

## D 11

Revisorsnämnden (RN) har genom den norska myndigheten Finanstilsynet fått del av vissa handlingar i ett ärende hos den myndigheten. Med anledning av uppgifter från dessa handlingar har RN öppnat detta disciplinärende avseende det registrerade revisionsbolaget X AB, här kallat X Sverige.

Av handlingarna i ärendet framgår följande.

X Sverige var vald revisor i ett svenskt börsnoterat moderbolag i en bankkoncern, här kallat moderbolaget. I koncernen ingick ett norskt bolag som bedrev bankverksamhet, här kallat den norska banken. Vald revisor i den norska banken var det norska revisionsföretaget X AS, här kallat X Norge.

I samband med tillsynen av den norska banken uppmärksammade Finanstilsynet att X Sverige under hösten 2009 hade utfört ett konsultuppdrag åt den norska banken. Konsultuppdraget avrapporterades i en skriftlig rapport den 6 november 2009. Enligt uppgift från Finanstilsynet visar den norska bankens egna dokument att rapporten användes som underlag för bankens värdering av ett betydande låneengagemang. Finanstilsynet återger vissa uttalanden ur ett dokument från den norska banken i vilket den norska banken hänvisar till X Sveriges bedömningar.

X Norge har i ett yttrande till Finanstilsynet uppgett att ingen i X Norges revisionsteam kände till X Sveriges rapport vid genomförandet av revisionen av den norska banken räkenskapsåret 2009. I en skrivelse till X Norge den 16 december 2010 uttalade Finanstilsynet att oberoendereglerna i den norska revisorslagstiftningen hade åsidosatts genom att X Norge inte blev informerat om att X Sverige hade utfört rådgivningstjänster åt den norska banken. Någon egen oberoendeanalys hade därför inte gjorts av X Norge. Finanstilsynet framhöll att myndigheten såg allvarligt på åsidosättande av oberoendereglerna, särskilt i samband med revisioner av företag av allmänt intresse, och förutsatte att X Norge skulle vidta åtgärder för att säkerställa att uppdragsansvariga revisorer informeras innan avtal om rådgivningsuppdrag ingås. Finanstilsynet framhöll särskilt att det förhållandet att X Sverige hade utfört en oberoendeanalys enligt den svenska revisorslagstiftningen saknar betydelse för X Norges skyldighet att analysera sitt oberoende.

Då X Sverige påbörjade konsultuppdraget uppskattades arvudet för uppdraget till 2,2 miljoner svenska kronor. X Norges arvode för revisionen av den norska banken räkenskapsåret 2009 uppgick till 3,8 miljoner norska kronor.

X Sverige har i yttranden till RN anfört följande.

I september 2009 kontaktades X Sverige av ett banksyndikat för att utföra ett konsultuppdrag, en s.k. independent business review, avseende en av syndikatets låntagare. Banksyndikatet utgjordes av den norska banken och två andra bankföretag. Syftet med uppdraget var att ge syndikatet bakgrundsinformation om låntagaren och beskriva orsaken till att denne befann sig i finansiella svårigheter samt även att ge syndikatet underlag för sina överväganden och diskussioner med låntagaren. X Sverige analyserade låntagarens ekonomiska utfall fram till tidpunkten för rapporten och bidrog med förklaringar till låntagarens finansiella läge. Vidare analyserade X Sverige låntagaren i ett större sammanhang vad gällde position på marknaden och konkurrens, återgav låntagarens plan för att vända utvecklingen och kommenterade denna.

