

## F 9/03

Ni har hos Revisorsnämnden (RN) ansökt om förhandsbesked huruvida den omständigheten, att hustrun till en av Era kolleger på revisionsbyrån tillträder ett uppdrag som styrelseledamot för den statliga myndigheten tredje AP-fonden i vilken Ni är av regeringen förordnad revisor, är sådan som avses i 21 § första stycket revisorslagen (2001:883) och, om så är fallet, huruvida omständigheterna i det enskilda fallet eller av Er planerade motåtgärder medför att Ni ändå inte behöver avsäga er revisionsuppdraget.

I det följande avser samtliga hänvisningar till författningstext bestämmelser i revisorslagen (2001:883).

Enligt hos RN tillgängliga uppgifter är både Ni och den aktuella kollegan auktoriserade revisorer, anställda och verksamma vid X AB:s stockholmskontor. Ni har uppgett att såväl Ni själv som Er kollega är delägare i revisionsbyrån men att ni är verksamma vid olika avdelningar inom bolaget. Ni har därvid framhållit att Er kollega inte ingår i revisionsteamet för någon av AP-fonderna, inte är överordnad Er och inte heller i övrigt har möjlighet att påverka revisionens utfall i någon av AP-fonderna. Han saknar alltså såväl anknytning till revisionsuppdraget som möjlighet att påverka utfallet av revisionen.

Ni har vidare hänfört Er till bl.a. bestämmelsen i 21 § första stycket 1 d) och i anslutning därtill påpekat att det förhållandet att hustrun till en inom X AB verksam revisor åtar sig uppdrag som styrelseledamot i tredje AP-fonden visserligen medför att den revisorn får en nära personlig relation till en person i Er revisionsklients ledning, men att det i förarbetena till lagen sägs att det förhållandet att någon annan i samma revisionsgrupp har nära personliga relationer till 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.<sup>1</sup> Härutöver har Ni framhållit att Ni inte är ensam revisor i tredje AP-fonden. Fonden har två revisorer. Den andra revisorn är verksam inom det registrerade revisionsbolaget Z AB.

Ni har slutligen hänvisat till ytterligare ett uttalande i förarbetena.<sup>2</sup> Där sägs att det är naturligt att bestämmelserna i 21 § första stycket tillämpas under beaktande av det framtida resultatet av den pågående diskussionen kring oberoendefrågor inom EU. Ni menar att det i förevarande sammanhang kan vara aktuellt att beakta innehållet i EG-kommissionens rekommendation ”Revisorers oberoende i EU: Grundläggande principer” av den 16 maj 2002. Rekommendationen innehåller bestämmelser avseende nära familjemedlemmar till personer i uppdragsteamet och beslutskedjan. IFAC:s ”Code of Ethics” (kapitel 8) innehåller bestämmelser av liknande innebörd. Varken rekommendationen eller IFAC:s regelverk innehåller några bestämmelser som innebär att Ni under ovan angivna förhållanden måste avsäga Er revisionsuppdraget i tredje AP-fonden.

För det fall RN, trots vad Ni nu anfört, skulle finna att omständigheterna är sådana som avses i 21 § första stycket och att det dessutom inte föreligger sådana särskilda omständigheter i det enskilda fallet som medför att Ni ändå kan behålla revisionsuppdraget har Ni övervägt ett antal motåtgärder. Tänkbara motåtgärder är enligt Er att revisionen av fonden underställs kvalitetsgranskning inom ramen för det i övrigt löpande kvalitetsgranskningsprogrammet samt utvärdering/anpassning av arbetsfördelningen mellan Er och medrevisorn vilket kan kombineras

<sup>1</sup> Prop. 2000/01:146 sid. 103

<sup>2</sup> Prop. 2000/01:146 sid. 103

med eller ersättas av att en annan revisor, inom eller utanför X AB, lämnar en s.k. "second opinion".

RN meddelar följande besked.

I 21 § första stycket sägs att en revisor för varje uppdrag i revisionsverksamheten skall pröva om det finns omständigheter som kan rubba förtroendet för hans eller hennes opartiskhet eller självständighet. Enligt första stycket 1 d) föreligger en presumtion för att en revisor skall avböja alternativt avsäga sig ett revisionsuppdrag om revisorn eller någon annan i den revisionsgrupp där han eller hon är verksam har nära personliga relationer till uppdragsgivaren eller till någon person i dennes ledning. I propositionen Oberoende, ägande och tillsyn i revisionsverksamhet (prop. 2001/01:146 s. 102) talas om personliga relationer mellan någon i revisionsgruppen och revisionsklientens ledning. Det sägs att med revisionsklientens ledning "avses också styrelse, VD och andra ledande befattningshavare (t.ex. ekonomichef) hos revisionsklienten. Den nära personliga relationen kan yttra sig i mångåriga vänskapsband eller ofta återkommande sociala kontakter. Med direkta personliga kontakter bör jämföras indirekta kontakter genom någon nära anhörig".

