



Förhandsbesked - registrerade revisionsbolaget A-bolaget AB

Förhandsbesked: Den omständigheten att en delägare hos A-bolaget har en nära personlig relation till skattechefen i ett företag av allmänt intresse skulle utgöra ett hot mot A-bolagets opartiskhet och självständighet i revisionsuppdraget för företaget.

Det har inte kommit fram några särskilda omständigheter i det enskilda fallet och har inte heller presenterats några åtgärder som medför att A-bolaget ändå skulle kunna inneha revisionsuppdraget.

1 Inledning

Det registrerade revisionsbolaget A-bolaget AB (nedan A-bolaget eller revisionsbolaget) har hos Revisorsinspektionen ansökt om ett förhandsbesked enligt 22 och 23 §§ revisorslagen (2001:883). A-bolaget har uppgett att revisionsbolaget överväger att lämna offert på ett uppdrag som revisor i ett företag av allmänt intresse (nedan företaget). A-bolaget har därför begärt besked om huruvida ett familjeband mellan en av revisionsbolagets delägare och en befattningshavare i företaget utgör en sådan omständighet som kan rubba förtroendet för A-bolagets opartiskhet eller självständighet i revisionsuppdraget. Om så skulle vara fallet, har A-bolaget begärt besked om huruvida omständigheterna i det enskilda fallet eller planerade åtgärder för att balansera oberoendehotet medför att revisionsbolaget ändå skulle kunna åta sig uppdraget.

2 A-bolagets uppgifter i ansökan

A-bolaget har uppgett följande.

A-bolaget har blivit ombett att komma in med offert på revisionen av företaget. Företaget är noterat på en reglerad marknad inom EU och är ett företag av allmänt intresse.

Omständigheter som kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet och självständighet

Med hänvisning till offerten kan det föreligga ett potentiellt oberoendehot i förhållande till uppdraget. En delägare hos A-bolaget (nedan delägaren) är gift med en befattningshavare hos företaget (nedan skattechefen). Skattechefens titel är Senior Vice President, Head of Tax.

De omständigheter som skulle kunna rubba förtroendet för A-bolagets opartiskhet och självständighet kan bedömas vara följande.

- Närstående-/vänskapshot: Äktenskapet mellan de berörda personerna kan skapa eller uppfattas skapa en risk för bristande objektivitet, även om delägaren inte ingår i uppdragsteamet, eftersom det kan finnas indirekta kopplingar som skapar ett vänskapshot.
- Egenintressehot: Delägarens ställning innebär ett ekonomiskt intresse i A-bolaget. Betydelsen av intresset behöver bedömas i relation till uppdraget, ersättningsmodellen och delägarens koppling till företaget och uppdraget.
- Partsställningshot: Skattechefens ansvar hos företaget för att driva skattefrågor och skattetvister kan skapa en uppfattning om intressegemenskap i frågor som kan bli föremål för revision.
- Skrämselhot: Det behöver bedömas om relationen kan påverka eller uppfattas påverka uppdragsteamets vilja att utmana ledningen hos företaget, särskilt i skattefrågor.
- Annat förhållande: Det rör sig om ett företag av allmänt intresse och bedömningen måste även beakta hur en informerad tredje man rimligen skulle uppfatta omständigheterna och de omständigheter eller åtgärder som kan vara aktuella.

Särskilda omständigheter

Följande särskilda omständigheter kan vara av betydelse.

- Företagets CFO och verkställande direktör har det övergripande ansvaret på ledningsnivå för den finansiella rapporteringen.
- En separat befattningshavare (SVP Financial Control & Accounting) ansvarar för shared service center och den organisation som bemannar redovisning i juridisk person.

