

FörvR dom 2016-10-27, mål nr 6411-16, avslag

KamR beslut 2017-03-09, mål nr 7473-16, prövningstillstånd

KamR dom 2017-03-09, mål nr 7473-16, avslag

D 16

1 Inledning

Revisorsnämnden (RN) har med anledning av uppgifter i media och en oberoende granskningsrapport öppnat ett disciplinärende avseende auktoriserade revisorn A-son. Ärendet rör frågan om hennes opartiskhet och självständighet i samband med revisionen för räkenskapsåren 2013 och 2014 av ett moderbolag i en koncern vars överlåtbara värdepapper var upptagna till handel på en reglerad marknad.¹

Det har av uppgifter i media framkommit, bland annat i intervjuer med A-son, att hon har deltagit i seminarier i M&A-frågor² som bolaget anordnade. Dessa seminarier – som ägde rum under åren 2013-2014 – innehöll även inslag av jakt, middagar och, i anslutning härtill, övernattningar på konferensanläggningar som ägdes av bolag som ingick i koncernen. Dessa uppgifter framgår även av den oberoende granskningsrapporten.³ RN har förelagt A-son att redogöra för sitt deltagande i seminarierna utifrån ett oberoendeperspektiv. RN har också begärt att få ta del av den revisionsdokumentation som speglar hennes bedömningar i denna fråga.

2 A-sons dokumentation

Inbjudningarna till de seminarier som A-son deltog i innehåller inga detaljerade uppgifter om programpunkter vid seminarierna. I inbjudningarna finns korta redogörelser för M&A-aktiviteter som hade skett inom koncernen samt en kortfattad beskrivning av vissa omvärldsfaktorer som kunde anses påverka utvecklingen inom koncernens M&A-område. Vidare framgår det av inbjudningarna att det ansågs angeläget att träffas för samtal och diskussioner kring de ovan angivna händelserna. I inbjudningarna uttalas också att ett möte utanför kontoret, kombinerat med aktiviteter, skulle ge de bästa förutsättningarna för stimulerande samtal. I inbjudan till 2014 års seminarium framgår att det med aktiviteter menades jaktaktiviteter. Seminariet skulle hållas på koncernens fjällgård.

Den dokumentation av sin oberoendeprövning som A-son har gett in består av kopior av handskrivna arbetsblad avseende räkenskapsåret 2014. Av arbetsbladen framgår bl.a. att hon hade informerat revisionsbyråns verkställande direktör om att hon hade blivit inbjuden till ett seminarium. Det framgår vidare att seminariet bedömdes vara relaterat till revisionsuppdraget genom att diskussioner kring bolagets utveckling och marknad skulle äga rum, att nedlagd tid skulle debeteras

¹ RN har av samma skäl också öppnat ett disciplinärende avseende den tidigare huvudansvarige revisorn i bolaget, se RN:s ärende med dnr 2015-1179.

² Mergers & Aquisitions.

³ Den oberoende granskningsrapporten hade beställts av bolagets styrelse som ett led i en utredning av vissa frågor i koncernen.

enligt vanlig tariff, att hon hade specialistkunskap som efterfrågades, att ingen med inflytande över bokföringen eller över val av revisor skulle delta, att resekostnader inte skulle betalas av koncernen, att hon och den tidigare huvudansvarige revisorn skulle vara aktiva och ”driva” frågor i diskussionerna. Hon bedömde sammanfattningsvis att det inte förelåg något hot mot hennes oberoende.

