

## F 5/11

### 1 Inledning

Godkände revisorn A-son har hos Revisorsnämnden (RN) ansökt om förhandsbesked enligt 22 § revisorslagen (2001:883) om huruvida förtroendet för hans opartiskhet och självständighet som revisor i ett antal företag kan komma att rubbas av ett planerat franchiseavtal. Avsikten är att avtalet ska ingås mellan det bolag i vilket A-son utövar sin revisionsverksamhet, här kallat revisionsbyrån, och ett annat bolag, här kallat franchisegivaren.

De situationer som ansökan om förhandsbesked avser beskrivs närmare i avsnitt 3 nedan.

### 2 Allmänt om det planerade franchisesamarbetet

I fråga om det planerade franchisesamarbetet har A-son lämnat följande upplysningar.

Franchisegivaren ägs av ett redovisnings- och rådgivningsföretag, här kallat konsultbolaget. Konsultbolaget avser att skapa en fristående rikstäckande franchisekedja av revisorer, som ska arbeta med revision och rådgivning inom ramen för revisionsuppdragen. Franchisegivarens affärsidé är att erbjuda självständiga franchisetagare möjligheten att under ett gemensamt varumärke bedriva revision åt mindre och medelstora företag. Därvid ska franchisegivaren tillhandahålla stöd åt franchisetagarna inom ett antal olika områden. Franchisegivaren kommer att bistå med bland annat marknadsföringstjänster, profilmaterial och egna hemsidor. Det kommer att skapas ett intranät med interninformation för franchisetagarna samt en kunskapsbank. Genom kontaktinformation och genom anordnande av träffar kommer det att skapas möjligheter till kontinuerligt erfarenhetsutbyte. Franchisegivaren avser att erbjuda seminarier och utbildningar för franchisetagarna. Dessa kommer även att ha tillgång till daglig telefonjour för frågor om skatter och juridik. Franchisegivaren kommer att ge stöd till franchisetagarna rörande kvalitetskontroll genom information, seminarier och påvisande av praktiska hjälpmedel. Franchisetagarna kommer också att få platsbesök för avstämning av det egna kvalitetsarbetet. Vidare kommer franchisegivaren att samordna gemensamma upphandlingar av intresse för franchisetagarna, till exempel kedjeföretags upphandling av revisionstjänster. Franchisegivaren kommer även att erbjuda it-stöd. För franchisetagarna kommer det att finnas ett gemensamt tid- och faktureringsystem. Till detta kommer en möjlighet för franchisetagarna att köpa ytterligare tjänster från franchisegivaren i form av lönetjänst med HR-support, elektronisk fakturahantering samt bokslutstjänster.

En stor del av de ovan nämnda tjänsterna kommer franchisegivaren till en början att i sin tur köpa in från konsultbolaget, eftersom underlag för egen anställd personal i franchisegivaren inte kommer att finnas för alla tjänster som ska erbjudas franchisetagarna. På sikt ska franchisegivaren ha egen personal. Detta kommer dock inte att vara möjligt inledningsvis utan kommer att utvecklas i takt med ökade volymer i konceptet.

Mellan franchisegivaren och franchisetagarna kommer det inte att finnas något ägarsamband.

Franchisekonceptet kommer att ha en egen logotyp och marknadsföras med ett gemensamt varumärke. Preliminärt kommer franchisegivaren att ha en firma som innehåller ett ordkännetecken, och franchisetagarna kommer att ha firmor som består av samma ordkännetecken med tillägg av den ort där respektive franchisetagare är verksam.

Franchisetagarna kommer att betala en franchiseavgift till franchisegivaren. Avgiften ska innehålla en fast del som baseras på den minimiservice som ingår i avtalet och en rörlig del som baseras på tilläggstjänster.

Konsultbolaget kommer att tillhandahålla redovisningstjänster och andra konsulttjänster åt de företag som kommer att revideras av franchisetagarna. Konsultbolaget kommer vidare att rekommendera sina kunder att välja revisor bland franchisetagarna. Konsultbolaget ser en fördel i att hänvisa kunderna till revisorer som inte blandar revisorsrollen med att också upprätta bokslut. Det är en fördel för konsultbolaget att kunna rekommendera kunderna till en part som inte konkurrerar med konsultbolaget på de områden där man själv erbjuder tjänster.