Syftet med konsultuppdraget var inte att förse syndikatets medlemmar med underlag för dess bedömningar avseende reserveringar eller avsättningar i relation till dess fordringar. X Sverige

bedömde, då bolaget åtog sig det aktuella konsultuppdraget, att rapporteringen inte skulle komma att användas av den norska banken för värdering av dess fordran på låntagaren. Uppdraget bemannades inte med sådana medarbetare som var konsulter inom värdering eller redovisning. I uppdragsbrevet angavs följande: ”We ask you to note that our report(s) are not meant to serve as consideration basis for provisioning for any claims or exposure you might have in [låntagaren]”. Avsikten med detta var att klargöra för den norska banken och det övriga syndikatet att rapporteringen inte var avsedd att användas för värdering av fordran på låntagaren. Utgångspunkten var att den analys som genomfördes inom ramen för konsultuppdraget kunde få betydelse för de affärsmässiga beslut som den norska banken och syndikatets övriga medlemmar hade att fatta inom ramen för respektive bolags verksamhet.

I strid med det avtalade syftet använde banken X Sveriges rapport som underlag för bedömningen av värdet på krediten. Det var dock inte det enda underlaget som användes, utan det förekom även rådgivning från en annan rådgivare.

X Sverige bedömde att byrån inte skulle behöva förlita sig på rapporteringen från konsultuppdraget inom ramen för räkenskapsrevisionen eller förvaltningsrevisionen.

Vid tiden för uppdragsavtalets ingående var det känt för X Sverige att X Norge var vald revisor i den norska banken. X Sverige registrerade konsultuppdraget den 21 september 2009 i revisionsbyråkedjans globala system för uppdragskontroller, här kallat S-systemet. Detta system utgör bland annat stöd för att administrera kontroll av oberoendefrågor inom revisionsbyråkedjan globalt. När uppdraget registrerades i systemet var systemets grundinställningar inte sådana att revisorn i Norge med automatik underrättades om uppdraget.

Med utgångspunkt i X:s lokala och globala regler om oberoende bedömde koncernrevisorn att det inte fanns anledning att särskilt underrätta revisorn i Norge om konsultuppdraget. Detta innebar att X Sverige inte informerade X Norge om uppdraget.

X Sverige gjorde en oberoendeanalys och kom fram till att det inte hade uppkommit något självgranskningshot. Analysen gällde oberoendet avseende både moderbolaget och den norska banken. Den hade sin primära utgångspunkt i de svenska oberoendereglerna men avsåg också X:s interna regler som baseras på International Federation of Accountants’ (IFAC) regelverk Code of Ethics. I samband med att revisionen i moderbolaget slutfördes gjorde X Sverige en förnyad bedömning för att på nytt ta ställning till om det hade uppkommit några oberoendehot. Som slutsats noterades att det inte hade framkommit något hinder rörande oberoendet.

Finanstilsynets iakttagelser föranledde en översyn av X Sveriges rutiner för att efterleva gällande oberoendekrav. Detta medförde att grundinställningarna i S-systemet ändrades så att X Sverige fortsättningsvis alltid informerar X-revisorer med uppdrag åt bolag i den aktuella bankkoncernen om andra uppdrag som en annan X-byrå utför åt bolag i koncernen. En särskild förtydligande instruktion lades in i S-systemet avseende bankkoncernen. Därigenom minskade risken för att X Norge inte skulle informeras om tjänster som ett annat företag inom X-kedjan utför åt ett norskt företag inom bankkoncernen. X Sverige kommer som en generell åtgärd att i sin interna utbildning understryka vikten av att revisorer i utländska dotterbolag informeras om uppdrag som utförs åt dessa bolag.

Det förekommer inget system för vinstdelning mellan X Sverige och X Norge och inte heller någon gemensam personal eller något gemensamt ägande, ledning eller kontroll. Definitionen av begreppet nätverk i den svenska revisorslagen (2001:883) är inte entydig, men om den tolkning som framgår av lagens förarbeten beträffande firmagemenskap ska anses vara vägledande får utgångspunkten vara att X Sverige och X Norge ingår i samma nätverk. Det finns även vissa gemensamma processer inom X som bland annat innebär att det genomförs kvalitetskontroller av genomförda uppdrag hos X Sverige och X Norge om efterlevnaden av byråkedjans gemensamma rutiner och processer i olika avseenden.

