



## Förhandsbesked - registrerade revisionsbolaget A

**Förhandsbesked:** Ett avtal mellan A och en kommun som innefattar ett resultatbaserat arvode kan rubba förtroendet för byråns opartiskhet och självständighet i den aktuella revisionsverksamheten.

### 1 Inledning

Det registrerade revisionsbolaget A (nedan byrån) har ansökt hos Revisorsinspektionen om ett förhandsbesked enligt 22 och 23 §§ revisorslagen (2001:883). Byrån har begärt besked om den till följd av ett avtal mellan byrån och en kommun måste avsäga sig *dels* uppdrag som revisor i några av kommunen ägda bolag, *dels* uppdrag att lämna sakkunnigt biträde till förtroendevalda revisorer och lekmannarevisorer hos kommunen.

### 2 Byråns uppgifter i ansökan

Byrån har uppgett följande.

Byrån är revisor i ett aktiebolag, energibolaget, med dotterbolagen nätbolaget och energiförsäljningsbolaget. Driften i bolagens anläggningar sköts via ett med annat aktiebolag, E-bolaget, samägt driftsbolag<sup>1</sup>. Byrån är revisor också i driftsbolaget.

---

<sup>1</sup> Energibolaget äger 25 procent i driftsbolaget, E-bolaget äger 75 procent.

Energibolaget ägs av X Kommunföretag AB, som i sin tur ägs av en kommun. Byrån är revisor även i X Kommunföretag AB.

Härutöver är anställda på byrån sakkunniga biträden till förtroendevalda revisorer i samma kommun. Detta uppdrag avser granskning av kommunens nämnder, styrelsen och beredningar samt stöd för enskilda uppdrag och projekt. Rapporterna från granskningsarbetet bifogas de förtroendevalda revisorernas revisionsberättelse.

Anställda på byrån biträder också lekmannarevisorerna vid granskning av kommunens aktiebolag samt med stöd för enskilda uppdrag och projekt.

Kommunen har bjudit in till anbudsgivning avseende uppdrag att biträda kommunen med försäljning av det kommunala värmeverket. Byrån har deltagit i denna upphandling och kommunen har nyligen beslutat att tilldela byrån uppdraget.

Uppdragsgivare är kommunen. Det framgår av offertunderlaget att kommunen har begärt att uppdraget ska ersättas genom ett arvode som till del är resultatbaserat. Arvodet ska enligt avtalet erläggas av kommunen.

Det har efter upphandlingens genomförande tagits upp diskussioner mellan byrån och kommunen om huruvida försäljningsuppdraget kan kombineras med byråns revisionsuppdrag.

Byrån har identifierat ett hot mot sitt oberoende som revisor i energibolaget, dess ägarbolag X Kommunföretag AB och dess ägare kommunen. Det identifierade hotet består i att det genom ett avtal som innefattar ett resultatbaserat arvode har uppkommit ett gemensamt intresse mellan byrån och dessa bolag/kommunen, dvs. ett egenintressehot. Det potentiella resultatbaserade arvodet är, sett till det nominella värdet (5,7 mnkr), betydande. Det är också väsentligt om man jämför med revisionsarvodena (såväl individuellt som sammantaget).

De särskilda omständigheter som kan anses vara för handen – och som talar för att byrån inte behöver avsäga sig uppdragen (jfr 21 a § andra stycket revisorslagen) – är att

- egenintressehotet föreligger i förhållande till kommunen, dvs. ägaren till bolag reviderade av byrån,
- storleken på egenintressehotet är obetydligt i jämförelse med kommunens och bolagens respektive byråns omsättningar,

- grunden för den del av arvodet som är resultatbaserat är skriftligt dokumenterat i förväg genom överenskommelse med kunden,
- resultatet av tjänsten eller arvodesbeloppet är inte beroende av en framtida eller samtida bedömning avseende revisionen av de finansiella rapporterna,
- kommunens förtroendevalda revisorer är självständiga från kommunen och formulerar och avlämnar självständigt sina revisionsberättelser,
- såsom avstämt med kommunens förtroendevalda revisorer kommer byråns biträde till dessa revisorer inte att inkludera frågor som är relaterade till kommunens process att försälja energiverksamheten,
- uppdraget att stödja kommunen i försäljningsprocessen omfattas inte av uppdraget att biträda de förtroendevalda revisorerna med redovisningsrevision, och
- försäljningsuppdraget utförs av specialister som inte ingår i byråns revisionsteam.

