

LR: dom 2001-10-05, mål nr 7053-01

KamR: dom 2002-11-27, mål nr 6171-2001 (ref)

F 8/00-01

Av 15 § lagen (1995:528) om revisorer, revisorslagen, framgår att revisorer och revisionsbolag inte får utöva annan verksamhet än revisionsverksamhet om utövandet kan rubba förtroendet för deras opartiskhet eller självständighet. Vidare framgår av andra stycket i samma paragraf att Revisorsnämnden får meddela förhandsbesked om huruvida en viss verksamhet är förenlig med kravet i första stycket.

Registrerade revisionsbolaget X AB (X) har till Revisorsnämnden (RN) inkommit med en ansökan om förhandsbesked rörande bl.a. tillhandahållande av vissa tjänster avseende konkursförvaltning. I ansökan hänvisar X till RN:s förhandsbesked i ett annat ärende; RN:s beslut den 18 december 2000, dnr 2000-1239. Genom det återopade förhandsbeskedet tilläts ett revisionsbolag bl.a. att tillhandahålla vissa tjänster avseende den ”administrativa” delen av en advokatbyrås konkursförvaltning. RN uttalade därvid följande:

”Det är 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 förvissning 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.

Enligt RN:s bedömning kan revisionsbolaget, utan att förtroendet för dess opartiskhet eller självständighet rubbas, till advokatbyrån hyra ut en del av sina lokaler, med eller utan egen ingång för advokatbyrån. Oavsett om det föreligger ett sådant hyresförhållande kan revisionsbolaget till advokatbyrån sälja redovisnings- och allmänna kontorstjänster i enlighet med ansökan samt låta viss del av sin deltidsanställda personal (ej revisorer) även inneha deltidsanställning hos advokatbyrån utan att det rubbar ovannämnda förtroende. Det bör i sammanhanget noteras att såväl den angivna lokalgemenskapen – även om ingången till lokalerna inte är gemensam – som det angivna administrativa samarbetet kan komma att medföra att revisionsbolaget och advokatbyrån anses som ett revisionsorgan.

Vad gäller frågan om revisionsbolaget kan tillhandahålla vissa tjänster avseende konkursförvaltning åt advokatbyrån har dessa tjänster av sökanden beskrivits på ett sådant sätt att utförandet av tjänsterna i och för sig kan vara förenligt med bestämmelsen i 15 § första stycket revisorslagen. Härvid förutsätts dock att konkurserna inte avser revisionsklienter till revisionsbolaget eller till någon inom detta bolag verksam revisor. Dessutom förutsätts att ingen av nämnda revisionsklienter är borgenär i någon av konkurserna och att konkurserna inte heller i övrigt medför mer än obetydliga beröringspunkter med revisionsklienter. Under ovan angivna förutsättningar bedömer RN att lämnandet av ifrågakvarande tjänster inte rubbar förtroendet för revisionsbolagets opartiskhet och självständighet.”

X förklarar att man nu ansöker om förhandsbesked om att inrätta ”ett likadant samarbete” med ett bolag som skall ”bedriva konkursförvaltaruppdrag”. Vidare anför X följande. Det

aktuella bolaget är inte ett advokataktiebolag utan ett aktiebolag som är helägt av ett antal jurister som tillika är konkursförvaltare. Inom bolaget, som inte skall vara revisionsklient till X, kommer initialt tre konkursförvaltare att vara verksamma. Förutsättningarna anges i övrigt vara

1. att X hyr ut en del av sina lokaler till bolaget, med gemensam ingång,
2. att X, utöver hyresförhållandet enligt ovan, till bolaget tillhandahåller allmänna kontorstjänster samt redovisningstjänster,
3. att personal som är deltidsanställd i X (undantaget revisorer) även är deltidsanställda i bolaget samt
4. att X tillhandahåller vissa tjänster avseende den "administrativa" delen av bolagets konkursförvaltning. – De av X tillhandahållna tjänsterna rörande konkurser avses bestå i upprättande av konkursbouppteckningar, dvs. att sammanställa konkursgäldenärernas kund- och leverantörsreskontra, med utgångspunkt från av bolagets konkursförvaltare lämnat material, och posterna i konkursbouppteckningarna. Vidare skall tjänsterna innebära granskning av konkursgäldenärernas transaktioner vid tillfället för obestånd. Dessutom skall X tillhandahålla sekreterarstöd.
5. X har också frågat om revisionsbolaget till det av jurister/ konkursförvaltare ägda bolaget "kan tillhandahålla skatte- och juristtjänster på sätt sker till andra konkursförvaltare på t.ex. advokatbyråer och till icke revisionskunder i allmänhet".

