

## F 1/06

Ni har hos Revisorsnämnden (RN) ansökt om förhandsbesked enligt 22 § revisorslagen (2001:883) om Ni kan inneha revisionsuppdraget i ett Y-läger (Lägret).

Ni har i Er skriftväxling med RN uppgett bl.a. följande. Ni är medlem i Y och i Lägret. Y är en religiöst och politiskt obunden organisation. Medlemmarna i Lägret betalar en årlig medlemsavgift. För denna får de delta i Lägrets möten och ritualer och får ta del av den gemenskap och den gemensamma värdegrund som Y står för. Någon annan fördel, ekonomisk eller materiell, finns inte med medlemskapet i Y eller i Lägret. Medlemmarna i Y är organiserade i loger. Dessa loger går i geografiska distrikt samman i s.k. läger. Syftet med lägrens verksamhet är att stödja logerna i deras verksamheter samt att medlemmarna skall lära känna varandra och gemensamt verka för ordens syften och mål. Respektive läger leds av ett kollegium ämbetsmän. Dessutom finns en drätselråd som sköter lägrets ekonomi och administration. I det läger som Er ansökan om förhandsbesked avser ingår 16 loger och totalt ca 1 200 medlemmar. Lägret är att se som en ideell förening. Ni har inte något annat samröre med Lägrets funktionärer i Er yrkesutövning än det som följer av Ert revisionsuppdrag i Lägret. Utöver det sporadiska umgänget med Lägrets medlemmar vid Lägrets sammanträden och i Y:s lokaler i övrigt, har Ni inte något privat samröre med funktionärerna.

Av handlingen Allmän lag och arbetsordning för Brödraläger (nedan Arbetsordningen) framgår förutsättningarna för medlemskap i lägren och för graderingen av lägrens medlemmar. Vidare framgår att det i respektive läger skall väljas tre revisorer samt två ersättare. Valbara som revisorer är lägermedlemmar, dock inte vissa funktionärer eller drätselrådets ledamöter och ersättare. Revisorerna utses vid lägersammanträde efter att ha nominerats av lägrets övriga medlemmar. Såväl drätselrådets ledamöter som övriga funktionärer utses av respektive läger och består av medlemmar i lägret. Lägrets funktionärer saknar nominerings- och valrätt. En revisor som inte fullgör sina uppgifter kan entledigas. Revisorn skall dock beredas tillfälle att yttra sig innan ett sådant beslut fattas. Av Arbetsordningen samt motsvarande handling för Y:s brödraläger framgår vidare att lägermedlem kan uteslutas bl.a. om medlemmen inom eller utom orden bemöter annan medlem på sätt som är ägnat att medföra tvistigheter och söndring mellan medlemmar.

Ni har vidare uppgett att det inom Y finns en önskan om att minst en av respektive lägers revisorer skall vara godkänd eller auktoriserad revisor och på ett yrkesmässigt sätt revidera lägrets räkenskaper. Anledningen till detta är att drätselrådets ledamöter hanterar stora tillgångar utan att lägrets många intressenter har någon egentlig insyn i lägrets räkenskaper. Skälet till att lägren skall revideras av medlemmar är att revisorn genom sitt arbete får insyn i föreningens hemliga ritualer. Lägret revideras förutom av Er av ytterligare två personer. Dessa är lekmannarevisorer med ekonomisk utbildning och god kännedom om Lägret. Lekmannarevisorerna är inte verksamma vid någon revisionsbyrå. Varken Ni eller någon av Era medrevisorer har någon annan funktion i Lägret. Marknadsvärdet på Lägrets tillgångar uppgår enligt Lägrets ekonomiska berättelse för år 2005 till ca 8 mnkr. Utöver revisionsuppdraget i Lägret reviderar Ni tillsammans med de två lekmannarevisorerna sex till Lägret närstående stiftelser samt en av Lägret administrerad stiftelse i vilken Ni är ensam revisor. Stiftelsernas tillgångar har, enligt Era uppgifter, ett marknadsvärde om ca 7,8 mnkr. Enligt stiftelsernas stadgar skall Lägrets revisor också vara revisor i stiftelserna.

RN meddelar följande besked.

