

D 10/05

Revisorsnämnden (RN) har uppmärksammat följande omständigheter beträffande det registrerade revisionsbolaget Y AB (Y).

Y har i egenskap av registrerat revisionsbolag varit vald revisor i W AB (W) under perioden sommaren 2001–våren 2004. Samtidigt har i W:s styrelse ingått en ledamot som är bror till en i Y verksam auktoriserad revisor. Denna revisor har under den aktuella perioden varit såväl styrelseledamot som verkställande direktör i Y. RN har med anledning härav öppnat detta disciplinärende och förelagt Y att redogöra för hur man bedömt nämnda omständigheter mot bakgrund av de krav som ställs på revisorer och registrerade revisionsbolags oberoende. Frågeställningen har begränsats till att avse tiden efter ikraftträdandet av den nya revisorslagen (2001:883), dvs. efter den 1 januari 2002.

Y har gett uttryck för följande uppfattning.

Av 21 § första stycket 1 d revisorslagen jämförd med 23 § samma lag framgår att ett registrerat revisionsbolag som huvudregel skall avböja eller avsäga sig ett uppdrag i revisionsverksamheten om någon i den revisionsgrupp där det registrerade revisionsbolaget ingår har nära personliga relationer till uppdragsgivaren eller till någon person i dennes ledning (s.k. vänskapshot). Släktrelationen mellan Y:s verkställande direktör och en styrelseledamot i W träffas av denna huvudregel. Det har i och med detta förelegat en presumtion för att Y skulle avsäga sig uppdraget vid tidpunkten för lagens ikraftträdande.

Av bestämmelsen i 21 § andra stycket revisorslagen följer dock att Y har haft möjlighet att bryta denna presumtion genom att visa att det i det aktuella fallet har förelegat sådana särskilda omständigheter eller vidtagits sådana åtgärder att det inte funnits anledning för en kunnig och omdömesgill person, med insikt om alla relevanta omständigheter, att ifrågasätta Y:s opartiskhet eller självständighet i uppdraget.

Det finns tre alternativ. Antingen har omständigheterna redan i utgångsläget varit sådana att det inte funnits anledning att ifrågasätta Y:s oberoende, eller så har det krävts särskilda s.k. motåtgärder, eller så har hotet varit så allvarligt att det överhuvudtaget inte gått att balansera. Y har vid tiden för revisorslagens ikraftträdande, med hänsyn till att uppdragsförhållandet inte stred mot jävsreglerna i aktiebolagslagen och i avsaknad av tydlig praxis från RN, bedömt att oberoendehotet i vart fall inte varit av absolut karaktär. Y har därav dragit slutsatsen att det i princip har varit möjligt att behålla revisionsuppdraget, trots det synbara vänskapshot som förelegat.

Nästa fråga är om det har krävts några särskilda motåtgärder för att balansera hotet. Y har härvidlag fäst särskilt avseende vid ett par uttalanden i förarbetena till den nya revisorslagen (prop. 2000/01:146, s. 103 f). Där sägs bl.a. att det förhållandet att någon annan i samma revisionsgrupp som revisorn har nära personliga relationer till någon i revisionsklientens ledning inte behöver föranleda revisorns avgång om det kan konstateras att den andra personen inom revisionsgruppen saknar all anknytning till revisionsuppdraget liksom möjligheter att påverka dess utförande. Uttalandet bör tolkas så att, om dessa förutsättningar är uppfyllda, det i normalfallet inte krävs några särskilda motåtgärder. Skulle oberoendehotet ändå vara av sådan styrka att motåtgärder krävs nämns vidare i förarbetena att risken för att revisorn kommer under påverkan av andra inom revisionsgruppen kan minskas om tydliga gränser dras mellan företag inom gruppen och mellan olika verksamhetsgrenar i respektive företag. Lagstiftaren synes med detta mena att man vid prövningen skall fästa särskilt avseende vid frågan om den person som

har en nära relation till klienten kan påverka revisionen och att man härvid också skall beakta byråorganisationen.

Sammantaget har Y funnit att det synbara vänskapshotet haft sådan styrka att någon form av motåtgärd har krävts. Till huvudansvarig revisor i W har Y därför utsett en auktoriserad revisor som är inte är verksam inom Y utan i systerbolaget Z AB (Z). I enlighet med Y:s och Z:s rutiner för revisionsuppdrag i noterade bolag har även utsetts en s.k. "Concurring Review Partner" vars uppgift i huvudsak är att kvalitetssäkra utförd revision och fungera som ett stöd åt den huvudansvariga revisorn i frågor som kräver avstämning. I detta fall har Z till Concurring Review Partner utsett den auktoriserade revisor som under uppdragstiden varit chef för den avdelning inom Z där den huvudansvarige revisorn var verksam.