Genom ett standardiserat arbetssätt hos konsultbolaget får de deltagande revisorerna goda underlag som ökar effektiviteten i revisionsarbetet. Franchisetagarna kan komma att behöva köpa in olika tjänster för att klara av revisionen från konsultbolaget. Konsultbolaget har en egen avdelning för skattefrågor som erbjuder telefonjour och annat biträde. För andra juridiska frågor har konsultbolaget en juridisk avdelning som också erbjuder telefonrådgivning och annan konsultation.

A-son har framhållit att konsultbolaget enbart kommer att ha ett ägarintresse i franchisegivaren. Franchiseverksamheten kommer att bedrivas självständigt på marknadsmässiga villkor, vilket bland annat innebär sedvanligt ägarkrav på avkastning och expansion. Franchisegivaren kommer att få egen styrelse och ledning. Genom att revisionsverksamheten bedrivs lokalt och helt självständigt garanteras en oberoende revision. Franchisetagarna bestämmer själva hur deras verksamhet ska bedrivas och vilka revisionsklienter de ska ha. Konsultbolaget vill kunna rekommendera sina kunder till ett företag som inte har några andra intressen än att självständigt och oberoende granska klienternas redovisning.

RN har tagit del av ett utkast till formulär för franchiseavtal mellan franchisegivaren och respektive franchisetagare. Av detta framgår följande. Franchisetagarna ska, om inget annat har avtalats, erbjuda endast revisionstjänster och rådgivning inom ramen för revisionsuppdragen. Franchisetagarna är skyldiga att använda ett för franchisenätet gemensamt tid- och fakturerings-system. Franchisegivaren ansvarar för att kvaliteten inom franchisenätet upprätthålls och inspekteras. För att kunna genomföra detta har franchisegivaren rätt till insyn i franchisetagarnas verksamhet och räkenskaper. Franchisegivaren ska verka för att det träffas centrala förmånliga inköpsavtal avseende sådana produkter och tjänster som är av intresse för franchisetagarna. Den avgift som franchisetagarna ska erlägga till franchisegivaren ska beräknas som en procentandel av respektive franchisetagares omsättning. För gemensamma marknadsföringsåtgärder ska finnas en särskild fond till vilken franchisetagarna ska betala en avgift som också beräknas som en procentandel av omsättningen. Franchisetagarna ska månatligen rapportera omsättning och nyckeltal till franchisegivaren.

### **3 A-sons verksamhet och hans deltagande i det planerade franchisesamarbetet**

Beträffande sin egen verksamhet och sitt deltagande i det planerade franchisesamarbetet har A-son anfört följande.

Som deltagare i det planerade franchisesamarbetet kommer han att fortsätta att utöva sin revisionsverksamhet i revisionsbyrån, vars firma kommer att ändras så att den består av franchisegivarens ordkännetecken med tillägg av ordet A-stad.

Han har för närvarande 105 revisionsklienter. Ingen av dessa köper idag konsulttjänster av konsultbolaget. Av revisionsuppdragen är 89 s.k. kombiuppdrag för vilka redovisningen i varierande utsträckning sköts av ett dotterbolag till revisionsbyrån, BT i A-stad AB. Den redovisningsverksamhet som idag bedrivs i BT i A-stad AB kommer att överlåtas till

konsultbolaget. Således kommer den övervägande delen av hans revisionsklienter att vara kunder hos konsultbolaget.

Rörande de tjänster som konsultbolaget kommer att tillhandahålla till A-sons revisionsklienter har han upplyst följande.

De redovisningstjänster som konsultbolaget tillhandahåller åt sina kunder är följande. För en del kunder omfattar konsultbolagets uppdrag medelsförvaltning, upprättande av grundbokföring och huvudbokföring samt bokslut och deklaration. För andra kunder omfattar uppdraget grundbokföring och huvudbokföring samt bokslut och deklaration men inte medelsförvaltning. Vidare finns det kunder som själva sköter grundbokföring och för vilka konsultbolaget sköter huvudbokföring, bokslut och deklaration. Slutligen finns det kunder som själva sköter all löpande bokföring och för vilka konsultbolaget endast sköter bokslut och deklaration. Samtliga dessa alternativ vad avser omfattningen av konsultbolagets konsulttjänster kan bli aktuella i förhållande till hans revisionsklienter.

