

F 14

Det registrerade revisionsbolaget X AB har ansökt om ett förhandsbesked enligt 22 och 23 §§ revisorslagen (2001:883) om X AB kan behålla ett uppdrag som vald revisor i ett aktiebolag.

De frågor som X AB har ställt rör *för det första* om den omständigheten att en före detta delägare och ledamot av aktieägarkommittén i X AB:s ägarbolag Y AB, tillika styrelseordförande i såväl X AB som Y AB, åtar sig ett styrelseuppdrag i det aktuella aktiebolaget medför att förtroendet för revisionsbolagets opartiskhet och självständighet (nedan oberoende) rubbas.

För det fall X AB:s oberoende skulle anses hotat vill X AB *för det andra* ha besked om huruvida omständigheterna i det enskilda fallet eller vissa av X AB angivna s.k. motåtgärder medför att det ändå inte behöver avsäga sig uppdraget. De motåtgärder som X AB har angett är följande.

- Särskild kvalitetskontroll av den huvudansvarige revisorns arbete före revisionsberättelsens avgivande, antingen av en revisor anställd vid X AB eller av en extern revisor.
- Utbyte av den huvudansvarige till en annan vid X AB verksam revisor som är delägare, alternativt inte är delägare i X AB.

X AB har lämnat följande uppgifter.

X AB är vald revisor i ett publikt aktiebolag vars verksamhet huvudsakligen består i att äga och förvalta skog, mark och vatten (skogsbolaget). Den koncern i vilken skogsbolaget utgör moderbolag – och för vilken X AB avger revisionsberättelse – redovisade år 2013 en nettoomsättning om cirka 2,1 mdkr och en balansomslutning om cirka 36 mdkr. Skogsbolagets aktier är inte noterade på någon börs eller annan marknadsplats.

X AB har varit revisor i skogsbolaget sedan år 2004. Den huvudansvarige revisorn har haft uppdraget sedan år 2011. Skogsbolaget avser att vid årsstämma år 2014 omvälja X AB som revisor. Byte av den huvudansvarige revisorn är inte avsett. Vidare föreslås A-son till ny ledamot i skogsbolagets styrelse. Enligt X AB är avsikten att han ska fylla funktionen som en i förhållande till ägarna oberoende styrelseledamot och han kan dessutom komma att föreslås som ledamot i skogsbolagets revisionsutskott, vilket ytterst beslutas av den styrelse som utses på årsstämman 2014.

A-son var tidigare auktoriserad revisor och delägare i Y AB. Han var även styrelseordförande i både Y AB och X AB fram till årsstämma den 20 juni 2012. Delägaravtalet med A-son upphörde den 30 september 2013. Han var dock

aktieägare i Y AB till dess årsstämma hade hållits den 12 december 2013, i syfte att han skulle vara berättigad till utdelning hänförlig till det räkenskapsår som avslutades den 30 september 2013. Vid sistnämnda årsstämma beslutades att initiera ett indragningsförfarande avseende de aktier som han hade. Bolagsverket registrerade indragningsbeslutet den 20 januari 2014.

A-son deltog under sin tid som styrelseordförande i Y AB och X AB vid sammanträden i aktieägarkommittén, dock utan att vara ledamot i kommittén. När uppdragen som styrelseordförande upphörde i Y AB och X AB, valdes han den 20 juni 2012 till ledamot av aktieägarkommittén. A-son och den huvudansvarige revisorn var båda ledamöter i aktieägarkommittén fram till den 12 december 2013, då A-sons uppdrag upphörde. Aktieägarkommitténs uppdrag är att hantera ärenden kopplade till delägarskap, såsom köp och försäljning av aktier.

A-son har inte varit involverad i revisionen av skogsbolaget eller något annat bolag inom den koncern som skogsbolaget tillhör. Han har inte några nära personliga relationer till någon inom X AB som har en koppling till revisionsuppdragen i något av bolagen inom den koncern som skogsbolaget tillhör.

Den huvudansvarige revisorn är ordförande i aktieägarkommittén. I denna egenskap är han även ordförande vid delägarsammanträden. Han och A-son har utöver de kontakter som varit förenade med delägarskap respektive anställning i Y AB och X AB inte haft några vänskapsband eller umgåtts privat. De har inte arbetat på samma kontor inom X AB.

X AB har uppgett att A-son inte har rätt till några förmåner, pension eller någon betalning från Y AB eller X AB och att han inte deltar i, eller kan ge intryck av att delta i, dessa företags verksamhet.

X AB har till stöd för sin argumentation åberopat International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA) etikkod (Code of Ethics for Professional Accountants – nedan etikkoden) punkt 290.135 och EU-kommissionens oberoenderekommendation punkten B 3.3.¹

För det fall RN skulle finna att de nu redovisade omständigheterna är sådana att X AB inte kan kvarstå som revisor i skogsbolaget har X AB i en kompletterande skrivelse frågat om bedömningen skulle bli en annan om A-son visserligen väljs på årsstämman år 2014, men inte tillträder styrelseuppdraget förrän efter räkenskapsårets utgång, dvs. den 1 januari 2015.

RN gör följande bedömning.

