

LR: dom 2001-10-05, mål nr 20262-00 (ref)

KamR: dom 2002-11-27, mål nr 6170-2001 (ref)

D 13/00-01

Bakgrunden till förevarande disciplinärende utgörs av uppgifter i massmedia om att två personer, som tidigare varit advokater verksamma inom en advokatbyrå och där innehaft uppdrag som konkursförvaltare, övergått till anställning hos X AB (X) från och med januari 2000. Uppgifterna har gjort gällande att dessa personer avses fortsätta med sina uppdrag som konkursförvaltare samt åta sig nya sådana uppdrag även sedan de anställts hos X. Med anledning härav har Revisorsnämnden (RN) förelagt X att ange i vilken mån uppgifterna är korrekta samt redovisa vilka överväganden som i det aktuella avseendet gjorts med hänsyn till bestämmelsen i 15 § revisorslagen.

X har svarat följande. Det är riktigt att två f.d. advokater som tidigare innehaft konkursförvaltaruppdrag inom en advokatbyrå har kvarstått i sina uppdrag och även erhållit nya sedan de per den 1 januari 2000 anställts hos X. Detta innebär att det numera finns en mindre enhet för konkursförvaltning hos X. Denna är placerad inom affärsområdet Y och består av fem personer, varav två konkursförvaltare, en biträdande jurist och två personer som arbetar med administrativa uppgifter. De två konkursförvaltarna arbetar för närvarande mindre än halvtid med konkursförvaltning medan övrig personal arbetar mellan 20 och 80 procent med detta. – Enligt X:s mening är konkursförvaltarverksamhet tveklöst sådan annan verksamhet än revisionsverksamhet som enligt 15 § första stycket revisorslagen inte får utövas, om utövandet kan rubba förtroendet för revisionsbolagets opartiskhet eller självständighet. Det är dock en verksamhet som är förenlig med revisionsverksamhet. X har inom sin organisation de kunskaper som behövs för utförandet av sådana uppdrag. De jävssituationer som kan uppkomma i enskilda fall anser bolaget att det kan hantera. Att verksamheten bedömts möjlig förena med revisionsverksamhet beror i huvudsak på det regelsystem och det särskilda krav som omgärdar konkursförvaltarverksamheten. Därtill står den senare verksamheten under kontroll av kronofogdemyndigheterna som är tillsynsmyndigheter. – Av konkurslagen följer att den person som utses skall ha den kunskap och insikt som krävs för uppdraget samt i övrigt vara lämplig att utföra uppdraget. Härvid gäller som ett fundamentalt krav att personen i fråga skall vara oberoende. De som agerar som konkursförvaltare har att i denna egenskap iaktta särskilda regler om oberoende. Ifrågavarande jävsregler gäller för samtliga förvaltare oavsett om de är advokater, tjänstemän hos ackordscentral eller affärsjurister hos en revisionsbyrå. – En konkursförvaltare befinner sig inte i den traditionella ombudssituation som vanligen kännetecknar advokaternas yrkesroll. Konkursförvaltarens roll uppvisar i stället större likheter med revisorers och revisionsbolags opartiska och självständiga ställning. En konkursförvaltare har, liksom en revisor, att iaktta olika intressen hos t.ex. aktieägare, borgenärer eller det allmänna. Vidare skall förvaltaren på begäran lämna upplysningar om konkursboet och dess förvaltning till rätten, tillsynsmyndigheten, borgenärer m.fl. Mot bakgrund av det krav på oberoende och öppenhet som präglar konkursförvaltning har X bedömt att detta är en verksamhet som i grunden är väl förenlig med en oberoende revisionsverksamhet. – De generella jävsreglerna för konkursförvaltare förhindrar att en förvaltare åtar sig uppdrag där konkursgäldenären biträts av någon inom den egna byrån. Detta innebär för X:s del att bolaget är förhindrat att åta sig konkursförvaltaruppdrag där X biträtt gäldenären med revision eller konsultuppdrag. Förekomsten av eventuell jäv kan kontrolleras genom att X:s alla klienter är registrerade i en

