

D 50/08

1 Bakgrund

Revisorsnämnden (RN) har från en anonym avsändare mottagit handlingar rörande det registrerade revisionsbolaget X AB (nedan X). Med anledning av vad som framkommit av dessa har RN öppnat detta disciplinärende.

En av handlingarna är ett pressmeddelande utskrivet från X:s hemsida den 8 februari 2007. Av detta framgår att revisionsbolaget har förvärvat ”outsourcingföretaget Y”. I meddelandet anges att affären är ett led i X:s strävan att möta den kraftigt ökade efterfrågan på tjänster inom ekonomiadministration. Vidare anges att förvärvet ska förstärka X:s möjligheter att erbjuda sina kunder kostnadseffektiva och smidiga lösningar inom outsourcing. Den andra handlingen utgörs av en faktura (bilaga 1 till detta beslut, återfinns ej i denna anonymiserade version av beslutet).¹ I ärendet har också ingetts ett utdrag ur bolagsregistret daterat den 10 april 2008 av vilket framgår att en revisor verksam vid ett av X:s lokalkontor är vald revisor i det företag som är fakturaborgenär (nedan benämnt S-bolaget).

Med anledning av vad som framkommit har RN ställt frågor till X rörande revisionsbolagets bedömning av möjligheterna att med hänsyn till revisorslagens (2001:883) bestämmelser om tillåtna verksamhetsformer överhuvudtaget tillhandahålla de aktuella tjänsterna inom ramen för X:s verksamhet. RN har också frågat X om revisionsbolagets bedömning av möjligheterna att tillhandahålla ifrågavarande tjänster till X:s revisionsklienter med hänsyn till revisorslagens krav på revisorers opartiskhet och självständighet.

2 RN:s utredning

RN:s utredning består, förutom de ovan nämnda handlingarna, av de svar som X har lämnat i sina yttranden till RN och en årsredovisning avseende I-bolaget (numera namnändrat till M-bolaget och benämnt M nedan) för räkenskapsåret den 1 maj 2006–30 april 2007.

3 X:s yttranden

Av X:s yttranden framgår följande. I januari 2007 förvärvade X samtliga aktier i Y AB samt ett dotterbolag till detta. Y AB hade vid tidpunkten för förvärvet ytterligare ett dotterbolag. Detta övertogs av det säljande bolaget (I-bolaget) före X:s tillträde till aktierna i Y AB. Avtal träffades också mellan X och I-bolaget om att det senare bolaget skulle överta all koncernens verksamhet som bedömdes vara oförenlig med revisionsverksamheten. Under år 2007 ändrades Y AB:s firma till XT AB (här benämnd XT).

Efter förvärvet och avskiljandet tillhandahåller XT ekonomiadministrativa tjänster inom områdena redovisning, fakturering, leverantörsreskontra och lönehantering. Fakturerings-tjänsterna består i fakturering och hantering av kundreskontra. Tjänsterna omfattar enbart administrativa tjänster. Samtliga betalningar går direkt till respektive kunds konton. Avsikten är att de aktuella tjänsterna ska tillhandahållas till såväl revisionsklienter som andra kundföretag. De aktuella tjänsterna tillhandahålls inte till revisionsklienter som är större företag

¹ Den till detta beslut bifogade fakturakopian har av RN maskerats med hänsyn till bestämmelserna i 8 kap. 6 § och 9 kap. 12 § sekretesslagen (1980:100).

(s.k. 50-25-50-företag).² Beträffande andra revisionsklienter finns etablerade rutiner som i huvudsak tar sikte på bemanningen av uppdragen, krav på grundmaterial från klienten och förbud mot att delta i beslutsfattande och medelsförvaltning.