### 3 Revisorsinspektionens bedömning

En revisor ska enligt 21 a § revisorslagen för varje uppdrag i sin revisionsverksamhet 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 där utgångspunkten är att revisorn måste avböja eller avsäga sig uppdraget. Förutom i de särskilt angivna typsituationerna ska revisorn enligt första stycket 2 (den s.k. general-klausulen) avböja eller avsäga sig uppdraget om det föreligger något annat förhållande av sådan art att det kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet. 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 hans eller hennes opartiskhet eller självständighet.

Enligt 22 § revisorslagen ska Revisorsinspektionen på ansökan av en revisor meddela förhandsbesked om huruvida en viss omständighet är en sådan som avses i 21 a § första stycket och, om så är fallet, huruvida omständigheter i det enskilda fallet eller vidtagna åtgärder medför att revisorn ändå inte behöver avböja eller avsäga sig uppdraget. Enligt 23 § gäller bestämmelserna i 20–22 b §§ i tillämpliga delar även ett registrerat revisionsbolag.

Syftet med bestämmelserna i 21 a § revisorslagen är att trygga att en revisor inte bara är utan också för omgivningen framstår som opartisk och självständig (synbart oberoende).<sup>2</sup>

---

<sup>2</sup> Jfr prop. 2000/01:146 *Oberoende, ägande och tillsyn i revisionsverksamhet*, s. 57 och 66.

En av de typsituationer som anges i 21 a § revisorslagen är s.k. egenintressehot vilket föreligger om revisorn eller någon annan i det nätverk där han eller hon är verksam har ett direkt eller indirekt ekonomiskt intresse i uppdragsgivarens verksamhet (första stycket 1 a). Av förarbetena framgår att så är fallet när revisorn har affärsmässiga relationer med revisionsklienten utöver vad som följer med revisionsuppdraget. Till egenintressehoten hör också att revisorn eller revisionsbyrån står i ett visst ekonomiskt beroendeförhållande till revisionsklienten. Så kan exempelvis bli fallet när revisions- och konsultarvodena är betydande i förhållande till revisorns eller byråns övriga intäkter. Av betydelse är också om revisorn till följd av fristående rådgivning åt revisionsklienten erhåller ersättningar som i absoluta tal framstår som betydande. Om det arvode som revisorn får är relaterat till företagets resultat, föreligger det regelmässigt ett egenintressehot, särskilt när arvodet hänförs till revisionsverksamheten.<sup>3</sup>

Revisorsinspektionen har i ett beslut den 22 mars 2007 (dnr 2005-1628) uttalat att om en revisor träffar avtal med en revisionsklient om resultatbaserat arvode för fristående rådgivning, får revisorn ett intresse i utfallet av lämnad rådgivning som sammanfaller med revisionsklientens. Detta skapar ett sådant gemensamt ekonomiskt intresse som omfattas av egenintressehotet.

Av FAR:s uttalanden i etikfrågor EtikU 3 *Allmänt om medlemms yrkesutövning och särskilt om arvode* framgår av p. 2.2 att en medlem vid bestyrkandeuppdrag inte får komma överens om ett arvode som är baserat på det ekonomiska utfallet för kunden eller som har karaktär av provision. I not till regeln anförs bl.a. att revisorslagens analysmodell enligt FAR:s mening ger ett visst utrymme för en mer nyanserad syn i fråga om resultatbaserade arvoden för rådgivningsuppdrag åt revisionskunder.

