

FörvR: dom 2010-11-12, mål nr 35626-10

D 23/10

1 Inledning

En delägare (delägaren) i det registrerade revisionsbolaget X AB (revisionsbolaget) har varit föremål för Revisorsnämndens (RN) systematiska och uppsökande tillsyn (SUT), dnr 2009-1601. Under utredningen uppmärksammade RN vissa förhållanden i revisionsbolaget vilka föranledde RN att öppna ett disciplinärende avseende detta bolag. RN har sammanfattat sina iakttagelser i en promemoria som revisionsbolaget har yttrat sig över. RN:s utredning bygger också på vad som har framkommit i SUT-ärendet.

2 Kapitalförvaltning

Revisionsbolaget ägs sedan januari 2009 av H AB och har i sin tur ett helägt dotterbolag, K AB. Såvitt framgår av bolagens årsredovisningar för räkenskapsåret 2008 var den i SUT-ärendet aktuella delägaren styrelseordförande i samtliga bolag. Av handlingar som har sänts in till RN framgår att han per den 31 december 2008 ägde 21,28 procent av aktierna i revisionsbolaget. Efter en omorganisation i början av år 2009 äger han 15 procent av aktierna i H AB.

Revisionsbolagets nettoomsättning uppgick räkenskapsåret 2008 till 42,6 mnkr och dess balansomslutning per balansdagen den 31 december 2008 till 19,0 mnkr. Av årsredovisningen samt av bokslutsbilagor framgår att bolaget per nämnda balansdag innehade kortfristiga placeringar om 3,15 mnkr i börsnoterade aktier.

Delägaren har i SUT-ärendet uppgett att de kortfristiga placeringarna utgör ett alternativt sätt att förvalta bolagets likvida medel och att hela beloppet avser börsbolagsaktier.

Revisionsbolaget har anfört följande.

Under år 2006 beslöt ägarna till revisionsbolaget att bolaget skulle placera sin överlikviditet på ett sådant sätt att bolaget skulle kunna erhålla en högre löpande avkastning än den som erbjöds på bankkontot. Det som ansågs ge den bästa och säkraste avkastningen var en placering i ett antal olika stora svenska börsbolag. Styrelsen för bolaget fattade beslut om förvärv i enlighet med detta och förvärvade aktier i fem större börsbolag. Av total likviditet vid detta tillfälle, drygt 10 mnkr, placerades drygt 3 mnkr i börsaktier. Denna placering har sedan dess legat oförändrad och den årliga avkastningen på aktierna har överträffat bankräntan. Revisionsbolaget bedriver inte handel med värdepapper. Det har inte skett några ytterligare köp eller försäljningar under åren 2006–2008 annat än vissa räntebärande placeringar som dock inte fanns kvar per balansdagen den 31 december 2008.

RN gör följande bedömning.

Enligt 10 § första meningen revisorslagen (2001:883) gäller att, om revisionsverksamhet utövas i ett aktiebolag, ingen annan verksamhet får utövas i bolaget än sådan som har ett naturligt samband med revisionsverksamhet. Detta innebär att s.k. sidoverksamhet (jfr 25 §) inte får bedrivas i ett sådant bolag.

Av revisorslagens förarbeten följer att kapitalförvaltning, som huvudregel, utgör sidoverksamhet. Det sägs emellertid också att kapitalförvaltning av mindre omfattning med en reell anknytning till revisionsföretaget får anses ha ett naturligt samband med revisionsverksamhet. Åtgärder som en revisor vidtar för att förvalta likvida rörelsetillgångar kan alltså ske inom ramen för den verksamhet i vilken revisionsverksamheten bedrivs.¹

I förevarande fall är det fråga om ett aktieinnehav som är utspritt på ett flertal börsnoterade bolag. Aktieinnehavet har tillkommit för att placera en överlikviditet som har uppkommit inom revisionsbolagets verksamhet. Någon egentlig handel med aktier har, såvitt är känt, inte förekommit. Värdet av aktieinnehavet är visserligen inte obetydligt men, satt i relation till vad som har kommit fram om revisionsbolagets nettoomsättning och balansomslutning, är det ändå förhållandevis begränsat. Innehavet framstår därför i och för sig som en sådan kapitalförvaltning som ett revisionsbolag kan få bedriva.

