



Förhandsbesked - auktoriserade revisorn A-son

Förhandsbesked: Anställningen av en medarbetare som har en nära relation till en delägare, tillika styrelseordförande, i en revisionskund skulle utgöra ett hot mot A-sons opartiskhet och självständighet i revisionsuppdraget.

Den motåtgärd, i form av en extern second opinion, som A-son beskriver innebär att det i detta fall inte skulle finnas anledning att ifrågasätta hans opartiskhet eller självständighet.

1 Inledning

A-son har hos Revisorsinspektionen ansökt om ett förhandsbesked enligt 22 § revisorslagen (2001:883). Han har begärt förhandsbesked om huruvida en anställning av en ny medarbetare skulle kunna innebära ett hot mot hans opartiskhet eller självständighet som revisor i ett visst bolag. Han har också begärt besked om huruvida ett eventuellt hot mot hans opartiskhet och självständighet skulle kunna neutraliseras till en godtagbar nivå, t.ex. genom en motåtgärd i form av en s.k. extern second opinion.

2 Revisorns uppgifter i ansökan

A-son har uppgett följande.

Han arbetar i ett registrerat revisionsbolag som har 17 medarbetare. Revisionsbolaget ska under år 2025 anställa en medarbetare. Den framtida medarbetaren är gift med en person som är delägare (kontrollerar 20,27 procent av aktierna genom ett annat bolag) och

styrelseordförande i ett aktiebolag som är en av A-sons revisionskunder. Revisionskunden hade enligt den senaste fastställda årsredovisningen en nettoomsättning om 9 412 tkr och en balansomslutning om 31 090 tkr. Det beräknade revisionsarvodet motsvarar ca 0,3 procent av revisionsbolagets totala omsättning. Revisionsuppdraget är därför inte av väsentlig art för revisionsbolaget. Medarbetaren kommer inte att arbeta med uppdraget och revisionsbolaget har rutiner som säkerställer att revisionsakten kommer att vara låst och att endast revisionsteamet har tillgång till revisionsakten.

Om Revisorsinspektionen skulle anse att anställningen likväl innebär ett oberoendehot, kan detta minskas till en godtagbar nivå genom en s.k. second opinion. En auktoriserad revisor utanför revisionsbolagets nätverk skulle då utföra en kvalitetskontroll av utförd revision. Denna skulle bestå av en genomgång av revisionsakten med fokus på vald revisionsinriktning samt genomgång av väsentliga granskningsposter och ställningstaganden.

3 Revisorsinspektionens bedömning

Enligt 21 a § revisorslagen ska en revisor för varje uppdrag i revisionsverksamheten pröva om det finns omständigheter som kan rubba förtroendet för hans eller hennes opartiskhet eller självständighet. I lagtexten nämns fem situationer som typiskt sett anses vara förtroenderubbande. En av dessa är att revisorn, eller någon annan i det nätverk där han eller hon är verksam, har nära personliga relationer till uppdragsgivaren eller till någon person i dennes ledning (s.k. vänskapshot).

Bestämmelsen är utformad som en presumptionsregel. Om någon av typsituationerna föreligger, är utgångspunkten att revisorn ska avböja eller avsäga sig uppdraget. Revisorn behöver emellertid, som framgår av paragrafens andra stycke, inte avböja eller avsäga sig uppdraget, om det i det enskilda fallet förekommer sådana särskilda omständigheter eller har vidtagits sådana åtgärder (s.k. motåtgärder) som medför att det inte finns anledning att ifrågasätta hans eller hennes opartiskhet eller självständighet.

Enligt 22 § revisorslagen ska Revisorsinspektionen på ansökan av en revisor meddela förhandsbesked om huruvida en viss omständighet är en sådan som avses i 21 a § 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.

