

D 29/08

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en anmälan avseende auktoriserade revisorn A-son. Anmälan rör A-sons uppdrag som vald revisor i ett aktiebolag som bedriver bageriverksamhet.

Av anmälan framgår att verksamheten ursprungligen bedrevs i ett bolag som ägdes till hälften vardera av föräldrarna till tre söner, X, Y och Z. År 1986 överlät modern sina aktier i bolaget till söner som gåva. Söner bildade gemensamt ett aktiebolag, och senare kom fadern att överlåta sina aktier i bolaget till detta aktiebolag. Köpeskillingen understeg aktiernas marknadsvärde vid den aktuella tidpunkten, och det köpande aktiebolaget (och indirekt de tre söner som dess aktieägare) tillfördes därigenom ett övervärde.

Inledningsvis var enbart två av söner, Y och Z, aktiva i bolaget, något som gav upphov till krav på att de som hade varit aktiva skulle kompenseras ekonomiskt för detta. Med anledning av detta överlät den tredje brodern – X – de aktier som han hade fått i gåva från modern till sina bröder som gåva. Enligt anmälar härrörde denna ”konstruktion” från A-son. Enligt ett konsortialavtal mellan aktieägarna skulle det genomföras en värdering av aktierna i bolaget. Denna värdering har genomförts av A-son, som därvid åsätte X:s aktier ett lägre värde än de övriga aktierna i bolaget. Anmälar har gjort gällande att det saknades laglig grund för en sådan differentiering. A-son har även upprättat förslag till aktieägaravtal, skuldebrev och avräkningsavtal mellan aktieägarna. Anmälar gör bland annat gällande att A-son har åsidosatt sitt oberoende som revisor genom att på detta sätt ta ställning i frågor aktieägarna emellan och genom att gynna två av aktieägarna på den tredjes bekostnad.

Anmälar har även gjort gällande att A-son har deltagit i ett stort antal av bolagets styrelsemöten som ”adjungerad” och att han har deltagit i förvaltningen av bolagets angelägenheter.

Av handlingarna i ärendet framgår i övrigt följande.

I ett stort antal av bolagets styrelseprotokoll för åren 2003–2006 står A-son med bland de närvarande som ”adjungerad”. Han har fakturerat bolaget för nedlagd tid vid styrelsemöten ”inkl förberedelser”.

Bland handlingarna i ärendet finns ett dokument benämnt ”Utredning och klarläggande av uppkommet avräkningsavtal i enlighet med värdering av aktier enligt 14 § konsortialavtal mellan aktieägarna”. Dokumentet är upprättat av A-son och är daterat den 30 maj 2006. Det grundar sig på ”en utredning och förslag” som A-son framlade i december 1990, inför generationsskiftet. Fadern ägde vid den tidpunkten hälften av aktierna i bolaget och söner en sjättedel var. A-sons utgångspunkt för denna tidigare utredning var att ”det utgående värdet som bolaget betingar utifrån dess historiska utveckling, direkt eller indirekt ska gottgöras de ägare som fram till nu varit aktiva i bolaget”. Det framgår vidare att A-son i samband med den utredningen genomförde en värdering av aktierna i bolaget. Dessa värderades till totalt 6 miljoner kr, varav faderns aktier till 3 miljoner kr och Y:s och Z:s aktier till vardera 1,5 miljoner kr. X:s aktier värderades till 0 kr. A-son konstaterar att det därigenom hade uppkommit ett övervärde på de Y:s och Z:s aktier, och att det beslutades att ”en reglering av detta övervärde skulle ske mellan [Y och Z] å ena sidan samt [X] å andra sidan. I dokumentet redogörs för ett stort antal transaktioner som har förekommit mellan bröderna sedan år 1990, rörande denna avräkning. Dokumentet avslutas med att A-son lämnar ett förslag till ”kompromiss” i en fråga som tycks ha varit föremål för diskussion mellan bröderna samt att han föreslår att X:s ”kvarvarande avräkningskuld” ska

hanteras genom att denne överlåter hälften av sina återstående aktier i bolaget till Y och Z som gåva.

