

FörvR dom 2016-1027, mål nr 6409-16, avslag

KamR beslut 2017-03-09, mål nr 7472-16, prövningstillstånd

KamR dom 2017-03-09, mål nr 7472-16, 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 hans opartiskhet och självständighet i samband med revisionen för räkenskapsåren 2011–2013 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 han har deltagit i seminarier i M&A-frågor² som bolaget anordnade. Dessa seminarier – som ägde rum under åren 2011-2014 – innehöll även inslag av jakt, middagar och, i anslutning här till, 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 hans 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 vilka M&A-aktiviteter som 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, vid vilket A-son deltog men då inte i egenskap av huvudansvarig revisor, framgår att det med aktiviteter menades jaktaktiviteter. Seminariet skulle hållas på koncernens fjällgård.

Den dokumentation av sin oberoendeprovning som A-son har gett in till RN består av en notering om att han har ”prövat oberoendet” i enlighet med revisorslagen (2001:883) och att den verkställande direktören i revisionsbyrån hade godkänt hans accept av inbjudan till seminariet år 2011.

¹ RN har av samma skäl också öppnat ett disciplinärende avseende nuvarande huvudansvarig revisor i bolaget, se RN:s ärende med dnr 2015-1178.

² Mergers & Acquisitions.

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

A-son har i yttrande till RN uppgett att han ansluter sig till den bedömning av värdet av kost, logi och jaktinslagen som den nuvarande huvudansvarige revisorn gjorde i samband med prövningen av sin opartiskhet och självständighet inför 2014 års seminarier. Den nya huvudansvariga revisorn grundade sina bedömningar på diskussioner som hon hade haft med honom. Beräkningen gjordes med viss marginal, så enligt hans mening var värdet av jaktaktiviteterna något högt räknat.

Av dokumentationen av den nuvarande huvudansvariga revisorns bedömning av värdet av kost, logi och jaktinslagen framgår följande. Hon noterade att anläggningen ägdes 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 det framräknade värdet ställdes 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. Den nuvarande huvudansvarige revisorn räknade med att en helikopter kostade 10 000 kr per timme att hyra och värdet för 20 minuters helikoptertur beräknades till 700 kronor per person. Totalt värde av en och en halv dags jakt summerades till 1 500–2 000 kr, men då hänfördes värdet av kost och logi till seminariedelen och inte till jaktaktiviteterna.

3 A-sons yttranden till RN

3.1 M&A-seminariernas syfte och innehåll

Han utsågs till huvudansvarig revisor strax efter årsstämman den 29 mars 2007. Hans uppdrag upphörde efter årsstämman den 10 april 2014 i och med att en annan revisor utsågs till ny huvudansvarig revisor. Ett viktigt skäl till att han under 2007 utsågs till huvudansvarig revisor var att han genom sina tidigare revisionsuppdrag under åren hade skaffat sig en stor erfarenhet av förvärv, avyttringar och noteringar av företag. Det var också mot den bakgrunden som hans medverkan vid seminarierna ansågs vara särskilt värdefull.

Koncernen är en global aktör. Verksamheten bedrivs genom totalt cirka 400 bolag. Koncernen arbetade under hans tid som vald revisor i denna 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.

Han deltog vid fyra M&A-seminarier. De ägde rum den 14–16 september 2011, den 12–14 september 2012, den 11–13 september 2013 och den 10–12 september 2014. Vid seminarierna 2013 och 2014 deltog även den nuvarande huvudansvariga revisorn.

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. prospektkrav, krav på finansiell och skatterelaterad due diligence, former för samarbete mellan olika rådgivarteam, finansieringsmöjligheter, effekter av nya EU-regler inom corporate governance och revision, rättsliga konsekvenser av transaktioner, noteringskrav och redovisningsregler. Koncernen efterfrågade hans medverkan, eftersom han i egenskap av revisor var väl insatt i koncernens företagstransaktioner. Det var mycket värdefullt för honom 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 han sådan information om koncernens strategier och planer för framtiden att hans förståelse av den verksamhet som koncernen bedrev ökade påtagligt. Vidare var det beträffande de olika företagsförvärven av stor betydelse för honom 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 han kunde inhämta genom sin närvaro på seminarierna. Han fick även tillfälle till ett flertal enskilda samtal med tjänstemän från koncernen och av koncernen anlätade rådgivare, vilket var av särskilt värde för revisionen.

Vid seminariet 2014 hade han lämnat sin roll som huvudansvarig revisor och närvarade därför i första hand i egenskap av rådgivare och kunskapskälla i fråga om tidigare förvärv.

Såväl han som den nuvarande 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 han 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 han deltog i, var enligt hans mening inte på något vis särskilt påkostade. Han betalade inte för sitt deltagande vid middagarna och jaktpassen.

Hans och, beträffande 2013 och 2014, den nuvarande 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 hans tidrapportering och omfattades således av revisionsbyråns fakturerade revisionsarvode. Han har gått igenom sin tidrapportering och kan konstatera att han lade ned varierande mängd tid på revision av koncernen veckorna före M&A-seminarierna. Han kan inte svara exakt på hur mycket av den nedlagda tiden som var omedelbart relevant för hans medverkan vid seminarierna. Hans uppsatta tid i tidrapporteringen avseende hans medverkan under seminariedagarna varierade. Skälet till detta är att han under dessa dagar var tvungen att ägna tid åt andra uppdrag. Han rapporterade sin tid under seminarierna 2014 som revision, eftersom han fungerade som källa till kunskap om tidigare genomförda förvärv och deras efterföljande effekter.