I dokumentationen finns en av A-son gjord bedömning av värdet av kost, logi och jaktinslag. Där noteras att anläggningen ägs av ett i koncernen ingående bolag, att kosten ska bestå av husmanskost lagad av en lokal kock, att logi ska utgöras av rum med normal standard, att jaktkort och fällavgifter ska betalas av respektive deltagare samt att inget kött ska tillfalla deltagarna. Enligt dokumentationen debiterade det i koncernen ingående bolag som ägde anläggningen 500 kronor per natt för boende och 200 kronor i jaktavgift. Av dokumentationen framgår vidare att A-son, efter diskussion med den tidigare huvudansvarige revisorn, ställde det framräknade värdet i relation till vad andra arrangörer av jakt tog betalt för motsvarande arrangemang. Hon räknade därvid fram att värdet av en jakthelg, anordnad av en arrangör, uppgick till, inklusive ”allt”, 2 300 kr, att värdet av en jakthelg, anordnad av en annan arrangör, uppgick till, inklusive logi och kött, 410 kr per jägare och dag och att värdet av en jakthelg, anordnad av en tredje arrangör, uppgick till, inklusive logi och kost, 2 125 kr per dag.

I det nu aktuella fallet ingick helikoptertransporter i jaktaktiviteterna. A-son räknade med att en helikopter kostade 10 000 kr per timme att hyra och räknade sedan ut värdet för 20 minuters helikoptertur delat på fem personer till 700 kronor per person. Totalt värde av en och en halv dags jakt summerade hon till 1 500–2 000 kr. I denna beräkning hänförde hon dock kost och logi till seminariedelen och inte jaktaktiviteterna. Hon drog slutsatsen att värdet, även med beaktande av att helikopter användes, inte kunde anses vara så väsentligt att det skulle hota hennes oberoende som revisor.

Enligt dokumentationen gjorde A-son bedömningen att om en omdömesgill och informerad tredje man beaktade alla de fakta och omständigheter som förelåg kring M&A-seminarierna skulle denna person komma till slutsatsen att hennes och den tidigare huvudansvarige revisorns deltagande låg inom ramen för deras normala affärsverksamhet (revisionen) och att det inte fanns någon avsikt att påverka beslutsfattande eller få information obehörigen.

3 A-sons yttranden till RN

3.1 M&A-seminariernas syfte och innehåll

Hon utsågs till huvudansvarig revisor i anslutning till årsstämman som ägde rum den 10 april 2014 och är alltså huvudansvarig revisor. Räkenskapsåret 2013 var hon medpåskrivande revisor.

Koncernen är en global aktör. Verksamheten bedrivs genom totalt cirka 400 bolag. Koncernen arbetade aktivt med sammanslagningar, förvärv och avyttringar. Ett väsentligt fokusområde för revisionen var därför granskningen av koncernens

företagstransaktioner. Såväl planerade som genomförda förvärv, avyttringar och samgåenden var föremål för ingående granskningsinsatser.

Hon deltog vid två M&A-seminarier. De ägde rum den 11–13 september 2013 och den 10–12 september 2014. Vid dessa seminarier deltog även den tidigare huvudansvarige revisorn, som hade den funktionen under räkenskapsåren 2007 till 2013.

Seminarierna ska ses mot bakgrund av att de i koncernen ingående bolagen under en lång följd av år hade genomfört ett stort antal företagstransaktioner. Mängden stora, komplexa transaktioner ökade tydligt med början under räkenskapsåret 2010. Vid seminarierna behandlades såväl förvärv, försäljningar som samgåenden vilka alla syftade till att vidmakthålla och förstärka koncernens globala ställning på marknaden. Det ansågs föreligga ett stort behov av att samla berörda tjänstemän hos koncernen, de sakkunniga som av koncernen anlätades som rådgivare i dessa transaktioner och koncernens revisorer. Problemställningar som berördes omfattade bl.a. finansieringsmöjligheter, effekter av nya EU-regler inom corporate governance och revision, noteringskrav och redovisningsregler avseende joint venture-bolag. Koncernen efterfrågade hennes medverkan eftersom hon i egenskap av revisor var väl insatt i koncernens företagstransaktioner. Det var mycket värdefullt för henne att vid ett och samma tillfälle få träffa koncernens anställda och rådgivare med ansvar för transaktionsfrågor. M&A-seminarierna var genom sitt innehåll viktiga för planeringen och genomförandet av revisionen av koncernen. Genom sin närvaro vid seminarierna fick hon sådan information om koncernens strategier och planer för framtiden att hennes förståelse av den verksamhet som koncernen bedrev ökade påtagligt. Vidare var det beträffande de olika företagsförvärven av stor betydelse för henne att på ett tidigt stadium muntligen få information om vilka tillgångar som förvärv skulle omfatta i form av marknad, kunder, distributionskanaler, varumärken, licenser, produktionsanläggningar m.m. inför kommande prövningar av uppkommande goodwillposter, värden av varumärken, fördelningar av förvärvssumman på olika komponenter m.m. Även bedömningen av garantiåtaganden och uppkommande tvister avseende tidigare genomförda transaktioner underlättades av den kunskap hon kunde inhämta genom sin närvaro på seminarierna. Vid seminarierna fick hon även tillfälle till ett flertal enskilda samtal med tjänstemän från koncernen och med av koncernen anlätade rådgivare, vilket var av särskilt värde för revisionen.