I 10 § andra meningen revisorslagen sägs emellertid att ett aktiebolag som utövar revisionsverksamhet inte får inneha andelar i andra företag än revisionsföretag och sådana företag som avses i 11 § andra stycket (s.k. ägarbolag). Bestämmelsen innebär, enligt sin ordalydelse, att ett revisionsbolag över huvud taget inte får inneha aktier i andra bolag.² Samtidigt tyder förarbetena till bestämmelsen på att lagstiftarens avsikt har varit mera begränsad, nämligen att förhindra att bestämmelsen i paragrafens första mening kringgås genom att otillåten sidoverksamhet placeras i ett hel- eller delägt dotterbolag. Såvitt kan utläsas av lagens förarbeten har lagstiftaren inte avsett att generellt förbjuda revisionsbolag att placera det kapital som har uppkommit i verksamheten i börsnoterade aktier. Enligt RN föreligger det därmed en olycklig diskrepans mellan bestämmelsens ordalydelse och motiven till bestämmelsen.

Mot den angivna bakgrunden anser RN att revisionsbolaget inte bör kritiseras för det aktuella aktieinnehavet.

RN avser att uppmärksamma Justitiedepartementet på behovet av en översyn av bestämmelsen.

3 Opartiskhet och självständighet

I SUT-ärendet avseende delägaren framkom att revisionsbolaget är vald revisor i åtminstone fyra aktiebolag i vilka delägarens son och dennes hustru ingår i bolagens styrelser.³ Huvudansvarig revisor i dessa uppdrag är en kollega till delägaren.

Delägaren har i SUT-ärendet förelagts att, mot bakgrund av oberoendereglererna i revisorslagen, förklara varför revisionsbolaget accepterat dessa revisionsuppdrag, och att för vart och ett av bolagen uppge under hur många år som revisionsbolaget har varit vald revisor samtidigt som nära släktingar till honom har ingått i respektive styrelse.

Delägaren har uppgett att revisionsbolaget accepterade dessa uppdrag efter ”vederbörlig prövning, bl.a. ur jävssynpunkt”. Han har vidare uppgett att prövningen utvisade att något jäv inte förelåg och att uppdraget kunde accepteras. Han har till RN sänt in oberoendeanalyser för de fyra bolagen. Oberoendeanalyserna för tre av bolagen avser räkenskapsåret 2009. För det fjärde bolaget finns en oberoendeanalys för räkenskapsåret 2008 och en andra analys för räkenskapsåret 3 juli 2008–31 december 2009. I samtliga analyser har den huvudansvarige revisorn under rubriken Omständigheter som kan utgöra jäv/hot antecknat att ägaren till respektive bolag är son till en av delägarna i revisionsbolaget vilket ”skulle kunna påverka mitt oberoende då detta är min arbetsgivare”. Under rubriken ”Särskilda omständigheter/åtgärder har

¹ Prop. 2000/01:146 s. 91.

² Jfr RN:s avgörande den 4 december 2008, dnr 2007-927 (D47/08 i RN:s praxissamling).

³ I ett av bolagen finns ytterligare styrelsemedlemmar.

antecknats följande: ”Då aktuell delägare ej utgör majoritetsägare (äger ca 15 %) och ej enväldigt kan fatta beslut rörande min framtid anser jag inte att detta hotar mitt oberoende på ett sådant sätt att jag inte kan anta uppdraget. Delägare bedöms således inte ha en sådan ställning som gör det möjligt att påverka den enskilda revisionen.”

Revisionsbolaget har anfört följande.

Revisionsbolaget har gjort en sedvanlig prövning av opartiskheten och självständigheten vid antagandet av vart och ett av uppdragen. Revisionsbolaget, den huvudansvarige revisorn och assistenter på uppdraget har ingen personlig relation till uppdragsgivarna eller till någon person i deras ledning. Revisionsbolaget har enligt gjord prövning kommit fram till att det inte finns någon risk för påtryckning eller hot eller något annat som kan rubba förtroendet för revisionsbolagets och den huvudansvarige revisorns opartiskhet eller självständighet.

Delägaren är sedan många år minoritetsägare i byrån, med en andel av 15 procent. Han har inte tagit aktiv del i att få de aktuella kunderna eller deltagit i beslutet att acceptera dem som revisionsbolagets kunder. Besluten att anta uppdragen är från revisionsbolagets sida helt baserade på affärsmässiga överväganden. Revisionsbolaget är så stort att delägarens släktskap med dessa klienters ledning inte skapar någon påtryckning eller påverkar bolagets opartiskhet och självständighet. Revisionsarvodena för här aktuella uppdragen utgör en mycket liten del av revisionsbolagets totala omsättning.

