisionsklienter gett uttryck för uppfattningen att en välinformerad tredje man saknar anledning att ifrågasätta en revisors opartiskhet eller självständighet så länge som rådgivning eller biträde av det aktuella slaget hålls inom ramarna för aktiebolagslagen och för vad som var tillåtet enligt 1997 års föreskrifter, såvida det inte finns någon särskild omständighet i det enskilda fallet som talar däremot.

RN har i bedömningen ovan framhållit att en grundförutsättning vid all fristående rådgivning är att den är förenlig med bestämmelserna om jäv i aktiebolagslagen och, beträffande 1997 års föreskrifter, uttalat att det förhållandet att en viss tjänst skulle ha kunnat tillhandahållas enligt dessa bestämmelser inte *i sig* kan utgöra en sådan särskild omständighet som enligt 21 § andra stycket revisorslagen bryter presumptionen för att revisorn skall lämna uppdraget.

Rättsläget får dock, i avsaknad av praxis och vägledande uttalanden, anses ha varit oklart sedan 1997 års föreskrifter upphävts. Med hänsyn härtill och till de krav på rättssäkerhet och förutsebarhet i rättstillämpningen som bör ställas finner RN det oskäligt att i disciplinärt hänseende lägga A-son till last att han vid den aktuella tiden utgick från att innehållet i de tidigare föreskrifterna kunde beaktas på sätt som skett. Det finns därför anledning att – hypotetiskt – pröva om de av Z tillhandahållna tjänsterna hade kunnat utföras med stöd av de

⁵ Se prop. 2000/01:146 s. 65.

äldre bestämmelserna. Skulle så vara fallet bör inte någon kritik riktas mot A-son på grundval av de slutsatser han dragit i den delen.

Enligt 1997 års föreskrifter fick den valde revisorn och andra som deltog i revisionsuppdraget inte biträda vid en revisionsklientens redovisning på annat sätt än genom att lämna råd (6 §). Med råd avsågs upplysningar om de krav på redovisningen som följer av författningar och god redovisningssed, förslag till utformning och organisation av redovisningssystem, förslag till bokföringsåtgärder samt förslag till åtgärder i samband med bokslut och upprättande av offentlig redovisning (7 §). Vidare sades att revisorn skulle avsäga sig revisionsuppdraget om någon annan inom revisionsorganet⁶ hade biträtt vid revisionsklientens redovisning på annat sätt än genom att lämna råd, om detta biträde lämnats av någon som var överordnad revisorn eller om biträdet omfattat löpande bokföring (8 §). Beträffande förbudet att biträda vid den löpande bokföringen fanns dock ett antal undantag. Bestämmelserna avslutades med en generalklausul enligt vilken revisorn skulle avsäga sig uppdraget om någon inom revisionsorganet lämnat råd eller annat biträde avseende revisionsklientens redovisning i sådan omfattning eller under sådana förhållanden i övrigt att förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet kunde ifrågasättas (9 §).

Arbetsuppgifterna i de aktuella projekten (dvs. projekt 4 och 5) får till stor del anses ha utgjort rådgivning eller annat biträde avseende fastighetsbolagets redovisning. Den personal hos Z som genomfört projekten har emellertid inte deltagit i revisionsuppdraget och har inte heller varit överordnad A-son. Det är vidare utrett att projekten inte har omfattat annan löpande bokföring än sådan som i och för sig varit förenlig med kraven i 8 §. Den fråga som därmed behöver ställas är om tjänsterna har haft sådan omfattning eller har lämnats under sådana förhållanden i övrigt att förtroendet för A-sons opartiskhet eller självständighet vid utförandet av granskningsuppdraget har kunnat ifrågasättas enligt generalklausulen i 9 §. Enligt RN:s uppfattning har projekten varit av sådan omfattning att det kan ifrågasättas om inte A-son borde ha frånträtt uppdraget som huvudansvarig revisor. Vid en samlad bedömning får dock A-son anses ha haft rimligt fog för sitt antagande att projekten ur oberoendesynvinkel har varit förenliga med 1997 års föreskrifter. Med hänsyn härtill skall inte det hot mot A-sons oberoende som projekt 4 och 5 har gett upphov till läggas honom till last i disciplinärt hänseende.

