



Förhandsbesked - registrerade revisionsbolaget A

Förhandsbesked: Den omständigheten att en delägare hos A har en nära personlig relation till en ledande befattningshavare i två dotterbolag till ett företag av allmänt intresse (en bank) skulle utgöra ett hot mot A:s opartiskhet och självständighet i revisionsuppdraget för banken.

Det har inte kommit fram några särskilda omständigheter i det enskilda fallet och har inte heller presenterats några åtgärder som medför att A ändå skulle kunna inneha revisionsuppdraget.

1 Inledning

Det registrerade revisionsbolaget A har hos Revisorsinspektionen ansökt om ett förhandsbesked enligt 22 och 23 §§ revisorslagen (2001:883). A har uppgett att revisionsbolaget överväger att lämna offert på ett uppdrag som medrevisor i en av Sveriges största banker. A har därför begärt besked om huruvida ett familjeband mellan en av revisionsbolagets delägare och en ledande befattningshavare i två av bankens dotterbolag utgör en sådan omständighet som kan rubba förtroendet för A:s opartiskhet eller självständighet i revisionsuppdraget. Om så skulle vara fallet, har A begärt besked om huruvida omständigheterna i det enskilda fallet eller planerade åtgärder för att balansera oberoendehotet medför att revisionsbolaget ändå skulle kunna åta sig uppdraget.

2 A:s uppgifter i ansökan

A har uppgett följande.

Om A skulle åta sig uppdraget som medrevisor i banken, skulle en av revisionsbolagets delägare utses som huvudansvarig revisor. Denna delägare är verksam vid A:s huvudkontor i Stockholm. En annan delägare i A, som inte är revisor men också verksam vid huvudkontoret, är gift med en person som är verkställande direktör i A-bolaget och styrelseledamot (styrelseordförande) i B-bolaget. Båda bolagen är helägda av banken.

A:s uppdrag som medrevisor skulle vara att genomföra lagstadgad revision av årsredovisning, inklusive koncernredovisning, för banken. Uppdraget skulle inte innefatta lagstadgad revision av bankens dotterbolag.

Det familjeband som finns mellan en av A:s delägare och en ledande befattningshavare i bankens dotterbolag skulle kunna ge upphov till tvivel om A:s opartiskhet och självständighet i revisionsuppdraget. Vid den bedömningen bör dock följande särskilda omständigheter beaktas.

- Uppdragets karaktär som medrevisor medför att den lagstadgade revisionen av banken och koncernen kommer att genomföras även av en annan revisor.
- Den lagstadgade revisionen av dotterbolagen utförs av en annan revisor än A. Den för A huvudansvariga revisorn kommer alltså inte att granska eller formulera ställningstaganden avseende den förvaltning som utförs av den verkställande direktören respektive styrelseledamoten i de två aktuella dotterbolagen, dvs. den person som är närstående till den andra delägaren.
- Den andra delägaren är inte revisor, inte verksam inom A:s revisionsverksamhet och inte överordnad den huvudansvariga revisorn och kan alltså inte, varken kompetensmässigt eller genom sin befattning, påverka revisionens genomförande. Den andra delägaren kommer inte att medverka som specialist i revisionsuppdraget och inte heller vara överordnad eventuellt medverkande specialister.
- Det ena av de aktuella dotterbolagen (A-bolaget) är inte materiellt för koncernen.

När det gäller sådana åtgärder som kan vidtas för att balansera ett eventuellt oberoendehot övervägs följande.

- Intern kvalitetssäkring genomförs av den huvudansvariga revisorns granskning och ställningstaganden innan revisionsberättelsen lämnas. Kontrollen kan utföras av
 - a) en annan delägare som inte är verksam vid samma kontor som den huvudansvariga revisorn,
 - b) en annan medarbetare som inte är delägare, eller

- c) en annan medarbetare som inte är delägare och inte heller verksam vid samma kontor som den huvudansvariga revisorn.
- Den delägare som är närstående till befattningshavaren i dotterbolagen omplaceras till ett annat kontor, dvs. kontorsgemenskapen med den huvudansvariga revisorn upphör.
- Den delägare som är närstående till befattningshavaren i dotterbolagen upphör att vara delägare och övergår till att i stället vara anställd hos A, dvs. intressegemenskapen med den huvudansvariga revisorn genom delägarskap i revisionsbolaget upphör.

