

F 15

1 Bakgrund

Auktoriserade revisorn A-son har hos Revisorsnämnden (RN) ansökt om förhandsbesked enligt 25 § revisorslagen (2001:883) om huruvida han kan inneha 16,5 procent av aktierna och vara styrelseordförande i ett aktiebolag, bildat för att underlätta generationsskifte i ett fideikommiss (bolaget). Han har också ansökt om undantag från det s.k. anställningsförbudet i 12 § samma lag för att kunna dels fullgöra vissa administrativa uppgifter, dels bedriva lantarbete.

2 RN:s utredning

RN har tagit del av bolagets årsredovisningar för räkenskapsåren 2013 och 2014. Av dessa framgår följande. För räkenskapsåret 2013 uppgick bolagets nettoomsättning till 5 mnkr¹ och för räkenskapsåret 2014 till 5,9 mnkr. Balansomslutningen uppgick de två aktuella balansdagarna till 7 mnkr respektive 8 mnkr.

A-son har lämnat följande uppgifter.

Enligt verksamhetsföremålet ska bolaget bedriva jord- och skogsbruk, utarrendering av jordbruks- och jaktmark, uthyrning av fastigheter, jaktturism, handel med värdepapper samt annan därmed förenlig verksamhet. I praktiken är bolaget ett driftsbolag som arrenderar ett fideikommiss från hans far som är fideikommissarie. Förutom detta arrende har bolaget skötselavtal och arrenden uppgående till drygt 300 hektar avseende ytterligare markområden. Bolaget kommer i framtiden troligtvis att ha fler arrendeavtal, avseende mark i gårdarnas närområde, för att nå stordriftsfördelar. Bolaget drivs av hans bror, som är verkställande direktör och arbetar heltid i bolaget, och av hans syster som är styrelseledamot. Själv har han för avsikt att vara styrelseordförande. Bolaget är således ett familjeföretag, som har bildats för att underlätta generationsskiftet från hans far till honom och hans syskon i familjens fideikommiss.

Han äger 16,5 procent av aktierna i bolaget, hans syster har samma andel och resterande aktier ägs av hans bror. Vid sidan av ägandet och styrelseuppdraget kommer han att vara verksam som timanställd i bolaget. Hans arbetsinsats kommer att uppgå till ca 300–400 timmar per år, varav ca 75 procent avser lantarbete och ca 25 procent administrativa uppgifter såsom att upprätta bokslut, årsredovisning och deklarationer samt lämna biträde med redovisningsfrågor. Han ska inte ha bankfullmakter eller rätt att hantera kontanter i verksamheten eller skriva under deklarationer eller dylikt.

¹ Enligt årsredovisningen för räkenskapsåret 2013. I årsredovisningen för räkenskapsåret 2014 har ett belopp om 5,9 mnkr tagits upp som jämförelsetal för föregående år.

Bolaget har vissa affärsförbindelser med kunder som även anlitar den revisionsbyrå vid vilken han är verksam (revisionsbyrån). Den mest omfattande affärsförbindelsen avser försäljning av flis till ett bolag (E-bolaget) där revisionsbyrån är vald revisor. Uppdraget sköts av det lokalkontor vid vilket han bedriver sin revisionsverksamhet (lokalkontoret). För år 2015 är prognosen att bolaget ska sälja flis till E-bolaget för 434 tkr. Han har inte arbetat med revisionen av E-bolaget som har en nettoomsättning på ca 170 mnkr, en balansomsättning på ca 250 mnkr och 33 anställda. Hans bedömning är att avtalet med bolaget inte på något sätt är av väsentlig betydelse för E-bolaget. Vidare köper och säljer bolaget i begränsad omfattning varor och tjänster från vissa andra av revisionsbyråns kunder. En sådan affärsförbindelse är med en kommun i vilken lokalkontoret sköter revisionsuppdraget. Bolagets försäljning till kommunen uppgick år 2014 till 249 tkr och prognosen för år 2015 är att försäljningen ska uppgå till 440 tkr. Även några av bolagets leverantörer anlitar revisionsbyrån. Som exempel kan nämnas att bolaget år 2014 gjorde inköp om 662 tkr från ett maskinbolag.