Vid valet av nu nämnda motåtgärder har Y särskilt beaktat följande organisatoriska förhållanden.

Y-koncernen består, såvitt är av intresse i detta ärende, av moderbolaget YX AB (YX), som inte bedriver någon egen operativ verksamhet, och de båda rörelsedrivande dotterbolagen Z och Y. Y:s verkställande direktör är, i likhet med Z:s verkställande direktör och övriga delägare i byrån, anställda i YX. De verkställande direktörerna i dotterbolagen har det associationsrättsliga och operativa ansvaret för verksamheten i respektive bolag. Detta omfattar dock inte något ansvar för hur enskilda revisionsuppdrag utförs och inte heller behörighet att ta del av revisionsdokumentation i andra uppdrag än sådana där den verkställande direktören själv är vald eller huvudansvarig revisor. Som verkställande direktör i det ena dotterbolaget är man inte överordnad de medarbetare som i den operativa verksamheten hör till det andra dotterbolaget och frågor som rör delägarskap hanteras av en särskild aktieägargrupp i vilken de verkställande direktörerna inte ingår. Vidare finns inom Y-koncernen en organisation benämnd "Risk & Quality" som skall bidra till att säkerställa bl.a. hög kvalitet och oberoende i revisionsverksamheten. De verkställande direktörerna i dotterbolagen har inget ledningsansvar för, och ingår inte heller på annat sätt i denna från affärsledningen fristående funktion.

Utöver vad som nu framhållits har Y även beaktat att den styrelseledamot i W som är bror till Y:s verkställande direktör inte har ingått i W:s revisionskommitté och att han inte har haft självständigt ansvar för något område som varit av väsentlig betydelse ur revisionssynpunkt.

Mot bakgrund av de åberopade förarbetsuttalandena, vidtagna motåtgärder, de organisatoriska förutsättningarna och omständigheterna i övrigt bedömer Y att vänskapshotet har balanserats. Y och dess verkställande direktör har avskärmats från revisionsuppdraget på ett sådant sätt att de inte har haft någon faktisk anknytning till detta. De har inte heller haft möjlighet att påverka uppdragets utförande. En kunnig och omdömesgill tredje man med kännedom om alla relevanta omständigheter har därmed inte haft anledning att ifrågasätta Y:s vilja och förmåga att utföra revisionsuppdraget med iakttagande av kravet på opartiskhet och självständighet.

Y har även kommenterat den omständigheten att RN i ett förhandsbesked den 11 september 2003 (dnr 2003-727) har bedömt en situation som liknar den som är aktuell i förevarande ärende. I beslutet uttalade RN att hotet – som bestod i att en byråkollega till revisorn var gift med en person som stod i begrepp att tillträda ett uppdrag som styrelseledamot i den aktuella revisionsklienten – endast kunde balanseras genom en s.k. extern second opinion av en revisor från en annan revisionsbyrå. När Y hösten 2003 fick kännedom om detta avgörande föranledde det nya överväganden huruvida det vänskapshot som förelåg i uppdraget gentemot W krävde starkare motåtgärder än vad som dittills företagits. Y gjorde dock bedömningen att det hot RN prövat i förhandsbeskedet var betydligt starkare än motsvarande hot i det aktuella fallet eftersom relationen där avsåg äkta makar och inte syskon. Med hänsyn till detta och till de organisatoriska förutsättningarna i Y-koncernen fann Y inte anledning att vidta ytterligare motåtgärder. Y:s uppdrag som revisor i W upphörde vid ordinarie bolagsstämma i maj 2004.

RN gör följande bedömning.

Som nämnts inledningsvis har frågeställningen begränsats till att avse tiden efter ikraftträdandet av revisorslagen (2001:883). RN prövar således endast Y:s oberoende i det aktuella revisionsuppdraget från och med den 1 januari 2002 och framåt.

Det är ostridigt att släktskapet mellan den verkställande direktören, tillika styrelseledamoten, i Y och en av styrelseledamöterna i W har gett upphov till ett sådant vänskapshot som avses i 21 § första stycket 1 d revisorslagen och att detta medfört en presumtion för att Y skulle avsäga sig revisionsuppdraget.