3 Revisorsinspektionens bedömning

Enligt 21 a § första stycket revisorslagen ska en revisor för varje uppdrag i revisionsverksamheten pröva om det finns omständigheter som kan rubba förtroendet för hans eller hennes opartiskhet eller självständighet. I lagtexten nämns fem situationer som typiskt sett anses vara förtroenderubbande. En av dessa är att revisorn eller någon annan i det nätverk där han eller hon är verksam har nära personliga relationer till uppdragsgivaren eller till någon person i dennes ledning (s.k. vänskapshot). Typsituationerna kompletteras i 21 a § första stycket 2 med en generalklausul som tar sikte på alla andra förhållanden som är av sådan art att de kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet. Bestämmelsen är utformad som en presumptionsregel. Om någon av typsituationerna, eller en annan förtroenderubbande situation föreligger, är utgångspunkten att revisorn ska avböja eller avsäga sig uppdraget. Revisorn behöver emellertid, som framgår av paragrafens andra stycke, inte avböja eller avsäga sig uppdraget, om det i det enskilda fallet förekommer sådana särskilda omständigheter eller har vidtagits sådana åtgärder (s.k. motåtgärder) 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. Bestämmelserna i 21 a och 22 §§ gäller enligt 23 § i tillämpliga delar även för ett registrerat revisionsbolag.

Bestämmelserna i 21 a § revisorslagen är avsedda att säkerställa att en revisor inte bara är utan också för omgivningen framstår som opartisk och självständig (synbart oberoende). Det är av central betydelse att det inte förekommer några omständigheter som ger omvärl-

den anledning att ifrågasätta revisorns förmåga till objektivitet.¹ I förarbetena uttalas att kraven på revisorers oberoende måste ställas särskilt högt i större företag, och i synnerhet när det gäller revisorer i noterade bolag.² Det sägs också att bestämmelserna bör tillämpas med beaktande av hur frågorna kring revisorers oberoende utvecklas inom EU.³ När det gäller denna utveckling kan det konstateras att oberoendefrågorna sedan revisorslagens tillkomst har fått ökat fokus, och detta särskilt vid revision av företag av allmänt intresse.⁴ Frågan om tillämpningen av 21 a § revisorslagen belystes i samband med genomförandet i svensk rätt av 2006 års revisorsdirektiv.⁵ Lagstiftaren bedömde i det sammanhanget att den analysmodell som regleras i paragrafen stämde överens med det strängare synsätt på oberoendefrågor vid revision av företag av allmänt intresse som direktivet gav uttryck för. Det framhölls också att en revisor vid prövningen av sin opartiskhet och självständighet måste ta hänsyn till samtliga relevanta omständigheter och vara medveten om att motåtgärder, som skulle kunna balansera ett oberoendehot i ett mindre uppdrag, kan vara otillräckliga om klienten exempelvis är ett börsnoterat bolag.⁶ Synen på revisorers oberoende vid revision av företag av allmänt intresse får anses ha skärpts ytterligare genom införandet av EU:s s.k. revisionspaket.⁷

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. Av punkten R521.8 och tillämpningspunkterna 521.A1 och A2 i del 4A *Oberoende vid revision och översiktlig granskning* framgår att egenintresse-, vänskaps- eller skrämselfhot kan uppstå på grund av en personlig relation eller familjrelation mellan exempelvis en delägare i revisionsföretaget, som inte är medlem i revisionsteamet, och en styrelseledamot eller ledande befattningshavare hos revisionskunden. Där anges vidare att betydelsen av alla hot ska utvärderas och motåtgärder vid behov vidtas för att eliminera hotet eller minska det till en godtagbar nivå. Som exempel på motåtgärder nämns att delägaransvarsområdena struktureras om för att

¹ Prop. 2000/01:146, *Oberoende, ägande och tillsyn i revisionsverksamhet*, s. 57.

² Prop. 2000/01:146 s. 65.

³ Prop. 2000/01:146 s. 103.

⁴ Begreppet definieras i 2 § 9 revisorslagen.

⁵ Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG av den 17 maj 2006 om lagstadgad revision av årsbokslut och sammanställd redovisning.

⁶ Prop. 2008/09:135, *Revisionsutskott m.m. - genomförande av 2006 års revisorsdirektiv*, s. 79.

⁷ Europaparlamentets och rådets direktiv 2014/56/EG av den 16 april 2014 om ändring av direktiv 2006/43/EG om lagstadgad revision av årsbokslut och sammanställd redovisning samt Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 537/2014 av den 16 april 2014 om särskilda krav avseende lagstadgad revision av allmänt intresse.

minska ett potentiellt inflytande över revisionsuppdraget och att en lämplig person ges till uppgift att granska relevant revisionsarbete som har utförts.

Bedömningarna i det följande görs med beaktande av att såväl banken som de två aktuella dotterbolagen är företag av allmänt intresse och mot bakgrund av den utveckling mot skärpta krav på oberoende revision av företag av allmänt intresse som har redogjorts för ovan.

Den fråga som Revisorsinspektionen först har att ta ställning till är om de omständigheter som har beskrivits i ansökan, dvs.

