

D 26/06

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en anmälan avseende auktoriserade revisorn A-son. Anmälaren ifrågasätter bl.a. om A-son, med hänsyn till de krav på opartiskhet och självständighet som ställs på revisorer, har varit förhindrad att vara revisor i ett aktiebolag. Bolaget har som huvudsakligt ändamål att i samverkan med X kommun och vissa andra lokala intressenter uppföra anläggningar och bedriva verksamhet vid ett turistmål¹ i X. RN har med anledning av anmälan ställt vissa frågor till A-son och har därefter funnit skäl att öppna detta disciplinärende.

Av handlingarna i ärendet framgår bl.a. följande.

Sedan det aktuella turistprojektet under ett antal år bedrivits temporärt beslutade X kommun i november 2003 att uppföra en permanent anläggning. För detta ändamål och för den fortsatta driften bildades i december 2003 ett aktiebolag som till 51 procent ägs indirekt av kommunen genom ett annat aktiebolag. Till grund för de beslut som fattades av kommunstyrelsen och kommunfullmäktige har bl.a. legat en femårsprognos avseende åren 2004-2008 som upprättats av en annan auktoriserad revisor som är verksam inom samma revisionsbyrå och vid samma lokalkontor som A-son. Revisionsbyrån är ett av landets största revisionsföretag. I nämnda femårsprognos, som enligt sin lydelse även benämns prospekt, hänvisas inledningsvis till att det finns ett ”omfattande presentationsmaterial som beskriver dels effekterna av etableringen av [bolaget], dels varför projektet kommer att bli framgångsfaktor för både X Stad och X som attraktivt turistmål”. Vidare anges att det ifrågasatt konsultuppdraget omfattar att göra en ny genomgång av resultaträkningarna efter reviderade förutsättningar, att biträda med upprättande av balansräkningar och kassaflödesanalyser samt att arbeta fram ett komprimerat prospekt. Det sägs också att prospektet bygger på den tidigare framtagna informationen och att avstämning har skett med företrädare för kommunen. A-sons kollega fick uppdraget av X kommun och utförde det under perioden september–november 2003. A-son registrerades som det nybildade bolagets revisor i april 2004.

Anmälaren har pekat på att A-sons kollega i prospektet har tagit in uppgiften om att projektet kommer att bli en framgångsfaktor för X och uppfattar detta som att revisionsbyrån, vars logotype också förekommer ett flertal gånger i dokumentet, har marknadsfört projektet. Han har vidare framhållit att det krävdes votering i kommunfullmäktige innan förslaget antogs. Mot bakgrund av bl.a. dessa omständigheter ifrågasätter anmälaren det lämpliga i att A-son reviderar det bolag där verksamheten bedrivs.

RN har förelagt A-son att redogöra för sina överväganden vid prövningen av sitt oberoende enligt 21 § revisorslagen (2001:883) och bett henne att ge in sin dokumentation av oberoendeanalysen. A-son har anfört bl.a. följande.

När hon fick erbjudandet om att bli revisor i bolaget kände hon till att hennes kollega på revisionsbyrån hade utfört det aktuella konsultuppdraget. Det byggde på ett tidigare prospekt som tagits fram av X kommun i samarbete med en annan revisionsbyrå. Samtliga uppgifter och förutsättningar för kollegans rapportering har lämnats av uppdragsgivaren. Även om det i femårsprognosen inte anges uttryckligen vem som tagit fram källmaterialet anser A-son att det

¹ Avsikten har varit att bygga upp en fullskalig modell av en del av X stad så som den kan ha sett ut på medeltiden.