Bolaget har lån uppgående till 204 tkr hos en bank som anlitar revisionsbyrån. Uppdraget sköts dock inte av lokalkontoret. Lånet utgör 4,9 procent av bolagets skulder till kreditinstitut per den 31 december 2014.

Slutligen arbetar han som revisorsassistent i revisionen av ett säteri. Säteriets verksamhet består av skogsbruk och jordbruk, fruktodling, hyresverksamhet, turistverksamhet, kulturminnesvård samt kulturpedagogisk verksamhet. Bolaget bedriver liknande verksamhet vad gäller främst jord-, hyres- och skogsbruksverksamheten.

3 RN:s bedömning

3.1 Aktieinnehav och uppdrag som styrelseordförande

Av 25 § första stycket revisorslagen följer att en revisor inte får utöva s.k. sidoverksamhet, dvs. annan verksamhet än revisionsverksamhet eller verksamhet som har ett naturligt samband med revisionsverksamhet, om utövandet är av sådan *art* eller *omfattning* att det kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet eller om utövandet på annat sätt är oförenligt med den ställning som följer av behörigheten att utföra lagstadgad revision. Av andra stycket i samma paragraf framgår att RN på ansökan av en revisor ska meddela förhandsbesked om huruvida en viss verksamhet är förenlig med kravet i första stycket.

Vad gäller frågan om A-sons *aktieinnehav* i bolaget konstaterar RN följande.

Den verksamhet som bedrivs i bolaget är enligt RN:s uppfattning av större omfattning och kan enligt ansökan förväntas växa. Deltagande i verksamhet av denna omfattning kan ofta rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet. A-sons aktieinnehav i bolaget utgör emellertid ett led i ett generationsskifte i ett familjeföretagande. Vid bedömningen av om en revisor kan ägna sig åt en viss sidoverksamhet kan hans eller hennes intresse av att kunna

förvalta sin och familjens tillgångar beaktas.² RN finner att den verksamhet som bedrivs i bolaget, i vart fall i nu aktuell omfattning, inte är så omfattande att A-sons innehav av 16,5 procent av aktierna i bolaget kommer i strid med 25 § revisorslagen. Han kan därför äga aktierna.

Förhandsbeskedet upphör i denna del att gälla om förhållandena ändras eller vid författningsändringar som påverkar de frågor som beskedet avser. RN vill även erinra om den skyldighet som föreligger för revisorer att för varje uppdrag i revisionsverksamheten pröva sitt oberoende enligt 21 § revisorslagen.

Vad sedan gäller *uppdraget som styrelseordförande* i bolaget gör RN följande bedömning.

Av revisorslagens förarbeten framgår att sidoverksamhet i form av omfattande affärsverksamhet regelmässigt utgör ett hot mot revisorns opartiskhet och självständighet.³ RN har tidigare uttalat att frågan om huruvida en revisor kan vara styrelseledamot i ett aktiebolag i vilket sidoverksamhet utövas ska prövas i förhållande dels till det affärsintresse som revisorn får i det enskilda bolaget, dels till omfattningen och arten av bolagets verksamhet.⁴

Vad gäller *omfattningen* har RN redan ovan konstaterat att bolaget bedriver verksamhet av inte obetydlig omfattning och att avsikten är att verksamheten ska växa. Posten som styrelseordförande i bolaget skulle ge A-son ett påtagligt inflytande över denna verksamhet. RN bedömer därför att utövandet är av sådan omfattning att det kan rubba förtroendet för A-sons opartiskhet eller självständighet.

Avseende *arten* kan RN konstatera att bolaget har affärsförbindelser med revisionsklienter vid den revisionsbyrå vid vilken A-son är verksam, och i vissa fall även avseende det lokalkontor vid vilket han är verksam. Även verksamhetens art är därför sådan att den utgör ett hot mot revisorns opartiskhet och självständighet.

Det sagda innebär sammantaget att A-son inte kan inneha uppdraget som styrelseordförande i bolaget. Med hänsyn till omfattningen och arten av den aktuella sidoverksamheten kan A-son inte heller vara styrelseledamot i bolaget.