RN noterar att vad som nu sagts om projekt 4 och 5 även gäller beträffande projekt 1 men som framgått ovan undgår A-son kritik för sistnämnda projekt redan på den grunden att det vid den aktuella tiden förelåg en nödsituation.

2. Projekt 2 och Projekt 3

2.1 *Redogörelse för vad A-son har uppgett med anledning av de tjänster som Z har tillhandahållit fastighetsbolaget i samband med genomförandet av projekt 2 och 3*

A-son har anfört följande. Projekt 2 (Ekonomiprojekt 2002 – Hyperion) genomfördes under tiden mars–december 2002. Nedlagd tid för projektet uppgick till 1 928,5 timmar. För projektet nyttjades fem personer från Z:s enhet för ekonomistyrning. I samband med upprättande av koncernbokslutet för år 2001 noterades att Hyperion-systemet inte hade uppdaterats till senaste version och att systemet kunde utvecklas ytterligare för att möta bolagets krav på information

⁶ Enligt 1 § 4 i 1997 års föreskrifter avsågs med *revisionsorgan* revisionsföretag samt annat företag som ingår i samma concern som ett revisionsföretag eller på grund av ägarförhållanden, administrativt samarbete, avtal eller annan anledning kan uppfattas ingå i samma affärsmässiga gemenskap som ett revisionsföretag. Det kan konstateras att definitionen i huvudsak motsvarar vad som i den nya revisorslagen avses med revisionsgrupp, jfr prop. 2000/01:146 s. 84.

från systemet. Dessutom behövde systemet dokumenteras samt rapporter uppdateras och utvecklas. Därtill behövde kunskap om systemet ytterligare spridas och uppdateras inom bolaget samt berörd personal vidareutbildas i systemets möjligheter och funktionalitet. Uppdraget innebar att medverka i ett projekt under ledning av fastighetsbolagets ekonomichef. Fastighetsbolaget tillsatte referens- och styrgrupp.

Av till RN ingiven dokumentation beskrivs koncernredovisningsprojektet ”Ekonomiprojekt 2002” enligt följande. ”Hyperion används av [fastighetsbolaget] för att konsolidera flertalet bolags redovisning till [fastighetsbolagets] koncernredovisning, dels legalt och dels operativt. Hyperion bygger på data företrädesvis från Formula Ekonomi, vilket överförs och översätts till Hyperion. I Hyperion lagras således samma data som finns i Formula Ekonomi, men det skapas även nya data, t ex övervärden fastigheter och nyckeltal”.

I ett av A-son till RN ingivet dokument benämnt Beslutsunderlag och projektkontrakt som sammanställts av personal från Z anges bl.a. att ”[p]ga den höga arbetsbelastningen på [fastighetsbolagets] anställda, kommer Y att ta en stor del i arbetet med att ta fram lösningar. Y kommer dels att fungera som projektledare och dels som projektgrupp. Det ställer stora krav på nära samarbete mellan referensgruppen och Y. Parterna är överens om att detta inte är en optimal projektorganisation, men oundviklig pga arbetsmängden hos [fastighetsbolagets] anställda”.

A-son har i sin oberoendeanalys av projekt 2 under särskilda omständigheter/motåtgärder uppgett att ”Verksamheten inom enheten ekonomistyrning är föremål för byråns löpande kvalitetskontroll”.

I samband med genomgång av Hyperion-systemet framkom att Formula Ekonomi-systemet behövde analyseras, eftersom det sistnämnda systemet genererar material till Hyperion-systemet. Projekt 3 (Ekonomiprojekt 2002 – Formula) genomfördes under tiden augusti–december 2002. Nedlagd tid för projektet uppgick till 372,5 timmar. För projektet nyttjades tre personer från Z:s enhet för ekonomistyrning.

I den ursprungliga oberoendeanalysen för projekt 3 har under särskilda omständigheter/motåtgärder uppgetts att ”Tjänsterna på ekonomiavdelningen håller sig inom ramen för byråns policy för redovisningstjänster till revisionsklient. Verksamheten inom enheten ekonomistyrning är föremål för byråns löpande kvalitetskontroll”. I en senare upprättad oberoendeanalys inför avgivandet av revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2002, vilken omfattar projekten 2-5, har däremot den omständigheten att tjänsterna hållit sig inom ramen för revisionsbolagets policy för redovisningstjänster endast anförts i fråga om projekt 4 och 5.