Av 21 § andra stycket följer att revisorn inte behöver avböja eller avsäga sig uppdraget, om det i det enskilda fallet föreligger sådana särskilda omständigheter eller har vidtagits sådana åtgärder som medför att det inte finns anledning att ifrågasätta hans eller hennes opartiskhet eller självständighet.

Enligt 22 § skall RN på ansökan av en revisor meddela förhandsbesked om huruvida en viss särskild omständighet är sådan som avses i 21 § första stycket och, om så är fallet, huruvida omständigheterna i det enskilda fallet eller vidtagna åtgärder medför att revisorn ändå inte behöver avböja eller avsäga sig uppdraget.

Enligt RN:s uppfattning är den omständighet Ni redogjort för, dvs. att hustrun till en av Era kolleger på revisionsbyrån tillträder ett uppdrag som styrelseledamot för tredje AP-fonden där Ni är revisor, sådan som avses i 21 § första stycket. Presumptionsregeln blir därigenom tillämplig.

RN måste därför pröva om omständigheterna i ärendet är sådana att Ert uppdrag ändå går att fullfölja utan att det finns anledning att ifrågasätta Er opartiskhet eller självständighet.

Ni har gjort gällande att sådana särskilda omständigheter som avses i 21 § andra stycket föreligger i Ert fall och Ni har därvid hänvisat till ett uttalande i förarbetena (ibid. s. 103) vari sägs att den valde revisorn inte behöver avgå om "det kan konstateras att [den andra personen inom revisionsgruppen] saknar all anknytning till revisionsuppdraget liksom möjligheter att påverka dess utförande". I Ert fall arbetar Er kollega på en annan avdelning inom revisionsbyrån, han är inte överordnad Er och han ingår inte i revisionsteamet för någon av AP-fonderna. Han har enligt Er därför inte någon möjlighet att påverka utfallet av revisionsuppdraget. Omständigheterna är enligt Er följaktligen sådana att det inte finns anledning att ifrågasätta Er opartiskhet eller självständighet.

I 21 § första stycket görs en uppräkningslista av omständigheter som medför att revisorn måste avböja eller avsäga sig uppdraget. Enligt förarbetena till paragrafen (ibid. s. 101) anses de uppräknade omständigheterna alltid kunna rubba förtroendet för revisorns opartiskhet och självständighet och medför därför alltid, oavsett omständigheterna i det enskilda fallet, en presumtion för att revisorn måste avböja eller avsäga sig uppdraget. För att presumtionen skall kunna brytas och revisorn kunna acceptera eller behålla uppdraget fordras att omständigheterna klart ger vid handen att det i det enskilda fallet inte finns anledning att ifrågasätta revisorns opartiskhet eller självständighet (ibid. s. 61). Enligt 21 § första stycket gäller de uppräknade omständigheterna den revisionsgrupp vari revisorn är verksam. Med revisionsgrupp menas enligt 2 § 6 "en grupp av företaget i vilken minst ett revisionsföretag ingår och som på grund av

ägarförhållanden, avtal eller administrativt samarbete eller av annan anledning får anses ingå i samma affärsrättsliga gemenskap". Den personkrets som träffas av bestämmelserna i 21 § är således vid. Mot ovan angivna bakgrund finner RN att det förarbetsuttalande Ni åberopat inte kan tolkas så att det i stort sett endast skulle vara i det fall där den andra personen ingår i revisionsteamet som den valde revisorns opartiskhet eller självständighet skulle kunna ifrågasättas. En sådan tolkning skulle enligt RN:s mening på ett ingripande sätt minska betydelsen av den grundläggande principen om vikten av att förtroendet för en revisor inte rubbas. Det skulle t.ex. i ett fall som det nu aktuella medföra att en stor majoritet av personerna i ett revisionsföretag eller i en revisionsgrupp, var för sig, kan ha nära personliga relationer till någon i revisionsklientens ledning utan att den valde revisorn behöver avsäga sig uppdraget. En sådan tillämpning är enligt RN:s mening inte förenlig med den förhållandevis stränga presumptionsregeln i 21 § första stycket.