De fakturerings tjänster som XT tillhandahåller innehåller följande. Utifrån av kunden producerat underlag upprättas fakturor. Fakturorna skrivs ut och postas till fakturamottagaren samt registreras i kundens kundreskontra. Inkommande betalningar (inkomna på kundens konto) registreras i reskontran. Bokföringsunderlag genereras. Eventuella betalningspåminnelser upprättas och skickas ut. För vissa kunder erbjuder XT en tjänst som innebär att fakturamottagaren kan kontakta XT för frågor angående fakturorna, såsom begära fakturakopior eller fråga om betalningar. XT har inga befogenheter att självt besluta om att ändra betalningsvillkor eller att besluta om eventuella krediteringar. Rutinen är densamma oavsett om fakturamottagaren är revisionsklient eller ej.

I förhållande till S-bolaget har X utöver revisionsuppdraget tillhandahållit bl.a. kundreskontratjänster bestående i biträde med fakturering, förande av kundreskontra och bevakning. Ingen av dessa tjänster innefattar verkställande av betalningar eller framtagande av betalningsförslag åt bolaget.

Vid tidpunkten för X:s förvärv av Y-företagen var M ett systerföretag till XT. Vid denna tidpunkt innehades aktierna i samtliga här aktuella företag av I-bolaget. Idag äger I-bolaget ca 30 % av aktierna i M. I-bolaget ägs i sin tur av tre personer som anställdes vid X i samband med förvärven. Dessa personer är alltså anställda vid X. Det konstaterades vid förhandlingarna i samband med förvärvet att en betydelsefull faktor för säljarsidan var att de tre personerna av skatteskäl skulle kunna kvarstå som aktieägare i I-bolaget under en övergångstid efter X:s förvärv. X godtog dessa villkor under förutsättning att de tre personernas aktieinnehav avvecklades senast 2010, att I-bolaget under 2007 skulle avveckla sitt innehav i M till ett annat utomstående bolag samt att de tre personerna inte skulle ta någon aktiv del i Ms verksamhet så länge de var aktieägare i I-bolaget.

I-bolaget genomförde dock inte den planerade försäljningen. I stället valde man att bredda ägarkretsen i M. Vidare kvarstod de tre personerna som bolagsfunktionärer (styrelseledamöter och verkställande direktör) till december 2007. De har därför den 23 oktober 2007 undertecknat bolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2006/2007.

Enligt avtalet om förvärvet av aktierna i Y AB fick säljaren rätt att utnyttja varumärket Y i sin kvarvarande verksamhet t.o.m. februari 2009. I och med att såväl Y AB som M under 2007 ändrat firma har namnlikheten mellan de två bolagen upphört. På den faktura som finns i RN:s akt och som är daterad i februari 2008 skulle rätteligen inte längre firman M ha varit med. Denna brist är åtgärdad i de brevmallar som används idag.

En annan förutsättning vid förvärvet av Y AB var att säljarnas kvarvarande verksamheter helt skulle separeras från den verksamhet som X förvärvat och från revisionsbyråns övriga verksamhet. Av praktiska skäl bestämdes att M övergångsvis (till utgången av 2008) skulle få hyra fyra till åtta arbetsplatser av XT i XT:s lokaler. Dessa platser skulle vara avskilda från den verksamhet som XT bedriver. X:s genomgång av de faktiska förhållandena har dock visat att XT och M har haft samma postadress, telefonnummer och faxnummer. Även uppgifterna på hemsidan kan ge intryck av att verksamheterna har varit integrerade på ett sätt som inte har varit avsikten. Åtgärder har dock vidtagits för att ”komma ikapp den ursprungliga planen”. X har vidare uppgett att revisionsbyrån hyr ut personal till M men att detta engagemang är under avveckling. Slutligen har X anfört att ca 100 (motsvarande ca 20 %) av XTs klienter också är kunder hos M.

² Jfr 1 kap. 3 § första stycket 4 årsredovisningslagen (1995:1554).

