

F 5/05

Ni har hos Revisorsnämnden (RN) ansökt om förhandsbesked huruvida Ni vid sidan av Er verksamhet som revisor kan starta en verksamhet där Ni tillhandahåller tjänster avseende webbdesign och grafisk design av layouter, logotyper och s.k. motion graphics. Ni har frågat om Ni kan bedriva verksamheten i första hand i Er revisionsbyrå, i andra hand i ett annat bolag eller som enskild näringsidkare. Ni har även frågat om Ni kan erbjuda tjänsterna till Era och revisionsbyråns revisionsklienter, redovisningsklienter och övriga klienter.

Av ansökan framgår följande. Ni är ensam godkänd revisor i ett aktiebolag som bedriver redovisnings- och revisionsverksamhet samt skatterådgivning. Bolaget har fem andra anställda. Ni kommer inte själv att arbeta med de aktuella tjänsterna, utan arbetet kommer att utföras av en person som för närvarande är anställd på revisionsbyrån på 25 % av heltid. Arbetstiden kommer att motsvara ca 20 % av en heltidsanställning. Den personen kommer inte att delta i några revisionsuppdrag. De beräknade intäkterna från dessa tjänster kommer att uppgå till maximalt 5 % av revisionsbyråns totala omsättning. De tjänster som Ni avser att tillhandahålla syftar till att göra texter och dokument, exempelvis årsredovisningar, mer lättlästa och tydliga. Detsamma gäller motion graphics, dvs. presentationer som skall visas på Internet eller på tv-skärmar i kundernas väntrum. De texter som skall presenteras har i många fall redan utformats av kunden. Avsikten är att ge kunderna en tidig och tydlig integration av tjänster för att deras slutprodukter skall bli mer lättlästa och se bättre ut. Tillhandahållandet av dessa tjänster är en komplettering av redan existerande tjänster. Varken Ni eller revisionsbyrån har några revisions- eller redovisningsklienter som bedriver webbdesign eller grafisk design av layouter, logotyper och motion graphics. Ni har inte heller för avsikt att acceptera några uppdrag för sådana klienter i framtiden.

RN meddelar följande besked.

Enligt 25 § första stycket revisorslagen (2001:883) får en revisor inte utöva annan verksamhet än revisionsverksamhet eller verksamhet som har ett naturligt samband därmed, om utövandet är av sådan art eller omfattning att det kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet, eller om utövandet på annat sätt är oförenligt med den ställning som följer av behörigheten att utföra lagstadgad revision. Av andra stycket samma paragraf framgår att RN på ansökan av en revisor skall meddela förhandsbesked om huruvida en viss verksamhet är förenlig med kravet i första stycket.

Det kan till en början konstateras, att i ett revisionsföretag som bedrivs i aktiebolagsform får det enligt 10 § revisorslagen endast bedrivas revisionsverksamhet och verksamhet som har ett naturligt samband med revisionsverksamhet. För att en verksamhet skall anses ha ett naturligt samband med revisionsverksamhet krävs enligt förarbetena till revisorslagen att den är av sådan karaktär att det är naturligt att en revisor i allmänhet sysslar med den. Det anges vidare att vid bedömningen av vilka verksamheter som har ett sådant samband med revisionsverksamhet är det naturligt att utgå från revisorns kärnområde, den lagstadgade revisionen. Till detta kan läggas vissa ytterligare verksamhetsområden som en auktoriserad eller godkänd revisor till följd av de lagstadgade kraven på teoretisk och praktisk utbildning är särskilt skickad för. Rådgivning och liknande verksamhet inom IT-området nämns som exempel på verksamheter som kan anses ha ett naturligt samband med revisionsverksamhet, förutsatt att de har en nära koppling till

redovisning och revision.¹ Beskrivningen av de tjänster som Ni avser att tillhandahålla är förhållandevis allmänt hållen. Enligt RN:s mening har dock dessa tjänster inte någon nära koppling till redovisning eller revision, och de kräver ett annat yrkeskunnande än det som revisorer i allmänhet besitter. Sådana tjänster kan därmed inte anses ha ett naturligt samband med revisionsverksamhet, och det är därför inte tillåtet för Er att tillhandahålla dem i Er revisionsbyrå. RN bedömer dock att det är förenligt med kravet i 25 § första stycket revisorslagen att Ni tillhandahåller de tjänster som beskrivs i ansökan, förutsatt att det sker i ett annat bolag än Ert revisionsföretag eller som enskild näringsidkare.