RN gör följande bedömning.

Ett registrerat revisionsbolag har ett ansvar för att förtroendet för de inom bolaget verksamma revisorernas opartiskhet och självständighet kan upprätthållas. Detta kommer till uttryck i 20 § revisorslagen, jämförd med 23 § samma lag, där det sägs att revisionsverksamheten ska organiseras så att revisorns opartiskhet, självständighet och objektivitet säkerställs. En förutsättning för att enskilda revisorer ska kunna pröva om det finns några omständigheter som kan rubba förtroendet för deras opartiskhet eller självständighet är att revisionsbolagen har system för att identifiera och hantera sådana omständigheter. Bedömningen av om det förekommer någon omständighet som kan rubba revisorns opartiskhet och självständighet måste dock alltid göras av revisorn själv. En sådan bedömning kan alltså inte göras av någon annan för hans eller hennes räkning.<sup>1</sup>

Vad som nu har sagts om revisionsbolags ansvar gäller enligt RN:s mening även beträffande sådana omständigheter som kan utgöra oberoendehot för revisorer som är verksamma i andra företag i samma nätverk.

Vid bedömningen av vilka effekter X Sveriges konsultuppdrag fick på X Norges oberoende har RN således först att ta ställning till frågan huruvida de båda revisionsföretagen ingick i samma nätverk. Enligt 2 § 7 revisorslagen avses med nätverk en struktur för samarbete i vilken minst ett revisionsföretag ingår och som (a) tydligt syftar till vinstdelning eller kostnadsdelning, (b) har ett gemensamt ägande eller en gemensam kontroll eller ledning, (c) har gemensamma system för kvalitetssäkring, (d) har en gemensam affärsstrategi, (e) använder ett gemensamt namn eller (f) i betydande omfattning har gemensam personal. RN finner att X Sveriges och X Norges användande av den gemensamma akronymen X i sig är tillräckligt för att konstituera ett nätverk.<sup>2</sup> Härtill kommer vad som ovan har framkommit om gemensamma processer för kvalitetskontroll. Sammantaget gör RN bedömningen att X Sverige och X Norge utgjorde ett nätverk i revisorslagens mening.<sup>3</sup>

Av 21 § första stycket revisorslagen framgår att en revisor för varje uppdrag i revisionsverksamheten ska pröva om det finns omständigheter som kan rubba förtroendet för hans eller hennes opartiskhet eller självständighet. I paragrafens första stycke 1 anges ett antal typsituationer där utgångspunkten är att revisorn ska avböja eller avsäga sig uppdraget. En av dessa situationer är att revisorn, eller någon annan i det nätverk där han eller hon är verksam, vid rådgivning som inte utgör revisionsverksamhet har lämnat råd i en fråga som till någon del omfattas av granskningsuppdraget, s.k. självgranskningshot. Förutom i de särskilt angivna situationerna ska revisorn, enligt den s.k. generalklausulen i paragrafens första stycke 2, avböja eller avsäga sig ett uppdrag om det föreligger något annat förhållande av sådan art att det kan rubba förtroendet för hans eller hennes opartiskhet eller självständighet. Enligt bestämmelsens andra stycke behöver revisorn dock inte 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. Vad som föreskrivs i 21 § första stycket revisorslagen om revisors skyldigheter gäller enligt 23 § samma lag i tillämpliga delar även registrerade revisionsbolag.<sup>4</sup>

---

<sup>1</sup> Se RN:s beslut den 10 december 2009 i ärende dnr 2009-1578, referat D 44/09 i RN:s praxissamling.

<sup>2</sup> Se prop. 2008/09:135 s. 137.

<sup>3</sup> Det kan tilläggas att även de norska oberoendereglererna är så utformade att två företags firmagemenskap kan medföra att det ena företags rådgivningstjänster påverkar det andra företags oberoende, se § 4-7 tredje stycket lov om revisjon og revisorer 1999-01-15 nr 2 och § 4-2 första stycket forskrift om revisjon og revisorer.