A-son har vidare i yttrande till RN uppgett följande. Dessa uppdrag (dvs. projekt 2 och 3, RN:s anm.) har endast avsett rådgivning kring och lämnandet av förslag till förbättringar av systemen för den tekniska konsolideringen, såvitt avser tillämpade rapportrutiner. Arbetet har inte alls berört den egentliga bokföringen och träffas därför i princip inte av redovisningsjävsreglerna. Enligt RN:s numera upphävda föreskrifter har det varit tillåtet för den valde revisorn att lämna förslag till utformning och organisation av revisionsklientens redovisningssystem. Möjligen har föreskrifterna i denna del tagit sikte på mindre företag och inte på företag av fastighetsbolagets storlek. Å andra sidan har den motåtgärden vidtagits att uppdragen har utförts av personal som inte har någon som helst möjlighet att påverka revisionsarbetet. Uppdragen kan också ses som ett utflöde av revisionen eller i vart fall som revisionsnära rådgivning och innebär därför i princip inte ett självgranskningshot. Lämnad rådgivning har inte innefattat skönsmässiga bedömningar och inte heller val mellan möjliga lösningar som har varit av stor betydelse för bolagets resultat och ställning. Z har goda rutiner med interna kvalitetssäkringssystem. Vidare har uppdragen stämts av med bolagets revisionskommitté. Ett eventuellt självgranskningshot har legat på en sådan nivå att dessa motåtgärder varit tillräckliga för att reducera det eventuella hotet till en acceptabel nivå, dvs. en välinformerad tredje man har inte haft anledning att ifrågasätta

A-sons vilja och förmåga att utföra revisionen med iakttagande av opartiskhet och självständighet.

2.2 RN:s bedömning

A-son har i sina oberoendeanalyser av projekt 2 och 3 uppgett att ifrågavarande omständigheter har kunnat uppfattas som självgranskningshot enligt 21 § första stycket 1 b revisorslagen. Han har sedermera i yttrande till RN uppgett att ”Uppdrage[n] kan också ses som ett utflöde av revisionen eller i vart fall som revisionsnära rådgivning och innebär därför i princip inte ett självgranskningshot”.

Det självgranskningshot som regleras i 21 § första stycket 1 b revisorslagen avser rådgivning som inte utgör revisionsverksamhet. Sådan s.k. fristående rådgivning skall skiljas från revisionsrådgivning, vilken räknas till revisionsverksamhet, se 2 § 7 revisorslagen. Vad som avses med revisionsrådgivning utvecklas i förarbetena, vari följande anges.

”Till revisionsverksamhet räknas också rådgivning eller annat biträde som föranleds av iakttagelser vid granskningen. Bakgrunden är att det av revisorns skyldighet att fullfölja sitt granskningsuppdrag under iakttagande av god revisors- och revisionsd följer inte bara en rätt utan också en skyldighet att lämna råd och förslag till förbättringar avseende bolagets redovisning och förvaltning. Rådgivning och övrigt biträde som en revisor lämnar i anslutning till granskningen och som har ett på detta sätt nödvändigt samband med granskningsuppdraget är alltså att anse som revisionsverksamhet.

Av definitionen följer motsatsvis att s.k. fristående rådgivning och annat biträde utan nära samband med ett av revisorn utövat granskningsuppdrag inte utgör revisionsverksamhet”.⁷

A-son har uppgett att ”[i] samband med upprättande av koncernbokslut 2001 noterades att Hyperion-systemet inte hade uppdaterats till senaste version och att systemet kunde utvecklas ytterligare för att möta [bolagets] krav på information från systemet”. Vidare har han angett att projekt 3 tillkom som en följd av genomgången av Hyperion-systemet, dvs. projekt 2. RN noterar att det av ingivet beslutsunderlag framgår att Z i projekt 2, som sysselsatt fem konsulter i totalt ca 2 000 timmar, skulle ta stor del i arbetet med att ta fram lösningar och samtidigt fungera som projektledare. Med hänsyn härtill och till vad som i övrigt framkommit beträffande projekten kan de av Z tillhandahållna tjänsterna inom ramen för projekt 2 och 3 inte anses ha haft ett sådant nödvändigt samband med granskningsuppdraget som enligt det ovan citerade förarbetsuttalandet förutsätts för att tjänsterna skall kunna klassificeras som revisionsrådgivning.