för hela landet gemensam databas. Vid kontroll mot denna databas kan hinder mot uppdraget upptäckas omedelbart. Det finns förvisso ändå alltid en risk för t.ex. att en klient, som X biträdd, är närstående till gäldenären utan att detta omedelbart upptäcks. Sådant finns dock inte någon skillnad mellan X och de största advokatbyråerna. – Det faktum att X har ett stort antal klienter innebär en risk för att jävssituationer kommer att uppkomma sedan konkursförvaltaren tillträtt sitt uppdrag. Samma situation gäller emellertid även för de större advokatbyråerna som innehar förvaltaruppdrag. Under förutsättning att man tar jävrisken på största allvar torde det dock vara en fördel med en resursstark organisation. En sådan organisation medför i sig att förvaltaren har bättre förutsättningar att vara betydligt mer oberoende av varje enskilt uppdrag än en förvaltare som tillhör en mindre organisation. – I praxis har en konkursförvaltare inte ansetts olämplig att inneha uppdrag enbart på den grunden att en borgenär i konkursen biträddes av konkursförvaltarens organisation. Idag förekommer det i stor omfattning att den advokatbyrå konkursförvaltaren tillhör biträder banker och finansieringsinstitut som tillika är borgenärer i de konkurser förvaltaren är förordnad i. X anser således inte att man ur ”konkursförvaltersynvinkel” med automatik är förhindrad att förvalta konkurser där en bank, som anlitar en revisor från X, är borgenär. – En bedömning av om revisorn hos borgenären inte längre kan anses oberoende på grund av konkursförvaltaruppdraget har inte tidigare gjorts i praxis eftersom företeelsen är helt ny. X anser emellertid att revisorn, så länge det inte förekommer någon konflikt mellan konkursgäldenären och borgenären, intar en oberoende ställning på samma sätt som konkursförvaltaren gör det. Om det uppstår en konfliktsituation kan revisorns och revisionsbolagets samt även konkursförvaltarens oberoende ställning komma att ifrågasättas och det är olämpligt att inneha båda uppdragen. Härvid följer emellertid redan av konkurslagens regler att förvaltaren i sådana fall är skyldig att omedelbart agera. – Även om ovan nämnda oberoendekrav inte hade funnits så skulle det vara kommersiellt och affärsmässigt helt felaktigt att kvarstå i båda uppdragen. Inte heller på denna punkt skiljer sig förutsättningarna för en revisionsbyrå från en advokatbyrå. – Sammanfattningsvis anser X att konkursförvaltarverksamhet är väl förenlig med revisionsverksamhet och därmed också med kravet på revisorns och revisionsbolagets oberoende ställning. Detta grundas huvudsakligen på de krav i fråga om oberoende, integritet och kompetens som gäller för konkursförvaltare samt det förhållandet att konkursförvaltare står under tillsyn. Enligt X:s mening finns ingen inbyggd konflikt mellan det regelverk som gäller för förvaltare och det som gäller för revisorer utan tvärtom syftar båda regelverken ytterst till att skydda oberoendet.

RN gör följande bedömning.

Av 1 kap. 1 och 3 §§ konkurslagen (1987:672) framgår följande. Konkurs innebär att en gäldenärs samtliga borgenärer i ett sammanhang tvångsvis tar i anspråk gäldenärens samlade tillgångar för betalning av sina fordringar. Under konkurs omhändertas tillgångarna för borgenärernas räkning av konkursboet. Förvaltningen av ett konkursbo handhas av en eller flera förvaltare. Förvaltningen av boet står under tillsyn av en tillsynsmyndighet (en kronofogdemyndighet). Av 7 kap. 1 och 2 §§ samma lag framgår bland annat att den inte får vara förvaltare som står i ett sådant förhållande till gäldenären, en borgenär eller någon annan att det är ägnat att rubba förtroendet för hans opartiskhet i konkursen. Detsamma gäller om det i övrigt finns någon omständighet som medför att förtroendet för hans opartiskhet kan rubbas. Vidare framgår att konkursförvaltare utses av rätten. Har gäldenären drivit rörelse får förvaltaren enligt 8 kap. 2 § konkurslagen, om det lagligen kan ske, fortsätta rörelsen för konkursboets räkning i den mån det är ändamålsenligt. Av 8 kap. 14 § framgår att en konkursförvaltare så snart det lämpligen kan ske skall vidta åtgärder för att driva in utestående fordringar. Kan en fordran inte drivas in inom rimlig tid, får den säljas som annan lös egendom.

X har anfört att det inte finns någon inbyggd konflikt mellan å ena sidan det regelverk som skyddar konkursförvaltarens oberoende och å andra sidan de regler som gäller för revisorer. X har framhållit att båda regelverken ytterst syftar till att skydda oberoendet. Vidare har X gjort en jämförelse mellan revisorer och advokater som konkursförvaltare. – Det torde i och för sig vara riktigt att det inte finns någon ”inbyggd konflikt” mellan ifrågavarande båda regelverk. Syftet med de olika regelverken kan dock inte beskrivas så generellt som att båda skulle ha till syfte ”att skydda oberoendet”. X tycks i sin argumentation bortse från de speciella krav som ställs på *revisorer och revisionsbolags* oberoende. Detta förtjänar att framhållas, eftersom X åberopat att de anställda konkursförvaltarna följer de för sådana förvaltare gällande jävsreglerna m.m. Frågan huruvida konkursförvaltarna iakttagit dessa regler är dock inte relevant vid förevarande bedömning av revisionsbolagets verksamhet. Den avgörande frågan är i stället om X har iakttagit vad som i 15 § lagen (1995:528) om revisorer (revisorslagen) stadgas till skydd för revisorer och revisionsbolags oberoende. Härav följer att X:s jämförelse mellan revisorer och advokater som konkursförvaltare, vilken synes utgå snarare från allmänna lämplighetsöväganden än från den aktuella bestämmelsen i revisorslagen, inte är relevant.

Enligt RN:s mening skall konkursförvaltning – som X också påpekat – tveklöst anses som annan verksamhet än revisionsverksamhet. Därmed aktualiseras bestämmelsen i 15 § första stycket revisorslagen, vilken innebär att revisorer och revisionsbolag inte får utöva annan verksamhet än revisionsverksamhet om utövandet kan rubba förtroendet för deras opartiskhet eller självständighet. Härvid bör noteras att ifrågavarande lagrum endast tar sikte på *annan* verksamhet än revisionsverksamhet samt att gällande definition av revisionsverksamhet är vid och innefattar revision, redovisning, organisation samt därmed sammanhängande rådgivning, däri inbegripen skattekonsultation. Det är endast i fråga om verksamheter som inte ens har ett sådant samband med själva revisionen, som den förhållandevis stränga bestämmelsen i nämnda paragraf blir aktuell. – Det skall framhållas att lagtexten i 15 § första stycket revisorslagen talar om utövande av verksamhet som *kan* rubba förtroendet för revisorn/revisionsbolagets opartiskhet eller självständighet. Härvid måste beaktas vilka uppfattningar som kan förväntas hos ett stort antal olika intressenter, t.ex. kreditgivare, investerare eller det allmänna. Det krävs således inte att förtroendet för opartiskheten eller självständigheten faktiskt har rubbats utan revisorer och revisionsbolag skall avstå från vissa verksamheter redan på den grunden att utövandet av desamma *kan* rubba förtroendet för deras opartiskhet eller självständighet. Ofta är det inte möjligt att förutse vilka förtroenderubbande hot som kommer att uppstå i anledning av en viss verksamhet.