RN har därmed att pröva de förutsättningar som anges i 21 § andra stycket, dvs. om det har förelegat sådana särskilda omständigheter eller har vidtagits sådana åtgärder som medför att det inte har funnits anledning att ifrågasätta Y:s opartiskhet eller självständighet i 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. Y har, med hänvisning till ett antal organisatoriska förhållanden och motåtgärder inom revisionsgruppen, hävdade att Y:s verkställande direktör inte har haft något inflytande över revisionsuppdraget. Y har också anfört att det i förarbetena sägs att en revisor inte behöver avgå ”om det kan konstateras att [den andra personen inom revisionsgruppen] saknar all anknytning till revisionsuppdraget liksom möjligheter att påverka dess utförande”. Enligt RN:s uppfattning kan emellertid detta förarbetsuttalande inte 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 valde revisorns opartiskhet eller självständighet skulle kunna ifrågasättas. En sådan tillämpning är inte förenlig med den förhållandevis stränga presumptionsregeln i 21 § första stycket (jfr ovannämnda förhandsbesked). RN anser inte heller att en verkställande direktör och styrelseledamot i ett registrerat revisionsbolag kan sägas sakna *all anknytning* till ett revisionsuppdrag som bolaget har åtagit sig, bl.a. av det skälet att det är revisionsbolagets ansvar att utse en huvudansvarig revisor för uppdraget.

I förarbetena sägs att risken för att en revisor kommer under påverkan av andra inom revisionsgruppen kan minskas genom att tydliga gränser dras mellan företag inom gruppen och mellan olika verksamhetsgrenar. Detta uttalande synes ta sikte på vad som bör krävas i fall där förtroenderisken framstår som *mindre allvarlig* (RN:s kurs), se prop. 2000/01:146 s. 103. Enligt RN:s uppfattning utgör det förhållandet, att ett registrerat revisionsbolag är vald revisor i ett företag i vilket en av styrelseledamöterna är syskon med en person i revisionsbolagets ledning, ett allvarligt hot mot det registrerade revisionsbolagets oberoende. Även om, som Y påpekat, situationen inte träffas av jävsreglerna i 10 kap. 16–18 §§ aktiebolagslagen (1975:1385) får den ändå anses ligga nära det område där dessa bestämmelser uppställer ett absolut hinder för revisorer att åta sig revisionsuppdrag (jfr 16 § första stycket 2 och 5). RN anser att förevarande oberoendehot har varit av sådan styrka att det inte har kunnat balanseras enbart genom omständigheter och åtgärder som förelegat eller vidtagits inom revisionsbyrån och revisionsgruppen.

Samtliga motåtgärder och organisatoriska förutsättningar som Y har hänvisat till avser interna förhållanden inom revisionsgruppen. Med hänsyn till vad som anförts ovan kan det vänskapshot som förelegat inte anses ha balanserats på ett sådant sätt att det saknats anledning att ifrågasätta Y:s oberoende i förhållande till W. Vad som därutöver anförts om att brodern till Y:s verkställande direktör inte har ingått i W:s revisionskommitté och att han inte har haft självständigt ansvar för något område som varit väsentligt ur revisionssynpunkt medför ingen annan bedömning. RN delar inte heller uppfattningen att det oberoendehot som var föremål för prövning i det tidigare förhandsbeskedet skulle ha varit betydligt starkare än det nu aktuella hotet utan menar att relationerna (makar/syskon) ur oberoendesynvinkel får anses likvärdiga. Slutligen

bör framhållas att det i revisorslagens förarbeten sägs att särskilt höga oberoendekrav måste ställas på revisorer i större bolag, och i synnerhet på revisorer i noterade bolag (ibid. s. 65).

Genom att under ovan angivna förutsättningar ha innehaft revisionsuppdraget i W, från ingången av år 2002 fram till våren 2004, har Y åsidosatt sina skyldigheter som registrerat revisionsbolag. Y skall därför meddelas en disciplinär åtgärd. RN finner omständigheterna vara sådana att en erinran utgör en tillräcklig åtgärd.

Med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883) jämförd med 34 § första stycket samma lag meddelar RN Y en erinran.

Ärendet har avgjorts av Revisorsnämnden. I beslutet har deltagit f.d. domaren i Europadomstolen Elisabeth Palm, ordförande, hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, skattedirektören Vilhelm Andersson, biträdande avdelningschefen Eva Ekström, godkände revisorn Klas-Erik Hjorth, auktoriserade revisorn Leif Lundfors, utredningssekreteraren Jan-Erik Moreau, professorn Claes Norberg 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.