

D 16

1 Inledning

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en underrättelse från Skatteverket avseende auktoriserade revisorn A-sons revisionsuppdrag i ett aktiebolag (nedan bolaget) och har därför öppnat detta disciplinärende. Ärendet rör frågan om hans opartiskhet och självständighet i samband med revisionen av det brutna räkenskapsåret 2013/2014.

2 Underrättelsen från Skatteverket

Av underrättelsen framgår att A-son i september 2013 deltog i en resa till Amsterdam som bolaget hade anordnat. Resan, som ägde rum under fyra dagar torsdag–söndag, innehöll förutom ett knappt fyra timmar långt styrelsesammanträde och en guidad tur till bolagets återförsäljare också luncher, middagar och övriga guidade turer samt övernattningar. Deltagare på resan var bolagets styrelsemedlemmar med respektive partner och A-son med sambo.

I underrättelsen uppges vidare att A-son har redovisat en arbetsinsats om 0,7 timmar avseende den 4 september 2013 och 3,3 timmar avseende den 5 september 2013 för förberedelse och medverkan på styrelsemöte. Enligt reseprogrammet hölls styrelsemötet fredagen den 6 september 2013.

Till underrättelsen har Skatteverket fogat en bilaga där myndigheten har beräknat resans totala kostnad inklusive transport och exklusive kostnad för styrelsemöte till 91 343 kr samt att uppskattat marknadsvärde per person var 6 500 kr (91 343 kr/14 personer).

Av underrättelsen framgår också att A-son betalade 4 500 kr till bolaget för sin sambos deltagande i resan. Kostnaderna har enligt uppgifter som bolaget lämnat till Skatteverket avsett att täcka de merkostnader som hennes deltagande inneburit. Bolaget har specificerat merkostnaderna enligt följande: resa och lunch på Kastrup 2 617 kr, två luncher och middagar 1 123 kr samt extra kostnad för dubbelrum 760 kr.

3 A-sons uppgifter

A-son har uppgett följande.

Anledningen till att bolaget valde att förlägga styrelsemötet i Holland var att styrelsen övervägde att förvärva en majoritetspost i bolagets största återförsäljare som har sin verksamhetsort där. Återförsäljaren hade likviditetsproblem och stod inför ett konkurshot. Genom att förlägga styrelsemötet i återförsäljarens lokaler skulle styrelsen få möjlighet att se produktionsanläggningen och kunna göra en

bedömning av om återförsäljaren passade in i bolagets företagskultur och därigenom få ett bättre underlag inför förvärvet. Styrelsen bedömde att det var viktigt att han deltog på styrelsemötet, eftersom bolaget genom ett lån hade engagerat sig ekonomiskt i den holländska återförsäljaren samt övervägde att förvärva återförsäljaren. Det fanns ett befogat professionellt intresse från såväl bolagets, styrelsens som hans egen sida att han deltog. Hans kontakter med styrelseledamöterna var rent professionella. Han har inte deltagit i någon liknande resa med styrelsen.

Besöket hos återförsäljaren var mycket värdefullt för honom, eftersom han på plats fick en företagspresentation, träffade företrädare för och ägare till återförsäljaren och diskuterade återförsäljarens ekonomiska ställning och bedömda utveckling. Ägaren till återförsäljaren var närvarande under hela besöket i Holland. Sammantaget gav besöket honom ett betydelsefullt underlag för de revisions- och rådgivningsåtgärder som blivit aktuella med anledning av bolagets lån till återförsäljaren. Han fick en bra bild av låntagaren och ett bättre underlag för bedömningen av fordringens värde. Han kunde också på ett mer tillförlitligt sätt bedöma värdet på aktierna vid den tilltänkta konverteringen av fordringen till aktier. Fordringen var väsentlig för företaget och uppgick till 500 000 euro.

Under besöket kunde han med styrelsen diskutera vilken omfattning en due diligence av återförsäljaren skulle ha och hur den skulle genomföras. Därigenom kunde de snabbt sätta ihop ett team från hans revisionsbyrås lokala representanter som direkt kunde börja granska viss finansiell information. Eftersom det redan i samband med besöket hos återförsäljaren fanns mycket som talade för att bolaget skulle komma att förvärva majoriteten av aktierna, diskuterades även återförsäljarens struktur kring den finansiella rapporteringen och revisionen. Att tidigt få en bild av hur återförsäljaren hade löst dessa frågor var värdefullt inför en diskussion om eventuellt byte av revisorer i återförsäljaren efter förvärvet.