Med hänsyn till det ovan anförda är det ett grundläggande krav, för att godkända och auktoriserade revisorer skall kunna fullgöra sina yrkesplikter i enlighet med lag och god sed, att revisorerna – och i förekommande fall det registrerade revisionsbolag inom vilket de är verksamma – är oberoende i förhållande till revisionsklienterna och även i övrigt i förhållande till dem i vars intresse revisionen utförs. Den som anlitar en revisor skall kunna göra det i förvisning om att revisorn/revisionsbolaget 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 och revisionsbolaget i största möjliga utsträckning står fria från affärs- och sidointressen som kan komma i konflikt med ett riktigt fullgörande av revisionsverksamheten. För att revisorsfunktionen och allmänhetens tilltro till revisorerna som en oberoende yrkeskår inte skall urholkas måste gränserna för vad som inte skall anses vara förtroenderubbande verksamhet sättas tämligen snävt. Generellt gäller vidare att en ordning där revisorn bedriver annan affärsverksamhet än revisionsverksamhet men säger sig vara beredd att lämna revisionsuppdrag i vilka hans oberoende till följd därav kan komma att ifrågasättas, inte är acceptabel. Förtida avgång medför negativa konsekvenser och avbräck för klienten.

I konsekvens med de snäva gränserna för vad som inte skall anses vara förtroenderubbande verksamhet har det utvecklats en restriktiv praxis beträffande revisorerens möjligheter att driva

annan affärsverksamhet än revisionsverksamhet. Det har t.ex. inte ansetts tillåtet för en revisor att inneha ett icke arvoderat uppdrag som styrelseledamot i ett aktiebolag, vars verksamhet skulle bestå i att förvalta och hyra ut en herrgård till ungefär tio hyresgäster som i huvudsak skulle vara olika tjänsteföretag (RN:s avgörande den 13 juni 1996 i ärende nr 497-96, referat F 12/96 i RN:s praxissamling). Hälften av aktierna skulle ägas av en kommun medan resterande aktier skulle ägas av "invånare och näringsliv". RN anförde att uppdraget skulle innebära att revisorn drev affärsverksamhet tillsammans med ett antal personer som representerade näringslivet på den ort där revisorn var verksam och tillade, att uppdraget var sådant att det på flera olika sätt kunde få direkta beröringspunkter med revisorns revisionsverksamhet. RN fann att det därmed förelåg risk för att förtroendet för revisorns opartiskhet och självständighet kunde rubbas. – Det har inte heller ansetts tillåtet för en revisor att vara ledamot av en banks rådgivande styrelse för en viss stad (RN:s avgörande den 13 juni 1996 i ärende nr 581-96, referat F 14/96 i RN:s praxissamling).

Även i det fallet anförde RN att uppdraget var sådant att det på olika sätt kunde få direkta beröringspunkter med revisorns revisionsverksamhet. De ärenden i vilka annan affärsverksamhet än revisionsverksamhet inte ansetts hota oberoendet har gällt verksamheter med mycket begränsad omfattning, se t.ex. RN:s avgörande den 26 augusti 1998 i ärende nr 1998-610, referat F 11/98 i RN:s praxissamling. Verksamheten skulle därvid inskränka sig till ett uppdrag som likvidator i ett bolag som redan hade avyttrat sina anläggningstillgångar, inte bedrev någon verksamhet och inte hade några anställda.

Revisionsbolagsutredningen överlämnade i mars 1999 sitt betänkande Oberoende, ägande och tillsyn i revisionsverksamhet (SOU 1999:43). Betänkandet har därefter remissbehandlats och är för närvarande föremål för lagstiftningsarbete inom Justitiedepartementet. Även om Revisions-bolagsutredningens förslag således inte ännu lett till lagstiftning vill RN hänvisa till en del av utredningens uttalanden eftersom det av dessa framgår varför revisorers och revisionsbolags möjligheter att bedriva annan affärsverksamhet än revisionsverksamhet är, och bör vara, starkt begränsade. Det kan noteras att det är en enig utredning som står bakom uttalandena i betänkandet.

Revisionsbolagsutredningen föreslog, s. 164 ff, att den nuvarande möjligheten för revisionsbolag att utöva annan verksamhet än revisionsverksamhet slopas och att denna möjlighet fortsättningsvis skall vara förbehållen revisorn personligen. Utredningen anförde att "det skall alltid vara möjligt att ingripa om sidoverksamheten är av sådan art eller omfattning att det kan råda osäkerhet om vilka affärs- eller sidointressen revisorn har, likaså om den ofta kan komma att ifrågasättas av revisionens intressenter".