4 RN:s bedömning

Av 20 § revisorslagen följer att revisionsverksamheten ska organiseras så att revisorns opartiskhet, självständighet och objektivitet säkerställs. Detta krav innebär bl.a. att byråorganisationen ska säkra en oberoende revision.³ Den övergripande fråga som RN har att ta ställning till i detta ärende är om det sätt på vilket X har organiserat den aktuella verksamheten är förenligt med revisorslagens krav. Vid denna prövning är det två delfrågor som ska prövas. För det första ska RN ta ställning till om den aktuella verksamheten överhuvudtaget får utövas av X eller av ett annat bolag i den koncern i vilken X ingår. För det andra ska RN pröva om X har organiserat den aktuella verksamheten på ett sådant sätt att det finns en generell risk för att revisionsbyråns eller vid byrån verkamma revisorers opartiskhet eller självständighet i revisionsverksamheten riskerar att hotas.

Av 10 § revisorslagen framgår att om revisionsverksamheten utövas i ett handelsbolag eller ett aktiebolag, får ingen annan verksamhet utövas i bolaget än sådan som har ett naturligt samband med revisionsverksamhet (nedan naturligt samband-verksamhet). Så kallad sidoverksamhet (jfr 25 § revisorslagen) får inte utövas i bolaget. Revisionsbolaget får inte heller inneha andelar i andra företag än revisionsföretag och sådana företag som omfattas av 11 § andra stycket revisorslagen. Av 11 § andra stycket framgår att ett revisionsbolag får äga ett annat företag om detta uppfyller bl.a. villkoret att det i dotterföretaget inte utövas någon annan verksamhet än revisionsverksamhet, naturligt samband-verksamhet eller ägande av revisionsföretag eller annat ägarbolag. Syftet med dessa bestämmelser är att förhindra att sidoverksamhet som bedrivs i revisionsbolaget eller i andra bolag som revisionsbolaget helt eller delvis äger går ut över revisionsverksamheten i revisionsbolaget. Med andra ord får ett revisionsbolag inte inneha andelar i företag i vilka det bedrivs sidoverksamhet.⁴

En förutsättning för att X överhuvudtaget ska få bedriva den aktuella verksamheten är således att den inte utgör sidoverksamhet. Enligt revisorslagen innefattar begreppet sidoverksamhet sådan verksamhet som varken är revisionsverksamhet eller naturligt samband-verksamhet. Av särskild betydelse blir gränsdragningen mellan vad som utgör naturligt samband-verksamhet och sidoverksamhet. I revisorslagens förarbeten anges att med naturligt samband-verksamhet avses verksamhet som är av sådan karaktär att det är naturligt att en revisor i allmänhet sysslar med den. Hit hör t.ex. rådgivning inom områdena redovisning och beskattning. Vid bedömningen av vilka verksamheter som har ett naturligt samband med revisionsverksamhet är det enligt förarbetsuttalandena naturligt att utgå från revisorns kärnområde, den lagstadgade revisionen, och till detta lägga vissa av de ytterligare verksamhetsområden som en auktoriserad eller godkänd revisor till följd av de lagstadgade kraven på teoretisk och praktisk utbildning är särskilt skickad för. Mot den bakgrunden föreslog regeringen att en revisor alltid bör ha rätt att bedriva verksamhet såsom redovisnings-, organisations- och skatterådgivningsverksamhet. Det slaget av verksamhet bör alltså aldrig anses som sidoverksamhet. Ligger verksamheten vid sidan av en revisors naturliga verksamhetsområde kan den däremot inte anses utgöra naturligt samband-verksamhet. Det gäller även om den rymmer enstaka moment där en revisor i allmänhet har särskild kompetens.⁵

Av X:s uppgifter framgår att de tjänster som revisionsbolaget tillhandahåller genom XT utgörs av ekonomiadministrativa tjänster inom områdena redovisning, fakturering, leverantörsreskontra och lönehantering. Fakturerings-tjänsterna består i fakturering och hantering av kundreskontra. Tjänsterna innebär inte någon rätt för XT att besluta om att ändra betalningsvillkor eller att besluta om eventuella krediteringar. Ingen av tjänsterna som

³ Prop. 2000/01:146, s. 58.

⁴ Jfr prop. 2000/01:146, s. 73.