Bestämmelserna i revisorslagen skall tillämpas på samtliga situationer i vilka en godkänd eller auktoriserad revisor ägnar sig åt revisionsverksamhet. Detta gäller oavsett om uppdraget har lämnats till revisorn i dennes egenskap av godkänd eller auktoriserad revisor eller såsom i förevarande fall medlem i en förening p.g.a. särskilda kunskaper i aktuella frågor.

RN har tidigare ansett att prövningen av om en godkänd eller auktoriserad revisor kan inneha ett revisionsuppdrag i en förening i vilken han eller hon är medlem skall påverkas av om det uppställs krav i lag eller i föreningens stadgar på att revisionen skall utföras av en godkänd eller auktoriserad revisor.<sup>1</sup> RN har härvid bedömt att det faktum att det inte finns något krav på att revisionen skall utföras av godkänd eller auktoriserad revisor i sig kan utgöra en omständighet som möjliggör för revisorn att åta sig uppdraget. Enligt RN:s mening bör dock detta inte vara en avgörande faktor vid bedömningen av om en revisor kan åta sig ett uppdrag som revisor i en förening där han eller hon är medlem.

Av 21 § revisorslagen följer att en revisor för varje uppdrag i sin revisionsverksamhet 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 i fråga om det inte i det enskilda fallet föreligger sådana särskilda omständigheter eller har vidtagits sådana åtgärder som medför att hotet mot revisorns opartiskhet eller självständighet 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, har ett direkt eller indirekt ekonomiskt intresse i uppdragsgivarens verksamhet (21 § första stycket 1 a – s.k. egenintressehot). En ytterligare situation som omfattas av bestämmelsen är den att revisorn, eller någon annan i den revisionsgrupp där han eller hon är verksam, har nära personliga relationer till uppdragsgivaren eller till någon person i dennes ledning (21 § första stycket 1 d). Om så är fallet föreligger ett s.k. vänskapshot.

Av revisorslagens förarbeten följer att ett *egenintressehot* föreligger bl.a. om revisorn eller revisionsbyrån står i ett visst ekonomiskt beroendeförhållande till revisionsklienten.<sup>2</sup> RN konstaterar att ett medlemskap i en ideell förening normalt tillskapar en relation mellan medlemmen och föreningen som i vissa fall kan kategoriseras som ett beroendeförhållande. För att detta förhållande skall utgöra ett egenintressehot krävs dock att förhållandet är av ekonomisk art. Så är fallet vid medlemskap i fackliga organisationer och andra intresseföreningar. Detsamma gäller enligt RN:s mening om medlemskapet eljest är av stor ekonomisk och praktisk betydelse. Som exempel kan nämnas medlemskap i en ideell kooperativ förskoleförening.<sup>3</sup>

Syftet med Lägrets verksamhet är, såvitt framgår av Era uppgifter och av den ovan nämnda Arbetsordningen, att stödja logerna i deras verksamheter. Ett ytterligare syfte är att medlemmarna skall lära känna varandra och gemensamt verka för ordens syften och mål. Såvitt RN kan bedöma av de av Er lämnade uppgifterna samt handlingarna i övrigt är Er relation till Lägreten och dess funktionärer inte av ekonomisk art och inte heller sådan att Ni kan anses ha ett ekonomiskt eller praktiskt intresse knutet till medlemskapet. RN konstaterar därför att något egenintressehot inte föreligger.

<sup>1</sup> Se bl.a. RN:s beslut den 15 juni 2004 i ärende 2004-625 (F 2/04 i RN:s praxissamling) och den 28 april 2005 i ärende 2005-44.

<sup>2</sup> Prop. 2000/01:146, s. 101.

<sup>3</sup> Jfr NJA 1998 s. 293 och 1998 s. 717. I det tidigare avgörandet anförde Högsta domstolen som skäl för att medlemskapet skall anses vara av stor betydelse att syftet med medlemskapet är att tillskapa och vidmakthålla ett för föräldrarna befogat anspråk på barn tillsyn.

Såvitt avser *vänskapshotet* följer av revisorslagens förarbeten att ett sådant hot föreligger bl.a. om det finns nära personliga relationer mellan revisorn – eller annan i revisionsgruppen – och revisionsklientens ledning. Den nära personliga relationen kan yttra sig i mångåriga vänskapsband eller ofta återkommande sociala kontakter.<sup>4</sup>

Medlemskapet i Y och i Lägrete innebär att Ni får anses ha en personlig relation till personer i Lägretes ledning. Det faktum att Ni är medlem i den förening i vilken revisionen skall utföras är således en sådan omständighet som enligt 21 § revisorslagen utgör ett hot mot Er opartiskhet eller självständighet (vänskapshot). Det föreligger därmed en presumtion för att Ni skall avsäga Er uppdraget som revisor i Lägrete.