Beträffande syftet med gällande bestämmelse om annan verksamhet än revisionsverksamhet anförde Revisionsbolagsutredningen följande:

"Syftet med den nuvarande bestämmelsen i 15 § första stycket [revisorslagen] om förtroende-rubbande sidoverksamhet är att revisorn i största möjliga utsträckning skall stå fri från ovidkommande affärsintressen som kan komma i konflikt med ett riktigt fullgörande av revisionsutövningen. Bestämmelsen tar sikte på vad som vanligtvis benämns 'revisorns generella oberoende'. Bestämmelsens tillämpningsområde bestäms av begreppet revisions-verksamhet. Endast verksamheter som inte omfattas av detta hittills definitionsmässigt mycket vida begrepp kan förbjudas med tillämpning av bestämmelsen."

Vad gäller hittillsvarande praxis anförde utredningen följande:

"Den sidoverksamhet som omfattas av tillsynsområdet för 15 § torde i allmänhet utgöras av 'privat' verksamhet med affärsmässiga inslag som förr eller senare leder till att revisorn blir jävig i ett revisionsuppdrag. Den praxis som RN härvidlag har utvecklat är som tidigare framkommit restriktiv. Även sidoverksamhet med begränsat affärsmässigt inslag har bedömts kunna medföra risk för att en förtroenderubbning skall kunna uppkomma i enskilda revisionsuppdrag och därför inte ansetts tillåten."

Därefter hänvisade Revisionsbolagsutredningen bland annat till sitt förslag om en s.k. analysmodell för att upptäcka hot mot oberoendet och bedömde att detta bör kunna leda till en viss uppmjukning av praxis rörande tillåtligheten av sidoverksamheter. Revisionsbolagsutredningen tillade dock följande vad gäller omfattande affärsverksamhet:

”Är det fråga om omfattande affärsverksamhet, t.ex. styrelseuppdrag i en bank innebär emellertid detta naturligtvis stora risker för direkta och indirekta jävssituationer. En blivande revisionsklient skall inte behöva undersöka huruvida revisorn har konkurrerande affärs-intressen. Han skall inte heller behöva frukta att sådana uppkommer under revisionsuppdraget. Tillsynsmyndigheten bör därför alltid ha möjlighet att ingripa om revisorns sidoverksamhet är av sådan art eller omfattning att det råder osäkerhet om vilka affärs- eller sidointressen revisorn har. Ett ingripande skall också vara möjligt om sidoverksamheten är av sådan omfattning att revisorn därigenom riskerar att behöva avträda från pågående uppdrag.”

Slutligen anförde utredningen beträffande värderingen av risker för uppkommande jävssituationer, att en revisors förtida avgång medför negativa konsekvenser och kostnader för klienten och att därför endast förhållandevis avlägsna risker bör vara godtagbara. – Enligt RN:s mening visar de ovan återgivna uttalandena av Revisionsbolagsutredningen att hittillsvarande praxis har varit restriktiv i fråga om revisorers och revisionsbolags möjligheter att bedriva annan affärsverksamhet är revisionsverksamhet och att det finns viktiga skäl för en sådan restriktiv inställning.

Det kan tilläggas att revisorer och revisionsbolag enligt 15 § andra stycket revisorslagen har möjlighet att begära förhandsbesked av RN, om huruvida en viss verksamhet är förenlig med kravet i paragrafens första stycke. X har inte utnyttjat den möjligheten i fråga om konkursförvaltningen.

RN har bland annat inhämtat konkursbouppteckningar för flertalet konkurser (alla utom tre) i vilka de av X anställda juristerna innehar uppdrag som konkursförvaltare, eller innehaft sådant uppdrag som avslutats under innevarande år (dvs. efter det att de övergick till anställning hos X). Av handlingarna framgår bland annat följande. I slutet av juni 2000 uppgick antalet icke avslutade konkurser till närmare 70 medan 10 konkurser hade avslutats under innevarande år. Drygt 10 av konkurserna hade inletts under år 2000. Konkurserna uppvisar stora inbördes skillnader vad gäller tillgångar, fordringsbelopp, antal borgenärer m.m. I den största konkursen, avseende en fysisk person, uppgick tillgångarna till 1 365 mkr medan skulderna uppgick till 2 603 mkr. Dessa belopp är liksom följande belopp rörande samma konkurs avrundade till närmaste hela miljontal kronor. Tillgångarna utgjordes bland annat av fast egendom till ett värde av 1 231 mkr, reversfordringar till ett värde av 122 mkr (varav fordringar mot säkerheter utgjorde 56 mkr) samt kund- och hyresfordringar till ett värde av 4 mkr. Prioriterade skulder uppgick till 2 554 mkr medan det fanns oprioriterade skulder med 49 mkr. Därjämte fanns borgensåtaganden i Sverige och i USA vilka enligt konkursbouppteckningen värderats till 387 mkr respektive 212 mkr. – Merparten av de konkurser i vilka X:s anställda varit förvaltare har avsett aktiebolag. Därutöver har det förekommit ett mindre antal konkurser avseende fysiska personer, aktiebolag i likvidation eller kommanditbolag. I flera konkurser har skulderna överstigit en miljon kronor och i några konkurser har även tillgångarna överstigit nämnda belopp. Bland de minsta konkurserna förekommer konkurser utan några tillgångar och där skulderna endast varit i storleksordningen 20 000 kr. – Av handlingarna framgår inte om konkursförvaltarnas uppdrag i vissa fall har inneburit att de övergångsvis fortsatt konkursgäldenärens rörelse för konkursboets räkning. Däremot framgår av tillgängliga handlingar att tillgångarna i ett antal konkurser utgörs av kundfordringar till avsevärda belopp, vilka det i enlighet med förvaltarens uppdrag åligger honom att driva in. Vidare framgår det att åtminstone fyra av konkursgäldenärerna är parter i olika processer vilkas utfall kan komma att påverka tillgångs-

eller skuldsidan. Beträffande en av dessa konkurser har tvisternas utfall bedömts ha så stor betydelse, att det enligt konkursbouppteckningen inte skulle föreligga någon brist i boet om konkursgäldenärens inställning visar sig vara riktig beträffande både tvistiga tillgångar och tvistiga skulder. Om bolaget däremot skulle förlora tvisterna så skulle bristen i boet enligt konkursbouppteckningen uppgå till ungefär 11 mkr.