<sup>4</sup> Även det norska regelverket beträffande revisorers oberoende innehåller en bestämmelse om att revisorer ska analysera sitt oberoende, se § 4-6 forskrift om revisjon og revisorer 1999-06-25 nr 712.

I det aktuella fallet var X Sverige vald revisor i moderbolaget i en koncern och utförde samtidigt ett konsultuppdrag åt en norsk bank som var dotterbolag i koncernen. X Sverige kände till att den norska banken reviderades av X Norge. X Norge ingår i samma nätverk som X Sverige. Mot denna bakgrund – och särskilt med beaktande av att X Sverige såsom koncernrevisor bar ett särskilt ansvar för revisionen i koncernen – har det ankommit på X Sverige att se till att X Norge fick kännedom om uppdraget och därmed möjlighet att analysera sitt oberoende. Detta skulle ha gjorts redan innan X Sverige åtog sig uppdraget.

X Sverige hade registrerat konsultuppdraget i S-systemet. Inställningarna i S-systemet var emellertid inte sådana att X Norge automatiskt informerades om uppdraget. X Sverige hade således inte några tillfredsställande rutiner för att säkerställa att information om konsultuppdrag når den valde revisorn. Bolaget vidtog inte heller några andra åtgärder för att tillse att X Norge underrättades. Som en följd av detta fick X Norge inte kännedom om konsultuppdraget och gavs därmed inte heller ett fullständigt underlag för sin analys av sitt oberoende som revisor i den norska banken. Bedömningen av konsultuppdragets eventuella inverkan på oberoendet kom däri-genom att göras av någon annan än den valde revisorn. Konsultuppdraget kom också att genomföras och avrapporteras innan X Norge ens fick kännedom om att X Sverige hade åtagit sig uppdraget.

RN konstaterar således att X Sverige hade en skyldighet att göra X Norge uppmärksam på det aktuella konsultuppdraget och att X Sverige brast i denna skyldighet. Därmed sattes X Norge ur stånd att göra en egen prövning av sitt oberoende. Vad X Sverige har anfört om grunderna för sitt eget ställningstagande i oberoendefrågan förändrar inte RN:s bedömning, eftersom oberoendebedömningen som ovan nämnts måste göras av den valde revisorn själv. Att så sker framstår som särskilt angeläget i ett fall som detta då den valde revisorn är verksam i ett annat land och prövningen av oberoendefrågan därför ska ske enligt ett annat lands regelverk.

RN finner att X Sverige genom sin underlåtenhet i det aktuella avseendet har åsidosatt sina skyldigheter som registrerat revisionsbolag. Revisionsbolaget ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Med hänsyn till att underlåtenheten fick till följd att X Norge betogs möjligheten att göra en korrekt prövning av frågan om sin opartiskhet och självständighet i ett bolag som var dotterbolag i en koncern som bedrev bankverksamhet och vars moderbolag var börsnoterat finner RN att det som läggs X Sverige till last är allvarligt. X Sverige ska därför meddelas en varning.

Med stöd av 32 § andra stycket och 34 § första stycket revisorslagen (2001:883) meddelar RN X Sverige varning.

Ärendet har avgjorts av RN genom dess tillsynsnämnd. I beslutet har deltagit hovrättspresidenten Sten Andersson, ordförande, hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, rättschefen Vilhelm Andersson, advokaten Rune Brännström, auktoriserade revisorn Maria Danckler, avdelningschefen Eva Ekström, auktoriserade revisorn Bertel Enlund, skattejuristen Kerstin Nyquist och docenten Gustaf Sjöberg. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, chefsjuristen Adam Diamant, revisionsdirektören Gunnar Abrahamsson samt avdelningsdirektören Björn Fredljung som föredragit ärendet.