Inför varje seminarium poängterades i inbjudan vikten av att diskutera omvärldsfaktorer av betydelse för koncernens M&A-verksamhet. Respektive deltagare förväntades bidra utifrån sin position och sina specialområden med inspel i diskussionerna. Diskussionerna ställde stora krav på deltagarnas branschkunskande och förmåga att bidra vid de omvärldsanalyser som gjordes. Hennes närvaro vid seminariet år 2013 ansågs vara särskilt önskad vid de planerade diskussionerna om EU:s revisionspaket, eftersom hon hade ett långtgående engagemang i branschorganisationerna FAR och FEE⁴ och därmed hade mycket god insyn i tankegångarna bakom EU:s revisionspaket.

⁴ FEE står för Fédération des Experts-comptables Européens, revisorernas europeiska samarbetsorgan.

Vid seminariet år 2014 hade den tidigare huvudansvarige revisorn lämnat uppdraget och närvarade därför i första hand i egenskap av rådgivare och kunskapskälla i fråga om tidigare förvärv. Vid detta seminarium fortsatte diskussionen från föregående år om det kommande EU-regelverket. Vid den aktuella tidpunkten var hon även expert i den av regeringen tillsatta utredningen med uppgift att ta fram förslag till hur EU:s revisionspaket skulle implementeras i Sverige. Hon kunde därför på ett värdefullt sätt bidra till samtalet och de analyser som gjordes. Det kan tilläggas att koncernens chefsjurist inför seminarierna särskilt hade anmodat henne att redogöra närmare för de kommande EU-reglernas påverkan på ett företag av allmänt intresse.

Såväl hon som den tidigare huvudansvarige revisorn lämnade ett mycket aktivt bidrag till programmet och diskussionerna under de år som de medverkade i seminarierna.

3.2 Program vid seminarier och aktiviteter i anslutning till dessa samt debitering

Seminarierna var respektive år likartat upplagda med ett program som i huvudsak såg ut på följande sätt. Avresa till seminarierna skedde från Stockholm med reguljärflyg vid lunchtid på en onsdag. Seminarierna påbörjades omgående efter ankomsten på onsdagen och pågick därefter fram till hemresa fredag kväll. På torsdag och fredag inleddes programmet med frukost vid sextiden. Diskussionerna pågick både under onsdagen och torsdagen fram till sen kväll utan någon egentlig tidsbegränsning. Det förekom tre jaktpass som vardera tog cirka två–tre timmar i anspråk. Två av dessa påbörjades vid sjutiden på morgonen före seminariernas början och det tredje låg som ett avbrott i torsdagens diskussioner mellan cirka kl. 14 och 16.

Vid de måltider som förekom under seminarierna och som hon deltog i – två frukostar, två luncher och två middagar – serverades sådan bättre husmanskost som torde utgöra normal standard i samband med möten och konferenser. Maten lagades av en lokalt verksam kock. Aktiviteterna i form av tre jaktpass, som även hon deltog i, var enligt hennes mening inte på något vis särskilt påkostade. Hon betalade inte något för sitt deltagande vid middagarna och jaktpassen.

