

## F 1/05

Ni har hos Revisorsnämnden (RN) ansökt om förhandsbesked enligt 22 § revisorslagen (2001:883) om Ni kan inneha revisionsuppdraget dels i den ideella föreningen Z i vilken Ni själv är medlem, dels i det av Z ägda aktiebolaget X AB (Servicebolaget).

Ni har i skrivelse till RN uppgett bl.a. följande. Ni är vald revisor i såväl Z som Servicebolaget. Servicebolaget ägs av Z. Bolaget äger i sin tur W HB tillsammans med Y. Koncernens verksamhet bedrivs huvudsakligen i Servicebolaget. I fråga om uppdraget som revisor i Z har ni uppgett att det i revisionsuppdraget, förutom granskning av årsredovisning, bokföring och förvaltning, ingår viss utvidgad förvaltningsrevision som främst tar sikte på kvalitetsnämndens arbete med kvalitetskontroll. Kvalitetsnämnden är direkt underställd stämman i Z. Uppdraget är ett rent revisionsuppdrag och innefattar inte några konsultuppdrag. Det uppställs inget krav på att den valde revisorn skall vara auktoriserad eller godkänd revisor utan revisorerna väljs enligt praxis i egenskap av medlemmar i Z.

I fråga om revisionsuppdraget i Servicebolaget har Ni anfört att Er revisionsbyrå har affärsförbindelser med Servicebolaget genom att revisionsbyrån mot en serviceavgift erhåller vissa tjänster. Som exempel nämner Ni nyhetsinformation, olika hjälpmedel och intressebevakning. Avgiftens storlek är oväsentlig i förhållande både till revisionsbyråns och till Servicebolagets verksamhet. Utöver dessa tjänster har revisionsbyrån köpt en ansvarsförsäkring som administreras av Servicebolaget. Försäkringen baseras på ett försäkringsavtal mellan revisionsbyrån och ett utländskt försäkringsbolag. Servicebolagets uppgift är att administrativt företräda försäkringsbolaget i Sverige och att förhandla för försäkringskollektivet gentemot försäkringsgivarna. I praktiken saknas det valmöjligheter för revisionsbyrån eftersom antalet försäkringsgivare med godkända villkor är begränsat. Ni har i Er oberoendeanalys konstaterat att premierna är av oväsentlig storlek. Ni har vidare anfört att man varken som medlem i Z eller som revisionsbyrå har någon möjlighet att påverka Servicebolagets verksamhet. Representanter till bolagsstämman utses av Z:s styrelse.

Av Z:s stadgar framgår att samfundets medlemmar, som endast får vara auktoriserade eller godkända revisorer, utövar sin rätt att delta i samfundets gemensamma angelägenheter på årsstämma och extrastämma. Årsstämman skall bl.a. välja styrelse, disciplinnämnd, besvärnämnd, valberedning och revisorer. Revisorerna (två revisorer och två revisorssuppleanter) skall utses för tiden till och med nästkommande årsstämma. Det uppställs inte några krav på att de stämموvalda revisorerna skall vara auktoriserade eller godkända revisorer. Revisorerna skall granska styrelsens förvaltning och samfundets räkenskaper och har att avge berättelse över granskningen. I samfundet skall finnas en kvalitetsnämnd för att leda den föreningsinterna kvalitetskontrollen enligt stadgarna samt övervaka att samfundets ledamöter följer god revisors- och revisionsred. Varje ledamot skall, efter anmodan från Z, minst vart femte år genomgå alternativt visa att han eller hon genomgått föreningsintern kvalitetskontroll. Om det föreligger särskilda skäl kan kvalitetsnämnden besluta att en ledamot helt eller delvis skall undantas från skyldigheten att genomgå föreningsintern kvalitetskontroll. Obligatorisk föreningsintern kvalitetskontroll skall genomföras enligt de riktlinjer som antas av årsstämman i Z. Kvalitetsnämnden får utfärda instruktioner för kvalitetskontroll. Dessa instruktioner får inte medföra åtagande för en ledamot utöver vad som följer av riktlinjer beslutade av stämman. Kvalitetsnämnden skall, i de fall allvarliga brister har framkommit vid en kvalitetskontroll,

hänskjuta ärendet till kvalitetskontrollstyrelsen.<sup>1</sup> Vid andra brister får kvalitetsnämnden hänskjuta ärendet till disciplinnämnden. Disciplinnämnden prövar i sin tur förutsättningarna för vidtagande av disciplinär åtgärd.