I stället för att revisionsbyrån skulle lägga ut för hans kostnader och därefter fakturera bolaget, valde bolaget att hantera samtliga resekostnader direkt för att på så vis få ett så billigt pris för resan som möjligt. Det är skälet till att bolaget självt betalade kostnaderna för hans resa. Oberoende av vilket tillvägagångssätt som valts skulle bolaget ha betalat resan.

Han fakturerade bolaget för de timmar som han medverkade på styrelsemötet. Anledningen till att han inte fakturerade övrig tid under styrelseresan var att han betraktade denna som kundvård och marknadsarbete. Som delägare i den revisionsbyrå där han är verksam förväntas han agera proaktivt och hålla professionella och goda relationer med kunder, styrelser och ägare. De dagar han var på plats i Holland var mycket värdefulla för att bygga relationer med bolaget. Han anser detta vara viktigt för genomförandet av en god revisionsinsats men också för att, som nu blev aktuellt, snabbt kunna koppla in ett team från revisionsbyråns lokala representanter.

Eftersom hans resa till Holland var en arbetsresa, betalade han de merkostnader som uppstod som en följd av att hans sambo följde med. Det var viktigt för honom att betala för sin sambo så att hans oberoende inte kunde ifrågasättas.

Han fick en sammanställning av bolaget för dess faktiska resekostnader och kostnader för lunch och middag. Utifrån denna betalade han motsvarande hans sambos andel av kostnaderna. Härutöver betalade han för bedömd extra kostnad för dubbelrum. Han ansåg att beloppet varit rimligt och hade inte anledning att ifrågasätta sammanställningen som för övrigt är densamma som Skatteverket har använt sig av som underlag vid sin bedömning av resan.

Han anser inte att resan innebar att det uppkom en särskild affärsrelation utöver revisionsuppdraget eller att hans sambo köpte en resa av bolaget. Han har betalat för de faktiska utlägg som bolaget hade för hans sambos deltagande.

Skatteverket har bedömt att resan borde ha varat två dagar i stället för fyra och att kostnaderna exklusive transporten uppgick till 64 387 kr. Detta avser de sammanlagda kostnaderna för boende och lunch m.m. Transportkostnaderna hade bolaget haft även om besöket hade kortats ned till två dagar. Enligt hans mening kan då kostnaden beräknas till 16 097 kr per dag (64 387 kr/4 dagar). Kostnaden per person blir då 1 150 kr (16 097 kr/14 personer). Kostnaden för två extra dagar, utöver de två dagar som Skatteverket anser att resan borde ha varat, blir 2 300 kr (1 150 x 2) per person. Beloppet är obetydligt och oviktigt och inte av den storleken att det kan anses påverka hans opartiskhet eller självständighet som revisor. Resmålet som sådant och arrangemanget i övrigt var inte exklusivt på något sätt. Det var inte fråga om någon attraktiv förmån för honom. Mot bakgrund av detta samt hur betydelsefullt mötet var för bolaget och dess representanter och även för honom själv vid hans revision bedömde han att omständigheterna inte medförde något reellt hot mot hans opartiskhet eller självständighet som revisor. Han saknade därför skäl att väga in sitt deltagande i styrelseresan vid bedömningen av sin opartiskhet eller självständighet som revisor. Han gjorde denna bedömning innan han genomförde resan.

4 RN:s bedömning och val av disciplinär åtgärd

Enligt 21 a § revisorslagen (2001:883)¹ 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 hans eller hennes opartiskhet eller självständighet (den s.k. generalklausulen). Revisorn behöver dock inte avböja eller avsäga sig uppdraget, om det i det enskilda fallet förekommer sådana särskilda omständigheter eller har vidtagits sådana åtgärder som medför att det inte finns anledning att ifrågasätta hans eller hennes opartiskhet eller självständighet (s.k. motåtgärder).