Hennes och den tidigare huvudansvarige revisorns medverkan vid M&A-seminarierna sågs i allt väsentligt som en del av utförandet av revisionsuppdraget, vilket innebar att nedlagd tid och resekostnader hänfördes till revisionen av koncernen. I revisionsbyråns fakturor till koncernen specificerades, efter överenskommelse med koncernen, inte enskilda moment i revisionen. Tid avseende revisionsarbete i samband med M&A-seminarierna sattes dock upp i hennes tidrapportering och omfattades således av revisionsbyråns fakturerade revisionsarvode. Det är svårt att ange exakt hur mycket av den nedlagda tiden som avsåg förberedelser inför seminarierna.

I samtliga fall betraktades resor till och från koncernens anläggningar som resor med anledning av revisionsuppdraget i koncernen och sågs därför som ett utlägg

hänförligt till revisionen av koncernen. Under resor och jaktpass rapporterades inte någon tid i revisionsbyråns tidredovisningssystem.

3.3 Prövning av opartiskhet och självständighet som revisor

Vid M&A-seminariet under 2013 deltog hon i egenskap av medpåskrivande revisor och omfattades därför av den tidigare huvudansvarige revisorns oberoendeanalys. Hon diskuterade sin medverkan med denne som hade deltagit vid seminarierna 2011 och 2012. Han redogjorde för att han hade prövat sitt oberoende särskilt inför sitt första deltagande vid seminariet – år 2011 – och då hade gjort en avstämning med revisionsbyråns dåvarande verkställande direktör. De hade kommit fram till att deltagandet vid seminariet inte hotade oberoendet. Den tidigare huvudansvarige revisorns slutsats efter det att han hade deltagit vid seminarierna under åren 2011 och 2012 var att informationsutbytet hade varit värdefullt för honom som revisor och att omständigheterna i övrigt var sådana att hans opartiskhet eller självständighet inte hotades. Bedömningen inför deras medverkan vid 2013 års seminarium var att omständigheterna i allt väsentligt var desamma. Avstämning skedde för god ordnings skull med revisionsbyråns nye verkställande direktör.

Vid M&A-seminariet 2014 medverkade hon som huvudansvarig revisor. Eftersom hon hade deltagit vid 2013 års seminarium, hade hon fått ytterligare bekräftelse på att seminariernas innehåll var av stort värde för revisionen. Även detta år skedde för god ordnings skull en avstämning av deltagandet med revisionsbyråns verkställande direktör.

Mot bakgrund av den medierapportering som förekommit kring koncernen och hennes medverkan vid M&A-seminarierna var det självklart för henne att inför revisionsberättelsens avgivande i mars 2015 åter uppdatera sin prövning av oberoendefrågan. Vid denna uppdatering diskuterade hon med bl.a. personal från revisionsbyråns oberoendefunktion, interna och externa jurister samt revisionsbyråns ledning. Hennes slutsats var att det inte fanns någon anledning att ändra sin tidigare bedömning.

Vid prövningen beaktades och sammanvägdes följande faktorer.

Det var tydligt att seminarierna hade ett sådant innehåll att hennes medverkan skulle vara till gagn för planeringen och genomförandet av revisionen av koncernen. Det framstod också som tydligt att det utrymme som under arrangemanget upptogs av diskussioner var klart större än jaktinslagen. Vidare kunde hon konstatera att ingen av de anställda i koncernen som deltog hade något ansvar för upprättande av den finansiella rapporteringen och att koncernens ledning hade informerats om att hon och den tidigare huvudansvarige revisorn skulle närvara vid seminarierna.

