



Förhandsbesked - auktoriserade revisorn A-son

Förhandsbesked: Den omständigheten att A-son har gemensamma kunder med en redovisningsbyrå skulle, om hon åtar sig uppdraget att vara revisor i redovisningsbyrån, utgöra ett hot mot hennes opartiskhet och självständighet. Omständigheterna i det enskilda fallet är emellertid sådana att hon ändå kan åta sig uppdraget.

1 Inledning

Den auktoriserade revisorn A-son har hos Revisorsinspektionen ansökt om ett förhandsbesked enligt 22 § revisorslagen (2001:883). Den fråga som ansökan avser är om hon kan åta sig revisionsuppdraget för en redovisningsbyrå med vilken hon har gemensamma kunder utan att det kommer i konflikt med revisorslagens bestämmelser om opartiskhet och självständighet.

2 Revisorns uppgifter i ansökan

A-son har uppgett följande.

Hon bedriver sin verksamhet i ett eget revisionsföretag där hon är ensam anställd. Hon har för närvarande två gemensamma kunder med den aktuella redovisningsbyrån och överväger att åta sig revisionsuppdraget för ytterligare ett bolag som anlitar redovisningsbyrån. Den redovisningskonsult som sköter bokföringen för dessa företag är inte delägare i redovisningsbyrån. Hennes arvode för de gemensamma uppdragen skulle, om hon åtar

sig även det tredje uppdraget, uppgå till ca fyra procent av revisionsföretagets totala omsättning som förra året uppgick till ca 1,75 mnkr. Hon har för närvarande totalt 114 revisionsuppdrag. Hennes revisionsföretag och redovisningsbyrån är inte belägna på samma ort. Utöver förekomsten av de gemensamma kunderna har varken hon själv eller revisionsföretaget något samröre med redovisningsbyrån och hon känner inte redovisningsbyråns ägare och styrelse sedan tidigare.

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 ett antal situationer som typiskt sett anses vara förtroenderubbande. 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 § 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 omvärlden anledning att ifrågasätta revisorns förmåga till objektivitet.¹

¹ Se prop. 2000/01:146 s. 57.

Revisorsinspektionen har i sin tidigare praxis vid upprepade tillfällen uttalat att den omständigheten att en revisor reviderar en redovisningsbyrå som anlitas av andra revisionskunder till revisorn kan utgöra ett hot mot revisorns opartiskhet och självständighet.² Detta omfattar även fall där denna form av samverkan mellan revisorn och redovisningsbyrån storleksmässigt har varit av liten omfattning. I praxis har sådana kombinationer av uppdrag legat till grund för att påföra revisorn en disciplinär åtgärd när revisorns intäkter från de gemensamma kunderna har utgjort kring tre procent av revisorns totala omsättning.³ Det har emellertid inte slagits fast några exakta gränser i fråga om belopp eller antal uppdrag. Revisorsinspektionen har däremot i ett nyligen meddelat förhandsbesked uttalat att utgångspunkten generellt får anses vara att varje förekomst av revisionskunder, som också anlitar en redovisningsbyrå för vilken revisorn är vald revisor, ger upphov till ett hot mot revisorns synbara oberoende och att presumptionen därmed är att sådana uppdragskombinationer inte är tillåtna.⁴ I det ärendet bedömdes det föreligga hinder för ett registrerat revisionsbolag att åta sig revisionsuppdraget för en redovisningsbyrå med vilken man hade gemensamma kunder. Av revisionsbolagets totalt ca 550 revisionsuppdrag utgjorde ca 50 uppdrag sådana gemensamma kunder, dvs. drygt 9 procent. Arvodet från de gemensamma kunderna uppgick till ca 3,5 procent av revisionsbolagets totala omsättning.