Även om en verksamhet är förenlig med kravet i 25 § första stycket revisorslagen kan den innebära att förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet i ett visst revisionsuppdrag rubbas på ett sådant sätt att revisorn inte kan kvarstå i det revisionsuppdraget. Av 21 § första stycket revisorslagen framgår att en revisor för varje uppdrag i sin revisionsverksamhet skall 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 skall avböja eller avsäga sig uppdraget. Förutom i de särskilt angivna situationerna skall revisorn enligt första stycket 2 avböja eller avsäga sig ett uppdrag om det föreligger något annat förhållande av sådan art att det kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet. Enligt 21 § andra stycket behöver revisorn dock inte avböja eller avsäga sig uppdraget om det i det enskilda fallet föreligger sådana särskilda omständigheter eller har vidtagits sådana åtgärder som medför att det inte finns anledning att ifrågasätta hans eller hennes opartiskhet eller självständighet. Av 22 § framgår att RN på ansökan av en revisor skall meddela förhandsbesked om huruvida en viss särskild omständighet är sådan som avses i 21 § första stycket och, om så är fallet, huruvida omständigheter i det enskilda fallet eller vidtagna åtgärder medför att revisorn ändå inte behöver avböja eller avsäga sig uppdraget.

Reglerna i 21 § revisorslagen tar enbart sikte på att skydda revisorerens oberoende i uppdrag inom revisionsverksamheten. Revisorslagen uppställer inte några motsvarande krav på oberoende när revisorer åtar sig redovisningsuppdrag och andra konsultuppdrag. Frågan om Ni kan tillhandahålla de aktuella tjänsterna till redovisningsklienter och andra klienter som Ni eller revisionsbyrån har konsultuppdrag för, faller därför utanför RN:s prövning enligt 22 § revisorslagen.

När det gäller frågan om tillhandahållande av dessa tjänster till revisionsklienter kan rubba förtroendet för Er opartiskhet och självständighet, gör RN följande bedömning. Enligt 21 § första stycket 1 a) är en revisor skyldig att avsäga sig ett revisionsuppdrag om revisorn eller någon annan i den revisionsgrupp där han eller hon är verksam har ett direkt eller indirekt ekonomiskt intresse i uppdragsgivarens verksamhet, dvs. när det föreligger ett s.k. egenintressehot. Enligt förarbetena till revisorslagen utgör det ett egenintressehot om revisorn eller någon annan i revisionsgruppen har affärsmässiga relationer med revisionsklienten utöver vad som följer med revisionsuppdraget.² Mot bakgrund av detta finner RN att om en revisionsklient köper de aktuella tjänsterna från ett företag som Ni äger, utgör det en sådan omständighet som enligt 21 § revisorslagen kan rubba förtroendet för Er opartiskhet och självständighet som revisor i det revisionsuppdraget.

Bedömningen av om Ni trots detta kan tillhandahålla dessa tjänster till Era revisionsklienter är beroende av de omständigheter som föreligger och de åtgärder som har vidtagits i det enskilda fallet. Er fråga avser inte huruvida det är tillåtet för Er att tillhandahålla tjänsterna till en viss specifik revisionsklient, utan är allmänt hållen. RN har därför inte möjlighet att besvara den inom ramen för detta förhandsbesked.

¹ Prop. 2000/01:146 Oberoende, ägande och tillsyn i revisionsverksamhet, sid. 91.

² Prop. 2000/01:146 Oberoende, ägande och tillsyn i revisionsverksamhet, sid. 101.

Sammanfattningsvis finner RN att om Ni tillhandahåller sådana tjänster som beskrivs i ansökan, antingen som enskild näringsidkare eller i ett annat bolag än Ert revisionsföretag, rubbar det inte förtroendet för Er opartiskhet eller självständighet som revisor. Om Ni tillhandahåller de aktuella tjänsterna till Era revisionsklienter, utgör det en sådan omständighet som enligt 21 § revisorslagen kan rubba förtroendet för Er opartiskhet och självständighet i dessa revisionsuppdrag. RN kan inte göra någon generell bedömning av om Ni trots detta kan tillhandahålla tjänsterna till Era revisionsklienter, eftersom detta är beroende av de omständigheter som föreligger och de åtgärder som har vidtagits i det enskilda fallet. RN vill med hänsyn till detta erinra om Er skyldighet att för varje uppdrag i revisionsverksamheten pröva Ert oberoende enligt 21 § revisorslagen.

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

Ärendet har avgjorts av Revisorsnämnden. I beslutet har deltagit f.d. domaren i Europadomstolen Elisabeth Palm, ordförande, hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, skattedirektören Vilhelm Andersson, auktoriserade revisorn Ulla Nordin Buisman, biträdande avdelningschefen Eva Ekström, godkände revisorn Klas-Erik Hjorth, utredningssekreteraren Jan-Erik Moreau, professorn Claes Norberg samt skattejuristen Kerstin Nyquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, chefsjuristen Per Eskilsson, juris doktorn Adam Diamant, revisionsdirektören Anders Holm samt tf avdelningsdirektören Elin Eriksson som föredragit ärendet.