Av handlingarna i ärendet framgår vidare att A-son har upprättat utkast till två skuldebrev, daterade i juli 2006, där X förbinder sig att på vissa villkor betala 600 000 kr till vardera av sina bröder eller till den de sätter i sitt ställe. Skuldebreven innehåller även en ansvarsförbindelse för X:s hustru i händelse av dennes dödsfall. Det framgår även att A-son har upprättat utkast till aktieägaravtal.

Av bolagets styrelseprotokoll framgår att frågan om X:s skuld och hur denna skulle regleras behandlades vid styrelsemöten i maj respektive december 2006. I protokollet från styrelsesammanträdet i december finns följande anteckning:

”[Styrelseordföranden] frågade om skuldebreven, nya konsortialavtalet och aktievärderingen skrivits på. [X] meddelade att dessa handlingar ännu inte skrivits på. Motivet är att [X] inte kan inse att den vid tidigare styrelsemöten diskuterade skillnaden i värderingen av [X:s] aktier kontra [Y:s och Z:s] aktier i [bolaget] verkligen är en personlig skuld till [Y och Z]. [Styrelseordföranden] ansåg det klarlagt att ett skuldförhållande föreligger och att handlingarna ska skrivas på, så att punkten kan avföras från dagordningen. A-son förstår inte var problemet ligger och föreslår att [X] reglerar skulden genom att skänka 100 aktier till vardera [Y och Z] och därmed reglera den förmenta skulden. [...] På [X:s] yrkande beslöts att bordlägga ärendet, till efter bokslutet, varefter ett beslut ska fattas snarast möjligt.”

A-son har anfört i huvudsak följande.

Han valdes till revisor i bolaget i december 1990. Under hösten 1990 hade han kontaktats av de nuvarande aktieägarnas far och tillfrågats om han kunde framlägga ett förslag till generationsskifte. Faderns och moderns önskemål var att de tre bröderna tillsammans aktivt skulle driva bolaget vidare. Deras avsikt var också att de två bröder som fram till den tidpunkten hade arbetat i bolaget tillsammans med föräldrarna och därigenom bidragit till dess ställning och avkastningsförmåga skulle behålla och på sikt tillgodogöra sig detta upparbetade övervärde i sina aktier, i förhållande till den tredje brodern som enbart hade varit passiv aktieägare. Tillsammans med en skattejurist arbetade A-son fram ett förslag som diskuterades med uppdragsgivaren och de övriga aktieägarna. Det muntliga avtal som ingicks vid generationsskiftet 1990 innefattade en värdeavräkning mellan bröderna. Under mitten av år 2006 uppkom en tvist mellan aktieägarna rörande denna avräkning.

På styrelsens och företagsledningens begäran har han deltagit i styrelsemöten samt s.k. ledningsgruppsmöten (de senare t.o.m. år 2005) ”såsom adjungerad”. Genom sin medverkan har han hållit sig informerad om bolagets utveckling och aktiviteter, vilket har varit till nytta vid revisionerna. Genom att framföra önskemål om hans närvaro vid styrelsesammanträdena har styrelsen bidragit till en betydande öppenhet. Syftet med hans deltagande har därutöver varit att utgöra ett ”bollplank” till styrelsen och ledningen. Han har stått till förfogande för frågor och synpunkter avseende främst redovisning, skatter/skatteplanering och system och rapporter avseende ekonomisk planering, styrning och kontroll. A-son har uppgett att han inte minst inom området kring system för ekonomisk planering, analys och kontroll tror sig ha ”bidragit med såväl tankar som reflekterande hos styrelse och ledning”. Hans deltagande vid styrelsemötena har dock inte inneburit någon medverkan i beslut avseende bolagets förvaltning. Han har noterat i sin oberoendeanalys för uppdraget att hans närvaro vid styrelsesammanträdena skulle kunna ge upphov till självgranskningshot, och han har därför varit mycket medveten om att han inte skulle delta i eller påverka styrelsens beslut. Den rådgivning som har lämnats har varit av enklare slag och har inte krävt planering, utredning, efterarbete eller uppföljning. Den information som han

fick genom adjungeringen har medfört ett sådant mervärde för revisionsuppdraget att ett ifrågasättande av oberoendet syntes vara underordnat.