- en delägare hos A är gift med en ledande befattningshavare i två av bankens dotterbolag, och
- denna delägare är verksam vid samma kontor som den delägare som skulle utses till huvudansvarig revisor

träffas av bestämmelserna i 21 a § första stycket revisorslagen och därmed grundar en presumtion för att A inte kan inneha uppdraget som medrevisor i banken.

Det kan konstateras att den i 21 a § revisorslagen nämnda typsituation som tar sikte på s.k. vänskapshot inte är för handen, eftersom närståendeproblematiken inte avser en person i uppdragsgivarens (bankens) ledning utan en person i helägda dotterbolag till banken. Som medrevisor i banken skulle A emellertid ha fullt ansvar för koncernrevisionen.⁸ Vid koncernrevision ska revisorn visserligen inte specifikt uttala sig om förvaltningen i dotterbolagen. Omständigheter, som är hänförliga till dotterbolagen, skulle likväl kunna få betydelse för de uttalanden som ska göras i koncernrevisionsberättelsen. Det medför att föreliggande personkoppling mellan en delägare i A och en person i dotterbolagens ledning skulle ge upphov till ett förtroendehot av det slag som träffas av generalklausulen i 21 a § första stycket 2. Det föreligger därmed en presumtion för att A inte kan inneha uppdraget som medrevisor i banken.

Förtroendehotet får anses vara betydande, framför allt med hänsyn till den närstående personens funktioner i de båda dotterbolagen. Kontorsgemenskapen mellan de två delägarna förstärker förtroendehotet ytterligare.

⁸ International Standard on Auditing (ISA) 600 *Särskilda överväganden – revision av koncernredovisningar (däribland arbete som utförs av revisorer för delar av koncernen)* p. 11 samt anvisningspunkterna A 8 och 9.

Nästa fråga blir då om det, trots det konstaterade hotet, förekommer sådana särskilda omständigheter eller kan vidtas sådana åtgärder att det ändå inte finns anledning att ifrågasätta A:s opartiskhet och självständighet i uppdraget.

I förarbetena anges att presumptionen bör anses bruten om omständigheterna i det enskilda fallet är sådana att det faktiskt inte finns anledning att ifrågasätta revisorns oberoende eller om det står klart att vidtagna eller planerade åtgärder kan säkerställa förtroendet för revisorns opartiskhet och självständighet. Vilka åtgärder som krävs beror på det aktuella hotets styrka. I vissa fall kan det räcka med byråinterna åtgärder. I andra situationer kan det vara nödvändigt att vidta något slag av extern kontrollåtgärd för att balansera hotet. Det sägs också att det givetvis förekommer fall där hotet mot revisorns opartiskhet, självständighet och objektivitet är så allvarligt att det överhuvudtaget inte kan balanseras genom motåtgärder.⁹

A menar att det förhållandet att revisionsuppdraget i koncernen ska delas med en annan revisor och att A inte skulle komma att granska eller uttala sig om förvaltningsåtgärder i bankens dotterbolag skulle kunna utgöra sådana särskilda omständigheter i det enskilda fallet som kan bryta presumptionen.

Revisorsinspektionen konstaterar att den omständigheten att A skulle dela revisionsuppdraget med en annan revisor inte i sig är en sådan omständighet som minskar hotet mot det synbara oberoendet. Det kan inte jämföras med inhämtandet av en s.k. second opinion för att bedöma A:s revisionsarbete utifrån ett oberoendeperspektiv. Att uppdraget delas skulle inte heller minska A:s självständiga ansvar för revisionen. När det sedan gäller det specifika ansvaret för revisionen av dotterbolagen har redan framhållits det övergripande ansvar som faller på koncernrevisorn. Detta ansvar har såväl övervakande som styrande inslag. Det som A har anfört om ansvarsfördelningen i uppdraget kan mot den bakgrunden inte anses utgöra sådana särskilda omständigheter som krävs för att bryta presumptionen.

När det gäller vänskapshot sägs i förarbetena att det förhållandet att någon annan i samma revisionsgrupp¹⁰ har nära personliga relationer med någon i revisionsklientens ledning inte behöver föranleda revisorns avgång, om det kan konstateras att denna person saknar all

⁹ Prop. 2000/01:146 s. 63 f.