RN finner med hänsyn till vad som ovan anförts att det förhållandet att Er kollega inte ingår i revisionsteamet och inte heller i övrigt har direkt anknytning till revisionsuppdraget eller kan direkt påverka utförandet av revisionsuppdraget i tredje AP-fonden, inte utgör sådan särskild omständighet som avses i 21 § andra stycket. Det förhållandet att Er kollega inte är överordnad Er och att Ni är verksamma inom olika avdelningar på revisionsbyrån medför inte annan bedömning. Att Ni delar det aktuella uppdraget med en revisor från en annan revisionsbyrå är enligt RN:s mening inte heller en sådan särskild omständighet som krävs för att presumptionen skall brytas.

Vad därefter gäller uttalandet i förarbetena, att 21 § första stycket skall tillämpas under beaktande av det framtida resultatet av den pågående diskussionen kring oberoendefrågor inom EU (se not 2), vill RN framhålla följande. Det hittills mest konkreta resultatet av nämnda diskussion utgörs av kommissionens rekommendation om revisorers oberoende i EU av den 16 maj 2002. Det kan konstateras att rekommendationen endast innehåller minimiregler och att det sålunda inte finns något som hindrar enskilda stater från att i vissa avseenden införa mer långtgående oberoenderegler. Rekommendationens avsaknad av en bestämmelse som förbjuder ett visst förfarande innebär således inte motsatsvis att förfarandet måste godtas i de enskilda medlemsstaterna. Den omständigheten att rekommendationen inte innehåller någon bestämmelse som skulle utgöra hinder för Er att behålla revisionsuppdraget i tredje AP-fonden föranleder därför inte RN att ändra bedömningen av hur 21 § skall tillämpas. Detsamma gäller det förhållandet att det inte finns någon sådan bestämmelse i revisorsorganisationen IFAC:s "Code of Ethics".

RN har slutligen att bedöma de motåtgärder som Ni redogjort för.

Enligt RN:s uppfattning kan det nu aktuella hotet mot Er opartiskhet och självständighet inte balanseras enbart genom byråinterna åtgärder vid X AB eller inom ramen för den löpande kvalitetsgranskningen av revisionsuppdraget. En förutsättning för att Ni skall kunna kvarstå som revisor i tredje AP-fonden när Er kollegas hustru tillträder styrelseuppdraget är därför att Ert revisionsarbete kan bli föremål för en "second opinion" av en revisor som är verksam vid annan revisionsbyrå. Omfattningen av den granskning den utomstående revisorn måste genomföra påverkas av faktorer som arbetsfördelningen på uppdraget mellan Er och medrevisor samt vilka kvalitetssäkrande åtgärder som vidtagits i övrigt. Granskningen måste dock under alla förhållanden vara så ingående att den utomstående revisorn med rimlig grad av säkerhet kan intyga att Ni vid Era bedömningar inte låtit Er påverkas av den omständigheten att Er kollegas hustru ingår i fondens styrelse. Nu avsedd granskning får inte utföras av Er medrevisor på uppdraget eller av någon annan revisor som deltar vid revisionen av tredje AP-fonden.

Sammanfattningsvis finner RN att den omständighet som är föremål för prövning kan rubba förtroendet för Er opartiskhet eller självständighet vilket innebär att presumptionsregeln i 21 § blir tillämplig. Det har inte framkommit att det föreligger sådana särskilda omständigheter att det

ändå inte finns anledning att ifrågasätta Er opartiskhet eller självständighet. För att Ni skall kunna behålla uppdraget som revisor i tredje AP-fonden krävs att Ert revisionsarbete granskas av en revisor som är verksam vid annan revisionsbyrå.

Detta förhandsbesked upphör att gälla om förhållandena ändras eller vid författningsändringar som påverkar de frågor beskedet avser.

Ärendet har avgjorts av RN. I beslutet har deltagit RN:s ordförande Elisabeth Palm, kammarrättspresidenten Hans-Jörgen Andersson, vice ordförande, skattechefen Vilhelm Andersson, auktoriserade revisorn Ulla Nordin Buisman, enhetschefen Eva Ekström, godkände revisorn Klas-Erik Hjorth, utredningssekreteraren Jan-Erik Moreau samt skattejuristen Kerstin Nyquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, chefsjuristen Per Eskilsson samt avdelningsdirektören Fredrik Bengtsson som föredragit ärendet.

Avvikande mening har avgivits av Ulla Nordin Buisman och Klas-Erik Hjorth som anfört följande.

Vi reserverar oss mot majoritetens beslut avseende Revisorsnämndens förhandsbesked med Dnr 2003-727.

