

F 14

Det registrerade revisionsbolaget X AB har hos Revisorsnämnden (RN) ansökt om ett förhandsbesked enligt 22 och 23 §§ revisorslagen (2001:883).

X AB har lämnat följande uppgifter.

X AB valdes i augusti 2011 till revisor i ett publikt aktiebolag som är registrerat på börsen i Oslo. Bolaget har kalenderår som räkenskapsår. Till huvudansvarig utsåg X AB en auktoriserad revisor (BG).

I mars 2013 avgick X AB från uppdraget i förtid. I avgångsredogörelsen till Bolagsverket angavs bl.a. följande. Bolagets styrelse hade i början av år 2013 beslutat om en nyinvestering och verkställt en utbetalning om ett betydande belopp hänförlig till detta beslut. Det kunde ifrågasättas om transaktionen, som genomfördes med bolag som hade anknytning till bolagets huvudägare, hade skett i enlighet med regleringen i aktiebolagslagen (2005:551) och om bolaget hade lämnat rättvisande information till marknaden.

X AB bedömde att förhållandena var sådana att det kunde misstänkas att bolagets styrelse hade gjort sig skyldig till brott. Misstankarna avsåg styrelsen i dess helhet och gällde i första hand brottet trolöshet mot huvudman. Revisionsbolaget lämnade därför en redogörelse till åklagare och avgick från uppdraget. Ekobrottsmyndigheten inledde en förundersökning som alltjämt pågår. Att en underrättelse till åklagare gjordes angavs också i avgångsredogörelsen till Bolagsverket.

Vid bolagets senarelagda årsstämma i augusti 2013 valdes nya styrelseledamöter och stämman beslutade att inte bevilja den tidigare styrelsen ansvarsfrihet. Härutöver har bolaget en ny huvudägare och en ny verkställande direktör.

X AB har tillagt följande.

Fråga har uppkommit om X AB, med BG som huvudansvarig revisor, på nytt kan åta sig uppdraget som revisor i bolaget och revidera räkenskapsåret 2013. Detta skulle innebära att X AB, vid sina överväganden om förvaltningen av bolaget och frågan om ansvarsfrihet, på nytt skulle tvingas pröva de ställningstaganden som tidigare gjordes och tillika offentliggjordes i samband med avgången. Vid en prövning av X AB:s oberoende enligt 21 § revisorslagen bör följande beaktas. Det ligger i ett revisionsuppdrags natur att vissa frågor är återkommande vid revisorns rapportering. Detta gäller exempelvis då revisionsuppdraget löper under flera räkenskapsår och vid granskning av periodrapporter före granskningen av klientens årsredovisning. Vidare har en revisor inte en lagstadgad skyldighet att avgå från revisionsuppdraget när denne lämnar en underrättelse till åklagare om brottsmisstankar. Slutligen finns det möjlighet att vidta åtgärder för att balansera ett

eventuellt hot mot oberoendet, såsom att låta X AB:s (BG:s) bedömningar avseende förvaltningen och frågan om ansvarsfrihet granskas av en annan revisor inom X AB alternativt av en revisor från en annan revisionsbyrå.

RN gör följande bedömning.

En revisor ska enligt 21 § första stycket 1 revisorslagen för varje uppdrag i sin revisionsverksamhet pröva om det finns omständigheter som kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet. I lagtexten räknas det upp fem typsituationer där det alltid finns en presumtion för att revisorn måste avböja eller avsäga sig uppdraget. De fem typsituationerna kompletteras i 21 § första stycket 2 revisorslagen med en generalklausul som tar sikte på varje annan förtroenderubbande situation. Uppkommer det en sådan annan förtroenderubbande situation, inträder också en presumtion för att revisorn ska avböja eller avsäga sig uppdraget.

Revisorn behöver enligt 21 § andra stycket revisorslagen inte avböja eller avsäga sig revisionsuppdraget om det i det enskilda fallet föreligger sådana särskilda omständigheter eller har vidtagits sådana åtgärder som medför att det, trots att presumtionen i första stycket har slagit till, inte finns anledning att ifrågasätta revisorns opartiskhet eller självständighet.

RN ska på ansökan av en revisor enligt 22 § revisorslagen meddela förhandsbesked om huruvida en särskild omständighet är sådan som anges i 21 § 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 revisionsuppdraget. Bestämmelserna i 21 och 22 §§ revisorslagen gäller enligt 23 § samma lag i tillämpliga delar även för ett registrerat revisionsbolag.

Den fråga RN har att ta ställning till är om bestämmelserna i 21 § revisorslagen förhindrar X AB att på nytt åta sig det aktuella revisionsuppdraget och revidera räkenskapsåret 2013, mot bakgrund av att revisionsbolaget tidigare under samma räkenskapsår, av de skäl som angetts i ansökan, har avsagt sig uppdraget och lämnat en underrättelse till åklagare om brottsmisstankar.