X tillägger följande. Tjänster enligt punkt 4 ovan kommer inte att tillhandahållas beträffande konkurser som avser revisionsklienter till X eller till någon inom revisionsbolaget verksam revisor. Sådana tjänster kommer inte heller att lämnas beträffande konkurser i vilka en revisionsklient "är borgenär av någon betydelse i konkurserna och att konkurserna inte heller i övrigt medför mer än obetydliga beröringspunkter med revisionsklienter". De berörda konkursförvaltarna kommer att vara deltidsanställda inom X som jurister inom juristenheten A, förutom anställningen hos bolaget som konkursförvaltare. Två av konkursförvaltarna är och avses förbli delägare i X. Arbetet inom A utgörs för berörda jurister/konkursförvaltare av juridiska konsultationer som är skilda från konkursförvaltaruppdragen. För att samarbetet skall kunna inledas behövs också besked om det aktuella bolaget kan anta en firma med X som en del av firmanamnet.

RN lämnar följande förhandsbesked.

X har i ett disciplinärende meddelats varning på grund av att den konkursförvaltarverksamhet, som X bedrivit, ansågs kunna rubba förtroendet för revisionsbolagets opartiskhet och självständighet (RN:s beslut den 19 oktober 2000, dnr 2000-319). X har överklagat beslutet (Länsrättens i Stockholms län mål nr 20262-00). Härvid har X hänvisat till samma förhandsbesked som åberopas i förevarande ärende och anför att beslutet om varning framstår som "än mer märkligt" mot bakgrund av detta förhandsbesked.

Med hänsyn till sambandet mellan förevarande ärende och ovannämnda disciplinärende finns det anledning att se närmare på de förhållanden, vilka i sistnämnda ärende ansetts innebära att den av X bedrivna konkursförvaltarverksamheten kunde rubba förtroendet för revisionsbolagets opartiskhet och självständighet. RN anförde i sitt beslut i disciplinärendet att det intryck, som revisionens intressenter får av att ett revisionsbolag ägnar sig åt konkursförvaltning med mer än obetydlig omfattning, inte kan bli annat än att det finns en risk för att revisionsbolaget får affärsintressen som konkurrerar med revisionsklienters intressen. Beträffande den av X bedrivna konkursförvaltarverksamheten anförde RN att det får 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. Vidare anförde RN att behovet av agerande från konkursförvaltarens sida visserligen skiljer sig mellan olika konkurser men att det är tillräckligt att konstatera, att X:s konkursförvaltare i en del fall måste agera aktivt för att t.ex.

driva konkursgäldenärens rörelse vidare, företräda konkursboet i processer eller driva in kundfordringar. RN fann vid en samlad bedömning av X:s konkursförvaltarverksamhet att den var "en affärsverksamhet av sådan art och omfattning att den kan rubba förtroendet för revisionsbolagets opartiskhet och självständighet".

Vad gäller den aktuella ansökan om förhandsbesked är de av X angivna förutsättningarna i flera avseenden desamma som i det återopade förhandsbeskedet men i andra avseenden finns betydelsefulla skillnader. Beträffande det återopade förhandsbeskedet så hade RN i det ärendet bedömt att det inte var klarlagt att advokatbyrån skulle komma att ingå i samma revisionsorgan som revisionsbolaget, men att en sådan situation skulle kunna uppkomma. RN påpekade därför i förhandsbeskedet att den angivna lokalgemenskapen och det angivna administrativa samarbetet "kan komma att medföra att revisionsbolaget och advokatbyrån anses som ett revisionsorgan." Om advokatbyrån och revisionsbolaget skulle anses som ett revisionsorgan innebär det att utövande av en viss verksamhet inom advokatbyrån, ur oberoendesynpunkt jämföras med att samma verksamhet utövas av revisionsbolaget. – Beträffande den nu aktuella ansökan måste det anses klart att det av konkursförvaltare ägda bolaget kommer att ingå i samma revisionsorgan som X. Till följd härav får ifrågavarande verksamhet, i den mån den inte skulle få utövas av X, inte heller utövas i konkursförvaltarens bolag.

