

LR: dom 2003-09-15, mål nr 12433-02

KamR: dom 2005-06-02, mål nr 6251-03 (ref)

D 17/02

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en anmälan avseende godkände revisorn A-son. Enligt anmälaren föreligger s.k. grundbokföringsjäv genom att en av A-sons anställda utför grundbokföringen åt ett aktiebolag i vilket A-son är vald revisor.

Med anledning av ovanstående har A-son förelagts att redogöra för vem som utför grundbokföringen i ifrågavarande aktiebolag. A-son har i huvudsak svarat följande. Aktiebolaget har under lång tid haft en anställd kontorist som har skött bolagets bokföring, fakturering m.m. Efter en period med konflikter mellan kontoristen och företagsledaren lämnade kontoristen bolaget med omedelbar verkan i slutet av januari 2001. För att på kort sikt hjälpa företaget tog en av A-sons medarbetare hand om bokföring och fakturering. I mitten av maj månad samma år anställde bolaget en ny kontorist på prov, som i ökande omfattning kom att utföra huvuddelen av bokföringen och faktureringen med A-sons medarbetare som handledare. I augusti 2001 anställde bolaget en erfaren kontorist och därmed upphörde jävssituationen. A-son uppger att han hela tiden har varit medveten om reglerna om bokföringsjäv men framhåller att revisionsbyrån tvingades hjälpa bolaget att lösa en akut situation och att hans medarbetares insats varit enbart tillfällig.

RN gör följande bedömning.

Revisorslagen (2001:883) trädde i kraft den 1 januari 2002, då lagen (1995:528) om revisorer upphörde att gälla. Enligt punkt 3 i övergångsbestämmelserna till den nya lagen skall en fråga om disciplinering mot en revisor på grund av en åtgärd eller underlåtenhet före lagens ikraftträdande prövas enligt äldre bestämmelser, om inte en prövning enligt de nya bestämmelserna är förmånligare för revisorn. Med stöd härav tillämpar RN i förevarande fall 1995 års lag.

Av 10 kap. 16 § första stycket 4 aktiebolagslagen (1975:1385) framgår att den inte får vara revisor som är verksam i samma företag som den som biträder bolaget vid grundbokföringen. Det är i ärendet klarlagt att en av A-sons anställda under cirka ett halvårs tid dels har utfört, dels har handlett en annan person som utfört, bokföringen i ett aktiebolag där A-son är vald revisor. A-son har således brutit mot ovan angiven jävsbestämmelse i aktiebolagslagen. Med hänsyn till att jävsförhållandet varat en längre tid kan det inte anses ha varit fråga om en akut situation. Den disciplinära åtgärden skall därför bestämmas till varning.

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

Ärendet har avgjorts av Revisorsnämndens ordförande Lennart Grufberg samt ledamöterna Arne Baekkevold, Marie Carlsson, Elisabet Fura-Sandström, Klas-Erik Hjorth, Jan-Erik Moreau, Claes Norberg, Kerstin Nyquist och Gunnar Widhagen. Vid den slutliga handläggningen har i övrigt närvarit kanslichefen Christer Lefrell, chefsjuristen Per Eskilsson samt avdelningsdirektören Gunilla Arvidsson, föredragande.

Kammarrätten i Stockholm, avdelning 4

Dom 2005-06-02, mål nr 6251-03

Revisorsnämnden har i beslut den 11 juni 2002 meddelat godkände revisorn A-son varning. A-son har överklagat Revisorsnämndens beslut. Länsrättens i Stockholm har i dom den 15 september 2003 avslagit överklagandet. A-son har överklagat länsrättens dom och yrkat att kammarrätten med ändring av länsrättens dom skall upphäva beslutet om varning. Revisorsnämnden har bestritt bifall till överklagandet.

Till stöd för sin talan har A-son anfört bl.a. följande. Enligt aktuella regler skall kunden sköta betalningar och medelsförvaltning. Dessutom måste denne bokföra kassaposter dag för dag. I övrigt skall kunden förse bokföringsallegaten med en konteringshänvisning, en enkel notering i klartext på t.ex. en leverantörsfaktura hur den skall bokföras. Detta noteringskrav gäller endast om det inte klart framgår vad allegatet avser. Fakturor där det klart framgår vad som avses behöver inte föras med någon notering alls. 90 - 95 procent av alla leverantörsfakturor är av denna senare art, liksom löner och lönebikostnader. Utgående kundfakturor avser lika självklart varuförsäljning och behöver således inte heller föras med någon konteringshänvisning. Det är alltså inte så mycket som ett företag ovillkorligen självt måste utföra i dess grundbokföring för att jäv inte skall föreligga. – Han har aldrig erkänt att jäv förelagat och han har dessutom flera gånger förtydligt vad han har menat med vad han anfört i skriftväxlingen hos Revisorsnämnden. Han har aldrig åsyftat annat än risken för bokföringsjäv.

Revisorsnämnden har anfört att A-son lämnat vissa uppgifter under handläggningen hos Revisorsnämnden och att de uppgifter som A-son senare framfört i länsrätten och i kammarrätten framstår som motsägelsefulla och som en efterhandsanpassning till de tillämpliga jävsbestämmelserna.

Kammarrätten har upphävt länsrättens dom och Revisorsnämndens beslut. Som skäl har i huvudsak anförst följande.