Bestämmelserna i 21 § revisorslagen är avsedda att trygga att en revisor inte bara är utan också för omgivningen *framstår* som opartisk och självständig (synbart oberoende). Det är nämligen viktigt att det inte förekommer några omständigheter som ger omvärlden anledning att ifrågasätta revisorns förmåga till objektivitet.¹ Särskilt höga krav på oberoende måste ställas på revisorer i större bolag, och i synnerhet på revisorer i noterade bolag.²

Om X AB åtar sig revisionsuppdraget, skulle revisionsbolaget vid revisionen av räkenskapsåret 2013 på nytt tvingas ta ställning till de frågor som föranledde revisionsbolaget att i början av år 2013 göra en brottsanmälan enligt 9 kap. 44 § aktiebolagslagen mot den dåvarande styrelsen, och att därefter avgå från uppdraget. Att en brottsanmälan enligt 9 kap. 44 § aktiebolagslagen skedde offentliggjordes genom avgångsredogörelsen till Bolagsverket.

¹ Prop. 2000/01:146 s. 57.

² Prop. 2000/01:146 s. 65.

Om X AB åtar sig uppdraget, skulle det alltså innebära en risk för s.k. självgranskning. I förarbetena till revisorslagen sägs att självgranskning till följd av revisionsuppdraget eller andra granskningsuppdrag är något som i grunden måste godtas och enbart under särskilda omständigheter kan anses rubba förtroendet för revisorn. Som exempel på sådan självgranskning som i regel bör godtas nämns att revisorn tidigare under arbetet med granskningsuppdraget eller vid ett annat granskningsuppdrag har gjort ställningstaganden vars riktighet revisorn måste pröva som ett led i granskningsuppdraget.³

Den underrättelse till åklagare som X AB gjorde var i och för sig en följd av revisionsuppdraget. Enligt RN:s mening innebär dock det förhållandet att det är fråga om ett noterat bolag och att X AB:s tidigare förtida avgång föranleddes av brottsmisstankar mot bolagets dåvarande styrelse att den självgranskning som ett förnyat uppdrag skulle ge upphov till vid revisionen av räkenskapsåret 2013, inte är av sådant slag att den bör godtas i enlighet med det återgivna förarbetsuttalandet. Därtill kommer att de gamla styrelseledamöterna kvarstod i sina uppdrag fram till augusti 2013. Detta innebär att X AB inom ramen för revisionen av räkenskapsåret 2013 även skulle behöva ta ställning till den gamla styrelsen förvaltning under drygt fyra månader efter det att revisionsbolaget hade gjort brottsanmälan och avgått från uppdraget. Mot nu angiven bakgrund finner RN att omständigheterna är sådana att de träffas av generalklausulen i 21 § första stycket 2 revisorslagen. Det föreligger därför en presumtion för att X AB ska avböja uppdraget. Frågan blir därmed om det föreligger sådana särskilda omständigheter eller kan vidtas sådana åtgärder som medför att X AB ändå kan åta sig uppdraget.

Det som X AB har uppgett om att vissa former av självgranskning i grunden måste godtas har beaktats redan vid prövningen enligt 21 § första stycket revisorslagen och kan med hänsyn till den därvid gjorda bedömningen inte anses utgöra en sådan särskild omständighet i det enskilda fallet som avses i paragrafens andra stycke. Som framgått ovan har X AB hänvisat till ytterligare en särskild omständighet och en möjlig s.k. motåtgärd som skulle kunna balansera ett eventuellt hot mot revisionsbolagets oberoende. Den särskilda omständigheten skulle vara att en revisor som anmäler misstanke om brott till åklagare numera kan kvarstå i uppdraget om det finns förutsättningar för ett fortsatt gott samarbete med företagsledningen. Motåtgärden skulle bestå i inhämtandet av en s.k. second opinion.

RN behandlar först betydelsen av att en revisor som har gjort en brottsanmälan enligt 9 kap. 44 § aktiebolagslagen numera inte alltid behöver avgå som revisor.

