

## D 37/00-01

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en anmälan avseende de auktoriserade revisorerna A-son och B-son. Med anledning härav har RN öppnat ett disciplinärende avseende vardera revisorn. Förevarande ärende avser A-son. Beträffande B-son hänvisas till RN:s beslut denna dag i det andra ärendet (dnr 1998-1150).

Av anmälan framgår bland annat följande. A-son, som är verksam vid B-sons Revisionsbyrå AB (revisionsbyrån), var vald revisor i ett aktiebolag från den 7 december 1995 till den 17 november 1998. Av anmälan framgår att A-son den 9 september 1998 avgivit en offert avseende revision hänförlig till räkenskapsåret 1998, men att uppdraget kommit att gå till en annan revisor. Räkenskapsåret 1997 kom därmed att bli det sista året som A-son ansvarade för revisionen. Av det ingivna materialet framgår vidare att revisionsbyrån i vart fall från och med september 1997 till och med juni 1998 huvudsakligen månadsvis har fakturerat aktiebolaget för utfört arbete till och med utgången av det månadsskifte vid vilket fakturering skett. Bland de fakturor aktiebolaget har erhållit och betalat märks bland annat en faktura, daterad den 2 juli 1998, som avser arbete utfört till och med juni 1998. En tid innan A-son avgick som revisor i aktiebolaget tillställde revisionsbyrån aktiebolaget en slutfaktura om 13 250 kr inklusive mervärdesskatt daterad den 3 november 1998. Påföljande dag har aktiebolagets verkställande direktör skickat ett e-postmeddelande till revisionsbyrån och därvid dels krävt en närmare specifikation av fakturan, dels ifrågasatt fakturakravet som sådant. Av en av A-son den 10 november 1998 upprättad specifikation framgår att slutfakturan dels avsåg arbete som huvudsakligen utförts under tiden före den sista juni 1998, dels avsåg avgivande av ovannämnda offert. Aktiebolaget har, genom juridiskt ombud, i brev av den 26 november 1998 till revisionsbyrån anfört att det endast kan vitsorda betalningsskyldighet i fråga om en högst obetydlig del av det krav som framställs genom slutfakturan. Aktiebolaget har därvid bland annat påpekat att revisionsbyrån redan har begärt och erhållit betalning för samtliga åtgärder som vidtagits till och med juni 1998 samt att revisionsbyrån saknar rätt att betinga sig ersättning för utarbetande och lämnande av en offert eftersom parterna inte avtalat att en sådan rätt skulle föreligga. Aktiebolaget har sammanfattningsvis förklarat att det frivilligt kommer att erlägga ett belopp om 1 000 kr jämte mervärdesskatt men att det bestrider betalningsskyldighet i fråga om det resterande beloppet. Revisionsbyrån har härefter tillställt aktiebolaget ytterligare en faktura, nu om 4 894 kr inklusive mervärdesskatt, daterad den 3 december 1998, som enligt dess specifikation avsåg dels framtagande av begärd specifikation över slutfakturan av den 3 november 1998, dels B-sons instudering av ärendet med anledning av revisionsbyråns kontakter med aktiebolagets juridiska ombud.

Aktiebolaget har i sitt brev av den 26 november 1998 även gjort gällande att revisionsbyrån är förhindrad att inge ansökan om betalningsföreläggande eftersom kravet är tvistigt. Revisionsbyrån har därefter till aktiebolagets juridiska ombud skickat en kopia av fakturan av den 3 november 1998 med en av B-son undertecknad påteckning, rubricerad påminnelse, där denne anger att ”om betalning ej inlutit senast 1998-12-07 lämnas ärendet till kronofogdemyndigheten för indrivning”. Omgående därefter har aktiebolaget genom sitt ombud betonat att revisionsbyråns krav är tvistigt, att en ansökan om betalningsföreläggande kommer att innebära att aktiebolaget felaktigt får en betalningsanmärkning samt, med hänvisning till att kravet är tvistigt, upplyst om att frågan om aktiebolagets betalningsskyldighet skall avgöras av domstol, inte av kronofogdemyndigheten. I brev av den 4 december 1998 har aktiebolaget meddelat revisionsbyrån att det, för undvikande av

betalningsanmärkning, har betalat in det resterande beloppet om 12 250 kr. I nämnda brev har man samtidigt framställt ett återkrav på samma belopp. I brev av den 7 december 1998 till aktiebolagets ombud har B-son genmält att han inte kommer att ta emot pengarna, utan omgående göra en återbetalning, och att han därmed kommer att betrakta fakturan som obetald, varför han kommer att inge ansökan om betalningsföreläggande.

A-son och B-son har i gemensamt undertecknade skrivelser avgivit yttranden till RN.

I fråga om revisionsbyråns faktureringsrutiner lämnar de följande redogörelse. ”Faktureringsunderlag tas fram varje månad med rubrikerna IB (fordran vid månads ingång), reseersättning för aktuell månad, utfört arbete under månaden för fyra anställda, övrigt (t ex PRV), totalcolumn, faktureras och faktureras senare (utgående fordran).”