3.2 Anställning i bolaget

Enligt 12 § revisorslagen får en auktoriserad eller godkänd revisor endast vara anställd hos ett revisionsföretag eller ett sådant bolag som avses i 11 § andra stycket (s.k. ägarbolag). Om det finns särskilda skäl, får RN enligt 12 § andra stycket bevilja undantag från föreskriften i första stycket.

² Jfr RN:s beslut den 15 juni 2006, dnr 2006-718 (Ö 1/06 i RN:s praxissamling) och RN:s beslut den 5 maj 2011 i ärende dnr 2011-601 (F 2/11 i RN:s praxissamling).

³ Se prop. 2000/01:146 Oberoende, ägande och tillsyn i revisionsverksamhet, s. 107.

⁴ Se RN:s beslut den 22 mars 2007 i ärende dnr 2007-383 (F 4/07 i RN:s praxissamling), RN:s beslut den 5 februari 2009 i ärende dnr 2008-1473 (F 1/09 i RN:s praxissamling) och RN:s beslut den 5 maj 2011 i ärende dnr 2011-601 (F 2/11 i RN:s praxissamling).

Bolaget är inte ett revisionsföretag eller ett sådant bolag som avses i 11 § andra stycket nämnda lag. RN har därför att pröva om det finns skäl att bevilja undantag.

Det förhållandet att den aktuella anställningen avser ett familjeföretag, tillkommet i avsikt att underlätta en generationsväxling inom familjen, talar med viss styrka för att A-son bör kunna beviljas undantag. Samtidigt måste beaktas att anställningsförbudet för revisorer, i likhet med bestämmelsen i 25 § om förtroenderubbande sidoverksamhet, syftar till att en revisor inte ska ägna sig åt verksamhet som kan medföra att förtroendet för hans eller hennes opartiskhet och självständighet kan ifrågasättas. Mot nu angiven bakgrund finns det enligt RN:s mening anledning att, vid bedömningen av om undantag ska beviljas, beakta vad som i förarbetena uttalas om bestämmelsen i 25 §. I propositionen sägs att revisionens intressenter över huvud taget inte bör behöva räkna med att en revisor har sidouppdrag som kan gå ut över eller komma i konflikt med revisionsuppdraget.⁵

För det fall A-son tar anställning i bolaget kommer han att enligt vad han har uppgett till RN, att arbeta i verksamheten ca 300–400 timmar per år, varav ca 75 procent avser lantarbete och ca 25 procent administrativa uppgifter såsom att upprätta bokslut, årsredovisning och deklarationer samt att lämna biträde med redovisningsfrågor.

Vad först gäller det lantarbete som A-son har uppgett att han ska ägna sig åt kan detta, med hänsyn till sin art, inte anses ge upphov till några mera beaktansvärda risker för hans oberoende i revisionsverksamheten. De ovan angivna skälen för att bevilja undantag väger därför över.

När det därefter gäller det administrativa arbete som A-son har beskrivit har detta bl.a. påtaglig anknytning till bolagets finansiella rapportering. På grund därav och då bolaget har affärskontakter med flera av revisionsbyråns kunder skulle fullgörandet av detta arbete ge upphov till beaktansvärda risker för att hans och revisionsbyråns oberoende skulle komma att ifrågasättas. Detta medför att han inte bör beviljas undantag för att utföra uppgifter av detta slag.

Sammantaget *beviljar* RN A-son undantag från anställningsförbudet i 12 § revisorslagen i de delar som avser lantarbete men *avslår* hans ansökan såvitt avser administrativt arbete.

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, rådgivaren vid Finansinspektionen 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 närvarit myndighetschefen Anita Wickström, chefsjuristen Adam Diamant, revisionsdirektören Inger Blomberg samt avdelningsdirektören Philip Lagerling som har föredragit ärendet.

⁵ Prop. 2000/01:146, s. 55. Se också prop. 2012/13:61 Försenad årsredovisning och bokföringsbrott samt några revisorsfrågor, s. 48.