Det kan då konstateras att det i de bestämmelser om revisorers åtgärder vid misstanke om brott som år 1999 infördes i 1975 års aktiebolagslag föreskrevs att en revisor som anmälde misstankar om att bolagets styrelse eller verkställande direktör gjort sig skyldig till brott till åklagare skulle avgå från revisionsuppdraget. I förarbetena motiverades detta med att förutsättningarna för ett gott samarbete mellan företagsledningen och revisorn i sådana fall uppenbarligen inte längre

³ Prop. 2000/01:146 s. 62.

föreligger.⁴ År 2010 ändrades den ovan angivna bestämmelsen på så sätt att en revisor som anmäler misstankar om brott numera inte längre har en ovillkorlig skyldighet att avgå. I 9 kap. 44 § aktiebolagslagen sägs i stället att revisorn i denna situation genast ska pröva om han eller hon ska avgå från sitt uppdrag. Enligt förarbetena bör revisorn vid denna prövning fokusera på om det alltför finns förutsättningar för ett gott samarbete mellan företagsledningen och revisorn och därmed för en effektiv revision. Så torde oftast inte vara fallet i s.k. enmansbolag. Annorlunda ställer sig saken om det t.ex. är bolagets verkställande direktör som misstänks ha begått brott i bolaget utan styrelsens vetskap. Vid bedömningen bör revisorn i vissa fall kunna erhålla ledning av den s.k. analysmodellen i 21 § revisorslagen.⁵

RN konstaterar att det i det aktuella fallet inte är fråga om att bedöma huruvida X AB vid tiden för underrättelsen till åklagare kunde kvarstå som revisor i bolaget vid en tillämpning av reglerna i aktiebolagslagen. Prövningen ska i stället göras utifrån 21 § revisorslagen. Enbart det förhållandet att en revisor som har gjort en brottsanmälan enligt 9 kap. 44 § aktiebolagslagen numera inte alltid är skyldig att avgå från revisionsuppdraget kan inte anses utgöra en sådan särskild omständighet som avses i 21 § revisorslagen. Visserligen har bolaget numera en ny styrelse, en ny verkställande direktör och en ny huvudägare, något som i och för sig talar för att det skulle kunna finnas förutsättningar för ett gott samarbete och en effektiv revision. Med hänsyn till att det här är fråga om ett noterat bolag och de särskilt höga krav på revisorns opartiskhet och självständighet som ställs i sådana bolag, samt vad som sagts ovan om att den gamla styrelsen inte avgick förrän i augusti 2013 anser RN emellertid inte att detta balanserar det hot mot X AB:s synbara oberoende som skulle uppkomma om uppdraget att revidera räkenskapsåret 2013 antas.

Vad sedan gäller den av X AB planerade motåtgärden konstaterar RN följande.

Det hot mot X AB:s synbara oberoende som skulle uppkomma om revisionsbolaget åtar sig att revidera räkenskapsåret 2013 framstår, särskilt med hänsyn till att det rör ett noterat bolag, som allvarligt. Att låta någon annan revisor, intern eller extern, granska X AB:s (BG:s) bedömningar avseende förvaltning och ansvarsfrihet utgör inte en tillräcklig åtgärd för att balansera hotet. X AB kan därför inte åta sig revisionsuppdraget.

Ärendet har avgjorts av RN genom dess tillsynsnämnd. I beslutet har deltagit hovrättspresidenten Sten Andersson, ordförande (avvikande mening), justitierådet Kristina Ståhl, vice ordförande, skattedirektören Vilhelm Andersson, advokaten Rune Brännström, avdelningschefen Eva Ekström, auktoriserade revisorn Mikael Ernström (avvikande mening), skattejuristen Kerstin Nyquist och auktoriserade revisorn Ola Wahlquist (avvikande mening). Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Anita Wickström, chefsjuristen Adam Diamant, chefsrevisorn Bodil Björk samt avdelningsdirektören Fredrik Bengtsson som har föredragit ärendet.

⁴ Prop. 1997/98:99 s. 165.

⁵ Prop. 2009/10:204 s. 116.

Avvikande mening

Förhandsbesked (dnr 2013-1445)

Den underrättelse till åklagare som X AB har lämnat var en följd av revisionsuppdraget. Det förhållandet att ett nytt revisionsuppdrag innefattar en viss risk för självgranskning kan därför inte, mera generellt, utgöra hinder mot att X AB åtar sig det nu aktuella uppdraget. Uppdraget rör visserligen ett noterat bolag. De typer av självgranskning som enligt det återgivna förarbetsuttalandet bör godtas kan emellertid förekomma även i noterade bolag och behöver inte heller i sådana bolag rubba förtroendet för revisorns opartiskhet och självständighet. Bedömningen bör därför göras från fall till fall, varvid den avgörande frågan måste vara hur revisorns tidigare åtgärder påverkar omvärldens framtida förtroende för hans eller hennes revision. I detta fall förekommer inga omständigheter som ger anledning att anta att de tidigare åtgärderna – som innebar ett fullgörande av de skyldigheter som en revisor har enligt lag – skulle vara ägnade att rubba förtroendet för kommande revision. Enligt vår mening föreligger därför inte hinder enligt 21 § revisorslagen för X AB att åta sig uppdraget.

Sten Andersson

Ola Wahlquist

Mikael Ernström