Det RN nu har att bedöma är inte om X genom ett, eller vissa, av ifrågakarande konkursförvaltaruppdrag har orsakat att förtroendet för revisionsbolagets opartiskhet eller självständighet kunnat rubbas. Det som skall bedömas är i stället om affärsverksamheten konkursförvaltning, med hänsyn till att den utgör annan verksamhet än revisionsverksamhet, kan rubba förtroendet för revisionsbolagets opartiskhet eller självständighet i den mening som avses i 15 § första stycket revisorslagen.

Härvid har det avgörande betydelse hur revisionens intressenter uppfattar det förhållandet, att X bedriver ifrågakarande affärsverksamhet och att revisionsbolagets anställda därmed i ett stort antal fall träder i en annan näringsidkares (konkursgäldenärens) ställe. Som anförts tidigare skall en blivande revisionsklient, liksom revisionens övriga intressenter, inte behöva undersöka om revisorn eller revisionsbolaget har konkurrerande affärsintressen och inte heller behöva frukta att sådana uppkommer under revisionsuppdraget. När det gäller den nu aktuella verksamheten har intressenterna all anledning att befara att X genom konkursförvaltningen har, eller kan få, affärsintressen som konkurrerar med revisionsklienters intressen. Det intryck som revisionens intressenter får av att ett revisionsbolag ägnar sig åt konkursförvaltning med mer än obetydlig omfattning kan enligt RN:s mening inte bli annat än att det finns en risk för att revisionsbolaget får affärsintressen som konkurrerar med revisionsklienters intressen. Därmed avses både revisionsklienter till revisionsbolaget och till revisorer som är verksamma inom revisionsbolaget.

Vad gäller den aktuella affärsverksamhetens omfattning får det anses oundvikligt att verksamheten kommer att ge upphov till ett stort antal beröringspunkter mellan å ena sidan X:s konkursförvaltare och å andra sidan X:s revisionsklienter samt olika andra intressenter. Därmed får ifrågakarande affärsverksamhet anses ha stor omfattning. Den har även stor omfattning i den betydelsen att förvaltarna i en del av konkurserna har att bevaka (konkursboets) intressen som motsvarar mycket stora värden. Behovet av agerande från konkursförvaltarens sida skiljer sig visserligen mellan olika konkurser men det är tillräckligt att konstatera, att konkursförvaltaren i en del fall måste agera aktivt för att t.ex. driva konkursgäldenärens rörelse vidare, företräda konkursboet i processer eller driva in kundfordringar. Vid en samlad bedömning av X:s konkursförvaltarverksamhet finner RN att den är en affärsverksamhet av sådan art och omfattning att den kan rubba förtroendet för revisionsbolagets opartiskhet och självständighet. Denna bedömning överensstämmer med RN:s hittillsvarande praxis vilken kommit till uttryck i olika publicerade förhandsbesked och därför bör ha varit väl känd för X. Genom att trots detta utöva verksamheten har X i sådan grad åsidosatt sina skyldigheter som revisionsbolag att bolaget bör meddelas varning.

Med stöd av 22 § andra stycket och 24 § första stycket revisorslagen meddelar Revisorsnämnden X varning.

Ärendet har avgjorts av Revisorsnämndens ordförande Lennart Grufberg samt ledamöterna Arne Bækkevold, Elisabet Fura-Sandström, Klas-Erik Hjorth, Hans Karlsson, Margit Knutsson, Jan-Erik Moreau, Claes Norberg och Eva-Britt Nordhall. Vid den slutliga handläggningen har i övrigt närvarit kanslichefen Christer Lefrell och chefsjuristen Per Eskilsson, föredragande.

Länsrätten i Stockholms län, rotel 113

Dom 2001-10-05 i mål 20262-00

Revisionsbolaget har överklagat RN:s beslut och yrkat att länsrätten skall undanröja RN:s beslut. Bolaget har som skäl för detta åberopat att konkursförvaltarverksamheten är förenlig med revisionsverksamheten.

Revisorsnämnden har avstyrkt bolagets talan.

Länsrätten beslutade ändra RN:s beslut på så sätt att revisionsbolaget meddelades erinran. Som skäl anförde rätten bl.a. följande.