¹⁰ Väsentligen detsamma som det som nu benämns nätverk (se 2 § 7 revisorslagen).

anknytning till revisionsuppdraget liksom möjligheter att påverka dess utförande.¹¹ A har anfört ett antal omständigheter som, enligt A, skulle kunna medföra att den delägare som är närstående till befattningshavaren i bankens dotterbolag inte har någon anknytning till revisionsuppdraget och inte kan påverka dess utförande. Revisorsinspektionen konstaterar att ett par av dessa – att denne delägare inte själv skulle befatta sig med revisionsuppdraget i egenskap av specialist eller vara överordnad de specialister som medverkar i uppdraget – framstår som självklara och knappast kan ses som särskilda presumtionsbrytande omständigheter. Revisorsinspektionen har också i tidigare praxis framhållit att det nyss nämnda förarbetsuttalandet inte bör tolkas så att det i stort sett endast är när den andra personen ingår i revisionsteamet eller på annat sätt utövar direkt kontroll över uppdraget som den valda revisorns opartiskhet eller självständighet skulle kunna ifrågasättas, eftersom en sådan tillämpning inte skulle vara förenlig med den förhållandevis stränga presumptionsregeln.¹² I det nu aktuella fallet blir emellertid enligt Revisorsinspektionens uppfattning huvudfrågan inte huruvida den andra delägaren faktiskt skulle ha möjlighet att påverka revisionen eller inte. Redan det förhållandet att en delägare hos A skulle ha en nära familjerelation med en ledande befattningshavare i bankens dotterbolag utgör i sig ett betydande hot mot A:s synbara oberoende. Detta hot balanseras inte av att delägaren i praktiken inte kommer att kunna påverka utfallet av revisionen.

A har vidare uppgett att det ena dotterbolaget inte är materiellt för koncernen. Revisorsinspektionen anser inte att den frågan har någon avgörande betydelse för hur situationen kan uppfattas för en utomstående betraktare. Dotterbolaget är ett företag av allmänt intresse och den till delägaren närstående personen har en hög befattning (verkställande direktör) i bolaget. Inte heller det som har anförts i denna del utgör därför en presumtionsbrytande omständighet.

Några av de motåtgärder som A har presenterat är av byråintern karaktär. Enligt Revisorsinspektionens uppfattning framstår emellertid hotet mot A:s synbara oberoende i detta fall som så betydande att rent byråinterna åtgärder, såsom att låta en annan delägare eller anställd kvalitetssäkra den huvudansvariga revisorns arbete, inte skulle vara tillräckliga för att balansera hotet. Även de åtgärder som tar sikte på den andra aktuella delägarens förhållanden får i huvudsak ses som interna. Kontorsgemenskap med den huvudansvariga revisorn förstärker visserligen oberoendehotet, men den har inte någon avgörande betyd-

¹¹ Prop. 2000/01:146 s. 103.

¹² Se t.ex. myndighetens beslut den 10 mars 2005, dnr 2004-1342.

else för bedömningen av huruvida ett hot föreligger eller inte. Att bryta kontorsgemenskapen mellan de två delägarna skulle därför inte utgöra en tillräcklig motåtgärd.

Ett avslutande av delägarskapet för den delägare som är närstående till företrädaren för dotterbolagen skulle visserligen på ett formellt plan bryta det gemensamma intresse med den huvudansvariga revisorn som följer med ett delägarskap. Enligt Revisorsinspektionens mening framstår emellertid en sådan åtgärd i ett fall som detta – där det reviderade företaget är ett företag av allmänt intresse och kraven på oberoende därför måste sättas särskilt höga – inte som tillräckligt påtaglig för att upprätthålla omgivningens förtroende för revisionen. Av betydelse i sammanhanget är att den avträdande delägaren fortfarande skulle vara anställd hos A; det skulle därmed kvarstå en grad av personkoppling som är ägnad att påverka förtroendet för revisionen på ett menligt sätt. Det ligger i sakens natur att ett oberoendehot som grundas på personliga förhållanden av nu aktuellt slag inte går att neutralisera på ett lika enkelt sätt som det skulle vara att t.ex. att avyttra ett aktieinnehav för att undvika ett egenintressehot. Revisorsinspektionen anser alltså att inte heller ett avslutande av den andra delägarens delägarskap skulle utgöra en tillräcklig motåtgärd.

Sammanfattningsvis finner Revisorsinspektionen att de omständigheter som A:s ansökan avser skulle ge upphov till ett synbart hot mot revisionsbolagets opartiskhet och självständighet i ett uppdrag som medrevisor i banken samt att hotet är av det slag som träffas av generalklausulen i 21 a § första stycket 2 revisorslagen. Det förekommer inte några sådana särskilda omständigheter och har inte presenterats några åtgärder som medför att A ändå skulle kunna åta sig uppdraget. A är därför förhindrade att låta sig utses som medrevisor i banken.

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, rådgivaren Sophie Degenne, advokaten Michael Frie, auktoriserade revisorn Magnus Fredmer, redovisningsexperten Claes Norberg och docenten Jessica Östberg.

Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt avdelningsdirektören Fredrik Bengtsson och revisionsdirektören Sören Bergner, som har föredragit ärendet, varit närvarande.

Sten Andersson

Sören Bergner

Hur man överklagar, se bilaga.