Ledning för tillämpningen av 21 a § revisorslagen kan, vid sidan av bl.a. förarbetena samt Revisorsinspektionens och förvaltningsdomstolarnas praxis, hämtas i International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA:s) etikkod. I bl.a. avsnitt 410 behandlas arvoden.<sup>4</sup> Av p. 10 framgår att ett revisionsföretag inte ska vare sig direkt eller indirekt fakturera resultatbaserat arvode för ett revisionsuppdrag. Av p. 11 framgår att ett revisionsföretag eller nätverksföretag inte ska vare sig direkt eller indirekt fakturera resultatbaserat arvode för en tjänst som inte är en bestyrkandetjänst som utförts åt en revisions-

---

<sup>3</sup> Se a. prop. s. 101.

<sup>4</sup> Jfr avsnitten 330.4 A1–330.4 A4 samt 410.9 A1–410.12 A3 respektive 905.6 A1–905.9 A3.

kund om a) arvodet faktureras av det revisionsföretag som gör uttalandet om de finansiella rapporterna och arvodet är väsentligt eller väntas bli väsentligt för företaget, b) arvodet faktureras av ett nätverksföretag som i betydande utsträckning deltar i revisionen och arvodet är väsentligt eller förväntas bli väsentligt för företaget, eller c) resultatet av den tjänst som inte är en bestyrkandetjänst, och därmed arvodesbeloppet, är beroende av en framtida eller samtida bedömning avseende revisionen av ett väsentligt belopp i de finansiella rapporterna. Av p. 12 framgår att även om resultatbaserade arvoden inte är förbjudna när en tjänst som inte är en bestyrkandetjänst utförs åt en revisionskund, kan ett egenintressehot ändå uppstå.

I detta fall är det fråga om ett avtal som är avsett att ge byrån ett delvis resultatbaserat arvode på ett, i nominella tal, betydande belopp. Byrån är, genom sitt biträde till de förtroendevalda revisorerna, involverad i revisionen av den juridiska person, kommunen, som är byråns motpart i avtalet. Det är tydligt att avtalet ger upphov till ett direkt egenintressehot i den revisionsverksamhet som avser biträde vid den kommunala revisionen. Med hänsyn till den mycket nära kopplingen mellan kommunen och de bolag där byrån är revisor får avtalet även anses ge upphov till ett oberoendehot – av det slag som avses i generalklausulen i 21 a § revisorslagen – vid byråns revision av bolagen. Detta innebär att det föreligger en presumtion för att byrån måste avträda de berörda uppdragen som utgör revisionsverksamhet.

Frågan blir då om det förekommer sådana särskilda omständigheter som medför att det ändå inte finns anledning att ifrågasätta byråns opartiskhet eller självständighet. Att det potentiella resultatbaserade arvodet är förhållandevis begränsat, sett i förhållande till byråns och kommunens omsättningar, kan inte tillmätas någon avgörande betydelse när beloppet – såsom i detta fall – är betydande både i absoluta termer och i relation till revisionsarvodena. De övriga särskilda omständigheterna som byrån har nämnt minskar i någon mån det oberoendehot som uppstår. Revisorsinspektionen bedömer dock att omständigheterna inte förmår neutralisera det oberoendehot som uppstår; förhållandena är fortfarande ägnade att ge en utomstående betraktare bilden av att byrån inte står helt oberoende i förhållande till kommunen. Detta är ägnat att påverka tilltron till såväl den revisionsverksamhet som utförs i kommunen som den revisionsverksamhet som avser de kommunala bolagen.

Ärendet har avgjorts av Revisorsinspektionen genom Tillsynsnämnden för revisorer. I beslutet har deltagit justitierådet Sten Andersson, ordförande, kammarrättslagmannen Christina Eng, vice ordförande, enhetschefen Tomas Algotsson, auktoriserade revisorn Maria Danckler, auktoriserade revisorn Magnus Fredmer, advokaten Michael Frie, redovisningsexperten Claes Norberg, rådgivaren Charlotte Sandart och lektorn Jessica Östberg. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt avdelningsdirektören Philip Lagerling, som har föredragit ärendet, varit närvarande.

Sten Andersson

Philip Lagerling

Hur man överklagar, se bilaga.