

LR: dom 2000-12-21, mål nr 6627-00

KamR: dom 2001-10-01, mål nr 393-2001 (ref)

RegR: beslut att ej meddela PT, 2002-05-08, mål nr 6076-2001

F 5/00

Enligt 15 § lagen om revisorer (revisorslagen) får en revisor inte utöva annan verksamhet än revisionsverksamhet om utövandet kan rubba förtroendet till revisorns opartiskhet eller självständighet.

Ett grundläggande krav för att revisorn skall kunna fullgöra sina yrkesplikter i enlighet med lag och god sed är att revisorn är oberoende i förhållande till sina revisionsklienter och även i övrigt i förhållande till dem i vars intresse revisionen utförs. Den som anlitar en revisor skall kunna göra det i förvissning om att revisorn inte står i beroendeförhållande till någon av klientföretagens intressenter eller har egna affärsintressen som konkurrerar med klientens. En förutsättning för att detta skall vara möjligt är att revisorn i största möjliga utsträckning står fri från affärs- och sidointressen som kan komma i konflikt med ett riktigt fullgörande av revisionsverksamheten. Samtidigt måste dock hänsyn tas till revisorernas berättigade krav att få förvalta sin förmögenhet, engagera sig i föreningsverksamhet av olika slag osv. För att revisorsfunktionen och allmänhetens tilltro till revisorerna som en oberoende yrkeskår inte skall urholkas bör emellertid gränserna för vad som inte skall anses vara förtroenderubbande verksamhet sättas tämligen snävt.

Ni har hos Revisornämnden ansökt om förhandsbesked huruvida det är förenligt med Er yrkesutövning som godkänd revisor att utöva fastighetsförvaltning genom ett av Er delägt handelsbolag. Av Er ansökan och övriga handlingar framgår bl.a. följande. Handelsbolaget – X HB – ingår i ett dödsbo i vilket Ni är dödsbodelägare. Handelsbolagets verksamhet består i uthyrning av en verkstadslokal. Hyresintäkterna uppgår till ca 30 000 kr per år. Hyresgästen är inte klient till Er revisionsbyrå. Er avsikt är att förvärva handelsbolaget tillsammans med Era bröder alternativt tillsammans med Er hustru.

Ni har även frågat huruvida det är förenligt med Er yrkesutövning som godkänd revisor att i Er revisionsbyrås regi anordna kurser inom ämnesområdena ekonomi och affärsutveckling. Undervisningstiden beräknas uppgå till ca 100 timmar per år. Kurserna skall rikta sig till revisionsbyråns klienter och marknadsföras genom reklamutskick. För det fall RN skulle finna detta vara oförenligt med Er yrkesutövning som godkänd revisor undrar Ni om situationen skulle bedömas annorlunda om kurserna riktar sig till andra än revisionsbyråns klienter.

RN meddelar följande besked.

Utövande av fastighetsförvaltning genom delägarskap i X HB under de förutsättningar som angivits i Er ansökan går att förena med yrkesutövning som godkänd revisor.

RN bedömer att den utbildningsverksamhet som Ni avser att driva och som skall rikta sig till revisionsbyråns klienter skulle ge Er ett i förhållande till Er revisionsutövning ovidkommande affärsintresse i förhållande till nämnda klienter. Därmed föreligger risk för att förtroendet till Er opartiskhet eller självständighet som revisor kan rubbas. Detta innebär att Ni inte kan anordna kurser som riktar sig till revisionsbyråns klienter på det sätt Ni anger i ansökan.

RN bedömer att utbildningsverksamhet som skall rikta sig till andra än revisionsbyråns klienter går att förena med Er yrkesutövning som godkänd revisor.

Ni erinras om Er skyldighet att i yrkesutövningen iaktta de allmänna jävsbestämmelserna i 14 § revisorslagen.

Detta förhandsbesked, till den del ansökan vunnit bifall, upphör att gälla om förhållandena ändras i något väsentligt avseende eller vid författningsändringar som påverkar de frågor beskedet avser.

Ärendet har avgjorts av Revisorsnämndens ordförande Lennart Grufberg i närvaro av kanslichefen Christer Lefrell, chefsjuristen Per Eskilsson och avdelningsdirektören Åsa Arffman, föredragande.

Kammarrätten i Stockholm avd 5

Dom 2001-10-01 i mål nr 393-2001

A-son har överklagat LR:s dom den 21 december 2000 i mål nr 6627-00 och yrkat att KamR skall godta att revisionsbyrån bedriver viss utbildningsverksamhet gentemot revisionsklienter (jfr länsrättens dom).

Revisorsnämnden har bestritt bifall till överklagandet.