Utöver redovisningstjänsterna bistår konsultbolaget även vissa bolag med andra tjänster. Detta kan röra sig om allmän företagsekonomisk rådgivning innefattande processledning vid framtagande av affärsplaner, rådgivning vid verksamhetsomläggningar, beräkningar inför expansion, framtagande av budget och finansieringsanalys samt ansökan om olika stödformer för lantbruk. Det kan även röra sig om juridisk rådgivning såsom familjerättslig rådgivning till företagets ägare och deras familjer, bolagsrättslig rådgivning rörande bolagsavtal, kompanjonavtal, tvister och ändring av bolagsordningar m.m. Vidare kan det vara fråga om affärsjuridisk rådgivning till bolagen eller dess ägare omfattande avtalsskrivning och processföring i tvister. Det kan även röra sig om skatterättslig rådgivning, till exempel vid ägar-skiften, omstruktureringar och företagsförvärv. Slutligen bistår konsultbolaget även med mäklartjänster avseende jordbruksfastigheter och skogsbruksfastigheter.

Han kommer vid behov att utnyttja möjligheten att i sitt revisionsarbete ta hjälp av konsultbolagets ovan nämnda avdelningar för skatterådgivning och juridisk rådgivning.

Med hänvisning till det anförda önskar han ett förhandsbesked om hans deltagande i det franchisesamarbete som här beskrivits innebär att förtroendet för hans opartiskhet och självständighet som revisor rubbas såvitt avser de företag som konsultbolaget kommer att bistå med konsulttjänster. Begäran om förhandsbesked avser dels situationen att konsultbolaget tillhandahåller redovisningstjänster enligt ovan åt hans revisionsklienter, dels situationen att konsultbolaget dessutom tillhandahåller de övriga ovan beskrivna konsulttjänsterna.

#### **4 RN:s bedömning**

Av 21 § första stycket revisorslagen framgår att en revisor för varje uppdrag i revisionsverksamheten ska 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 ska avböja eller avsäga sig uppdraget. De situationer som avses är om revisorn eller någon annan i det nätverk där han eller hon är verksam (a) har ett direkt eller indirekt ekonomiskt intresse i uppdragsgivarens verksamhet, (b) vid rådgivning som inte utgör revisionsverksamhet har lämnat råd i en fråga som till någon del omfattas av granskningsuppdraget, (c) uppträder eller har uppträtt till stöd för eller mot uppdragsgivarens ståndpunkt i någon rättslig eller ekonomisk angelägenhet, (d) har nära personliga relationer till uppdragsgivaren eller till någon person i dennes ledning eller (e) utsätts för hot eller någon annan påtryckning som är ägnad att inge obehag. Förutom i de särskilt angivna situationerna ska revisorn, enligt den s.k. generalklausulen i 21 § första stycket 2 samma lag, avböja eller avsäga sig ett uppdrag om det föreligger något

annat förhållande av sådan art att det kan rubba förtroendet för hans eller hennes opartiskhet eller självständighet.

Enligt 21 § andra stycket revisorslagen behöver revisorn dock 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.

Av 22 § revisorslagen framgår att RN på ansökan av en revisor ska meddela förhandsbesked om huruvida en viss särskild omständighet är sådan som avses i 21 § första stycket samma lag och, om så är fallet, huruvida omständigheter i det enskilda fallet eller vidtagna åtgärder enligt bestämmelsens andra stycke medför att revisorn ändå inte behöver avböja eller avsäga sig uppdraget.

De oberoendefrågor som uppkommer i A-sons fall följer inte av konsulttjänster som lämnas av revisionsbyrån utan av de tjänster som tillhandahålls av konsultbolaget. Som framgår av den återgivna lagtexten ska, vid bedömningen enligt 21 § första stycket revisorslagen, hänsyn tas inte endast till sådana förhållanden som är hänförliga till revisorn själv utan även till förhållanden som avser andra personer i det nätverk i vilket revisorn är verksam. Vid prövningen av i vad mån reglerna i fråga aktualiseras av det av A-son beskrivna tilltänkta franchisesamarbetet har RN därför först att ta ställning till om revisionsbyrån, franchisegivaren och konsultbolaget kan anses bilda ett nätverk.