Enligt 10 kap. 16 § första stycket 4 aktiebolagslagen (1975:1385) - ABL - får den inte vara revisor som är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder bolaget vid bl.a. grundbokföringen (s.k. grundbokföringsjäv).

Vid tidpunkten för det i målet ifrågasatta förfarandet gällde lagen om revisorer. Av 14 § andra stycket lagen om revisorer skall revisorn noggrant iaktta gällande jävsbestämmelser för revisorer. Om det i annat fall finns någon särskild omständighet som kan rubba förtroendet till revisorns opartiskhet eller självständighet, skall revisorn avböja eller avsäga sig uppdraget.

Vid tidpunkten för det i målet ifrågasatta förfarandet gällde vidare Revisorsnämndens föreskrifter om villkor för revisorer och revisionsbolags verksamhet samt om godkännande, auktorisation och registrering (RNFS 1997:1). Av 8 § i dessa föreskrifter framgår att någon annan som är verksam vid samma revisionsbyrå som den valde revisorn under vissa förutsättningar får biträda en revisionsklient med löpande bokföring utan att jäv uppkommer för revisorn. Bl.a. krävs att revisionsklienten genom attestering har godkänt verifikationerna som dokumentation av affärshändelser i den verksamhet som revisionsuppdraget omfattar och att revisionsklienten genom kontering på verifikation eller på annat sätt har sett till att affärshändelserna är klassificerade till sin art.

Av 9 § samma föreskrifter följer att en revisor skall avböja eller avsäga sig ett revisionsuppdrag om någon tillhörande revisionsorganet lämnat råd eller annat biträde avseende

en revisionsklients redovisning i sådan omfattning eller under sådana förhållanden i övrigt att förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet vid utförandet av revisionsuppdraget kan ifrågasättas.

RNFS 1997:1 har upphört att gälla i samband med att Revisorsnämndens föreskrifter om villkor för revisorer och registrerade revisionsbolags verksamhet (RNFS 2001:2) trädde ikraft den 1 januari 2002. Av p. 2 i övergångsbestämmelserna till RNFS 2001:2 framgår att vid disciplinering mot en revisor på grund av en åtgärd eller underlåtenhet före föreskrifternas ikraftträdande skall äldre bestämmelser tillämpas om inte en tillämpning av de nya bestämmelserna är förmånligare för revisorn.

Revisorsnämnden har i första hand gjort gällande att det av de uppgifter A-son lämnade under handläggningen av ärendet hos Revisorsnämnden framgår att han brutit mot 10 kap. 16 § första stycket 4 ABL och att de uppgifter han senare lämnat under handläggningen i länsrätten och kammarrätten framstår som motsägelsefulla och som en efterhandsanpassning till de tillämpliga jävsbestämmelserna.

En första fråga i målet är vilken betydelse de uppgifter A-son först lämnade under handläggningen i Revisorsnämnden skall tillmätas ur bevissynpunkt med hänsyn till de av honom senare lämnade uppgifterna och intygen från bl.a. det reviderade bolagets företagsledare och från den medarbetare på revisionsbyrån som biträtt bolaget.

Enligt kammarrättens mening har A-son i sitt svar på Revisorsnämndens föreläggande anfört en del för honom graverande omständigheter, vilka talar för att det förelegat grundbokföringsjäv under den aktuella tidsperioden. Kammarrätten anser även att de två skrivelser A-son åberopat från två fristående redovisningskonsulter skulle kunna tyda på att grundbokföringsjäv förelegat. A-son har dock senare närmare utvecklat de omständigheter han anförde i Revisorsnämnden med innebörden att det biträde som lämnats uppfyllt kraven i 8 § RNFS 1997:1 och till stöd härför åberopat intyg från det reviderade bolagets företagsledare och från den medarbetare på revisionsbyrån som biträtt bolaget. Innehållet i de sistnämnda intygen talar mot att grundbokföringsjäv förelegat. A-sons utveckling av de hos Revisorsnämnden anförda omständigheterna kan enligt kammarrättens mening inte lämnas utan avseende. Hans förklaring till innehållet i skrivelserna från de två fristående redovisningskonsulterna, om att dessa tillfrågats om ett mer omfattande uppdrag än det som hans medarbetare biträdde bolaget med, kan enligt kammarrättens mening inte heller lämnas utan avseende. För att disciplinär åtgärd skall kunna tilldelas någon fordras att de omständigheter på vilka påföljden grundas kan fastslås otvetydigt (jfr t.ex. RÅ 1993 ref. 26 och RA 1989 ref. 67). Enligt kammarrättens mening ger utredningen i målet inte tillräckligt stöd för att omständigheter som grundar jäv enligt 10 kap. 16 § första stycket 4 ABL har förekommit.

Revisorsnämnden har i andra hand gjort gällande att det biträde, som A-sons medarbetare har lämnat avseende revisionsklientens redovisning, ändå måste anses så långtgående att A-son haft skyldighet att avsäga sig revisionsuppdraget, jfr 9 § RNFS 1997:1.

Enligt kammarrättens mening kan inte heller det biträde A-sons medarbetare otvetydigt lämnat – dvs. det biträde A-son såsom han utvecklat sin talan gör gällande har lämnats – anses vara så långtgående att han haft någon skyldighet att avsäga sig revisionsuppdraget. Länsrättens dom och Revisorsnämndens beslut skall därför upphävas.