⁵ Prop. 2000/01:146, s. 54 f. och 91.

tillhandahålls S-bolaget innefattar verkställande av betalningar eller framtagande av betalningsförslag åt bolaget. Dessa tjänster är enligt RN:s mening till övervägande delar så närstående till revisorns kärnkompetens att det saknas anledning att se dem som sidoverksamhet. Det har alltså varit möjligt för X att tillhandahålla ifrågasvarande tjänster antingen direkt i det bolaget eller genom ett av revisionsbolaget ägt bolag.

Av vad X angett i sina yttranden till RN tillhandahålls de aktuella tjänsterna såväl till revisionsklienter som till andra. RN har tidigare uttalat att ett registrerat revisionsbolag har ett ansvar för att de inom revisionsbyrån verksamma revisorernas opartiskhet och självständighet kan upprätthållas. Revisionsbolaget svarar således för att de uppdrag som byrån åtar sig inte är sådana att opartiskheten eller självständigheten i revisionsverksamheten kan ifrågasättas.⁶ Den andra fråga som RN har att ta ställning till är därför om X organiserat den aktuella verksamheten, inklusive den som bedrivs genom dotterbolaget XT, på ett sätt som innebär att byråns eller vid denna verksamma revisorers opartiskhet eller självständighet vid utförande av revisionsverksamhet kan ifrågasättas.

I ärendet har följande av intresse för denna bedömning framkommit. Av den ingivna fakturan framgår att S-bolaget har gett XT i uppgift att sköta bolagets fakturering och bevakning, att fordran överlätits till M-bolaget (dvs. M) samt att betalning med befriande verkan endast kan ske till M på ett bank- eller postgirokonto tillhörigt detta bolag. Vidare framgår att en revisor verksam vid X är vald revisor i S-bolaget.

Enligt 21 § första stycket revisorslagen ska en revisor för varje uppdrag i sin revisionsverksamhet 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 i vilka det råder en presumtion för att revisorn ska avböja eller avsäga sig uppdraget. Enligt första stycket 2, den s.k. generalklausulen, ska en revisor vidare 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. Av bestämmelsen framgår vidare att hot mot revisorers opartiskhet och självständighet kan uppkomma inte enbart inom den revisionsbyrå i vilken revisionsverksamheten bedrivs utan även i annat företag inom den revisionsgrupp i vilken revisionsbyrån ingår.⁷ Med revisionsgrupp avses enligt 2 § punkten 6 revisorslagen en grupp av företag i vilken minst ett revisionsföretag ingår och som på grund av ägarförhållanden, avtal eller administrativt samarbete eller av annan anledning får anses ingå i samma affärsmässiga gemenskap. I revisorslagens förarbeten anges att en grundläggande förutsättning för att det ska anses föreligga en revisionsgrupp är att det finns en viss faktisk anknytning mellan företagen. Som exempel på fall då sådan anknytning föreligger anges bl.a. det fallet att det finns ett gemensamt ägande, t.ex. när ett revisionsföretag och andra företag ingår i samma koncern. Anknytningen mellan företagen kan också utgöras av administrativt samarbete, t.ex. olika former för kontorsgemenskap vilka i det enskilda fallet ger en utomstående intrycket av att det rör sig om ett enda företag. Om två företag regelmässigt delar på personal för rådgivning och granskning eller har gemensamt telefonnummer och gemensam reception, torde regelmässigt föreligga en revisionsgrupp. En revisionsgrupp föreligger också när företagen av annan anledning får anses ingå i samma affärsmässiga gemenskap. I första hand avses härmed de fall då företagen associeras med varandra på grund av firmagemenskap.⁸

Med hänsyn till att X och XT ingår i samma koncern utgör de två bolagen en revisionsgrupp. Såväl XT som M hade vid tidpunkten för den aktuella fakturans utställande i sin firma ordet Y. Vidare hyrde XT ut personal till M som också delade lokaler, postadress samt telefon- och faxnummer med XT. Redan dessa omständigheter innebär att även M vid den i ärendet aktuella

⁶ RN:s beslut den 7 februari 2002 i ärende dnr 2001-80 (D 4/02 i RN:s praxissamling).