A-son har vidare anfört att arbetet inte alls har berört den egentliga bokföringen. RN finner inte skäl att ifrågasätta uppgiften om att de tillhandahållna tjänsterna inom ramen för projekt 2 och 3 inte har påverkat bolagets bokföring. Samtidigt framgår det av ingivna dokument att ekonomisystemet levererar ett antal rapporter, varav vissa av rapportbeskrivningen att döma har direkt påverkan på fastighetsbolagets koncernbalans- och koncernresultaträkningar. Dessutom ingår det i revisionen att kontrollera klientens system för redovisningen. RN finner det därför vara klarlagt att Z:s personal i dessa avseenden har lämnat råd i en fråga som till någon del har omfattats av A-sons granskningsuppdrag. Presumptionsregeln blir därför tillämplig.

A-son har hänvisat till att det enligt 1997 års föreskrifter var tillåtet för den valde revisorn att lämna förslag till utformning och organisation avseende revisionsklientens redovisningssystem. RN anser emellertid inte att detta förhållande i sig kan utgöra en sådan särskild omständighet som enligt 21 § andra stycket revisorslagen krävs för att presumptionen skall brytas (jfr ovan 1.2).

⁷ Se prop. 2000/01:146 s. 86 f.

Såvitt avser vidtagna motåtgärder har A-son i allt väsentligt återopat detsamma som har anförts i anslutning till projekt 1, 4 och 5. Som RN anført ovan (1.2) kan i vissa situationer presumptionen brytas genom rent byråinterna åtgärder, såsom exempelvis kontrollåtgärder utförda av andra personer inom revisionsgruppen. Mot bakgrund av såväl arten som omfattningen av projekt 2 och 3 (jfr ovan) samt vad som i övrigt har framkommit om fastighetsbolagets avsaknad av personal med erforderlig kompetens för sina arbetsuppgifter/befattningar, anser RN inte heller i detta fall att det förhållandet att verksamheten inom Z:s enhet för ekonomistyrning varit föremål för byråns löpande kvalitetskontroll har utgjort en tillräcklig motåtgärd. Inte heller i övrigt finner RN att det har förelegat sådana särskilda omständigheter eller har vidtagits sådana åtgärder som har kunnat balansera ifrågakvarande självgranskningsshot.

Sammanfattningsvis anser RN att projekt 2 och 3 har gett upphov till ett självgranskningsshot och att presumptionsregeln därmed har varit tillämplig. Hotet har inte neutraliserats av några särskilda omständigheter eller tillräckliga motåtgärder.

RN har även här beaktat att revisionsuppdraget avsett ett ledande företag på den svenska fastighetsmarknaden och att detta medför särskilt höga krav på revisorns oberoende (jfr avsnitt 1.2).

2.3 Fråga om disciplinär åtgärd bör meddelas

Vad gäller frågan om A-son skall meddelas en disciplinär åtgärd på grund av att han kvarstått i uppdraget som huvudansvarig revisor trots det hot mot hans oberoende som projekt 2 och 3 har gett upphov till gör RN följande överväganden.

RN noterar att A-son uppgett att arbetet inte alls har berört den egentliga bokföringen och att tjänsterna därför i princip inte träffas av redovisningsjävsreglerna. Samtidigt har han dock hänvisat till att det enligt 1997 års föreskrifter var tillåtet för den valde revisorn att lämna förslag till utformning och organisation av revisionsklientens redovisningssystem. RN har funnit att detta förhållande inte i sig kan utgöra en särskild omständighet enligt 21 § andra stycket revisorslagen. Av samma skäl som angetts ovan beträffande projekt 1, 4 och 5 bör emellertid även i fråga om projekt 2 och 3 göras en hypotetisk prövning av om tjänsterna hade kunnat tillhandahållas enligt 1997 års föreskrifter.