Ett nätverk definieras i 2 § 7 revisorslagen som en struktur för samarbete i vilket minst ett revisionsföretag ingår och som (a) tydligt syftar till vinstdelning eller kostnadsdelning, (b) har ett gemensamt ägande eller en gemensam kontroll eller ledning, (c) har gemensamma system för kvalitetssäkring, (d) har en gemensam affärsstrategi, (e) använder ett gemensamt namn eller (f) i betydande omfattning har gemensam personal.

Vid bedömningen av om de aktuella företagen bildar ett nätverk beaktar RN följande. Genom den avsedda samverkan vid upphandlingar och inköp måste franchisegivarens och franchisetagarnas samarbete anses tydligt syfta till kostnadsdelning. Vidare föreligger det ett ägarsamband mellan konsultbolaget och franchisegivaren. Franchisegivaren och franchisetagarna kommer dessutom att ha ett gemensamt system för kvalitetssäkring. Bland annat med hänsyn till vad som har anförts om gemensamma marknadsföringsåtgärder samt om konsultbolagets avsikt att rekommendera franchisetagarna som revisorer åt sina kunder och det betydande inslag av gemensamma regelbundna kunder som kan antas bli följden därav måste konsultbolaget, franchisegivaren och franchisetagarna anses ha en gemensam affärsstrategi.<sup>1</sup> Av betydelse är även att franchisegivaren och franchisetagarna kommer att uppträda under ett gemensamt namn samt att konsultbolaget och franchisegivaren med gemensam personal kommer att tillhandahålla stöd av olika slag åt franchisetagarna. Vid en sammanvägd bedömning av samtliga omständigheter i de beskrivna formerna för det planerade samarbetet mellan konsultbolaget, franchisegivaren och franchisetagarna bedömer RN att dessa företag kommer att utgöra ett nätverk enligt 2 § 7 revisorslagen.

Nästa steg i RN:s bedömning blir att med tillämpning av 21 § första stycket revisorslagen ta ställning till i vad mån de i ansökan beskrivna konsulttjänster som konsultbolaget kommer att utföra åt A-sons revisionsklienter utgör ett hot mot hans opartiskhet eller självständighet som revisor. Till följd av det ovan sagda om nätverksbegreppet ska frågorna om effekterna på A-sons oberoende av konsultbolagets tjänster bedömas på samma sätt som om tjänsterna hade tillhandahållits av personal vid revisionsbyrån.

Vad först avser de redovisningstjänster som konsultbolaget kommer att utföra åt A-sons revisionsklienter gäller att tjänsternas omfattning kommer att variera från fall till fall och att det

---

<sup>1</sup> Jfr prop. 2008/09:135 s. 137.

därför inte är möjligt för RN att ge ett heltäckande besked som omfattar var och en av revisionsklienterna. Av ansökan framgår dock att konsultbolagets konsulttjänster i en del fall kommer att omfatta grundbokföring och i vissa fall även medelsförvaltning. Av 9 kap. 17 § första stycket 4 aktiebolagslagen (2005:551) följer att en revisor är jävig om någon som är verksam i samma företag som revisorn biträder vid grundbokföringen eller medelsförvaltningen eller bolagets kontroll däröver. Det är alltså fråga om tjänster som, om de hade utförts i samma företag som A-son är verksam i, hade medfört att han hade varit jävig. Mot bakgrund härav och med tillämpning av 21 § första stycket 1 b) revisorslagen finner RN att det förhållandet att konsultbolaget utför grundbokföring eller medelsförvaltning åt A-sons revisionsklienter utgör ett hot mot dennes oberoende, s.k. självgranskningshot. Med hänsyn till att situationen, även om den inte träffas av aktiebolagslagens jävsregler, ändå får anses ligga nära det område där dessa bestämmelser uppställer ett absolut hinder för revisorer att åta sig revisionsuppdrag finner RN att det är fråga om ett starkt oberoendehot och att utrymmet för att genom särskilda omständigheter eller åtgärder balansera oberoendehotet måste anses vara mycket begränsat.<sup>2</sup> Det har inte framkommit i ärendet att det skulle föreligga några sådana särskilda omständigheter eller komma att vidtas några sådana särskilda åtgärder som skulle kunna balansera oberoendehotet. Således finner RN att A-son i dessa fall inte kan kvarstå som revisor i de berörda bolagen.