Hon prövade sedan huruvida det faktum att koncernen stod för kost och logi i egna lokaler samt att det förekom jaktinslag på koncernens mark skulle kunna innebära ett eventuellt hot mot hennes och revisionsbyråns opartiskhet och självständighet och om hon därför, den uppenbara nyttan för revisionen till trots, skulle avstå från

att delta. Även om hon inte gjorde någon exakt bedömning av värdet på dessa moment kunde hon konstatera att boendet i koncernens egna lokaler motsvarade vad hon skulle kalla ”normal konferensgårdsstandard”. Inte heller måltiderna avvek från vad hon bedömde vara normal standard i samband med kurser och konferenser. Vad gäller jakten stod hon själv för all personlig utrustning och hon fick inte del av kött från eventuellt fällda djur. Hon hade jakt som fritidsintresse och ansåg sig kunna bedöma jaktinslaget som ordinärt och utan några inslag av lyx. Samma bedömning gjorde för övrigt utredarna i den oberoende granskningsrapport som RN har hänvisat till.

Mot ovanstående bakgrund var hennes samlade bedömning att det i detta enskilda fall förelåg sådana särskilda omständigheter som medförde att det i enlighet med 21 § andra stycket revisorslagen (2001:883) inte fanns anledning att ifrågasätta hennes opartiskhet och självständighet och att hon därför kunde medverka vid M&A-seminarierna, trots att koncernen skulle stå för kost och logi och att det skulle förekomma jaktinslag.

4 RN:s bedömning

Enligt 21 § revisorslagen första stycket ska en revisor för varje uppdrag i revisionsverksamheten pröva om det finns omständigheter som kan rubba förtroendet för hans eller hennes opartiskhet eller självständighet (dvs. om hans eller hennes s.k. synbara oberoende hotas). Revisorn ska avböja eller avsäga sig ett sådant uppdrag om någon av fem särskilt angivna typsituationer föreligger. Detsamma gäller om det finns något annat förhållande av sådan art att det kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet (den s.k. generalklausulen).

Enligt 21 § revisorslagen andra stycket behöver dock inte revisorn avböja eller avsäga sig uppdraget, om det i det enskilda fallet finns sådana särskilda omständigheter eller har vidtagits sådana åtgärder som medför att det inte finns anledning att ifrågasätta hans eller hennes opartiskhet eller självständighet.

Ledning för tillämpningen av 21 § revisorslagen kan, vid sidan av bl.a. RN:s praxis, hämtas från International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA) Etik kod. Av avsnitt 290 *Oberoende – revisions- och övriga granskningsuppdrag* i koden, som fram till år 2014 ingick i FARs rekommendation EtikR 1, behandlas revisorers opartiskhet och självständighet i revisionsuppdrag och uppdrag som avser översiktlig granskning. Enligt dåvarande p. 290.230 i denna etik kod⁵ kan mottagande av gåvor eller gästfrihet av en revisionsklient ge upphov till ett hot mot revisorers opartiskhet och självständighet. Om ett revisionsföretag eller en medlem i revisionsteamet tar emot gåvor eller gästfrihet och värdet inte är obetydligt och oviktigt, är de hot som uppstår så betydande att inga motåtgärder kan minska hoten till en godtagbar nivå. Därför ska ett revisionsföretag eller en medlem i revisions-teamet inte ta emot sådana gåvor eller gästfrihet.

⁵ Motsvarande regel finns numera i punkt 290.227 i IESBA:s etik kod. Från år 2014 ingår en översättning av hela etik koden i FARs etiska regler.

Frågan är då vilken betydelse som representationsinslagen vid de aktuella seminarierna bör tillmätas vid bedömningen av A-sons synbara opartiskhet och självständighet. När den frågan besvaras måste enligt RN:s mening beaktas såväl det ekonomiska värdet av förmånen som andra faktorer, exempelvis hur attraktiv gästfriheten framstår för mottagaren.⁶

Av A-sons uppgifter till RN framgår, enligt myndighetens bedömning, att inslaget av representation (jaktaktiviteter och måltider) vid de M&A-seminarier där hon har deltagit tidsmässigt var relativt omfattande. Värdet av representationen var inte heller så begränsat att det saknade betydelse för bedömningen av hennes opartiskhet och självständighet. Därtill ingick gratis logi. Den omständigheten att A-son hade jakt som eget fritidsintresse torde också ha gjort att erbjudandet att få delta i jaktaktiviteterna framstod som attraktivt för henne som mottagare av gästfriheten. Vad gäller representationen kan denna vid en samlad bedömning inte anses som obetydlig och oviktig.