I fråga om kravet på betalning av fakturan av den 3 november 1998 meddelar A-son och B-son följande. I enlighet med vad de redogjort för i brevet till aktiebolagets ombud av den 7 december 1998, har de vägrat att ta emot slutbetalningen för fakturan av den 3 november 1998 om 12 000 kr och har den 9 december 1998 skickat tillbaka pengarna till aktiebolaget. Fordran är ovedersäglig och, med hänvisning till specifikationen av den 10 november 1998, väldokumenterad. Beträffande revisionsbyråns krav på ersättning för arbete med att upprätta den i ärendet aktuella offerten har A-son under tiden han var vald revisor i aktiebolaget uppmanats att lämna offert för en kommande period i konkurrens med andra revisorer. All den tid A-son lagt ned under tiden som vald revisor är debiteringsbar. – Fakturaspecifikation har lämnats på eget initiativ som bilaga till fakturan av den 3 november 1998 och har på aktiebolagets begäran ytterligare specificerats. Revisionsbyrån har inte begärt ersättning för den specifikationen, däremot har revisionsbyrån begärt ersättning för den specifikation som upprättats den 10 november 1998, vilken krävt utredningsarbete och därmed berättigar till särskild ersättning. Något krav på ersättning för upprättandet av brevet av den 7 december 1998 har inte framställts.

RN gör följande bedömning.

Det kan konstateras att revisionsbyrån genom fakturan av den 3 november 1998, enligt specifikationen av den 10 november samma år, har begärt ersättning dels för arbete som huvudsakligen nedlagts före den sista juni 1998, dels för framtagande av en den 9 september 1998 upprättad offert. RN gör följande bedömning beträffande det krav revisionsbyrån därigenom framställt.

A-son har varit revisor i aktiebolaget fram till den 17 november 1998 och har därmed också haft ansvar för revisionsbyråns fakturering till aktiebolaget under nu aktuell period. Revisionsbyrån har i sina fakturor till aktiebolaget angivit att arvodet avser arbete som utförts till och med ett visst datum. Revisionsbyrån har i sin redogörelse för företagets faktureringsrutiner emellertid beskrivit att inte nödvändigtvis allt arbete utfört till och med det i fakturan angivna datumet faktureras, utan att det kan förekomma att det återstår en utgående fordran som faktureras senare. RN anser att informationen i fakturorna i så fall inte stämmer överens med det verkliga förhållandet eftersom allt arbete som utförts till och med ett visst datum då inte ingår i fakturabeloppet. Revisionsbyråns sätt att utforma sina fakturor för arbete under en viss tid kan därmed vara vilseledande. I förevarande fall har aktiebolaget tillställts en faktura av den 2 juli 1998 som anges avse arbete utfört till och med juni 1998. Med hänsyn till att fakturan av den 3 november 1998 huvudsakligen avser åtgärder vidtagna före den sista juni 1998 har aktiebolaget genom fakturan av den 2 juli 1998 blivit vilselett.

Genom fakturan av den 3 november 1998 har revisionsbyrån även begärt ersättning för en den 9 september 1998 upprättad offert avseende revision hänförlig till räkenskapsåret 1998. Enligt RN:s förmenande kan en revisor som regel inte begära ersättning för det arbete denne lägger ned på att upprätta en offert avseende ett nytt uppdrag, försåvitt inte parterna antingen träffat särskilt avtal därom eller revisorn sedermera erhåller det uppdrag offerten avser och kan visa att det arbete som lagts ned på att upprätta offerten är till nytta för uppdraget. Något

sådant avtal har inte förelegat och det står klart att A-sons uppdrag som bolagets revisor inte heller kom att förnyas, varför revisionsbyrån har saknat rätt att begära ersättning för upprättande av offerten.

Genom fakturan av den 3 december 1998 framställer revisionsbyrån även krav på ersättning för upprättande av den senare specifikationen till fakturan av den 3 november 1998. Enligt god revisorssed skall en kvalificerad revisor på begäran av en klient lämna en specifikation av utfört arbete och därvid ange debiteringsgrunderna. Uppgift skall lämnas om vem som utfört visst arbete, när arbetet utförts samt vad arbetet avsett. Dessa uppgifter skall lämnas utan kostnad för revisionsklienten. Enligt RN:s bedömning uppfyller den specifikation som medföljde fakturan av den 3 november 1998 inte nyssnämnda krav på innehållet i en specifikation, varför aktiebolagets krav på en närmare specifikation måste betraktas som motiverat. Den kompletterande specifikationen av den 10 november 1998 innehåller enligt nämndens uppfattning inte några uppgifter vars framtagande berättigar till särskild ersättning.