Av en skrivelse som ingetts av ordföranden i Z valberedning J-son framgår att en väsentlig del av revisionen av Z utgörs av förvaltningsrevisionen. Utöver sedvanlig förvaltningsrevision, som genom den omfattande förvaltningsberättelsen är mer omfattande än i många andra företag, ingår särskilt att granska genomförandet av kvalitetskontroll. Skälet till detta är att kvalitetsnämnden är direkt underställd stämman och därmed inte innefattas i styrelsens ansvarsområde. Med hänsyn till förvaltningsrevisionens omfattning är det en fördel att utse en föreningsmedlem till revisor. Såvitt avser revisionen i Servicebolaget anför J-son att kopplingen mellan Servicebolaget och den enskilde revisorn som medlem i Z består i att den revisionsbyrå där revisorn är verksam skall erlagga serviceavgifter till bolaget för vissa tjänster. Tjänsterna är, med några undantag, av sådan natur att de är tillgängliga för vem som helst och kan tillhandahållas av andra aktörer. Undantag gäller framförallt för den i W HB bedrivna revisionsutbildningen där W HB och i viss mån revisorsorganisationerna de facto har ett monopol. Att välja en Y-revisor att revidera Servicebolaget löser inte ett eventuellt oberoendehot då även Y:s medlemmar har en koppling till Servicebolaget dels genom W HB, dels genom det rådande sambandet mellan Z och revisionsbyråer med medlemmar både i Y och Z. Skulle någon annan revisor än en Z- eller Y-revisor utses kommer denne att stå utanför föreningsintern kvalitetskontroll.

I ärendet har kompletterande uppgifter lämnats av verkställande direktören vid Z M-son. Av dessa framgår bl.a. följande. Av den samlade verksamheten som bedrivs i Z-koncernen belöper ca 90 procent av intäkterna på Servicebolaget. *Försäkringslösningen* grundas på ett avtal som Z har tecknat med CC Ltd (CC). CC:s roll är att förmedla de försäkringar som meddelas av försäkringsgivaren LL. Medlemmarna tecknar försäkringen med CC som motpart. Två funktionärer på Z har fullmakt att skriva på avtalet å försäkringsgivarens räkning. De intäkter som denna förmedling genererar redovisas hos Servicebolaget. I fall av skada skickas anmälan till Z. Skaderegleringen handläggs av två advokater som är utsedda av CC. *Kvalitetsnämnden* skall för varje år utforma instruktioner för kvalitetskontroll. Dessa grundas i sin tur på de riktlinjer för kvalitetskontroll som beslutas av stämman. Revisorns uppgift är närmast formell. Han skall kontrollera om nämnden har följt av stämman meddelade riktlinjer vid utformningen av instruktionerna. Kvalitetskontrollen finansieras inte genom medlemsavgifterna utan genom en särskild avgift. Medlemmarna känner inte i förväg till att de kommer att bli föremål för kontroll. Numera administreras planeringen av kvalitetskontrollen – avseende såväl vem som skall vara föremål för kontroll som när – av ett för Z och Y gemensamt kvalitetssekretariat. M-son har i övrigt anført att eventuella oberoendeproblem inte kan lösas genom att en Y-revisor väljs. De flesta revisionsbyråerna har såväl Z- som Y-revisorer i verksamheten. Z-revisorerna har gjort ett åtagande mot Z att verka för att byrån vid vilken de är verksamma skall ha ett avtal med Servicebolaget. Ingås sådant avtal så kommer de enskilda Z-revisorerna att vara kopplade till Z, medan revisionsbyrån kommer att vara kopplad till Servicebolaget. Därtill kommer att såväl Z- som Y-medlemmar och revisionsbyråer har en koppling till W HB. Alternativet till att välja en Z-revisor är därmed att anlita en revisor som är verksam i en revisionsbyrå som inte har några Z-revisorer involverade i verksamheten. Detta torde vara svårt. Att anlita en revisor som inte är medlem i Z eller Y framstår inte som en lämplig lösning.