En revisor ska enligt 21 § första stycket 1 revisorslagen (2001:883) för varje uppdrag i sin revisionsverksamhet pröva om det finns omständigheter som kan rubba förtroendet för revisorns oberoende. I lagtexten räknas det upp fem typ-situationer där det alltid finns en presumtion för att revisorn måste avböja eller avsäga sig uppdraget.

¹ Kommissionens rekommendation av den 16 maj 2002, Revisorerers oberoende i EU: Grundläggande Principer.

De fem typsituationerna kompletteras i 21 § första stycket 2 revisorslagen med en generalklausul som täcker alla andra omständigheter som kan rubba förtroendet för revisorns oberoende. Uppkommer det en sådan annan förtroenderubbande situation, inträder också en presumption för att revisorn ska avböja eller avsäga sig uppdraget. Syftet med generalklausulen och de övriga bestämmelserna i 21 § revisorslagen är 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.²

Revisorn behöver dock 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 presumptionen i första stycket har inträtt, inte finns anledning att ifrågasätta revisorns opartiskhet eller självständighet.

RN ska enligt 22 § revisorslagen på ansökan av en revisor 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.

Vid tillämpningen av den s.k. analysmodellen i 21 § revisorslagen bör, såsom X AB har angett, även den internationella utvecklingen av oberoendekraven beaktas.³

Av den ovan nämnda etikkoden punkterna 290.134 och 290.136 framgår att ett oberoendehot kan uppstå bl.a. om en styrelseledamot eller en ledande befattningshavare hos revisionskunden har varit delägare i revisionsföretaget. Vid bedömningen av om oberoendehot föreligger i situationer där ingen betydande koppling kvarstår mellan den delägare som engagerats som styrelseledamot hos revisionskunden och revisionsföretaget kan bl.a. följande faktorer beaktas.

- vilken befattning den tidigare delägaren har hos revisionskunden,
- om han eller hon kommer att ha något med revisionsteamet att göra, och
- hur lång tid som har förflutit sedan han eller hon var delägare i revisionsföretaget.

Om A-son väljs till styrelseledamot i skogsbolaget och eventuellt även till ledamot i bolagets revisionsutskott, kommer han att få viktiga befattningar i ett bolag som ingår i en koncern som bedriver omfattande affärsverksamhet. Som styrelseledamot kommer han att vara föremål för den revision som X AB utför. Även som ledamot av revisionsutskottet kommer han att ha kontakter med revisionsteamet (jfr 8 kap. 49 b § 3 och 4 aktiebolagslagen [2005:551]).

A-son har haft viktiga funktioner hos X AB och Y AB i egenskap av styrelseordförande m.m. Endast några månader har gått sedan han lämnade

² Prop. 2000/01:146 s. 57 och 103.

³ Prop. 2000/01:146 s. 103.

uppdragen och sitt delägarskap. För en utomstående betraktare kan han fortfarande framstå som starkt förknippad med X AB (jfr vad som ovan sagts om det synbara oberoendet).

Enligt RN:s bedömning utgör de ovan nämnda omständigheterna sammantaget ett sådant hot mot X AB:s synbara oberoende som träffas av generalklausulen i 21 § första stycket 2 revisorslagen. Detta är fallet även om han inte skulle väljas till ledamot av skogsbolagets revisionsutskott. Det föreligger därmed en presumtion för att X AB ska avsäga sig revisionsuppdraget.

Frågan är därmed om det föreligger sådana särskilda omständigheter eller kan vidtas sådana åtgärder som medför att det, trots att presumtionen i 21 § första stycket revisorslagen har inträtt, inte finns anledning att ifrågasätta revisionsbolagets oberoende.

Det hot mot X AB:s synbara oberoende som redan A-sons uppdrag som styrelseledamot i skogsbolaget skulle medföra är så betydande att presumtionen inte bryts av den omständigheten att A-son inte längre har några faktiska kopplingar till X AB.

Vad gäller de motåtgärder som X AB har angett som möjliga att vidta konstaterar RN att ett oberoendehot av betydande styrka träffar X AB. Det kan därför inte balanseras genom interna motåtgärder såsom att byta ut den huvudansvarige revisorn eller genom att vidta byråinterna kvalitetssäkringsåtgärder. Med hänsyn till oberoendehotets styrka kan inte heller en extern särskild kvalitetskontroll balansera detta. Detta gäller även om A-son inte skulle väljas till ledamot av skogsbolagets revisionsutskott.

X AB kan således inte behålla uppdraget som revisor i bolaget för det fall A-son åtar sig uppdraget som styrelseledamot. Även om han inte tillträder uppdraget förrän den 1 januari 2015, skulle han likväl komma att underteckna skogsbolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2014 och därmed påta sig ett ansvar för denna. Vad X AB har uppgett i denna del medför därför inte någon annan bedömning.

Ärendet har avgjorts av RN genom dess tillsynsnämnd. I beslutet har deltagit hovrättspresidenten Sten Andersson, ordförande, f.d. hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, skattedirektören Vilhelm Andersson, auktoriserade revisorn Maria Danckler, avdelningschefen Eva Ekström, skattejuristen Kerstin Nyquist, docenten Gustaf Sjöberg och auktoriserade revisorn Ola Wahlquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Anita Wickström, chefsjuristen Adam Diamant, chefsrevisorn Bodil Björk samt avdelningsdirektören Erik Swartling som har föredragit ärendet.