

F 15

Förhandsbesked enligt 22 och 23 §§ revisorslagen (2001:883)

Den omständigheten att andra företag i det nätverk, i vilket det registrerade revisionsbolaget Y KB ingår, tillhandahåller bl.a. redovisningstjänster till en revisionsklient vars värdepapper är föremål för handel på en reglerad marknad kan rubba förtroendet för revisionsbolagets opartiskhet eller självständighet. Det har inte framkommit att det föreligger sådana särskilda omständigheter eller kommer att vidtas sådana åtgärder som medför att det inte finns anledning att ifrågasätta revisionsbolagets opartiskhet och självständighet.

Y KB kan därför inte inneha revisionsuppdraget i det bolag till vilka de andra företagen i nätverket tillhandahåller bl.a. redovisningstjänster.

Revisorsnämnden avvisar ansökan om förhandsbesked i de delar som rör ett annat registrerat revisionsbolags opartiskhet och självständighet.

1 Inledning

Det registrerade revisionsbolaget Y KB har hos Revisorsnämnden (RN) ansökt om förhandsbesked enligt 22 och 23 §§ revisorslagen (2001:883) om huruvida fyra i ansökan angivna situationer ger upphov till jäv eller hot avseende opartiskhet eller självständighet som inte går att reducera till en tillräckligt låg nivå för den granskande revisionsbyrån. Gemensamt för dessa situationer är att revisions- och redovisningstjänsterna ska tillhandahållas en klient inom ramen för en organisationsstruktur som består av Y KB, en annan registrerad revisionsbyrå (A-byrå) och en redovisningsbyrå (B-byrå).

De aktuella situationerna som Y KBs begäran om förhandsbesked avser är:

1. Att A-byrå utför såväl redovisnings- som revisionstjänster åt klienten.
2. Att B-byrå utför redovisningstjänster åt klienten och att A-byrå utför revisionen av klienten.
3. Att A-byrå utför redovisningstjänster åt klienten och att Y KB utför revisionen av klienten.

4. Att B-byrån utför redovisningstjänster åt klienten och att Y KB utför revisionen av klienten.

2 RN:s utredning

Av ansökan framgår följande. De tre byråerna som ska ingå i samarbetet förhåller sig till varandra på så sätt att A-byrån ägs till 51 procent av Y KB och till 49 procent av B-byrån, medan det inte finns några direkta ägarbindningar mellan Y KB och B-byrån. A-byrån kommer inte ha några anställda utan tjänsterna som tillhandahålls av A-byrån kommer att utföras av konsulter anställda i antingen Y KB eller B-byrån.

Av de kompletterande uppgifterna som Y KB har lämnat till RN framgår att den aktuella klienten är ett företag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad (börsnoterat företag). Företaget har under de senaste tre åren haft en omsättning överstigande 80 miljoner kronor, en balansomslutning överstigande 40 miljoner kronor och mer än 50 anställda i medeltal.

Av de kompletterande uppgifterna framgår vidare att redovisningstjänsterna som A-byrån och B-byrån avser att tillhandahålla kommer att bestå av bl.a. konsultationer vid bokslut och upprättande av årsredovisningar, tillhandahållande av mallar, dataregistrering av klienten godkända och konterade verifikationer, bearbetning, beräkningar, avstämningar och utskrifter i samband med månatliga lönekörningar samt biträde med sammanställningar, avstämningar och bearbetning av rapporter i samband med redovisning och betalning av skatter och avgifter.

Y KB har till RN förtydligat att med begreppet beräkningar avses t.ex. beräkningar av milersättning eller traktamenten utifrån klientens avtal eller lönepolicy. Vidare har Y KB uppgett att godkännandet av posterna som ska föras in i bokföringen liksom klassificeringar med mera kommer att skötas av den aktuella klienten. Y KB har även anfört att den byrå som tillhandahåller redovisningskonsultationer kommer att ha möjlighet att genom fullmakt skriva på klientens skattedeklarationer.

Y KB har som sådana särskilda omständigheter som medför att det inte finns anledning att ifrågasätta dess opartiskhet och självständighet anfört att den redovisningskonsult, som biträder vid redovisningskonsultationen, inte i något fall kommer att medverka vid utförandet av revisionen eller vara anställd i samma bolag som det team som utför revisionen.

3 RN:s bedömning

Tillämpliga bestämmelser

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 21 § första stycket anges ett antal

typsituationer där utgångspunkten är att revisorn ska avböja eller avsäga sig uppdraget. En av dessa situationer är att revisorn, eller någon annan i det nätverk där han eller hon är verksam, vid rådgivning som inte utgör revisionsverksamhet har lämnat råd i en fråga som till någon del omfattas av granskningsuppdraget (s.k. självgranskningsshot).

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 (motåtgärder) som medför att det inte finns anledning att ifrågasätta hans eller hennes opartiskhet eller självständighet.

I förarbetena till revisorslagen anförs att, när det gäller kravet på opartiskhet och självständighet, särskilt höga krav måste ställas på revisorer i större bolag, och i synnerhet på revisorer i noterade bolag.¹

Kan RN pröva Y KBs ansökan?

Enligt 22 § revisorslagen ska RN på ansökan av en revisor 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 medför att revisorn ändå inte behöver avböja eller avsäga sig uppdraget.

I förarbetena till 22 § revisorslagen uttalas att revisorer bör kunna få förhandsbesked om huruvida en viss omständighet kan rubba förtroendet för hans eller hennes opartiskhet och självständighet och, om så är fallet, huruvida situationen vid en samlad bedömning är sådan att revisorn ändå inte behöver avböja eller avsäga sig uppdraget.² Av uttalandet följer, enligt RN:s uppfattning, att ett registrerat revisionsbolag inte kan söka förhandsbesked som avser frågan om ett annat revisionsbolags opartiskhet och självständighet. De två första punkterna i Y KBs ansökan avser inte omständigheter som hänför sig till Y KBs opartiskhet eller självständighet. RN är därför förhindrad att pröva dem och ansökan ska till följd av detta avvisas i dessa delar.