RN meddelar följande besked.

---

<sup>1</sup> Kvalitetskontrollstyrelsen, som är ett för Z och Y gemensamt organ, har till uppgift att utöva tillsyn över kvalitetsnämndernas arbete.

## Allmänt

Vid den nedan gjorda bedömningen har RN beaktat vissa för detta ärende specifika omständigheter. Merparten av de godkända och auktoriserade (nedan kvalificerade) revisorerna är medlemmar i någon av de två revisorsorganisationerna Z och Y. De två föreningarnas verksamhet syftar bl.a. till att främja kvaliteten och effektiviteten i medlemmarnas arbete. Z och Y bedriver gemensamt kvalitetskontroll av sina ledamöter och de revisionsföretag i vilka dessa är verksamma. Branschorganisationernas kvalitetskontroll syftar dels till att säkerställa att näringsliv och samhälle skall kunna förlita sig på det arbete som utförs av deras ledamöter, dels till att stödja ledamöterna i deras eget kvalitetsarbete. Det finns därför skäl att utgå från att den verksamhet som bedrivs av medlemmarna i Z och Y i genomsnitt håller en högre kvalitet än den som bedrivs av revisorer som inte är med i någon av dessa föreningar. Som skäl för att välja en revisor som är medlem i någon av dessa två organisationer kan alltså anföras inte bara det faktum att revisorn är medlem utan även att detta borgar för en kvalitativ revision. Enligt RN:s mening finns det skäl att särskilt beakta dessa faktorer vid en bedömning av om en revisor som är medlem i en av dessa två branschorganisationer kan utföra revision i den egna föreningen samt i ett servicebolag ägt av föreningen.

## Vald revisor i Z

Såvitt avser frågan om Ni kan vara vald revisor i Z gör RN följande bedömning. Bestämmelserna i revisorslagen (2001:883) skall tillämpas på samtliga situationer i vilka en auktoriserad eller godkänd revisor ägnar sig åt revisionsverksamhet. Detta gäller oavsett om uppdraget har lämnats till revisorn i dennes egenskap av auktoriserad eller godkänd revisor eller såsom medlem i en förening pga. särskilda kunskaper i aktuella frågor. 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 första stycket 2 föreligger en presumtion för att en revisor skall avböja alternativt avsäga sig ett revisionsuppdrag om det föreligger något förhållande av sådan art att det kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet. RN finner att Er medlemskap i den förening i vilken revisionen skall utföras är en sådan omständighet som enligt 21 § utgör ett hot mot Er opartiskhet eller självständighet. Det föreligger därmed en presumtion för att Ni skall avsäga Er uppdraget som revisor i Z.

Ni behöver dock enligt 21 § andra stycket revisorslagen inte avsäga Er 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 Er opartiskhet eller självständighet. RN har tidigare gjort bedömningen att prövningen av huruvida en auktoriserad eller godkänd revisor kan inneha ett revisionsuppdrag i en förening i vilken han eller hon är medlem, påverkas av vilket revisionsuppdrag det är fråga om.<sup>2</sup> Av denna bedömning följer att en omständighet av betydelse kan vara det faktum att uppdraget som förtroenderevisor kan utföras av vem som helst av föreningens medlemmar utan krav på auktorisation eller godkännande. För att revisorn skall kunna åta sig uppdraget krävs dessutom att det av årsredovisningshandlingarna och revisionsberättelsen klart framgår att revisorn innehar uppdraget i sin egenskap av medlem i föreningen. Revisorn skall således tillse att det utåt står helt klart att han inte fullgör uppdraget som en oberoende extern revisor. Det sagda gäller dock under förutsättning att det inte i lag eller

---

<sup>2</sup> RN:s beslut den 15 juni 2004 i ärende 2004-625.

stadgar eller på annat sätt föreskrivs att föreningen skall utse en auktoriserad eller godkänd revisor. I sådant fall bör denne stå helt fri från föreningen.