- Koncernredovisningschefen ansvarar för den finansiella rapporteringen på konsoliderad nivå, representerar ledningen i revisionskommittén tillsammans med CFO och hanterar frågor om samtliga poster i de finansiella rapporterna.
- Group Accounting inhämtar specialistbedömningar från bl.a. Legal, Warranty, Purchasing och Tax. Det fullständiga ansvaret för den redovisningsmässiga bedömningen ligger hos Group Accounting.
- Tax-funktionen bokför inte finansiella transaktioner och ingår inte i koncernens bokslutsprocess.
- Tax-funktionen ansvarar bl.a. för kontakter med skattemyndigheter, transfer pricing-processer, M&A-relaterade skattefrågor, Pillar II-rapportering och country-by-country reporting. Tax-funktionen har alltså inget ansvar för redovisningsfrågor eller någon del av bokslutsprocessen.
- Vid en skattetvist driver skattechefen skattefrågan (sakfrågan), medan koncernredovisningschefen ansvarar för hur tvisten återspeglas i de finansiella rapporterna (redovisningsfrågan).
- Bokslutsprocess; företagets skattefunktion bokför inte transaktioner och är inte en del av bokslutsprocessen. Skattechefen har alltså inte något ansvar för bokslutsprocessen.
- Beslut i redovisningsfrågor; Group Accounting ansvarar helt och fullt för hur skattefrågor och skattetvister återspeglas i bokslutet. Skattechefen har alltså inte någon beslutanderätt i redovisningsfrågor.
- Konsultation i egenskap av specialist i skattefrågor; skattechefen och Tax lämnar kvalificerade skattebedömningar till redovisningsansvariga. Påverkan som specialist är inte samma sak som faktiskt mandat att fatta beslut.
- Revisionskommittén: koncernredovisningschefen representerar ledningen tillsammans med CFO och besvarar frågor om finansiell rapportering. Skattechefen deltar endast vid ett revisionskommittémöte årligen för att redogöra för skatterisker. Skattechefen saknar alltså rapporteringsansvar inför revisionskommittén.

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 fem situationer som typiskt sett anses vara förtroenderubbande. En av dessa är att revisorn eller någon annan i det nätverk där han eller hon är verksam har nära personliga relationer till uppdragsgivaren eller till någon person i dennes ledning (s.k. vänskapshot, se punkten d). 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.

Bestämmelserna i 21 a § är utformade 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 och 22 §§ gäller enligt 23 § i tillämpliga delar även för ett registrerat revisionsbolag.

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 I förarbetena uttalas att kraven på revisorers oberoende måste ställas särskilt högt i större företag, och i synnerhet när det gäller revisorer i noterade bolag.² Det sägs också att bestämmelserna bör tillämpas med beaktande av hur frågorna kring revisorers oberoende utvecklas inom EU.³ När det gäller denna utveckling kan det konstateras att oberoendefrågorna sedan revisorslagens tillkomst har fått ökat fokus, och detta särskilt vid revision av företag av allmänt intresse.⁴ Frågan om tillämpningen av 21 a § revisorslagen belystes i samband med genomförandet i svensk rätt av 2006 års revisorsdirektiv.⁵ Lagstiftaren bedömde i det sammanhanget att den analysmodell som regleras i paragrafen stämde överens med det strängare synsätt på oberoendefrågor vid revision av företag av allmänt intresse som direktivet gav uttryck för. Det framhölls också att en revisor vid prövningen av sin opartiskhet och självständighet måste ta hänsyn till samtliga relevanta omständigheter och vara medveten om att motåtgärder, som skulle kunna balansera ett oberoendehot i ett mindre uppdrag, kan vara otillräckliga om klienten exempelvis är ett börsnoterat bolag.⁶ Synen på revisorers

¹ Prop. 2000/01:146 s. 57.

² Prop. 2000/01:146 s. 65.

³ Prop. 2000/01:146 s. 103.

⁴ Begreppet definieras i 2 § 9 revisorslagen.

⁵ Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG av den 17 maj 2006 om lagstadgad revision av årsbokslut och sammanställd redovisning.