Revisionsbolaget anser att det har vidtagit sådana åtgärder som medför att det inte finns anledning att ifrågasätta dess opartiskhet eller självständighet.

RN gör följande bedömning.

Enligt 20 § revisorslagen ska en revisor i revisionsverksamheten utföra sina uppdrag med opartiskhet och självständighet samt vara objektiv i sina ställningstaganden. Av 21 § första stycket samma lag följer att en revisor för varje uppdrag i sin revisionsverksamhet ska 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. En av dessa typsituationer avser den omständigheten att revisorn, eller någon annan i det nätverk där revisorn är verksam, har nära personliga relationer till uppdragsgivaren eller till någon person i dennes ledning (21 § första stycket 1 d; s.k. vänskapshot). Revisorn behöver dock enligt paragrafens andra stycke 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 revisorns opartiskhet eller självständighet. En revisors prövning av sitt oberoende ska ske inför ett nytt uppdrag och fortlöpande under uppdraget när det finns anledning till det.⁴

Enligt 23 § revisorslagen gäller bestämmelserna i 20 och 21 §§ i tillämpliga delar även för registrerade revisionsbolag.

Som framgått ovan ägs de fyra bolag i vilka revisionsbolaget är vald revisor av en son till en delägare i revisionsbolaget. Delägaren är också styrelseordförande i revisionsbolaget. Sonen och sonhustrun ingår också i de fyra bolagens styrelser. Det föreligger därmed nära personliga relationer mellan å ena sidan uppdragsgivarna och å andra sidan styrelseordföranden i revisionsbolaget. Det kan noteras att det förhållandet att sonen ingår i styrelserna medför att delägaren själv hade varit jävig om han hade innehaft uppdragen, se 9 kap. 17 § första stycket 5 aktiebolagslagen (2005:551). Det föreligger därmed ett sådant vänskapshot som avses i 21 § första stycket 1 d revisorslagen. Detta medför en presumtion för att revisionsbolaget inte kan åta sig revisionsuppdrag i dessa bolag. Det har inte framkommit några omständigheter som medför att

⁴ Se prop. 2000/01:146 s. 101.

revisionsbolaget, med stöd av 21 § andra stycket revisorslagen, trots denna presumtion har kunnat inneha revisionsuppdragen. Genom att trots detta åta sig uppdrag som revisor i bolagen har revisionsbolaget åsidosatt sina skyldigheter som registrerat revisionsbolag.

4 RN:s sammanfattande bedömning

Revisionsbolaget har äventyrat sitt oberoende genom att vara vald revisor i fyra aktiebolag, trots att det förelegat omständigheter som kunnat rubba förtroendet för revisionsbolagets opartiskhet och självständighet i revisionsuppdragen. Revisionsbolaget har därmed åsidosatt sina skyldigheter som registrerat revisionsbolag och ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Med hänsyn till att det som ligger revisionsbolaget till last sammantaget är allvarligt finner RN att bolaget ska meddelas varning.

Med stöd av 32 § andra stycket och 34 § revisorslagen (2001:883) meddelar RN det registrerade revisionsbolaget X AB varning.

Ärendet har avgjorts av RN genom dess tillsynsnämnd. I beslutet har deltagit hovrättspresidenten Sten Andersson, ordförande, hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, rättschefen Vilhelm Andersson (avvikande mening), advokaten Annika Boström, auktoriserade revisorn Bertel Enlund, direktören Per-Ola Jansson, skattejuristen Kerstin Nyquist, enhetschefen Bertil Sjöo och auktoriserade revisorn Anita Österholm. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, chefsjuristen Adam Diamant, avdelningsdirektören Fredrik Bengtsson samt chefsrevisorn Inger Blomberg som föredragit ärendet.

Avvikande mening av ledamoten Vilhelm Andersson.

Av 10 § andra meningen revisorslagen (2001:883) framgår att ett aktiebolag, som utövar revisionsverksamhet, inte får inneha andelar i andra företag än revisionsföretag och sådana företag som avses i 11§ andra stycket samma lag (s.k. ägarbolag). Bestämmelsen innebär, enligt sin ordalydelse att ett revisionsbolag över huvudtaget inte får inneha aktier i andra bolag. Av förarbetena kan möjligen anses framgå att lagstiftarens avsikt inte har varit fullt så kategorisk. Detta framgår emellertid inte av lagrummets utformning.

Mot denna bakgrund och med hänsyn till den tydliga praxis som utvecklats inom RN anser jag att revisionsbolaget ska kritiseras för sitt aktieinnehav.

I övrigt är jag ense med majoriteten.