Ledning för tillämpningen av 21 a § revisorslagen kan, vid sidan av bl.a. RN:s och förvaltningsdomstolarnas praxis, hämtas från International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA:s) etikkod (nedan koden). I avsnitt 290 *Oberoende – revisions- och granskningsuppdrag* i koden, som fram till år 2014 ingick i FAR:s rekommendation EtikR 1, behandlas revisorers opartiskhet och självständighet i

¹ Före den 17 juni 2016 fanns motsvarande bestämmelse i 21 § revisorslagen.

revisionsuppdrag och uppdrag som avser översiktlig granskning. Enligt den dåvarande p. 290.230 kan mottagande av gåvor eller representation 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 representation 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 revisionsteamet inte ta emot sådana gåvor eller representation.²

RN ifrågasätter inte A-sons uppgifter om att han i sitt revisionsuppdrag har haft nytta av att delta i styrelsemötet samt de möten med återförsäljaren som revisionsklienten anordnade i Holland. Den fråga som myndigheten har att ta ställning till är om den omständigheten att A-son och hans sambo deltog i de fritidsaktiviteter som anordnades, och delvis bekostades, av revisionsklienten och delvis fick fri kost och logi i anslutning till resan innebär att förtroendet för A-sons opartiskhet eller självständighet har hotats.

Inslaget av representation (guidade turer, måltider och logi m.m.) vid den resa där A-son och hans sambo deltog var tidsmässigt omfattande, både i absoluta tal och i relation till den tid som A-son har fakturerat på uppdraget. Redan detta innebar risker för det synbara oberoendet.

När det gäller det ekonomiska värdet av representationen har Skatteverket beräknat detta till 6 500 kr per person. A-son har å sin sida beräknat det till 2 300 kr vad avser honom. Enligt RN:s bedömning kan redan detta senare belopp anses utgöra ett inte obetydligt och oviktigt värde.³ Värdet av representationen var således inte så obetydligt och oviktigt att deltagandet vid denna saknade betydelse för bedömningen av A-sons opartiskhet eller självständighet.

Även den omständigheten att hans sambo deltog vid aktiviteterna tillsammans med styrelseledamöterna och deras partners i den aktuella omfattningen utgjorde ett hot mot det synbara oberoendet.

Enligt RN:s bedömning var därför omständigheterna sådana att de träffades av generalklausulen i 21 a § revisorslagen. Det förelåg därmed en presumtion 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 A-sons 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 eller självständighet. Värdet var inte heller så ringa att det i sig utgjorde en särskild omständighet enligt

² Motsvarande regel finns numera i p. 290.225 i IESBA:s etikkod där begreppet representation har ersatts av gästfrihet.

³ Se RN:s beslut den 25 februari 2016 i ärende med dnr 2015-1179 och 2015-1178 som Förvaltningsrätten i Stockholm fastställt genom dom den 27 oktober 2016 i mål nr 6409-16 respektive 6411-16. Domarna har inte vunnit laga kraft.

21 a § revisorslagen. Inte heller den omständigheten att besöket hos återförsäljaren i övrigt var till nytta för revisionsuppdraget utgör enligt RN:s uppfattning en sådan särskild omständighet. Den motåtgärd som A-son har redogjort för – han har betalat ett belopp för sin sambos medverkan på resan – är enligt RN:s mening inte sådan att det därmed har saknats anledning att ifrågasätta hans opartiskhet eller självständighet.

Sammanfattningsvis bedömer RN att A-son genom sitt och sin sambos deltagande i de representationsinslag som ingick i styrelseresan under september 2013 äventyrade sin opartiskhet och självständighet som revisor. Genom att göra detta har han åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han ska därför, med stöd av 32 § revisorslagen, meddelas en disciplinär åtgärd. Eftersom det olämpliga deltagandet i revisionsklientens representation gällt enbart ett enstaka tillfälle – och klienten inte är ett företag av allmänt intresse – kan den disciplinära åtgärden stanna vid en erinran.

Ärendet har avgjorts av RN genom Tillsynsnämnden för revisorer. I beslutet har justitierådet Sten Andersson, ordförande, kammarrättslagmannen Christina Eng, vice ordförande, enhetschefen Tomas Algotsson, auktoriserade revisorn Helena Dale, f.d. avdelningschefen Eva Ekström, advokaten Michael Frie, direktören Per-Ola Jansson, auktoriserade revisorn Bo Johansson och redovisningsexperten Claes Norberg deltagit. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt myndighetschefen Per Johansson, chefsjuristen Adam Diamant, chefsrevisorn Carin Rytöft Drangel, revisionsdirektören Henrik Jonsson och avdelningsdirektören Kamilla Atmarsson, som har föredragit ärendet, närvarat.