RN gör följande bedömning.

Av 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883) framgår att om en revisor har åsidosatt sina skyldigheter som revisor får varning meddelas. Om det är tillräckligt, får Revisorsnämnden i stället meddela en erinran. Är omständigheterna synnerligen försvårande, får revisorns auktorisation upphävas. Av femte stycket samma paragraf framgår att varning eller erinran inte får meddelas om det som läggs revisorn till last har inträffat mer än fem år innan revisorn fick underrättelse i ärendet. A-son fick del av anmälan i det här ärendet under oktober 2007. RN prövar därför enbart de omständigheter som har inträffat efter oktober 2002.

RN prövar till en början A-sons agerande i samband med den konflikt som uppstod mellan aktieägarna med anledning av generationsskiftet i bolaget.

Det bör framhållas att det inte ankommer på RN att göra en bedömning av kvaliteten på den rådgivning som A-son har tillhandahållit bolagets aktieägare med anledning av generationsskiftet. RN finner dock anledning att ta ställning till A-sons rådgivningsinsatser till den del som de har betydelse för hans roll som vald revisor i bolaget. Utgångspunkten för RN:s prövning i den delen är att en revisor, för att kunna upprätthålla aktieägarnas förtroende, bör förhålla sig neutral i frågor som rör sådana inbördes förhållanden mellan aktieägarna som har direkt koppling till ägandet och driften av det reviderade bolaget. Detta gäller i vart fall sådana frågor som är komplicerade och som är eller riskerar att bli föremål för tvist mellan aktieägarna.

De avtal och överenskommelser som träffades mellan de tre bröderna i samband med generationsskiftet och de transaktioner som därefter har skett dem emellan, framstår som komplicerade sett ur ett juridiskt perspektiv. Det framgår vidare av handlingarna i ärendet att det under år 2006 uppstod oenighet mellan aktieägarna och att en av dem, X, ansåg att avtalen innebar att de två andra aktieägarna på ett orättvist sätt hade gynnats på hans bekostnad. Tvisten rörde förhållandevis stora belopp som kan antas ha stor betydelse för aktieägarnas privatekonomi. Mot den bakgrunden var det enligt RN:s mening uppenbart olämpligt att A-son aktivt engagerade sig i den uppkomna tvisten genom att upprätta en skriftlig utredning och där ge förslag till lösningar, genom att upprätta förslag till skuldebrev och andra handlingar och genom att delta i ägarnas diskussioner i frågan och då aktivt förorda vissa lösningar. Hans agerande i den delen har varit ägnat att skada aktieägarnas förtroende för honom som vald revisor i bolaget och han har därför allvarligt åsidosatt god revisorssed.

När det sedan gäller A-sons närvaro vid bolagets styrelse- och ledningsgruppsmöten gör RN följande bedömning.

Enligt 21 § första stycket revisorslagen ska en revisor för varje uppdrag i sin revisionsverksamhet pröva om det finns omständigheter som kan rubba förtroendet för hans eller hennes opartiskhet eller självständighet. I paragrafens första stycke 1 anges ett antal typsituationer i vilka det råder en presumtion för att revisorn ska avböja eller avsäga sig uppdraget. Enligt första stycket 2, den s.k. generalklausulen, ska en revisor vidare avböja eller avsäga sig ett uppdrag om det föreligger något annat förhållande av sådan art att det kan rubba förtroendet för hans eller hennes opartiskhet eller självständighet. Enligt 21 § andra stycket behöver revisorn dock inte avböja eller avsäga sig 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 hans eller hennes opartiskhet eller självständighet.

