

F 4/05

Det registrerade revisionsbolaget X AB (X) har hos Revisorsnämnden (RN) ansökt om förhandsbesked enligt 22 och 23 §§ revisorslagen (2001:883) om bolaget kan inneha ett revisionsuppdrag i ett noterat aktiebolag.

Av handlingarna i ärendet framgår följande. X avser att lämna anbud på revisionen i ett noterat aktiebolag. En av styrelseledamöterna i det noterade bolaget är bror till en person som är verksam vid X. Den senare är delägare i revisionsbolaget men är inte godkänd eller auktoriserad revisor. Han har inte några externa uppdrag vilket innebär att han inte arbetar mot vare sig revisionsklienter eller andra kunder utan är verksam bl.a. som personalchef för X. I denna egenskap ansvarar han för anställnings- och övriga personalfrågor avseende samtliga anställda inom X. Han kan i sin egenskap av personalchef inte påverka arvodes- eller ersättningsnivåer inom X utan han ger endast ”input” i sådana frågor genom att hålla utvecklingssamtal samt utvärdera dessa. Dessutom har han ansvar för etikfrågor på personalsidan inom X. Etikfrågor, inklusive oberoendeärenden, knutna till revisionsuppdrag hanteras inte av honom utan av revisionsteamet eller av därtill särskilt utsedd personal. Den aktuella personen är medlem i den s.k. ledningsgruppen. Gruppen är ett rådgivande organ till VD:n och fattar inte några egna beslut. Ledningsgruppen befattar sig, enligt X, inte med frågor rörande utseende av ansvarig revisor eller avgivande av ören revisionsberättelse i ett revisionsuppdrag. Detta sköts genom andra funktioner vid X.

RN meddelar följande besked.

Av 21 § första stycket revisorslagen följer att en revisor för varje uppdrag i sin revisionsverksamhet skall pröva om det finns omständigheter som kan rubba förtroendet för hans eller hennes opartiskhet eller självständighet. Revisorn skall i så fall avböja eller avsäga sig uppdraget i fråga. Enligt 21 § första stycket 1 d) föreligger en presumtion för att revisorn skall avstå från ett revisionsuppdrag bl.a. om någon annan än revisorn i den revisionsgrupp där han eller hon är verksam har nära personliga relationer till uppdragsgivaren eller till någon person i dennes ledning (s.k. vänskapshot). Det sagda gäller dock enligt 21 § andra stycket revisorslagen under förutsättning att det inte har förelegat sådana särskilda omständigheter eller har vidtagits sådana åtgärder som medför att det inte finns anledning att ifrågasätta revisorns opartiskhet eller självständighet i uppdraget. Enligt 22 § revisorslagen 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 omständigheter i det enskilda fallet eller vidtagna åtgärder medför att revisorn ändå inte behöver avböja eller avsäga sig uppdraget. Bestämmelserna i 21 och 22 §§ revisorslagen gäller, enligt 23 §, i tillämpliga delar även för ett registrerat revisionsbolag.

Enligt revisorslagens förarbeten föreligger ett vänskapshot då det finns nära personliga relationer mellan revisorn – eller annan i revisionsgruppen – och revisionsklientens ledning. Med revisionsklientens ledning avses styrelse, VD och andra ledande befattningshavare (t.ex. ekonomichef) hos revisionsklienten.¹ Den släktskapsrelation som föreligger mellan den vid X verksamme delägaren och hans bror som är styrelseledamot i ett aktiebolag till vilket X avser att

¹ Prop. 2000/01:146, s. 102.

lämna ett anbud på revision kommer, för det fall revisionsbolaget åtar sig uppdraget, att ge upphov till ett vänskapshot. Det föreligger därför en presumtion för att X är förhindrat att åta sig det aktuella revisionsuppdraget.

För att presumtionen skall kunna brytas och revisionsbolaget kunna acceptera uppdraget, fordras att omständigheterna klart ger vid handen att det i det enskilda fallet inte finns anledning att ifrågasätta revisionsbolagets opartiskhet eller självständighet. X har anfört att den inom revisionsbolaget verksamme personen inte har någon möjlighet att påverka revisionsuppdraget eftersom han vid utförandet av sina uppgifter som personalchef och medlem i ledningsgruppen inte har något inflytande över detta.