Bestämmelsen i 21 a § revisorslagen är, som nyss har angetts, utformad som en presumptionsregel där utgångspunkten är att revisorn är skyldig att avböja eller avsäga sig ett uppdrag så snart det förekommer omständigheter av sådan art som medför att förtroendet för revisorn kan rubbas. I förarbetena till bestämmelsen (prop. 2000/01:146 s. 64) sägs emellertid att denna presumption ska kunna brytas om det står klart att vidtagna eller planerade åtgärder kan säkerställa förtroendet för revisorns opartiskhet och självständighet. Där anges vidare bland annat att det, i de fall när byråinterna motåtgärder inte bedöms vara tillräckliga, kan bli nödvändigt att vidta något slag av extern kontrollåtgärd för att balansera hotet. Som exempel nämns att en yrkesrevisor utanför revisionsgruppen (numera nätverk) gör en fullständig eller partiell genomgång av uppdraget och avger en s.k. second opinion. Det sägs även att det förhållandet att någon annan i samma revisionsgrupp har nära personliga relationer med 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 (a. prop. s. 103).

Ledning för tillämpningen av 21 a § revisorslagen kan, vid sidan av bl.a. förarbetena samt Revisorsinspektionens och förvaltningsdomstolarnas praxis, hämtas i International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA) etikkod.¹ Av punkten R521.8 och tillämpningspunkterna 521.8 A1 och A2 framgår att egenintresse-, vänskaps- eller skrämselhot kan uppstå på grund av en personlig relation eller familjrelation mellan exempelvis en anställd i revisions- eller redovisningsföretaget som inte är medlem i revisionsteamet och en styrelseledamot eller ledande befattningshavare hos revisionskunden. Som exempel på motåtgärd för att hantera sådana egenintresse-, vänskaps- eller skrämselhot nämns att en lämplig granskare ges till uppgift att granska relevant revisionsarbete som har utförts.

Revisorsinspektionen konstaterar inledningsvis att om medarbetaren anställs vid revisionsbolaget uppkommer ett vänskapshot. Utgångspunkten är då att A-son blir skyldig att avsäga sig uppdraget för revisionsklienten.

Det förhållande att den nya medarbetaren inte kommer att involveras i revisionen anser Revisorsinspektionen är en självklarhet och kan inte anses som särskilt presumptions-

¹ Se Revisorsinspektionens allmänna uttalande om vilken betydelse International Ethics Standards Board for Accountants etikkod har för tillämpningen av 21 a § revisorslagen (2001:883), dnr 2020-971.

brytande. Vidare har Revisorsinspektionen i tidigare praxis² framhållit att vänskapshot, i situationer liknande den i det nu aktuella fallet, inte kan neutraliseras enbart genom byrå-interna åtgärder. Detta gäller även om det kan konstateras att medarbetaren helt skulle sakna möjlighet att påverka utfallet av revisionen.

A-son har emellertid lämnat ett förslag på en motåtgärd i form av en extern genomgång (second opinion) av den utförda revisionen. Revisorsinspektionen anser att denna motåtgärd – med den inriktning och det innehåll som A-son har angett – skulle minska hotet till en godtagbar nivå.

Detta förhandsbesked upphör att gälla om förutsättningarna förändras eller vid författningsändringar som påverkar den fråga som beskedet avser.

Ärendet har avgjorts av Revisorsinspektionen genom Tillsynsnämnden för revisorer. I beslutet har deltagit f.d. justitierådet Sten Andersson, ordförande, enhetschefen Tomas Algotsson, redovisningsexperten Sofia Bildstein-Hagberg, rådgivaren Sophie Degenne, auktoriserade revisorn Mikael Ernström, auktoriserade revisorn Magnus Fredmer, advokaten Emma Norburg och lektorn Jessica Östberg. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt avdelningsdirektören Tobias Fredriksson, som har föredragit ärendet, varit närvarande.

Sten Andersson

Tobias Fredriksson

Hur man överklagar, se bilaga.

² Se t.ex. Revisorsinspektionens beslut den 10 mars 2005 (dnr 2004-1342), den 11 juni 2021 (dnr 2021-0600) och den 16 december 2022 (dnr 2022-1628).