Vad det gäller ramen för länsrättens prövning antecknar rätten följande. Bolaget synes göra gällande att lagen om revisorer står i strid med såväl den svenska konkurrenslagen (1993:20) som EG-rätten och att detta skall beaktas vid bedömningen om ifrågavarande konkursförvaltarverksamhet är förenlig med revisionsverksamheten. Länsrätten konstaterar härvidlag att det som en allmän princip inom svensk rätt gäller att varje svensk medborgare har frihet att bedriva näringsverksamhet. Under 1900-talet har emellertid utvecklingen gått i riktning mot successivt ökande inskränkningar i denna frihet. Konkurrenslagen och lagen om revisorer får väl båda ses som goda exempel på denna utveckling och lagarna lever sida vid sida. Konkurrenslagen innehåller föreskrifter som syftar till att beivra olika former av konkurrensbegränsningar och lagen om revisorer innehåller föreskrifter som syftar till att säkerställa att revisorer och revisionsbolag utövar sin verksamhet med självständighet och objektivitet. När lagen om revisorer säger att ett revisionsbolag inte får driva med revisionsverksamheten oförenlig verksamhet innebär inte detta att den svenska konkurrensrätten såsom denna kommer till uttryck i konkurrenslagen träds för när. De båda lagarna reglerar skilda företeelser och konkurrenslagen saknar således relevans för bedömningen huruvida bolaget åsidosatt sina skyldigheter som revisionsbolag. Som följd härav och enär lagen om revisorer inte heller står i strid med EG-rätten går länsrätten in på frågan huruvida bolaget åsidosatt sina skyldigheter som revisionsbolag i sådan grad att bolaget skall meddelas varning. Denna bedömning skall vid nu angivna förhållanden ske på grundval av bestämmelserna i lagen om revisorer.

Enligt 22 § lagen om revisorer får varning meddelas om revisionsbolag åsidosätter sina skyldigheter som revisionsbolag. Om det är tillräckligt får i stället en erinran meddelas.

Enligt motiven till lagen (prop. 1994/95:152 s. 58) har påföljden "erinran" införts för att få alternativa slag av påföljder. I vissa disciplinärenden finns det anledning att uttrycka att ett visst förfarande är olämpligt men inte så klandervärt att det bör föranleda varning. Varning bör meddelas för klandervärda förfaranden som om de upprepas kan antas leda till upphävande av auktorisation eller godkännande. Erinran skall kunna tillgripas när ett förfarande bedöms som olämpligt och har karaktären av ett påpekande från myndighetens sida om att god revisionssed inte iakttagits i det aktuella fallet.

För att ett revisionsbolag skall kunna meddelas varning krävs att revisorsnämnden kan styrka förefintligheten av förutsättningarna för varning. Revisorsnämndens beslut om varning skall vila på en fullständig och övertygande utredning. Det skall således i princip inte råda något tvivel att revisionsbolaget åsidosatt sina skyldigheter som revisionsbolag.

Bestämmelsen i 15 § lagen om revisorer syftar till att säkerställa att revisionsbolag utövar sin verksamhet med självständighet och objektivitet. För att uppnå denna oberoende ställning måste ett revisionsbolag stå fritt från sidointressen och bindningar vilka kan komma i konflikt med ett riktigt fullgörande av revisionsverksamheten. Det krävs därvidlag att revisionsbolaget är faktiskt oberoende men även att bolaget uppträder på ett sådant sätt att detsamma av utomstående uppfattas vara oberoende och objektiv, såväl i det enskilda fallet som generellt.

Revisorer och revisionsbolag intar i svensk rätt en mycket speciell ställning. Revisionen förväntas vara en garanti för att företagens redovisning ger en rättvisande bild av företaget. Såsom revisorsnämnden påpekat skall varken en revisionsklient eller de som i övrigt berörs av revisionen – samhället, anställda, borgenärer – behöva undersöka om revisionsbolaget har konkurrerande affärsintressen och inte heller behöva befara att sådana konkurrerande intressen uppkommer under revisionsuppdraget.

Enligt länsrättens mening är konkursförvaltarverksamhet typiskt sett en sådan verksamhet som aktualiserar frågor om utövandet av denna verksamhet kan rubba förtroendet till ett revisionsbolags opartiskhet eller självständighet. Det torde vidare typiskt sett vara oundvikligt att ett revisionsbolags konkursförvaltarverksamhet kommer att ge upphov till ett antal beröringspunkter mellan å ena sidan konkursförvaltningen och å andra sidan revisionen. När ett revisionsbolag utövar kvalificerad konkursförvaltning – vilket som revisorsnämnden påpekat innefattar såväl att driva konkursgäldenärernas rörelse vidare, företräda konkursboet i processer som indrivning av kundfordringar – uppkommer en inte obetydlig risk för att revisionsbolaget får affärsintressen som konkurrerar med revisionsklientens och andra intressenters intressen.

Enligt länsrättens mening kan det mot bakgrund av det ovan anförda varken komma i fråga att ett revisionsbolag som sådant eller att i revisionsbolaget anställda utövar sådan kvalificerad konkursförvaltning varom är fråga i målet.

Det sagda skall emellertid inte förstås så att ett revisionsbolag är förhindrat att utöva kvalificerad konkursförvaltarverksamhet under en annan organisationsform än den i målet aktuella. Länsrätten har emellertid inte att taga ställning till denna fråga i förevarande mål.

Länsrätten delar RN:s bedömning att ifrågakvarande konkursförvaltarverksamhet är av sådant slag att den kan rubba förtroendet för bolagets opartiskhet eller självständighet. Länsrätten fäster härvidlag särskilt avseende vid att det är bolagets egna anställda som bedriver konkursförvaltarverksamhet parallellt med sina åtaganden i bolaget. Genom att utöva med revisionsverksamheten oförenlig verksamhet har bolaget åsidosatt sina skyldigheter som revisionsbolag.

Vad gäller frågan om val av påföljd gör länsrätten följande bedömning. Bolaget har utövat med revisionsverksamheten oförenlig verksamhet. Som följd härav och enär bolaget, ehuru detsamma haft möjlighet därtill, ej ansökt om förhandsbesked för att söka utreda huruvida ifrågakvarande verksamhet är förenlig med revisionsverksamheten, föreligger i princip grund för att meddela bolaget varning. Med beaktande av att den i målet aktuella verksamheten såvitt handlingarna i målet utvisar – synes vara en relativt ny företeelse i branschen, finner rätten emellertid att påföljden skäligen kan reduceras till erinran.