tydligt framstår som att det är uppdragsgivaren som tillhandahållit uppgifterna. Vidare framgår av den inledande uppdragsbeskrivningen att uppgiften har bestått i tekniskt biträde vid upprättandet av prognosen. Även i rapportens övriga delar markeras att biträdet endast har varit av teknisk karaktär och att gjorda antaganden härrör från uppdragsgivaren. Uppdraget har således varit relativt snävt avgränsat och hennes kollega har därför inte haft något inflytande över urvalet och presentationen av den information som legat till grund för beslutet att genomföra projektet. A-son har i sammanhanget hänvisat till vad som sägs angående biträde med budgetar och prognoser i punkt 10² i FAR:s rekommendation "God yrkessed vid utövande av redovisningsverksamhet" och gjort gällande att hennes kollega fullt ut har iakttagit vad som sägs där. A-son har vidare framhållit att kommunen har haft den kompetens som krävts för att kunna fatta ett självständigt beslut i frågan och att hennes kollegas prognos bara har utgjort en del i ett större beslutsunderlag. Eftersom det vid revisionen av bolaget endast är fråga om att granska redovisningen av det faktiska utfallet och eftersom en avgiven prognos inte på något sätt är bindande för framtiden ansåg A-son inte att kollegans biträde på något sätt kunde äventyra hennes oberoende som revisor i bolaget. Hon har inte dokumenterat några av de överväganden hon nu redogjort för men inser att hon borde ha gjort det, trots att hon fann det uppenbart att det inte förelåg något hot mot hennes oberoende.

RN gör följande bedömning.

Av 21 § revisorslagen (2001:883) följer att en revisor för varje uppdrag i revisionsverksamheten är skyldig att 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 omständigheter eller har vidtagits sådana åtgärder som medför att oberoendehotet är neutraliserat. I 21 § första stycket 1 behandlas fem typsituationer som alltid medför en presumtion för att revisorn skall avböja eller avsäga sig uppdraget. 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.

I förevarande fall har som framgått ovan en av A-sons kollegor på revisionsbyrån på uppdrag av X kommun upprättat en femårsprognos (även benämnt prospekt) inför bildandet av ett av kommunen kontrollerat bolag där A-son senare har valts som revisor. Femårsprognosen har utgjort en del av beslutsunderlaget för såväl kommunstyrelsen som kommunfullmäktige.

A-son har bl.a. uppgett att hennes kollega endast har lämnat tekniskt biträde och att detta också framgår av prognosen. Hon har därvid hänvisat till vad som sägs om biträde vid prognoser i FAR:s rekommendation om god yrkessed vid utövande av redovisningsverksamhet (se fotnot 2 ovan) och hävdar att kollegan fullt ut har beaktat vad som där sägs.

Ett av de kriterier som ställs upp i FAR:s rekommendation är att en ledamots namn inte får användas i samband med prognoser och planerade aktiviteter på ett sådant sätt att det kan antas att han eller hon styrker framtidsbedömningens sannolikhet. A-sons kollega har visserligen i den aktuella prognosen angett att det finns ett omfattande presentationsmaterial, att prospektet bygger på den tidigare informationen och att avstämning har skett med företrädare för

² Punkten lyder: "En ledamot kan medverka till att förbättra en klients ekonomiska planering och kontroll, t.ex. genom att tillse att budget och budgetuppföljning införs. En ledamots namn får dock inte användas i samband med prognoser och planerade aktiviteter på ett sådant sätt att det kan antas att han eller hon styrker framtidsbedömningens sannolikhet. Men i övrigt får en ledamot medverka vid det tekniska upprättandet av prognoser och andra framtidsbedömningar inom ramen för sin kompetens. När det kan förutsättas att uppgifterna kommer att användas av andra än klienten, skall ledamoten redogöra för det källmaterial som använts, de viktigaste antagandena samt omfattningen av sin medverkan och sitt ansvar."