X har i sin ansökan förklarat att tjänster avseende den "administrativa" delen av bolagets konkursförvaltning (punkt 4) inte kommer att lämnas beträffande konkurser i vilka en revisionsklient till X eller till någon inom revisionsbolaget verksam revisor "är borgenär av någon betydelse i konkurserna och att konkurserna inte heller i övrigt medför mer än obetydliga beröringspunkter med revisionsklienter". RN uppfattar detta som att X inte avser att tillhandahålla ifrågavarande tjänster beträffande konkurser i vilka det finns mer än obetydliga beröringspunkter med revisionsklienter. Verksamheten i det av konkursförvaltare ägda bolaget får inte heller avse sådana konkurser eftersom sistnämnda bolag skall anses ingå i samma revisionsorgan som X. Därmed får verksamheten i konkursförvaltarens bolag inte heller omfatta fortsatt drift av konkursgäldenärs rörelse eller andra åtgärder som kan ge upphov till mer än obetydliga beröringspunkter med revisionsklienter.

Sammanfattningsvis bedömer RN att förtroendet för X:s opartiskhet och självständighet kan rubbas av att ett annat bolag inom revisionsorganet utövar konkursförvaltarverksamhet om denna verksamhet står i strid med vad som ovan anförts. Under förutsättning att det andra bolaget inte bedriver konkursförvaltarverksamhet av sådan art och omfattning att en förtroenderubbning kan uppstå så föreligger inget hinder i sig mot att revisionsbolaget till det andra bolaget hyr ut en del av sina lokaler, tillhandahåller angivna tjänster samt låter en viss del av sin personal (ej revisorer) även inneha deltidsanställning hos ifrågavarande bolag eller mot att bolaget antar en firma med X som en del av firmanamnet.

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

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

Kammarrätten i Stockholm, avd 5
Dom 2002-11-27 i mål 6171-2001

A-bolag AB (bolaget) har överklagat LR:s dom och yrkat att KamR skall undanröja LR:s dom och fastställa att de av bolaget i ansökningen till RN beskrivna förhållandena inte strider mot vad som anges i 15 § första stycket lagen (1995:528) om revisorer.

RN har bestritt bifall till överklagandet.

KamR avslog överklagandet. Som skäl anfördes följande.

Lagen (1995-528) om revisorer har den januari 2002 upphört att gälla. Samtidigt trädde revisorslagen (2001-883) i kraft. Enligt allmänna förvaltningsrättsliga principer skall de föreskrifter som gäller vid tidpunkten för KamR prövning tillämpas i målet jfr RA 1988 ref. 123).

De bestämmelser i 15 § i den upphävda lagen om revisorer som gällde vid tiden för underinstansernas prövning var tillämpliga beträffande såväl revisorer som revisionsbolag. I den nya revisorslagen finns bestämmelser i 25 § om vilken verksamhet som en revisor får utöva vid sidan av revisionsverksamheten och verksamhet som har naturligt samband med denna samt om möjlighet för revisorn att hos RN ansöka om förhandsbesked om tillåtligheten av sådan sidoverksamhet. Vidare finns i 21 § samma lag bestämmelser om skyldighet för revisorer och revisionsbolag att avböja eller avsäga sig uppdrag i revisionsverksamheten när det finns omständigheter som kan rubba förtroendet för deras opartiskhet eller självständighet. 22 § ger bolaget eller revisorn möjlighet att hos RN ansöka om förhandsbesked om huruvida det finns förtroenderubbande omständighet som hindrar bolaget eller revisorn att acceptera eller behålla ett revisionsuppdrag. Utöver dessa bestämmelser finns i den nya revisorslagen inga bestämmelser som gör det möjligt att på ansökan av ett revisionsbolag meddela förhandsbesked.

Den aktuella ansökningen om förhandsbesked avser frågan om utövandet av viss verksamhet kan rubba förtroendet för bolagets opartiskhet och självständighet. Verksamheten skall bestå i uthyrning av lokaler och tillhandahållande av vissa administrativa tjänster – däremot inte revision till ett annat bolag som avses ägas av personer som inte är revisorer, men är delägare i och deltidsanställda hos bolaget.

Ansökningen avser inte om bolaget är skyldigt att avböja eller avsäga sig ett visst revisionsuppdrag på grund av någon särskild omständighet som kan rubba förtroendet för bolagets opartiskhet och självständighet vid utförandet av uppdraget. Inte heller avser den frågan om en viss verksamhet som utövas av en revisor kan rubba förtroendet för hans eller hennes opartiskhet och självständighet. Ansökningen avser således inte något förhållande som bolaget enligt nu gällande bestämmelser skulle kunna erhålla förhandsbesked om. Någon laglig möjlighet för kammarrätten att meddela förhandsbesked om tillåtligheten av den i ansökningen beskrivna verksamheten finns inte. Överklagandet kan därför inte bifallas.