Vi anser att **beslutet** borde ha haft följande lydelse. Vad gäller Ert uppdrag som revisor i tredje AP-fonden finner Revisorsnämnden att den omständighet som är föremål för prövning kan rubba förtroendet för Er opartiskhet eller självständighet. Detta innebär att presumtionsregeln i 21 § revisorslagen (2001:883) blir tillämplig. Det har inte framkommit att det föreligger sådana särskilda omständigheter att det ändå inte finns anledning att ifrågasätta Er opartiskhet eller självständighet. För att Ni skall kunna behålla uppdraget som revisor i tredje AP3 krävs därför att Ni vidtar sådana åtgärder som medför att det inte finns anledning att ifrågasätta Er opartiskhet eller självständighet. En åtgärd som Revisorsnämnden skulle godta är att Ert revisionsarbete granskas av en revisor som inte är verksam i samma revisionsgrupp.

Vi anser att **motiveringen** till beslutet borde ha haft följande lydelse:

Vi delar majoritetens redovisade uppfattning från första stycket efter beslutet ”Ni har hos Revisorsnämnden (RN) ” till och med fjärde stycket på sidan 3 som avslutas med ”Presumtionsregeln blir därigenom tillämplig.”

Vi anser att **motiveringen därefter** borde ha haft följande lydelse:

RN måste därför pröva, först huruvida särskilda omständigheter i fallet medför att det inte finns anledning att ifrågasätta Er opartiskhet eller självständighet, och därefter, om sådana omständigheter inte finns, huruvida Ni har vidtagit åtgärder som medför denna verkan.

Omständigheter som kan sägas verka i den nämnda riktningen är att Er kollega saknar anknytning till det aktuella revisionsuppdraget liksom möjligheter att påverka dess utförande. I motsatt riktning verkar emellertid det förhållande att kollegan är Er meddelägare i revisionsbyrån, att de personliga relationerna mellan honom och personen i klientens ledning är synnerligen nära (äktenskap), att makens ställning i klientföretaget ligger på den högsta nivån (styrelsen) och att företaget är av stort allmänt intresse. Sammanvägda innebär dessa omständigheter att en kunnig och omdömesgill person med insikt om alla relevanta omständigheter (prop. sid. 104) inte saknar anledning att ifrågasätta Er opartiskhet och självständighet.

I händelse av en sådan bedömning har Ni föreslagit tre tänkbara motåtgärder av olika styrka, nämligen att Ert revisionsarbete kontrolleras:

- Inom ramen för revisionsbyråns i övrigt löpande kvalitetsgranskningsprogram.
- Genom en ”second opinion” av en annan revisor inom samma revisionsbyrå.

– Genom en ”second opinion” av en annan revisor som inte är verksam inom samma revisionsbyrå.

Det aktuella hotet mot Er opartiskhet eller självständighet går utöver de komplikationer som en tredje man kan förvänta sig täckta av en rutinmässig byråintern kvalitetsgranskning. Det behövs därför en granskning av Ert revisionsarbete med uttrycklig utgångspunkt i det hot som uppstår genom den aktuella personliga relationen. Samma bedömning som RN ovan gjort beträffande förekomsten av särskilda omständigheter innebär vidare att det inte är tillräckligt att en sådan granskning utförs av en byråkollega.

RN kan däremot acceptera en sådan granskning som tillräcklig motåtgärd, om den utförs av en revisor som inte är verksam inom samma revisionsgrupp som Ni. Granskningen skall vara så ingående att revisorn med rimlig grad av säkerhet kan intyga att Ni vid Era bedömningar inte låtit Er påverkas av den omständigheten att Er kollegas hustru ingår i fondens styrelse. Granskningen skall utmynna i ett utlåtande som skall ingå i dokumentationen av revisionen enligt 24 § RevL. Skulle den revisor som utför granskningen vara revisor i tredje AP-fonden, skall det särskilda granskningsuppdraget ingå i den överenskommelse om arbetsfördelningen som Ni och medrevisorn träffar enligt god revisionssed (f.n. Revisionsprocessen 2.2.9).

Vad avser Er hänvisning till förarbetenas uttalande om att beakta resultatet av den då pågående diskussionen kring oberoende frågor inom EU vill RN framhålla följande. Den återopade diskussionen ledde fram till EG-rekommendationen 2002/590/EG om revisorers oberoende. Rekommendationen innebär att revisorers oberoende skall prövas enligt en analysmodell som i allt väsentligt överensstämmer med den svenska revisorslagen. Den innehåller därutöver en specialdel med detaljerade regler för vissa situationer. RN:s beslut ovan är fattat med tillämpning av analysmodellen. Ett liknande förhållande gäller IFAC:s Code of Professional Ethics, kapitel 8.

Vi delar majoritetens uppfattning såsom den redovisas i de tre sista styckena av majoritetens beslut, som inleds med ”Sammanfattningsvis finner RN” och avslutas med ”Fredrik Bengtsson som föredragit ärendet.”