

D 13

Med anledning av en anmälan till Revisorsnämnden (RN) mot en auktoriserad revisor (nedan revisorn) som är verksam vid registrerade revisionsbolaget X AB (nedan revisionsbyrån) öppnade RN ett disciplinärende mot revisorn (dnr 2012-521). Vad som framkom vid RN:s utredning föranledde inte RN att vidta några ytterligare åtgärder mot revisorn. Det ärendet har därför avskrivits. Uppgifter i den utredningen har i stället föranlett RN att öppna detta disciplinärende mot revisionsbyrån.

Av handlingarna i ärendet framgår följande.

Våren 2009 bistod revisorn en privatperson (nedan MM) med att upprätta ett testamente. Enligt ett förordnande i testamentet skulle revisorn utses till boutredningsman och testaments-exekutor. MM avled i januari 2010 och revisorn förordnades kort tid därefter till boutredningsman i dödsboet. Uppdraget som boutredningsman pågick tiden januari 2010–januari 2012. Revisionsbyrån debiterade dödsboet 274 500 kr exklusive mervärdesskatt för 180 timmar arbete. Arbetet utfördes av revisorn och andra anställda hos revisionsbyrån. Dödsboet hade inga tillgångar i form av aktier eller andra andelar i företag. Revisorn har behörighet att ensam teckna revisionsbyråns firma.

Revisorn har i ett inledande yttrande i det disciplinärende som avsåg honom själv uppgett följande. Han har inte utfört uppdraget som boutredningsman i egenskap av revisor. Han och flera andra anställda hos revisionsbyrån är och har under en lång tid varit anlitade som boutredningsmän. Revisionsbyrån har under alla år haft anställda med kvalificerad juristutbildning. Han har själv kompletterande juridisk utbildning. Revisionsbyrån har bistått andra med att upprätta testamenten i ett stort antal fall. Detta har pågått praktiskt taget ända sedan revisionsbyrån startade sin verksamhet.

Revisorn har på frågor från RN preciserat vad han inledningsvis anförde enligt följande. Revisionsbyrån åtar sig normalt inte boutredningsuppdrag annat än i särskilda fall. Under en tioårsperiod har han själv och andra anställda hos revisionsbyrån eller dess systerbolag åtagit sig färre än tio boutredningsuppdrag. I fråga om nedlagd tid och fakturerat belopp motsvarar det två promille av byråns sammanlagda fakturerade tid respektive omsättning. Den uppgift som han inledningsvis har lämnat om att han och andra anställda har upprättat testamenten i ett stort antal fall ska ses mot bakgrund av att han startade revisionsbyrån år 1974 och att han före det hade varit verksam som revisor i nio år. Revisionsbyrån har inte accepterat något enskilt uppdrag som boutredningsman utan att det har skett en prövning av om uppdraget kan rubba förtroendet för revisorns eller revisionsbyråns opartiskhet eller självständighet eller på något annat sätt kan vara oförenligt med behörigheten att utföra lagstadgad revision.

Revisionsbyrån har fått del av revisorns yttranden och har anförut följande. Normalt åtar sig inte revisionsbyrån uppdrag som testamentsexekutor eller boutredningsman. Inte heller tillåter den sina medarbetare att åta sig uppdrag av detta slag. Att revisorn åtog sig uppdraget som boutredningsman i MM:s dödsbo berodde på speciella omständigheter. Revisorn hade en mångårig relation med MM som byggde på förtroende. Det var MM:s yttersta vilja att revisorn skulle åta sig uppdraget. Uppdraget var inte av sådan art att det kunde leda till att revisorns eller revisionsbyråns oberoende ställning kunde ifrågasättas. Revisionsbyråns ställningstaganden ligger i linje med RN:s praxis så som den kommit till uttryck i nämndens förhandsbesked den 19 juni 2000 i ärende dnr 2000-215 (F 7/00 i RN:s praxissamling).

RN gör följande bedömning.

Enligt 10 § första meningen revisorslagen (2001:883) får det i ett aktiebolag i vilket revisionsverksamhet utövas inte utövas annan verksamhet än sådan som har naturligt samband med revisionsverksamheten. Bestämmelsen innebär ett absolut förbud mot att ett aktiebolag kombinerar revisionsverksamhet med annan verksamhet som inte har ett naturligt samband med revisionsverksamhet, s.k. sidoverksamhet.

För att en verksamhet ska anses ha naturligt samband med revisionsverksamheten fordras, enligt förarbetena till revisorslagen, att verksamheten är av sådan karaktär att det är naturligt att en revisor i allmänhet sysslar med den. Härvid är det 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. Ligger verksamheten vid sidan av en revisors naturliga verksamhetsområde kan den däremot inte anses ha "ett naturligt samband" med revisionsverksamhet. Det gäller även om den rymmer enstaka moment där en revisor i allmänhet har särskild kompetens.¹

Enligt RN:s uppfattning saknar de uppgifter som enligt 19 kap. ärvdabalken ingår i en boutredningsmans uppdrag naturligt samband med revisionsverksamhet.² Sådana uppgifter utgör alltså sidoverksamhet. Motsvarande bör gälla för uppgiften att upprätta testamenten. Inte heller en sådan uppgift kan alltså, bedömd med utgångspunkt i en revisors kärnområde, lagstadgad revision, anses ha ett naturligt samband med revisionsverksamhet. Vad gäller revisionsbyråns hänvisning till RN:s ställningstaganden i 2000 års förhandsbesked konstaterar RN att de baseras på en tillämpning av 15 § i den numera upphävda lagen (1995:528) om revisorer. Enligt den paragrafen var det inte förbjudet för revisorer och registrerade revisionsbolag att tillhandahålla sidoverksamhet så länge denna inte var förtroenderubbande. Förhandsbeskedet saknar därför betydelse för den bedömning som RN har att göra i förevarande ärende.

De uppgifter som revisorn vid revisionsbyrån har lämnat om omfattningen av den sidoverksamhet som revisionsbyrån har bedrivit är inte entydiga. RN finner dock att det måste anses utrett att det, även i andra fall än de som avser MM och hennes dödsbo, har förekommit att personal hos revisionsbyrån har upprättat testamenten och åtagit sig uppdrag som boutredningsmän.

RN finner sammanfattningsvis att det vid revisionsbyrån har bedrivits sidoverksamhet genom att personal vid byrån har upprättat testamenten och åtagit sig uppdrag som boutredningsmän. Revisionsbyrån ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. RN anser att den disciplinära åtgärden kan stanna vid en erinran.

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

Ärendet har avgjorts av RN genom dess tillsynsnämnd. I beslutet har deltagit hovrättspresidenten Sten Andersson, ordförande, f.d. hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, skattedirektören Vilhelm Andersson, advokaten Rune Brännström, auktoriserade revisorn Maria Danckler, avdelningschefen Eva Ekström, direktören Per-Ola Jansson, skattejuristen Kerstin Nyquist och auktoriserade revisorn Ola Wahlquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Anita Wickström, chefsjuristen Adam Diamant, revisionsdirektören Kerstin Stenberg samt avdelningsdirektören Dag Feurst som har föredragit ärendet.

¹ Prop. 2000/01:146 s. 91.

² Se t.ex. RN:s beslut den 16 juni 2005 i ärende dnr 2004-685 (D 21/05 i RN:s praxissamling).