A-son har till stöd för sin talan anfört bl.a. följande. Länsrätten har utgått ifrån en annan frågeställning än den han avsåg med sin ansökan om förhandsbesked. Frågeställningen var om det i hans revisionsbyrås regi kunde bedrivas utbildning gentemot revisionsbyrås klienter, inte om han personligen kunde bedriva utbildning gentemot sina revisionsklienter. Länsrättens och Revisorsnämndens beslut innebär en väsentlig och betydelsefull ändring av den praxis som utformats på Kommerskollegiums tid och som inneburit att utbildning av en revisionsbyrås klienter varit tillåten under det att utbildning av icke-klienter har varit otillåten. Ändringen saknar stöd i såväl lagförarbeten som den pågående rättsutvecklingen. Länsrättens och Revisorsnämndens ställningstagande strider även mot den modell för analys av revisorers oberoende som föreslås av Revisionsbolagsutredningen, SOU 1999-43 s. 142 ff. Analysmodellen innebär att man för ett enskilt fall identifierar de hot mot revisorns oberoende som kan föreligga för att därefter bedöma om de åtgärder som revisorn vidtagit för att skydda objektiviteten är tillräckliga för att balansera hoten. Vidare strider besluten mot utvecklingen inom EU. Härvid hänvisar A-son till SOU 1999:43 s. 138 ff. och till EU-kommissionens diskussionsunderlag Consultative Paper on Statutory Auditors' Independence in the EU: A Set of Fundamental Principles, 15 December 2000. I korthet innebär principerna att i stället för generella förbud som skydd för revisorns oberoende ett antal skyddsmekanismer föreslås. Många revisionsbyråer har idag en organiserad utbildningsverksamhet som i enlighet med hittillsvarande praxis endast vänder sig till byråns klienter. För revisionsbranschen innebär praxisändringen i många fall en inte obetydlig förändring i verksamheten. För övrigt har länsrätten, såvitt kan uppfattas, inte ställt 100 timmars utbildning per år i relation till någon faktor.

A-son har åberopat och ingett yttranden från Föreningen Auktoriserade Revisorer och Svenska Revisorsamfundet. Av dessa framgår i huvudsak att RN:s och LR:s ställningstaganden strider mot äldre praxis avseende en revisors eller revisionsbyrås möjligheter att bedriva utbildningsverksamhet mot sina klienter. Vidare är de resonemang som leder fram till respektive ställningstaganden alltför grunda och i vissa avseenden behäftade med logiska brister.

Svenska Revisorsamfundet anför i yttrande i huvudsak följande. LR:s och RN:s dom respektive beslut innebär en betydelsefull ändring av hittillsvarande praxis vad avser utbildning som bedrivs i revisionsbyråers regi gentemot deras klienter. Denna ändring av praxis är mycket överraskande då den bl.a. saknar stöd i revisorslagstiftning eller förarbeten. Den överensstämmer dessutom inte med den pågående rättsutvecklingen på området.

RN har hänvisat till sitt yttrande till länsrätten.

Kammarrätten förklarande med ändring av underinstansernas avgöranden att utövande av den sökta utbildningsverksamheten som riktar sig till revisionsbyråns klienter går att förena med A-sons yrkesutövning som godkänd revisor. Som skäl anfördes bl.a. följande

Enligt 15 § revisorslagen får revisorer och revisionsbolag inte utöva annan verksamhet än revisionsverksamhet om utövandet kan rubba förtroendet till deras opartiskhet eller självständighet. Innan revisorslagen trädde i kraft gällde förordningen (1973:221) om auktorisation och godkännande av revisorer. Enligt 10 § i förordningen gällde bl.a. att auktoriserad revisor ej fick driva eller delta i ledningen av affärsverksamhet. Om särskilda skäl förelåg kunde Kommerskollegium medge undantag från förbudet. Revisorsutredningen konstaterade i sitt slutbetänkande (SOU 1993:69 s. 349 ff.) att kritik hade riktats mot regleringen i 10 § förordningen, eftersom den gav upphov till mycket svåra gränsdragningsproblem. Regeringen anslöt sig till utredningens uppfattning och ansåg att en utgångspunkt i stället borde vara att författningsregeln så nära som möjligt uttryckte syftet med regeln. Rörelseförbudet ändrades därför på det sätt som framgår av 15 § revisorslagen (prop. 1994/95:152 s. 52 ff.).

Det framgår varken av revisorslagen eller av dess förarbeten vad som avses med revisionsverksamhet och det får anses oklart vad begreppet egentligen innebär. Att fastställa om den i målet aktuella verksamheten utgör revisionsverksamhet enligt 15 § revisorslagen är dock inte nödvändigt om det kan konstateras att förtroendet till opartiskheten eller självständigheten inte rubbas av verksamheten. Vid en sådan bedömning beaktar kammarrätten att utbildning riktad till klienter tidigare av Kommerskollegium ansetts kunna vara förenlig med en revisors yrkesutövande och att det av förarbetena till den nuvarande regeln inte går att utläsa att någon skärpning i aktuellt avseende varit avsedd. Det finns också anledning att fästa avseende vid den utveckling som skett när det gäller tjänsteutbudet inom revisionsbranschen (se SOU 1999:43 s. 61 ff.). Vid en sammantagen bedömning finner kammarrätten att den sökta verksamheten inte kan anses rubba förtroendet till A-son eller hans bolag på det sätt som avses i 15 § revisorslagen. Överklagandet skall därför bifallas.