För att den fristående rådgivning som lämnats inom projekt 2 och 3 skall falla in under de tidigare föreskrifternas tillämpningsområde krävs att den kan definieras antingen som råd eller som annat biträde avseende fastighetsbolagets redovisning. Med råd avsågs bl.a. ”förslag till utformning och organisation av redovisningssystem”. I ordvalet ”förslag” ligger emellertid en begränsning i fråga om vilken omfattning biträdet kunde ha och i vilken grad revisorn, eller någon annan inom revisionsorganet, kunde medverka vid genomförandet av föreslagna åtgärder. RN:s uppfattning är att det, med hänsyn till tjänsternas omfattning och den mycket aktiva roll Z:s konsulter har haft vid själva genomförandet av projekten, inte går att betrakta tjänsterna inom projekt 2 och 3 som ”förslag” i den mening som avses i 1997 års föreskrifter. Arbetsuppgifterna har inte heller varit av den arten att det faller sig naturligt att definiera tjänsterna som annat ”biträde avseende redovisningen”. Som framgått ovan har A-son själv uppgett att arbetet inte alls har berört den egentliga bokföringen. RN finner mot denna bakgrund att projekt 2 och 3 har avsett biträde utanför de aktuella föreskrifternas tillämpningsområde.

Eftersom det självgranskningsshot som projekt 2 och 3 gett upphov till inte har neutraliserats genom några särskilda omständigheter eller tillräckliga motåtgärder, och projekten inte heller hade kunnat genomföras med stöd av 1997 års föreskrifter, anser RN att A-son genom att kvarstå som huvudansvarig revisor för fastighetsbolaget har åsidosatt sina skyldigheter som revisor i sådan utsträckning att en disciplinär åtgärd är motiverad. Omständigheterna i ärendet är sådana att den disciplinära åtgärden bör stanna vid en erinran.

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

Ärendet har avgjorts av Revisorsnämnden. I beslutet har deltagit f.d. domaren i Europadomstolen Elisabeth Palm, ordförande, hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, skattedirektören Vilhelm Andersson, godkände revisorn Klas-Erik Hjorth, auktoriserade revisorn Ulf Järlebro, utredningssekreteraren Jan-Erik Moreau, professorn Claes Norberg, skattejuristen Kerstin Nyquist samt enhetschefen Bertil Sjöo. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, chefsrevisorn Inger Blomberg, chefsjuristen Per Eskilsson samt avdelningsdirektören Fredrik Bengtsson som föredragit ärendet.

Avvikande mening har avgivits av Klas-Erik Hjorth som anfört följande

Jag har kommit till en annan slutsats än majoriteten vid den hypotetiska prövningen av om de tjänster som tillhandahållits inom projekt 2 och 3 hade kunnat tillhandahållas enligt 1997 års föreskrifter. Jag har därför anmält avvikande mening i rubricerade ärende. Enligt min uppfattning borde ärendet avskrivas.

Jag anser att beslutet från och med tredje stycket under rubriken 2.3 *Fråga om disciplinär åtgärd skall meddelas* borde ha haft följande lydelse:

För att den fristående rådgivning som lämnats inom projekt 2 och 3 skall falla in under de tidigare föreskrifternas tillämpningsområde krävs att den kan definieras antingen som råd eller som annat biträde avseende fastighetsbolagets redovisning. Med råd avsågs bl.a. ”förslag till utformning och organisation av redovisningssystem”. I ordvalet ”förslag” ligger emellertid en begränsning i fråga om vilken omfattning biträdet kunde ha och i vilken grad revisorn, eller någon annan inom revisionsorganet, kunde medverka vid genomförandet av föreslagna åtgärder. Det ligger i sakens natur att för att kunna lämna råd och anvisningar i en stor organisation med komplicerad administrativ miljö krävs omfattande arbetsinsatser.

Enligt RN:s uppfattning har projekten varit av sådan art och omfattning att det kan ifrågasättas om inte A-son borde ha frånträtt uppdraget som huvudansvarig revisor. A-son har inte kunnat visa att det självgranskningshot som projekt 2 och 3 gett upphov till har neutraliserats genom några särskilda omständigheter eller tillräckliga motåtgärder. Med hänsyn till att projekt av denna art tidigare varit allmänt förekommande bland revisionsbyråer och av branschen ansetts vara förenliga med 1997 års föreskrifter, finner RN vid en samlad bedömning att A-son trots detta projekts omfattning har haft rimligt fog för sin ståndpunkt att acceptera uppdraget. Avsaknaden av praxis och vägledande uttalanden innebär att rättspraxis får anses vara oklar sedan 1997 års föreskrifter upphävdes. Med hänsyn härtill skall inte det hot mot A-sons oberoende som projekt 2 och 3 gett upphov till läggas honom till last i disciplinärt hänseende.

Ärendet avskrivas.