⁶ Prop. 2008/09:135 s. 79.

oberoende vid revision av företag av allmänt intresse får anses ha skärpts ytterligare genom införandet av EU:s s.k. revisionspaket.⁷

Ledning för tillämpningen av 21 a § revisorslagen kan, vid sidan av bl.a. förarbetena samt Revisorsinspektionens och förvaltningsdomstolarnas praxis, hämtas i International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA:s) etikkod. Av punkten R521.8 och tillämpningspunkterna 521.8 A1 och A2 i del 4A *Oberoende vid revision och översiktlig granskning* framgår att egenintresse-, vänskaps- eller skrämselhot kan uppstå på grund av en personlig relation eller familjrelation mellan exempelvis en delägare i revisionsföretaget som inte är medlem i revisionsteamet och en styrelseledamot eller ledande befattningshavare hos revisionskunden (med möjlighet att utöva betydande inflytande över upprättandet av kundens räkenskapsmaterial eller de finansiella rapporter som revisionsföretaget ska göra ett uttalande om). Som exempel på motåtgärder nämns att delägaransvarsområden struktureras om för att minska ett potentiellt inflytande över revisionsuppdraget och att en lämplig granskare ges till uppgift att granska relevant revisionsarbete som har utförts.

Bedömningarna i det följande görs med beaktande av att det rör sig om ett företag av allmänt intresse och mot bakgrund av den utveckling mot skärpta krav på oberoende revision av företag av allmänt intresse som har redogjorts för ovan.

Den fråga som Revisorsinspektionen först har att ta ställning till är om de omständigheter som har beskrivits i ansökan, dvs. att en delägare hos A-bolaget är gift med en befattningshavare i företaget – i framställan betecknad som företagets skattechef – träffas av bestämmelserna i 21 a § första stycket revisorslagen och därmed grundar en presumtion för att A-bolaget inte kan inneha uppdraget som revisor i företaget.

Revisorsinspektionen kan konstatera att omständigheterna framför allt väcker frågan om det i detta fall föreligger ett vänskapshot. Vänskapshot kan föreligga när det finns en koppling mellan en person i revisionsföretaget och en person i det reviderade företags ledning. Till företagets ledning räknas härvid enligt förarbetena inte endast företagets verkställande direktör eller styrelseledamöter utan även andra ledande befattningshavare,

⁷ Europaparlamentets och rådets direktiv 2014/56/EG av den 16 april 2014 om ändring av direktiv 2006/43/EG om lagstadgad revision av årsbokslut och sammanställd redovisning samt Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 537/2014 av den 16 april 2014 om särskilda krav avseende lagstadgad revision av allmänt intresse.

t.ex. ekonomichefer.⁸ Även om skattechefen i detta fall inte skulle anses vara en ledande befattningshavare träffas, enligt Revisorsinspektionens mening, situationen under alla omständigheter av generalklausulen. Det medför att den föreliggande personkopplingen är ägnad att ge upphov till ett förtroendehot av det slag som avses i 21 a § första stycket 1 d eller, i vart fall, generalklausulen. Även andra bestämmelser i paragrafen kan, på de grunder som tas upp i ansökan om förhandsbesked, i viss mindre mån sägas vara tillämpliga. Det föreligger därmed en presumtion för att A-bolaget inte kan inneha uppdraget som revisor i företaget.

Förtroendehotet får anses vara betydande, framför allt med hänsyn till den närstående personens betydelsefulla funktion i företaget.

Nästa fråga blir då om det, trots det konstaterade hotet, förekommer sådana särskilda omständigheter eller kan vidtas sådana åtgärder att det ändå inte finns anledning att ifrågasätta A-bolagets opartiskhet och självständighet i uppdraget.

I förarbetena anges att presumptionen bör anses bruten om omständigheterna i det enskilda fallet är sådana att det faktiskt inte finns anledning att ifrågasätta revisorns oberoende eller om det står klart att vidtagna eller planerade åtgärder kan säkerställa förtroendet för revisorns opartiskhet och självständighet. Vilka åtgärder som krävs beror på det aktuella hotets styrka. I vissa fall kan det räcka med byråinterna åtgärder. I andra situationer kan det vara nödvändigt att vidta något slag av extern kontrollåtgärd för att balansera hotet. Det sägs också att det givetvis förekommer fall där hotet mot revisorns opartiskhet, självständighet och objektivitet är så allvarligt att det överhuvudtaget inte kan balanseras genom motåtgärder.⁹

När det gäller vänskapshot sägs i förarbetena att det förhållandet att någon annan i samma revisionsgrupp¹⁰ har nära personliga relationer med någon i revisionsklientens ledning inte behöver föranleda revisorns avgång, om det kan konstateras att denna person saknar all anknytning till revisionsuppdraget liksom möjligheter att påverka dess utförande.¹¹

A-bolaget har anfört ett antal omständigheter som, enligt A-bolaget, skulle kunna medföra att den delägare som är närstående till befattningshavaren i företaget inte har någon

⁸ Jfr det som sägs i prop. 2000/01:146 s. 102 om begreppet ledande befattningshavare.