Det föreligger inte något motsvarande hinder för RN att pröva de två sista punkterna som anges i ansökan.

RN:s bedömning av de två sista punkterna

Enligt 21 § revisorslagen ska, vid en oberoendebedömning, hänsyn tas inte bara till omständigheter hänförliga till den revisor som innehar uppdraget utan även till omständigheter hänförliga till någon annan i det *nätverk* där revisorn är verksam. Den första frågan som RN har att ta ställning till i denna del är därför om Y KB respektive A-byrå och B-byrå ingår i ett och samma 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

¹ Prop. 2000/01:146 s. 65.

² Prop. 2000/01:146 s. 65.

för kvalitetssäkring, (d) har en gemensam affärsstrategi, (e) använder ett gemensamt namn eller (f) i betydande omfattning har gemensam personal.

Av ansökan om förhandsbesked framgår att A-byrån ägs till 51 procent av Y KB och till 49 procent av B-byrån och att A-byrån inte kommer ha några anställda utan att tjänsterna som tillhandahålls av A-byrån kommer att utföras av personal anställd i antingen Y KB eller B-byrån. Genom det planerade samarbetet kommer de tre byråerna att ha en gemensam affärsstrategi. RN bedömer därför att de tre byråerna ingår i ett och samma nätverk.

Nästa fråga blir då om Y KB, trots att A-byrån eller B-byrån tillhandahåller de i ansökan beskrivna tjänsterna till den aktuella revisionsklienten, kan inneha revisionsuppdraget i denna.

Tjänsterna, som i ärendet har beskrivits endast på en mycket generell nivå, rör områden som typiskt sett omfattas av den efterkommande revisionen. Den omständigheten att A-byrån och B-byrån ska tillhandahålla i ärendet beskrivna tjänster till en revisionsklient till Y KB är sådan som träffas av revisorslagens självgranskningshot. Det föreligger därmed – i enlighet med 21 § första stycket revisorslagen – en presumtion för att Y KB inte kan inneha det aktuella uppdraget.

Nästa led i bedömningen är om Y KB kan åta sig uppdraget trots denna presumtion. Så är fallet om det föreligger sådana särskilda omständigheter eller har vidtagits motåtgärder som innebär att det inte finns anledning att ifrågasätta Y KBs opartiskhet eller självständighet.

Y KB har som särskilda omständigheter angett dels att den konsult som biträder vid redovisningen inte i något fall kommer att medverka i revisionsteamet eller i planeringen eller utförandet av revisionen, dels att denne inte kommer att vara anställd i samma bolag som det team som utför revisionen.

Det i ansökan beskrivna bolaget är ett börsnoterat företag och omfattas av den anledningen av den s.k. byråjävsregeln i 9 kap. 17 § andra stycket aktiebolagslagen (2005:551), se 13 § 2 samma kapitel.³ De i ansökan beskrivna tjänsterna är därför sådana att de, om de hade tillhandahållits direkt av Y KB till revisionsklienten, hade utgjort ett absolut hinder för Y KB att inneha det aktuella revisionsuppdraget. I förevarande fall tillhandahålls tjänsterna inte av Y KB utan av två företag som ingår i samma nätverk som revisionsbyrå. Eftersom tjänsterna ligger nära det område där jävsbestämmelserna uppställer ett absolut hinder för en revisor att åta sig ett revisionsuppdrag, finner RN att utrymmet för att genom motåtgärder bryta presumtionen är mycket begränsat.⁴ De förhållanden som Y KB har beskrivit är inte av sådan karaktär att de balanserar föreliggande hot mot Y KBs opartiskhet och självständighet.

Sammanfattande bedömning

RN är förhindrad att pröva ansökan i de delar som den avser A-byråns och B-byråns möjligheter att åta sig uppdrag. I dessa delar ska ansökan därför avvisas.

³ Bolaget träffas också av bestämmelsen om större företag i 9 kap. 13 § 1 aktiebolagslagen. RN bortser dock från detta i det följande.

⁴ Jfr RN:s beslut av den 16 juni 2011 i ärende dnr 2011-740, referatnummer F 5/11 i RN:s praxis, och den 15 september 2005 i ärende dnr 2005-666, referatnummer D 34/05.

Om andra företag i det nätverk i vilket Y KB ingår tillhandahåller de i ansökan beskrivna tjänsterna, leder detta till ett självgranskningshot. Det föreligger därmed en presumtion för att Y KB inte kan inneha revisionsuppdrag på det sätt som anges i punkterna 3 och 4 i ansökan. Det har inte i ärendet framkommit att det föreligger sådana särskilda omständigheter eller har vidtagits sådana åtgärder som medför att det inte finns anledning att ifrågasätta Y KBs opartiskhet och självständighet. Y KB kan därför inte inneha de aktuella uppdragen.

Ärendet har avgjorts av RN genom dess tillsynsnämnd. I beslutet har deltagit hovrättspresidenten Sten Andersson, ordförande, kammarrättspresidenten Stefan Holgersson, vice ordförande, enhetschefen Tomas Algotsson, advokaten Rune Brännström, auktoriserade revisorn Maria Danckler, rådgivaren vid Finansinspektionen Eva Ekström, direktören Per-Ola Jansson, skattejuristen Kerstin Nyquist och auktoriserade revisorn Ola Wahlquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit stf. myndighetschefen Adam Diamant, revisionsdirektören Mathias Byström samt avdelningsdirektören Jenny Lundberg som har föredragit ärendet.