Kammarrätten i Stockholm, avd 5

Dom 2002-11-27 i mål 6170-2001

A-bolag AB (bolaget) har överklagat LR:s dom och yrkat att KamR skall undanröja LR:s dom att meddela bolaget erinran.

RN har överklagat LR:s dom och för sin del yrkat att KamR med ändring av länsrättens dom skall fastställa RN:s beslut att meddela bolaget varning.

Vardera parten bestrider motpartens yrkande.

Till stöd för sin talan har **bolaget** anfört bl.a. följande. Bolaget har inte ifrågasatt att Advokatsamfundets ordförande deltagit i RN:s överläggningar och beslut i "förtäckta ordalag", utan uppmärksammat frågan på det sätt som bedömts vara relevant och därefter överlämnat åt LR:n att ex officio pröva frågan. Bolaget har försökt att utförligt beskriva vikten av att de konkurrensrättsliga aspekterna beaktas och måste kunna påverka utgången i för bolaget positiv riktning. Däremot har aldrig påståtts att lagen om revisorer står i strid med

den svenska konkurrenslagen och EG-rätten. De hinder som RN och LR synes vilja uppställa genom sina tolkningar av 15 § är en onödig inskränkning av konkurrensen och på intet sätt nödvändiga för att säkerställa bolagets opartiskhet och självständighet. Konkursförvaltarverksamhet av det slag som är i fråga kan varken med beaktande av art eller omfattning anses rubba förtroendet för bolagets opartiskhet eller självständighet. Det är en direkt felsyn att hävda att bolaget får affärsintressen som konkurrerar med revisionsklientens och andra intressenters intressen. Förvaltarens intresse är att avveckla konkursen på det sätt som konkurrenslagen stadgar. Detta skall inte förväxlas med vad konkursgäldenären haft för verksamhet. LN menar till skillnad från RN att konkursförvaltning över huvud taget inte kan ske i ett revisionsbolag. Bolaget ifrågasätter om LR äger rätt att på detta sätt gå utöver vad RN beslutat om och yrkar att KamR lämnar klagörande besked härom.

Enligt bolagets mening skall målet i kammarrätten avgöras i enlighet med den nya revisorslagen (2001:883). Stöd härför finns i punkt 2 och 3 i övergångsbestämmelserna. Om tillämpning av den nya lagen är förmånligare för bolaget så skall den ha företräde. En revisor får enligt den nya lagen bedriva sidoverksamhet under vissa förutsättningar. Denna sidoverksamhet måste dock organiseras på annat sätt än idag, då den inte får ligga i revisionsföretaget. Av övergångsreglerna framgår att kravet på separation tillämpas först fr.o.m. den 1 januari 2003. Den i målet aktuella konkursförvaltarverksamheten är enligt bolagets mening att betrakta som sidoverksamhet enligt den nya lagen. Den kan enligt övergångsreglerna bedrivas intill utgången av innevarande år.

Till stöd för sin talan har **RN** anfört bl.a. följande. Som enda skäl för att begränsa discipliningripandet till en erinran anför länsrätten att konkursförvaltarverksamheten synes vara en relativt ny företeelse i branschen. RN anser uttalandet missvisande. Den i målet aktuella verksamheten utgör det enda exemplet på att ett svenskt revisionsbolag har utövat konkursförvaltarverksamhet. Enligt RN:s mening kan det förhållandet att övriga revisionsbolag inte har utövat konkursförvaltarverksamhet – vilket får antas bero på deras insikt om att sådan verksamhet skulle kunna äventyra förtroendet för deras oberoende – inte anses som en förmildrande omständighet för A-bolag. Inte heller i övrigt har framkommit några förmildrande omständigheter. RN vill framhålla att varning skall meddelas för klart klandervärda förfaranden medan erinran skall kunna tillgripas när ett förfarande bedöms som olämpligt och ha karaktären av ett påpekande om att god revisors- eller revisionssed inte iakttagits i det aktuella fallet. RN vidhåller att det borde ha stått klart för bolaget att ifrågasatt verksamhet kan rubba förtroendet för dess opartiskhet och självständighet och därmed är otillåten. Genom att trots detta utöva verksamheten har bolaget inte endast förfarit olämpligt utan på ett klart oacceptabelt sätt åsidosatt sina skyldigheter som revisionsbolag. Någon annan åtgärd än varning bör därför inte komma i fråga.

I målet är fråga om prövning av om utövandet av viss verksamhet kan rubba förtroendet för revisionsbolagets opartiskhet eller självständighet, vilket inte innebär någon prövning av om oberoendet har äventyrats i enskilda revisionsuppdrag. Enligt övergångsbestämmelserna till den nya revisorslagen gäller som huvudregel att en fråga om discipliningripande på grund av en åtgärd eller underlåtenhet före ikraftträdandet skall prövas enligt 1995 års revisorslag. De nya bestämmelserna skall dock tillämpas om de är förmånligare för revisorn. Undantaget torde främst avse situationer där åtgärden eller underlåtenheten föll inom området för Revisorsnämndens tillsyn enligt äldre lagstiftning men utanför detta område enligt den nya revisorslagen (jfr prop. 2000/01:146 s. 44). Den fråga som nu är aktuell – om utövandet av viss verksamhet kan rubba förtroendet för revisionsbolagets opartiskhet eller självständighet – faller även enligt den nya lagstiftningen inom området för Revisorsnämndens tillsyn. Det är en annan sak att verksamheten, om den fick utövas, inte skulle kunna bli föremål för kvalitetsgranskning från tillsynsmyndighetens sida eftersom den inte utgör revisionsverksamhet. Enligt Revisorsnämndens uppfattning skulle en prövning enligt bestämmelserna i den nya revisorslagen inte vara förmånligare för bolaget. I sammanhanget

bör noteras att verksamhet som inte har ett naturligt samband med revisionsverksamhet efter utgången av år 2002 över huvud taget inte får utövas i ett registrerat revisionsbolag.