Några krav på att den i Z valde revisorn skall vara en auktoriserad eller godkänd revisor följer varken av lag eller av föreningens stadgar. Däremot framgår av de i ärendet ingivna handlingarna att det av Z praxis följer att som revisor skall väljas medlem i Z. Detta faktum tillsammans med den omständigheten att föreningen endast är öppen för auktoriserade och godkända revisorer innebär ett föreningsinternt krav på auktoriserad eller godkänd revisor. Syftet med denna praxis är dock, såvitt kan utläsas av handlingarna, inte att uppställa ett krav på auktoriserad eller godkänd revisor utan att säkra en föreningsintern revision. Detta tillsammans med vad som ovan sagts om branschorganisationernas uppgifter innebär att den omständigheten att Ni är medlem i Z inte utgör ett så allvarligt hot mot Er självständighet eller opartiskhet att Ni inte kan inneha detta uppdrag. Det sagda gäller dock under förutsättning att Ni tillser att tillräcklig information lämnas i årsredovisningen och Er revisionsberättelse rörande förutsättningarna för revisionsuppdragets genomförande.

En ytterligare omständighet som måste beaktas är att det i revisionsuppdraget ingår att granska kvalitetsnämndens verksamhet samtidigt som Ni som medlem i Z står under kvalitetsnämndens tillsyn. Även denna omständighet utgör enligt RN:s mening ett sådant förhållande som enligt 21 § första stycket 2 revisorslagen kan rubba förtroendet för Er opartiskhet eller självständighet som föreningens revisor. Frågan är om det finns omständigheter i det enskilda fallet som innebär att det ändå inte finns anledning att ifrågasätta Er opartiskhet eller självständighet. Enligt RN:s mening bör även denna bedömning påverkas av det faktum att Ni är vald revisor i Z inte på grund av att Ni är godkänd revisor utan som medlem i föreningen. Därtill kommer att det inte är kvalitetsnämnden som prövar förutsättningarna för en disciplinär åtgärd. Dessa prövas antingen av kvalitetskontrollstyrelsen eller av disciplinnämnden, vilka inte står under revisorns granskning. Inte heller den omständigheten att det i uppdraget ingår att särskilt granska kvalitetsnämnden utgör därför ett så allvarligt hot mot er självständighet eller opartiskhet att Ni inte kan inneha detta uppdrag. Ni kan således inneha uppdraget som vald revisor i Z under de ovan angivna förutsättningarna.

### **Vald revisor i Servicebolaget**

När det gäller Ert uppdrag som vald revisor i Servicebolaget gör RN följande bedömning. Av 10 kap. 16 § aktiebolagslagen (1975:1385) framgår att som revisor får inte väljas den som äger aktier i bolaget. Denna regel utgör inte något hinder mot Ert uppdrag som revisor i Servicebolaget. Emellertid har Ni som medlem i Z, genom den stadgevis fastslagna befogenheten att utöva Er rätt att delta i samfundets gemensamma angelägenheter på årsstämma, ett indirekt ägarinflytande i Servicebolaget. Därtill kommer att en stor del av Z-koncernens verksamhet bedrivs i Servicebolaget samt att Ni köper vissa tjänster av bolaget samt av W HB i vilket Servicebolaget har ägarintresse. Av särskild betydelse är den försäkring som Er revisionsbyrå innehar och som enligt Er uppgift administreras av Servicebolaget. Även om premierna är av oväsentlig storlek innebär försäkringen att Ni har en affärsmässig relation med Servicebolaget som inte med lätthet kan avbrytas. Dessa omständigheter sammantagna utgör förhållanden av sådan art som enligt 21 § första stycket 2 revisorslagen kan rubba förtroendet för Er opartiskhet eller självständighet som bolagets revisor.