Vad sedan beträffar sådana fall då konsultbolaget kommer att biträda A-sons revisionsklienter med redovisningstjänster som inte innefattar vare sig grundbokföring eller medelsförvaltning finner RN inte, med utgångspunkt i de uppgifter som framgår av ansökan, att det generellt kan sägas uppstå något oberoendehot enligt 21 § första stycket revisorslagen. Det kan inte uteslutas att det i enskilda fall skulle kunna föreligga oberoendehotande omständigheter. Med hänsyn till att ansökan inte avser konkreta situationer är det inte möjligt för RN att ge ett mer preciserat besked i detta avseende.

Vidare har A-son anfört att konsultbolagets konsulttjänster till revisionsklienterna i vissa fall även kan komma att avse företagsekonomisk och juridisk rådgivning samt fastighetsmäklartjänster. I ansökan har han gett exempel på vad dessa tjänster kan komma att innehålla. Även här gäller att det inte är möjligt för RN att ge ett uttömmande förhandsbesked då det inte är fråga om konkreta fall. Det kan dock i vart fall konstateras att det enligt 21 § första stycket 1 b) revisorslagen föreligger ett oberoendehot, s.k. självgranskningshot, om revisorn eller någon annan inom nätverket vid rådgivning som inte utgör revisionsverksamhet har lämnat råd i en fråga som till någon del omfattas av granskningsuppdraget. Vidare föreligger det enligt 21 § första stycket 1 c) samma lag ett oberoendehot, s.k. partsställningshot, om revisorn eller någon annan inom nätverket uppträder eller har uppträtt till stöd för eller mot uppdragsgivarens ståndpunkt i någon rättslig eller ekonomisk angelägenhet. Att döma av den redogörelse som A-son har lämnat i sin ansökan skulle konsultbolagets konsulttjänster kunna komma att avse sådana förhållanden som A-son har att ta ställning till vid sina revisioner i de aktuella bolagen. Det framgår vidare av ansökan att konsultbolagets juridiska tjänster kan komma att avse processföring i tvister. I de här berörda fallen skulle konsultbolagets tjänster, beroende på tjänsternas art och omfattning, kunna ge upphov till ett hot mot A-sons opartiskhet och självständighet som revisor enligt 21 § första stycket 1 b) eller c) revisorslagen. Det har inte framkommit i ärendet att det skulle föreligga några sådana särskilda omständigheter eller komma att vidtas några särskilda åtgärder som skulle kunna balansera sådana oberoendehot. Således finner RN att A-son inte heller i dessa fall kan kvarstå som revisor i de berörda bolagen.

Slutligen kan konstateras att RN tidigare har uttalat att det är olämpligt från oberoendepunkt att en och samma redovisningsbyrå utför redovisning åt en stor del av en revisors revi-

---

<sup>2</sup> Jfr RN:s beslut den 15 september 2005 i ärende dnr 2005-666, referat D 34/05 i RN:s praxissamling.

sionsklienter.<sup>3</sup> A-son har i sin ansökan anfört att den övervägande delen av hans revisionsklienter kommer att vara kunder hos konsultbolaget. Med beaktande av gällande praxis och med tillämpning av 21 § första stycket 2 revisorslagen finner RN att även det förhållandet utgör ett hot mot A-sons opartiskhet och självständighet. Detta gäller även om de lämnade redovisningstjänsterna inte är så långtgående att de i vart och ett av de enskilda fallen i sig ger upphov till oberoendehot.

Ärendet har avgjorts av RN genom dess tillsynsnämnd. I beslutet har deltagit hovrättspresidenten Sten Andersson, ordförande, hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, advokaten Rune Brännström, regionskattechefen Marie Carlsson, auktoriserade revisorn Bertel Enlund, direktören Per-Ola Jansson, skattejuristen Kerstin Nyquist, enhetschefen Bertil Sjöo och auktoriserade revisorn Anita Österholm. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, chefsjuristen Adam Diamant, chefsrevisorn Inger Blomberg samt avdelningsdirektören Björn Fredljug som har föredragit ärendet.

---

<sup>3</sup> Se RN:s beslut den 7 februari 2002 i ärendena dnr 1998-519, dnr 1999-397 och dnr 1999-653 samt den 29 augusti 2002 i ärende dnr 2002-638, referat D 1/02 respektive D 26/02 i RN:s praxis.