Av revisorslagens förarbeten framgår att särskilt höga oberoendekrav måste ställas på revisorer i större bolag, och i synnerhet på revisorer i noterade bolag. Vidare framgår att en förutsättning för att en person i en revisionsgrupp skall kunna ha nära personliga relationer med någon i en revisionsklients ledning är att det kan konstateras att denna person saknar all anknytning till revisionsuppdraget liksom möjligheter att påverka dess utförande.² Vilka kriterier som skall ligga till grund för bedömningen av om en person har anknytning till ett revisionsuppdrag eller möjlighet att påverka dess utförande är inte närmare kommenterat i revisorslagens förarbeten. Frågeställningen har dock varit föremål för RN:s prövning i ärendet dnr 2004-1342.³ I det ärendet hade RN att pröva om det faktum att det i revisionsklientens ledning ingått en bror till en inom revisionsbolaget verksam revisor, som under den i ärendet aktuella perioden varit såväl styrelseledamot som verkställande direktör i revisionsbolaget, utgjort en sådan omständighet som inneburit ett hinder för revisionsbolaget att utföra revisionsuppdraget. Där uttalar RN bl.a. följande:

Enligt RN:s uppfattning kan 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. 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 EG:s rekommendation Revisorers oberoende i EU: Grundläggande principer⁴ anges att med personer som anses ha en ställning som gör det möjligt att påverka resultatet av den lagstadgade revisionen avses bl.a. alla personer som ingår i beslutskedjan för den lagstadgade revisionen, i revisionsbolaget eller i ett nätverk där bolaget är medlem, samt alla personer i revisionsbolaget eller dess nätverk som till följd av andra omständigheter har en ställning som gör det möjligt att påverka den lagstadgade revisionen.⁵ Enligt rekommendationens ordlista omfattar begreppet beslutskedja alla de personer som har ett direkt ansvar för övervakning, ledning, arvode eller tillsyn avseende en revisionspartner i revisionsteamet eller genomförandet av en lagstadgad revision på kontorsnivå, landsnivå, regional nivå eller global nivå. Den inbegriper alla partner, huvudmän och aktieägare som förbereder, granskar eller direkt påverkar bedömningen av det som en revisionspartner i ett revisionsteam presterar, eller på annat sätt bestämmer deras ersättning för deltagandet i revisionsuppdraget.

² Prop. 2000/01:146, s. 65 och 103.

³ RN:s beslut den 10 mars 2005. Se även RN:s beslut den 11 september 2003, dnr 2003-727 (F 9/03 i RN:s praxissamling).

⁴ 2002/590/EG.

⁵ EG:s rekommendation A 2.3 b)–c).

Av den beskrivning som X har lämnat framgår att den inom revisionsbolaget verksamme brodern inte kommer att ingå i det aktuella revisionsteamet. Vidare framgår att de uppgifter som han har i sina uppdrag som personalchef och medlem i ledningsgruppen inte ger honom ett inflytande över hur X:s revisionsuppdrag utförs. Det finns således enligt RN inte skäl att ifrågasätta att X *faktiskt* skulle genomföra ifrågavarande revision på ett opartiskt och självständigt sätt. Samma slutsats kan enligt RN:s mening dras vid en bedömning gjord enligt EG:s ovan nämnda rekommendation.

En prövning enligt analysmodellen skall dock ske i syfte att trygga även det *synbara* oberoendet.⁶ I detta perspektiv skall prövningen ske utifrån hur en kunnig och omdömesgill person, med insikt om alla relevanta omständigheter, skulle bedöma revisorns förmåga och vilja att utföra granskningsuppdraget på ett opartiskt och självständigt sätt. Vid denna bedömning finner RN följande omständigheter vara av betydelse. Det rör sig om en nära släktskapsrelation mellan en person verksam vid X och en person i ett noterat bolags högsta ledning. Den i X verksamme personen är delägare i revisionsbolaget och personalchef i detta samt ingår i dess ledningsgrupp.

Som framgår av det ovan återgivna förarbetsuttalandet finns det vid bedömningen av en revisors opartiskhet och självständighet skäl att ställa särskilt stränga krav i fråga om revision av noterade bolag. Enligt RN:s mening kan de omständigheter som begränsar den i X verksamme broderns inflytande i bolagets revisionsuppdrag inte balansera det synbara hot mot revisionsbolagets opartiskhet och självständighet som följer av en nära släktskapsrelation mellan en ledande befattningshavare i revisionsbolaget och styrelseledamoten i det noterade bolaget.

RN anser sammantaget att omständigheterna inte är sådana att de, för det fall X åtar sig revisionsuppdraget, medför att det inte finns anledning att ifrågasätta X:s opartiskhet eller självständighet i detta uppdrag. Inte heller visar utredningen att det har vidtagits eller kommer att vidtas några sådana åtgärder som medför att X kan åta sig revisionsuppdraget i det noterade aktiebolaget. RN bedömer därför att det föreliggande vänskapshotet utgör ett hinder för X att åta sig uppdraget.

Ärendet har avgjorts av Revisorsnämnden. I beslutet har deltagit hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, ordförande, skattedirektören Vilhelm Andersson, auktoriserade revisorn Ulla Nordin Buisman, godkände revisorn Klas-Erik Hjorth, utredningssekreteraren Jan-Erik Moreau, professorn Claes Norberg, skattejuristen Kerstin Nyquist samt enhetschefen Bertil Sjöo. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, chefsjuristen Per Eskilsson, revisionsdirektören Anders Holm samt juris doktorn Adam Diamant som föredragit ärendet.

⁶ Prop. 2000/01:146, s. 57 och 101.