KamR avslog bolagets överklagande och fastställde med ändring av LR:s dom RN:s beslut att meddela bolaget varning. Som skäl anfördes följande.

Bolaget har inte anfört något som visar att det förelegat omständigheter som medfört att dåvarande ordföranden i Sveriges advokatsamfund, som deltagit i RN:s handläggning som ledamot av nämnden, varit jävig. Det har inte heller i övrigt framkommit att det har begåtts handläggningsfel hos underinstanserna.

Lagen (1995:528) om revisorer har den 1 januari 2002 upphört att gälla. Samtidigt trädde revisorslagen (2001:883) i kraft. Enligt punkt 3 av övergångsbestämmelserna till revisorslagen skall en fråga om discipliningripande mot en revisor på grund av en åtgärd eller underlåtenhet före lagens ikraftträdande prövas enligt äldre bestämmelser, om inte en prövning enligt de nya bestämmelserna är förmånligare för revisorn. Detsamma måste enligt KamR:s mening anses gälla även i en fråga om discipliningripande mot ett registrerat revisionsbolag.

Frågan i målet gäller om discipliningripande mot bolaget skall ske på grund av att bolaget har utövat verksamhet i form av konkursförvaltning. I den nya revisorslagen regleras vilken verksamhet som får utövas i ett revisionsbolag i 10 §. Där föreskrivs att om revisionsverksamheten utövas i ett aktiebolag ingen annan verksamhet får utövas i bolaget än sådan som har ett naturligt samband med revisionsverksamhet.

KamR anser att verksamhet som konkursförvaltare inte har ett naturligt samband med revisionsverksamhet (jfr prop. 2000/01:146 s. 91 f). Sådan verksamhet får inte utövas i ett revisionsbolag, oavsett om den kan rubba förtroendet eller inte för bolagets opartiskhet eller självständighet. Under år 2002 skall dock enligt punkt 2 av övergångsbestämmelserna verksamhet som utövas vid ikraftträdandet inte beaktas vid tillämpningen av 10 §. Av förarbetena framgår att övergångsbestämmelsen är tillämplig i fråga om verksamhet som var tillåten att utöva i revisionsbolaget enligt äldre bestämmelser men inte enligt den nya lagen och syftar till att ge revisionsbolaget rimlig tid att avskilja sådan verksamhet. Den är däremot inte tillämplig beträffande verksamhet som var otillåten enligt äldre bestämmelser (jfr prop. 2000/01:146 s. 114). KamR konstaterar sammanfattningsvis att en prövning enligt bestämmelserna i den nya revisorslagen inte skulle vara mer förmånlig för bolaget. Bestämmelserna i 1995 års lag om revisorer skall därför tillämpas i målet.

Den konkursförvaltarverksamhet som bolaget bedrivit måste betraktas som sådan annan verksamhet än revisionsverksamhet som enligt 15 § i 1995 års lag fick utövas endast om utövandet inte kunde rubba förtroendet för bolagets opartiskhet eller självständighet. Som RN framhållit i sitt beslut kan i en konkursförvaltares uppdrag ingå bl.a. att driva konkursgäldenärens rörelse vidare, företräda konkursboet i processer och driva i fordringar.

Det finns därför en risk för att ett revisionsbolag som ägnar sig åt konkursförvaltarverksamhet får affärsintressen som kan komma i konflikt med revisionsverksamheten. För att omgivningens förtroende för revisionsverksamheten skall kunna upprätthållas skall revisionens intressenter inte behöva räkna med att det uppkommer sådan intressekonflikt som nyss nämnts. Såvitt framkommit i målet har den aktuella konkursförvaltarverksamheten varit av tämligen stor omfattning. KamR finner att konkursförvaltarverksamheten med hänsyn till sin art och omfattning varit sådan att den kunnat rubba förtroendet för bolagets opartiskhet eller självständighet. Bolaget har därför genom att utöva denna verksamhet åsidosatt sina skyldigheter som revisionsbolag och grund för discipliningripande föreligger.

Om ett revisionsbolag åsidosatt sina skyldigheter som revisionsbolag får enligt 22 § i 1995 års lag varning meddelas. Om det är tillräckligt får i stället erinran meddelas. Enligt vad som uttalas i förarbetena till de här aktuella bestämmelserna bör varning meddelas för klart

klandervärda förfaranden. Erinran däremot skall kunna tillgripas när ett förfarande bedöms som olämpligt och ha karaktären av ett påpekande från myndighetens sida om att god revisors- eller revisionssed inte iakttagits i det aktuella fallet (prop. 1994/95:152 s. 58). KamR anser att det förfarande som det är fråga om i målet, d.v.s. att bedriva en otillåten verksamhet, inte är sådant att det är tillräckligt att begränsa ingripandet till en erinran. I stället skall i enlighet med vad RN beslutat bolaget tilldelas varning.