⁹ Prop. 2000/01:146 s. 63 f.

¹⁰ Väsentligen detsamma som det som nu benämns nätverk (se 2 § 7 revisorslagen).

¹¹ Prop. 2000/01:146 s. 103.

anknytning till revisionsuppdraget och inte kan påverka dess utförande. Revisorsinspektionen har i tidigare praxis framhållit att det nyss nämnda förarbetsuttalandet inte bör tolkas så att det i stort sett endast är när den andra personen ingår i revisionsteamet eller på annat sätt utövar direkt kontroll över uppdraget som den valda revisorns opartiskhet eller självständighet skulle kunna ifrågasättas, eftersom en sådan tillämpning inte skulle vara förenlig med den förhållandevis stränga presumptionsregeln.¹² I det nu aktuella fallet blir emellertid enligt Revisorsinspektionens uppfattning huvudfrågan inte huruvida delägaren faktiskt skulle ha möjlighet att påverka revisionen eller inte. Redan det förhållandet att en delägare hos A-bolaget skulle ha en nära familjerelation med en högre befattningshavare i företaget utgör i sig ett betydande hot mot A-bolagets synbara oberoende.¹³ Detta hot balanseras inte av att delägaren i praktiken inte kommer att kunna påverka utfallet av revisionen.

Det förhållandet att delägaren inte kommer att involveras i revisionen anser Revisorsinspektionen är en självklarhet och kan inte anses som särskilt presumptionsbrytande. Vidare har Revisorsinspektionen i tidigare praxis¹⁴ framhållit att oberoendehot, i situationer liknande den i det nu aktuella fallet, inte kan neutraliseras enbart genom byråinterna åtgärder.

A-bolaget har inte presenterat några åtgärder för att neutralisera oberoendehotet men har redogjort för ett antal omständigheter som, enligt A-bolaget, innebär att hotet neutraliseras till en godtagbar nivå. Dessa har emellertid, enligt Revisorsinspektionens mening, inte särskild inriktning mot att neutralisera det hot mot det synbara oberoendet som har konstaterats ovan och framstår inte som ägnade att påverka en utomståendes bild av kopplingen mellan A-bolaget och företaget. Revisorsinspektionen noterar särskilt att skattechefen, även om denna inte har en direkt påverkan på upprättandet av de finansiella rapporterna, är betydelsefull för den finansiella och övriga verksamhet som bedrivs i företaget.

A-bolaget är därför förhindrat att låta sig utses som revisor i företaget.

Ärendet har avgjorts av Revisorsinspektionen genom Tillsynsnämnden för revisorer. I beslutet har deltagit f.d. justitierådet Sten Andersson, ordförande, hovrättsrådet Jacob

¹² Se t.ex. myndighetens beslut den 10 mars 2005, dnr 2004-1342.

¹³ Jfr det som sägs i prop. 2000/01:146 s. 102 om begreppet ledande befattningshavare.

¹⁴ Se t.ex. Revisorsinspektionens beslut den 10 mars 2005 (dnr 2004-1342), den 11 juni 2021 (dnr 2021-0600), den 16 december 2022 (dnr 2022-1628) och den 14 februari 2025 (dnr 2025-0015).

Aspegren, vice ordförande, redovisningsexperten Sofia Bildstein-Hagberg, seniora rådgivaren Sophie Degenne, auktoriserade revisorn Peter Ek, advokaten Tone Myhre-Jensen och professorn Henrik Nilsson. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt avdelningsdirektören Philip Lagerling, som har föredragit ärendet, varit närvarande.

Sten Andersson

Philip Lagerling

Hur man överklagar, se bilaga.