Som konstaterats ovan behöver Ni dock enligt 21 § andra stycket revisorslagen inte avsäga Er 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 Er opartiskhet eller självständighet.

RN har tidigare – vid en tillämpning av reglerna i lagen (1995:528) om revisorer – uttalat att det inte är förenligt med kraven på kvalificerade revisorers opartiskhet och självständighet att vara vald revisor i ett aktiebolag som ägs av en ideell förening i vilken revisorn är medlem.<sup>3</sup>

Eftersom Servicebolaget är ett aktiebolag måste det revideras av en kvalificerad revisor. Merparten av de kvalificerade revisorerna är medlemmar i någon av de två revisorsorganisationerna Z och Y. Upprätthålls principen om att medlem i ideell förening inte kan vara vald revisor i ett aktiebolag som ägs av föreningen, så kan som revisor i Servicebolaget väljas antingen en Y-revisor eller en revisor som inte är medlem i någon av de två organisationerna.

Av vad som anförts ovan följer att de två branschorganisationernas verksamhet uppvisar vissa särdrag som måste beaktas vid bedömningen av om Ni kan åta Er uppdraget som revisor i Servicebolaget. Ett av dessa är att organisationerna har till särskild uppgift att värna om kvaliteten i kvalificerade revisorers arbete. Ett tungt vägande skäl för att för att revisionen i Servicebolaget skall få utföras av kvalificerad revisor som är medlem i någon av organisationerna är därmed att säkra kvaliteten i revisionsarbetet. I detta perspektiv framstår det inte som rimligt att kräva att det till Z hörande Servicebolaget skall välja en revisor som står utanför de två branschorganisationerna.

Det sagda innebär dock inte utan vidare att omständigheterna är sådana att Servicebolaget kan revideras av en Z-revisor utan man måste även överväga alternativet att Servicebolaget skall revideras av en Y-revisor. Som framkommit av de uppgifter som lämnats i ärendet är dock inte heller detta invändningsfritt. Medlemmar i Z har en skyldighet att verka för att den byrå i vilken revisionsverksamheten bedrivs ansluts till Servicebolaget. Dessutom ägs utbildningsbolaget W HB – vars syfte är att tillhandahålla bas- och vidareutbildning åt kvalificerade revisorer – gemensamt av Z och Y. Därtill kommer att det även i övrigt förekommer ett omfattande samarbete mellan de två branschorganisationerna. Av betydelse för den slutliga bedömningen är enligt RN också den omständigheten att Servicebolaget har till uppgift att tillhandahålla service till ledamöterna i Z. Servicebolagets funktion blir därmed att stödja verksamheten i Z, dvs. bl.a. att hjälpa ledamöterna i deras yrkesutövning genom information, utbildning och annan service. Den av Servicebolaget bedrivna verksamheten står därmed nära den verksamhet som Z bedriver, vilket talar för att även Servicebolaget skall kunna revideras av en Z-revisor. Dessa omständigheter sammantagna innebär enligt RN:s mening att det i det enskilda fallet föreligger sådana särskilda omständigheter som medför att det inte finns anledning att ifrågasätta Er opartiskhet eller självständighet. Ni kan alltså som medlem i Z inneha uppdraget som revisor i Servicebolaget.

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

Ärendet har avgjorts av Revisorsnämnden. I beslutet har deltagit f.d. domaren i Europadomstolen Elisabeth Palm, ordförande, kammarrättspresidenten Hans-Jörgen Andersson, vice ordförande, auktoriserade revisorn Ulla Nordin Buisman, skattedirektören Marie Carlsson, godkände revisorn Klas-Erik Hjorth, 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 juris doktorn Adam Diamant som föredragit ärendet.

---

<sup>3</sup> RN:s beslut den 21 oktober 1999 i ärende 1999-1147 (Ö 4/99 i RN:s praxissamling).