Av ett tidigare meddelat förhandsbesked framgår emellertid att särskilda omständigheter i det enskilda fallet kan ge utrymme för en annan bedömning.⁵ I det fallet hade revisorn och redovisningsbyrån fyra gemensamma kunder och revisorns intäkter från dessa kunder uppgick till ca en procent av den totala omsättningen. Revisorn hade totalt ca 200 revisionsuppdrag. Utöver själva förekomsten av de gemensamma kunderna var det inte fråga om något samarbete mellan revisorn och redovisningsbyrån. Revisorsinspektionen fann att situationen i och för sig var sådan att den träffades av generalklausulen och att presumptionen därför var att revisorn inte kunde inneha revisionsuppdraget i redovisningsbyrån. Omständigheterna bedömdes dock vara sådana att det inte fanns anledning att ifrågasätta revisorns opartiskhet eller självständighet. Revisorn kunde därför, trots förekomsten av gemensamma kunder, inneha revisionsuppdraget i redovisningsbyrån.

² Se t.ex. Revisorsinspektionens beslut den 29 april 1999 i dnr 1998-0188, den 30 augusti 2001 i dnr 2001-0682, den 7 december 2006 i dnr 2006-0757 och den 18 oktober 2024 i dnr 2023-1044.

³ Se t.ex. Revisorsinspektionens beslut den 7 juni 2001 i dnr 2001-0141, den 24 oktober 2001 i dnr 2001-0688 och den 24 januari 2005 i dnr 2004-1527.

⁴ Se Revisorsinspektionens beslut den 13 juni 2025 i dnr 2025-577.

⁵ Se Revisorsinspektionens beslut den 22 mars 2007 i dnr 2007-0138.

I det nu aktuella fallet finner Revisorsinspektionen att den omständigheten att A-son har revisionskunder som anlitar redovisningsbyrå för redovisningstjänster skulle ge upphov till ett förtroendehot av det slag som generalklausulen i 21 a § första stycket 2 revisorslagen avser för det fall att hon åtog sig revisionsuppdraget i redovisningsbyrå. Det föreligger därmed en presumtion för att hon inte kan inneha uppdraget.

Frågan blir då om det i det enskilda fallet föreligger några särskilda omständigheter eller har planerats motåtgärder som medför att A-son ändå kan inneha revisionsuppdraget i redovisningsbyrå.

Som har framgått ovan har Revisorsinspektionen för frågor av detta slag i sin praxis inte slagit fast några exakta gränser för vad som kan accepteras när det gäller hur stor del av revisorns arvode som får avse kunder som revisorn har gemensamt med en redovisningsbyrå där revisorn också innehar revisionsuppdraget, eller hur stor andel av revisionsuppdragen som får avse sådana kunder. Det får i stället göras en helhetsbedömning där även andra omständigheter kan tillmätas betydelse. För att bryta den grundläggande presumtionen, dvs. att en revisor inte kan vara vald revisor i en redovisningsbyrå med vilken revisorn har gemensamma kunder, måste det krävas att omständigheterna i det enskilda fallet är sådana att det för omvärlden framstår som klart att kopplingen mellan revisorn och redovisningsbyrå är så obetydlig att det inte finns skäl att ifrågasätta revisorns opartiskhet och självständighet.

I det nu aktuella fallet har A-son uppgett att varken hon eller hennes revisionsföretag har några kopplingar till redovisningsbyrå utöver ett fåtal gemensamma klienter. Antalet sådana skulle, även om hon åtar sig ett tredje gemensamt uppdrag, utgöra mindre än tre procent av hennes totala klientstock. Arvodet från gemensamma klienter skulle med samma antagande om ett tredje uppdrag uppgå till ca fyra procent av revisionsföretagets totala omsättning. Revisorsinspektionen anser mot den bakgrunden att omständigheterna sammantagna är sådana att A-son kan åta sig revisionsuppdraget i redovisningsbyrå.

Ärendet har avgjorts av Revisorsinspektionen genom Tillsynsnämnden för revisorer. I beslutet har deltagit f.d. justitierådet Sten Andersson, ordförande, kammarrättslagmannen Christina Eng, vice ordförande, skattedirektören Tomas Algotsson, redovisningsexperten Sofia Bildstein-Hagberg, auktoriserade revisorn Maria Danckler, rådgivaren Sophie Degenne, advokaten Emma Norburg och docenten Jessica Östberg. Vid ärendets slutliga

handläggning har i övrigt avdelningsdirektören Fredrik Bengtsson, som har föredragit ärendet, varit närvarande.

Sten Andersson

Fredrik Bengtsson