Ni behöver dock enligt 21 § andra stycket revisorslagen inte avsäga Er uppdraget om det i det enskilda fallet föreligger sådana särskilda omständigheter eller har vidtagits sådana åtgärder som medför att det inte finns anledning att ifrågasätta Er opartiskhet eller självständighet (s.k. presumtionsgenombrott). För att RN i fall av vänskapshot skall kunna pröva om föreliggande omständigheter eller vidtagna åtgärder är sådana att det inte finns skäl att ifrågasätta revisorns opartiskhet och självständighet måste det vara möjligt för RN att bedöma de band som finns mellan revisorn och den granskade associationens funktionärer. För att presumtionen skall kunna genombrytas måste revisorn kunna visa att de föreningsinterna principerna för utseende av funktionärer och för avancemang inom föreningen inte är sådana att revisorn riskerar att hamna i en beroendeställning i förhållande till föreningens ledning.

Ni har uppgett att syftet med att revisionen skall genomföras av en medlem är att skydda Y:s hemliga ritualer från utomstående insyn. Den omständigheten att det inom Lägrete finns förfaranden vilka inte är genomlysbara och vilka kan påverka Er opartiskhet och självständighet, är av betydelse för bedömningen av om Ni kan revidera detta. Det är dock enligt RN:s mening möjligt att av de ingivna handlingarna sluta sig till att förutsättningarna för medlemskap och formerna för gradering samt utseende av Lägretes funktionärer inte i någon högre grad påverkar styrkan i det vänskapshot som följer av medlemskapet i föreningen. Det förhållandet att det för RN saknas insynsmöjligheter i Lägretes samlade verksamhet är därför inte av avgörande betydelse för nämndens bedömning av Er opartiskhet och självständighet i förevarande fall.

Prövningen av om det i förevarande fall föreligger särskilda omständigheter som är relevanta för bedömningen av Er opartiskhet och självständighet skall baseras på en bedömning av Era personliga relationer till Lägretes funktionärer. Ni har uppgett att Ni inte har någon annan funktion i Lägrete än vald revisor. Vidare har Ni uppgett att Ni inte heller har något närmare samröre med Lägretes funktionärer utöver det som följer av uppdraget som medlemsrevisor och av Ert sporadiska umgänge med medlemmarna vid Lägretes sammankomster och i Y:s lokaler. Dessa omständigheter talar för att Ni kan revidera Lägrete trots Ert medlemskap. En förutsättning för detta är dock att det utåt står helt klart att Ni är medlem i Lägrete.<sup>5</sup> Detta bör därför klart framgå av årsredovisningen och revisionsberättelsen.

Den omständigheten att Ni är medlem i Lägrete utgör således, under förutsättning att Ni tillser att information lämnas i årsredovisningen och Er revisionsberättelse rörande förutsättningarna för revisionsuppdragets genomförande, inte ett så allvarligt hot mot Er opartiskhet eller självständighet att Ni inte kan inneha detta uppdrag. Ni kan således inneha uppdraget som vald revisor i Lägrete under de ovan angivna förutsättningarna.

Detta förhandsbesked upphör att gälla om förhållandena ändras eller vid författningsändringar som påverkar de frågor som beskedet avser.

---

<sup>4</sup> Prop. 2000/01:146, s. 102.

<sup>5</sup> Jfr RN:s beslut den 15 juni 2004 i ärende 2004-625 (F 2/04 i RN:s praxissamling) och den 28 april 2005 i ärende 2005-44.

Ärendet har avgjorts av Revisorsnämnden. I beslutet har deltagit f.d. domaren i Europadomstolen, Elisabeth Palm, ordförande, hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, skattedirektören Marie Carlsson, biträdande avdelningschefen Eva Ekström, godkände revisorn Klas-Erik Hjorth, utredningssekreteraren Jan-Erik Moreau, auktoriserade revisorn Willard Möller, professorn Claes Norberg samt skattejuristen Kerstin Nyquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, chefsjuristen Per Eskilsson, revisionsdirektören Anders Holm samt juris doktorn Adam Diamant som föredragit ärendet.