⁷ Jfr prop. 2000/01:146, s. 61 ff.

⁸ Prop. 2000/01:146, s. 84 ff.

tiden ingick i samma revisionsgrupp som X. Denna bedömning stärks också av den omständigheten att XT och M i delar hade en gemensam klientstock.

En bedömning av om det förelegat hot mot X:s och i X verksamma revisorers opartiskhet och självständighet vid utförande av revisionsverksamhet påverkas således även av de tjänster som XT och M tillhandahållit till X:s revisionsklienter, däribland S-bolaget. Av den beskrivning som X har lämnat rörande XTs tjänsteutbud framgår att XT till bl.a. X:s revisionsklienter tillhandahåller ekonomiadministrativa tjänster inom områdena redovisning, fakturering, leverantörsreskontra och lönehantering.

RN konstaterar att samtliga de här ovan beskrivna tjänsterna är sådana att de, om de tillhandahålls en av X:s eller vid revisionsbyrån verksamma revisorers revisionsklienter hotar revisionsbyråns och revisorernas opartiskhet och självständighet. De rutiner som X har etablerat i de fall tjänsterna tillhandahålls revisionsklienter – vilka i huvudsak tar sikte på bemanningen av uppdragen, krav på grundmaterial från klienten och förbud mot att delta i beslutsfattande och medelsförvaltning – är inte av sådan natur att de generellt eliminerar hotet mot opartiskheten och självständigheten. Av betydelse för RN:s bedömning är också den omständigheten att X:s involvering i revisionsklientens fakturering manifesteras tydligt utåt i den i ärendet förekommande fakturan. Redan dessa omständigheter är sådana att det finns skäl att ifrågasätta om X har organiserat sin verksamhet på ett sätt som säkrar revisionsbyråns och vid detta verksamma revisorers opartiskhet och självständighet vid revisioner av XTs klienter.

Av den i detta ärende förekommande fakturan framgår också att fakturagäldenären kan betala med befriande verkan endast till M som ingår i samma revisionsgrupp som X. Detta innebär att ett företag i den revisionsgrupp i vilken X ingår har övertagit en fordran på en revisionsklient. Även denna omständighet är sådan att det kan finnas skäl att ifrågasätta den i S-bolaget valde revisorns opartiskhet och självständighet. Med hänsyn till ägarförhållandena i M, som innebär att X inte har något inflytande över det bolagets verksamhet, finns en risk för att M även i förhållande till andra av X:s revisionsklienter vidtar åtgärder som är utanför revisionsbyråns kontroll och som direkt påverkar X:s opartiskhet och självständighet. Även dessa omständigheter är sådana att det finns skäl att ifrågasätta om X har organiserat sin verksamhet på ett sätt som säkrar revisionsbyråns och vid detta verksamma revisorers opartiskhet och självständighet i revisionsverksamheten.

RN konstaterar sammantaget att X i förevarande fall har organiserat sin verksamhet på ett sätt som ger upphov till tvivel om såväl revisionsbyråns som vid detta verksamma revisorers opartiskhet och självständighet i revisionsverksamheten. X har härigenom åsidosatt sina skyldigheter som revisionsbolag. Det faktum att X senare har vidtagit åtgärder som innebär att vissa förhållanden har åtgärdats föranleder inte någon annan bedömning. X ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. RN finner att den disciplinära åtgärden kan stanna vid en erinran.

Med stöd av 32 § andra stycket och 34 § revisorslagen (2001:883) meddelar RN X en erinran.

Ärendet har avgjorts av RN genom dess tillsynsnämnd. I beslutet har deltagit f.d. domaren i Europadomstolen Elisabeth Palm, ordförande, hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, rättschefen Vilhelm Andersson, advokaten Rune Brännström, auktoriserade revisorn Helena Dale, auktoriserade revisorn Bertel Enlund, direktören Per-Ola Jansson samt skattejuristen Kerstin Nyquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, chefsjuristen Per Eskilsson, revisionsdirektören Anders Holm samt juris doktorn Adam Diamant som föredragit ärendet.