I fakturan av den 3 december 1998 begärs även ersättning för av B-son nedlagt arbete ("B-sons instudering av ärendet") med anledning av revisionsbyråns kontakter med aktiebolagets juridiska ombud. Enligt nämndens bedömning hänför sig det arbetet uteslutande till den tvist som uppkommit mellan revisionsbyrån och aktiebolaget. Krav på ersättning för arbete hänförligt till en tvist bör framställas antingen inom ramen för en uppgörelse med motparten eller i samband med rättegång. Det aktuella kravet har inte framställts i ett sådant sammanhang, varför det av motparten kan uppfattas som en otillbörlig påtryckning. Med hänsyn härtill måste kravet bedömas som klart olämpligt.

Enligt 14 § första stycket lagen (1995:528) om revisorer skall en revisor utföra sina uppdrag omsorgsfullt och enligt god revisorssed. Kravet på att iaktta god revisorssed begränsar sig inte endast till själva utförandet av olika uppdrag utan gäller också revisorns uppträdande såväl inom som utanför dennes yrkesutövning. I begreppet god revisorssed ligger enligt RN:s uppfattning att man kan ställa höga krav på att en revisor i sitt umgänge med såväl klienter, allmänhet som myndigheter alltid agerar hövligt, sakligt och i övrigt på ett sätt som inte riskerar att påverka allmänhetens förtroende för revisorskåren negativt, jfr FAR:s etikregler, regel 1. Enligt denna skall en FAR-ledamot alltid visa sig värd det förtroende som yrket kräver och samvetsgrant iaktta god revisorssed i sin yrkesutövning. Enligt anvisningarna till regeln innebär god revisorssed bland annat att ledamoten såväl i sin yrkesutövning som i övrigt skall uppträda på ett sådant sätt att han eller hon inte vanhedrar sig själv eller sin yrkeskår. RN har vid sin genomgång av ett av revisionsbyrån, av A-son och B-son den 18 januari 1999 gemensamt undertecknat, till RN ingivet yttrande funnit anledning att ifrågasätta om dessa krav verkligen uppfylls av B-son och A-son. RN anser sig i detta yttrande ha funnit en rad olämpliga formuleringar som inte anstår en kvalificerad revisor. Nedan följer ett antal citat som exemplifierar det nu anförda.

"Vi tar av princip ej emot några pengar med återbetalningskrav. Beloppet 12 000 kr är detsamma som [aktiebolagets ombud] uppger till 12 250 kr i sitt brev daterat 1998-12-04 ([ombudet] har lite svårt för siffror nämligen)."

"[Aktiebolaget] fick pengarna i retur 1998-12-09 men det hindrade inte [aktiebolagets ombud] att gå till Revisorsnämnden, men det ingår väl i hans tolkning av begreppet god advokatsed att löften är till för att brytas."

"[specifikation har] lämnats på eget initiativ som bilaga till fakturan och på företagets begäran ytterligare specificerats, en specifikation som [aktiebolagets ombud] uttrycker sin belåtenhet med, men klaga ska han."

"Om [aktiebolagets ombud], som A-son upplyste honom om, ringt B-son så hade han fått svar. Naturligtvis ringde han ej B-son."

”Lika naturligt för [ombudet] är att han förbigår det faktum att föregångaren till telefaxbrevet är ett brev som [ombudet] ej kunnat skicka till rätt adress. Box YYY slarvade han till så att det blev ZZZ varför posten returnerade det till honom (apropå siffror igen)”

”Se D. Förmodligen menar [ombudet] fakturan 981019 (det är ju lite svårt med siffror).”

A-son har enligt RN:s förmenande på en rad ställen i samma yttrande förfallit åt att uttrycka sig osakligt och har uttalat ett flertal förklenande omdömen om aktiebolagets juridiska ombud. Ett sådant skrivsätt anstår inte en kvalificerad revisor och är således inte förenligt med god revisorssed.

Sammanfattningsvis har A-son åsidosatt god revisorssed dels genom att fakturering, för vilken han varit ansvarig, varit vilseledande för klienten, dels genom att begära ersättning för upprättande av såväl en offert som en fakturaspecifikation som inte berättigar till ersättning, dels genom att kräva ersättning för arbete som hänför sig till den mellan parterna pågående tvisten på ett sätt som kan upplevas som en otillbörlig påtryckning. Vidare har A-son i yttranden till RN uttryckt sig på ett sätt som inte anstår en revisor och därmed inte är förenligt med god revisorssed.

Vid en samlad bedömning av vad A-son låtit komma sig till last anser RN att han i sådan utsträckning åsidosatt god revisorssed att det finns skäl överväga att meddela honom varning. Efter viss tvekan låter dock RN åtgärden stanna vid erinran.

Med stöd av 22 § andra stycket lagen (1995:528) om revisorer meddelar RN A-son erinran.

Ärendet har avgjorts av RN:s ordförande Lennart Grufberg samt ledamöterna 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, chefsjuristen Per Eskilsson samt avdelningsdirektören Niklas Valentin, föredragande.

Avvikande mening har anmälts av Jan-Erik Moreau, som anser att A-son skall meddelas varning.