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

Han prövade frågan om eventuellt hot mot sitt och revisionsbyråns opartiskhet och självständighet inför 2011 års M&A-seminarium, vilket var det första året han deltog. I samband med detta diskuterade han sitt deltagande med revisionsbyråns verkställande direktör. Denne gjorde samma bedömning som han själv, nämligen att deltagandet inte utgjorde något hot mot hans opartiskhet eller självständighet. Efter hans deltagande vid seminariet kunde han konstatera att den bedömning de hade gjort var korrekt. Den dokumenterade oberoendeanalysen inför revisionsberättelsens avgivande berör därför inte specifikt seminariedeltagandet. Han har dock kvar noteringar från sin avstämning med revisionsbyråns verkställande direktör där hans slutsatser i allt väsentligt framgår, låt vara kortfattat.

Då det efterföljande år inte skedde några förändringar i seminariernas upplägg och utformning kunde han för dessa år begränsa sig till att uppdatera sin provning. För god ordnings skull stämde han ändå av sin medverkan med revisionsbyråns verkställande direktör. Eftersom det rörde sig om uppdateringar av en tidigare provning av i sak oförändrade omständigheter, har han för åren 2012 och 2013 inte bevarat någon särskild dokumentation av sina uppdaterade provningar. Inför 2013 och 2014 års seminarier diskuterade han revisionsbyråns medverkan även med den från år 2014 huvudansvarige revisorn som båda dessa år deltog vid seminarierna. Den revisorn hade i egenskap av huvudansvarig revisor år 2014 ansvaret för att pröva sitt och revisionsbyråns oberoende inför avgivandet av det årets revisionsberättelse.

Vid provningarna beaktades och sammanvägdes följande faktorer.

Det var tydligt för honom att M&A-seminarierna skulle vara till gagn för planeringen och genomförandet av revisionen av koncernen. Det framstod som tydligt att det utrymme som under arrangemanget upptogs av M&A-diskussioner var klart större än jaktinslagen. Vidare kunde han konstatera att ingen av de anställda i koncernen som skulle komma att delta hade något ansvar för upprättandet av den finansiella rapporteringen och att koncernledningen hade informerats om att han och, beträffande 2013 och 2014, den nya huvudansvarige revisorn skulle närvara.

Han 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 hans och revisionsbyråns opartiskhet och självständighet och om han därför, den uppenbara nyttan för revisionen till trots, skulle avstå från att delta. Även om han inte gjorde någon exakt bedömning av värdet på dessa moment kunde han konstatera att boendet i koncernens egna lokaler motsvarade vad han skulle kalla ”normal konferensgårdsstandard”. Inte heller måltiderna avvek från vad han bedömde vara normal standard i samband med kurser och konferenser. Vad gäller jakten stod han själv för all personlig jaktutrustning och han fick inte del av kött från eventuellt fällda djur. Han hade jakt som fritidsintresse sedan många år tillbaka 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 hans samlade bedömning att det i detta enskilda fall förelåg sådana särskilda omständigheter som medförde att det i enlighet med 21 § andra stycket revisorslagen inte fanns anledning att ifrågasätta hans opartiskhet och självständighet och att han 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 kod⁴ 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.

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 det ekonomiska värdet av förmånen som andra faktorer, exempelvis hur attraktiv gästfriheten framstår för mottagaren.⁵

A-son har i yttranden till RN redogjort för sin bedömning av det ekonomiska värdet av jaktaktiviteterna. Någon dokumentation över denna bedömning finns inte avseende räkenskapsåren 2011–2013, däremot dokumenterade den nuvarande huvudansvarige revisorn sin bedömning av det ekonomiska värdet räkenskapsåret 2014. A-son har uppgett att han delar dennes bedömning av det ekonomiska värdet av jaktaktiviteterna. RN utgår i det följande från att värdet för åren 2011–2013 var i paritet med det värde som beräknades för år 2014.

Av A-sons uppgifter till RN framgår, enligt myndighetens bedömning, att inslaget av representation (jaktaktiviteter och måltider) vid de M&A-seminarier där han har deltagit tidsmässigt var relativt omfattande. Värdet av representationen var heller inte så begränsat att det saknade betydelse för bedömningen av hans 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 honom som mottagare av gästfriheten.

⁴ 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.

⁵ 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”.

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 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 hans 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. 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 motåtgärder som kunde medföra att det inte fanns anledning att ifrågasätta hans opartiskhet eller självständighet.

Sammanfattningsvis bedömer RN att A-son genom sitt deltagande i de representationsinslag som ingick i seminarierna under åren 2011–2013, då han var huvudansvarig revisor, äventyrade sin opartiskhet och självständighet som revisor och därmed sina skyldigheter som revisor. Han 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 ordinarie 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 bedöma revisorernas opartiskhet och självständighet enligt revisorslagens bestämmelser. De slutsatser som har dragits i rapporten påverkar därför inte bedömningen i detta disciplinärende.

Deltagandet i jaktaktiviteterna har skett under flera år. Dessutom var revisionsklienten börsnoterad.⁶ Det som läggs A-son till last är därför allvarligt. Han ska därför meddelas varning.

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

⁶ 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.

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 myndig-hetschefen Per Johansson, chefsjuristen Adam Diamant, avdelningsdirektören Fredrik Bengtsson samt revisionsdirektören Mathias Byström som har föredragit ärendet deltagit.