Enligt RN:s bedömning hade representationsinslagen därför sådan karaktär och sådant värde att det förelåg en presumtion enligt generalklausulen i enligt 21 § första stycket revisorslagen för att A-son inte kunde kvarstå som revisor i det aktuella uppdraget. Nästa fråga blir då om det förelåg sådana särskilda omständigheter eller hade vidtagits sådana åtgärder som medförde att det ändå inte fanns anledning att ifrågasätta hennes opartiskhet eller självständighet.

RN har redan konstaterat att värdet av representationen inte var så begränsat att det saknade betydelse för bedömningen av A-sons opartiskhet och självständighet. Värdet var inte heller så ringa att det i sig utgjorde en särskild omständighet enligt 21 § andra stycket revisorslagen. Inte heller den omständigheten att själva seminarierna i övrigt var till nytta för revisionsuppdraget utgjorde enligt RN:s uppfattning en sådan särskild omständighet. A-son har inte heller redogjort för några så kallade motåtgärder som kunde medföra att det inte fanns anledning att ifrågasätta hennes opartiskhet eller självständighet.

Sammanfattningsvis bedömer RN att A-son genom sitt deltagande i de representationsinslag som ingick i seminarierna under åren 2013 och 2014 äventyrade sin opartiskhet och självständighet som revisor och därmed sina skyldigheter som revisor. Hon ska därför meddelas en disciplinär åtgärd.

A-son har i yttrande till RN hänvisat till att författarna av den ovan nämnda oberoende granskningsrapporten kom till slutsatsen att jaktaktiviteterna var av ordinär karaktär och utan inslag av lyx. RN konstaterar att den rapport som RN har tagit del av inte innehåller någon sådan slutsats. I stället framgår det av rapporten att ett generellt problem när det gäller representationsjakt är att marknadsvärdet av den förmån som det innebär att få delta i jakt är förhållandevis högt (se rapporten s. 33). RN delar därför inte A-sons tolkning av utredarnas slutsats. Vidare vill RN framhålla att den bedömning som görs i rapporten gäller frågan om jaktaktiviteterna i koncernens regi generellt sett skulle kunna utgöra en otillbörlig förmån vid en prövning av straffrättsligt ansvar för mutbrott. Det har alltså inte varit fråga om att

⁶ Jfr rättsfallen RH 2003:56 och NJA 2008 s. 705. I RH 2003:56 talas det om ”andra faktorer än värdet”, i NJA 2008 s. 705 om ”annat än det rent ekonomiska värdet”.

bedöma revisorernas opartiskhet och självständighet enligt revisorslagens bestämmelser. De slutsatser som har dragits i rapporten påverkar därför inte bedömningen i detta disciplinärende.

Deltagandet i representationen har skett under flera år. Dessutom var revisionsklienten börsnoterad.⁷ Det som läggs A-son till last är därför allvarligt. Hon ska därför meddelas en varning.

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

Ärendet har avgjorts av RN genom dess tillsynsnämnd. I beslutet har deltagit hovrättspresidenten Sten Andersson, ordförande, kammarrättspresidenten Stefan Holgersson, vice ordförande, enhetschefen Tomas Algotsson, advokaten Rune Brännström, f.d. avdelningschefen Eva Ekström, auktoriserade revisorn Mikael Ernström, direktören Per-Ola Jansson, skattejuristen Kerstin Nyquist och auktoriserade revisorn Ola Wahlquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt myndighetschefen Per Johansson, chefsjuristen Adam Diamant, avdelningsdirektören Fredrik Bengtsson samt revisionsdirektören Mathias Byström som har föredragit ärendet deltagit.

⁷ Se prop. 2000/01:146 s. 65 där det sägs att särskilt höga krav på oberoende måste ställas på revisorer i större bolag, och i synnerhet på revisorer i noterade bolag.