Vid bedömningen av om en revisors närvaro vid styrelsesammanträden utgör ett hot mot hans eller hennes opartiskhet och självständighet ska beaktas att det ingår i en revisors uppgifter att granska styrelsens förvaltning av bolagets angelägenheter. Förvaltningsrevisionen innefattar

bland annat att göra en bedömning av de beslut som styrelsen har fattat och underlagen för dessa. Det finns inte något hinder mot att en revisor är närvarande vid en revisionsklients styrelsemöten, exempelvis för att lämna information i någon särskild fråga eller i samband med att styrelsen behandlar frågor med direkt anknytning till revisionen. Bedömningen blir dock en annan om en revisor regelmässigt är närvarande vid styrelsemötena även när styrelsen behandlar frågor där revisionsuppdraget inte kräver hans eller hennes närvaro.

Det har framkommit i ärendet att A-son under åren 2003–2006 regelmässigt var närvarande vid bolagets styrelsemöten och att han då närvarade vid mötena i dess helhet. Han har uppgett att han inte har deltagit i styrelsens beslutsfattande eller omröstningar. Av såväl styrelseprotokollen som av hans egna uppgifter framgår dock att han inte endast var närvarande vid mötena utan att han deltog som ”adjungerad”, och att han deltog aktivt i diskussioner rörande frågor som hade direkt betydelse för bolagets förvaltning. Det är enligt RN:s mening uppenbart att A-son därigenom har varit alltför nära associerad med styrelsens förvaltning av bolagets angelägenheter för att hans oberoende som revisor skulle kunna upprätthållas. Hans deltagande vid styrelsemötena kunde särskilt leda till misstankar om att han skulle vara mindre benägen att anmärka på de beslut som styrelsen hade fattat när han själv var närvarande.

Med hänsyn till det ovan anförda har A-sons omfattande deltagande i styrelsens arbete utgjort en omständighet som kunde rubba förtroendet för hans opartiskhet eller självständighet enligt generalklausulen i 21 § första stycket 2 revisorslagen. Såvitt framgår av utredningen i ärendet har det inte förelegat några sådana särskilda omständigheter eller vidtagits några sådana åtgärder som medfört att det ändå inte har funnits anledning att ifrågasätta hans opartiskhet eller självständighet. A-son skulle därför ha av sagt sig uppdraget som revisor i bolaget. Genom att kvarstå i revisionsuppdraget och avge revisionsberättelser för räkenskapsåren 2003–2006 har A-son på ett allvarligt sätt åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

Sammanfattningsvis finner RN att A-son har tagit aktiv ställning i en fråga som var föremål för tvist mellan aktieägarna, på ett sätt som var ägnat att skada deras förtroende för honom som vald revisor i bolaget. A-son har vidare kvarstått som revisor i bolaget och avgett revisionsberättelser för räkenskapsåren 2003–2006 trots att det förelåg ett sådant hot mot hans opartiskhet och självständighet att han var skyldig att avsäga sig uppdraget. Genom sitt agerande har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor och han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Med hänsyn till att det som ligger honom till last är allvarligt finner RN att han ska meddelas varning.

Ärendet har avgjorts av RN genom dess tillsynsnämnd. I beslutet har deltagit f.d. domaren i Europadomstolen Elisabeth Palm, ordförande, hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, rättschefen Vilhelm Andersson, auktoriserade revisorn Ulla Nordin Buisman, biträdande avdelningschefen Eva Ekström, godkände revisorn Klas-Erik Hjorth, utredningssekreteraren Jan-Erik Moreau, professorn Claes Norberg samt skattejuristen Kerstin Nyquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, tf. chefsjuristen Adam Diamant, revisionsdirektören Anders Holm samt avdelningsdirektören Elin Eriksson som föredragit ärendet.