kommunen. Samtidigt sägs i den inledande uppdragsbeskrivningen att presentationsmaterialet beskriver ”varför projektet kommer att bli framgångsfaktor för både X stad och X som attraktivt turistmål”. Det är svårt att förstå varför A-sons kollega skulle välja att lyfta fram just den informationen om han inte ville förmedla en uppfattning att projektet skulle bli framgångsrikt. Prognosen innehåller även i övrigt formuleringar som ger ett intryck av att han rent allmänt ställer sig bakom presentationsmaterialet. Det ligger i sakens natur att den som tar del av en prognos sätter ökad tilltro till uppgifterna om den har upprättats av en auktoriserad revisor och innehåller en av landets största revisionsbyråers logotype. När en revisor endast skall lämna tekniskt biträde och inte på något sätt bestyrka uppgifternas riktighet är det viktigt att detta klart framgår av rapporten. RN anser inte att A-sons kollega har varit tydlig på den punkten och att det därför kan ifrågasättas om han har följt rekommendationen.

För bedömningen av om det har förelegat något hot mot A-sons oberoende är det dock inte av avgörande betydelse huruvida hennes kollega har efterlevt den nu behandlade rekommendationen eller inte. Rekommendationen är tillämplig både i rena konsultuppdrag och i fall där ett sådant uppdrag utförs i kombination med ett utlåtanuppdrag. Den revisor som åtar sig utlåtanuppdraget måste under alla förhållanden analysera sitt oberoende³ och denna prövning kan visa att ett hot har uppstått mot revisorns oberoende även om konsultuppdraget har utförts i enlighet med FAR:s rekommendation. I förevarande fall har A-son och kollegan haft olika uppdragsgivare, bolaget respektive kommunen. Med hänsyn till kommunens inflytande i bolaget och övriga omständigheter bedömer emellertid RN att förhållandena, för prövningen av A-sons oberoende, är att jämföras med den situationen att konsult- och revisionsuppdraget utförts åt samma klient.

Det kan konstateras att bolaget bedriver en verksamhet som har väsentliga offentliga inslag. Med hänsyn härtill och till verksamhetens art i övrigt får den i vart fall på ett lokalt plan anses vara av stor betydelse. Vidare har framgått att förslaget att permanenta verksamheten inte var politiskt okontroversiellt. Dessa omständigheter gör att det finns skäl att ställa särskilt höga krav på att revisorn intar en oberoende ställning. Mot denna bakgrund och vad som har anförts ovan beträffande A-sons kollegas sätt att utforma och uttrycka sig i prognosen finner RN att omständigheterna har varit sådana att förtroendet för A-sons opartiskhet och självständighet har kunnat rubbas. Det har därmed enligt generalklausulen i 21 § första stycket 2 revisorslagen förelegat en presumtion för att hon inte skulle ha åtagit sig revisionsuppdraget i bolaget. Hon har inte visat att det har förelegat sådana särskilda omständigheter eller har vidtagits sådana åtgärder som medför att det trots detta inte har funnits anledning att ifrågasätta hennes opartiskhet eller självständighet. Hon borde därför inte ha åtagit sig revisionsuppdraget i bolaget.

Det kan även konstateras att A-son genom att inte dokumentera de överväganden beträffande sitt oberoende som hon har redogjort för i ärendet har åsidosatt dokumentationskravet i 24 § revisorslagen.

A-son har åsidosatt sina skyldigheter i ovan behandlade avseenden. Hon skall därför meddelas en disciplinär åtgärd. RN finner att omständigheterna sammantaget är sådana att erinran utgör en tillräcklig åtgärd.

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 Marie Carlsson, auktoriserade revisorn Leif Lundfors, utredningssekreteraren Jan-Erik Moreau, skattejuristen Kerstin Nyquist, universitetslektorn Catarina af Sandeberg, enhetschefen Bertil Sjöo samt godkände revisorn Maria Stålebrant. Vid ärendets slutliga

³ Jfr punkt 12 i samma rekommendation.

handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, chefsjuristen Per Eskilsson, revisionsdirektören Anders Holm samt avdelningsdirektören Fredrik Bengtsson som föredragit ärendet.