

D 25/04

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en anmälan rörande auktoriserade revisorn A-son.

Av anmälan och övriga handlingar i ärendet framgår bland annat följande.

Under hösten 2001 inbjöds A-son att avge anbud på revisionen av en kyrklig samfällighet avseende räkenskapsåren 2002–2005. Enligt offertförfrågan skulle i anbudet anges ett totalpris för respektive år och betalning skulle ske månadsvis. Vidare angavs att avtalet skulle avse ”granskning av mandatperioden 2002–2005 års verksamhet” och att avtalet skulle ”upphöra utan uppsägning vid slutfört uppdrag för mandatperioden”. Under rubriken ”Hävande av avtal” angavs att ”[p]arterna skall ha rätt att häva upprättat avtal om den andre parten i väsentliga delar underlåter att fullgöra sina åligganden och rättelse inte sker utan dröjsmål efter skriftlig erinran”. A-son avgav i december 2001 ett anbud vari han erbjöd sig att utföra revisionen av den kyrkliga samfälligheten till ett totalt pris av 15 000 kr exklusive mervärdesskatt per år. Han framförde därvid inte några invändningar mot vad som föreskrevs i offertförfrågan. Den 17 december 2001 valde kyrkofullmäktige A-son till revisor för de aktuella räkenskapsåren. Ett och ett halvt år senare, vid kyrkofullmäktiges sammanträde den 12 juni 2003, beslutades att A-sons uppdrag skulle upphöra i förtid. Besked om detta beslut erhöll A-son genom ett brev daterat den 30 juni 2003. I ett annat brev daterat samma dag bestred samfälligheten att betala en faktura daterad den 12 juni 2003 och rubricerad ”Revision av räkenskapsår 2003, enligt anbud”, avseende arvode för perioden juni–juli 2003 om 3 125 kr inklusive mervärdesskatt. Brevet hade följande innehåll.

”Då Ni ännu inte har påbörjat revisionen för år 2003, några handlingar avseende år 2003 har inte tillställts Er, och Samfälliga kyrkofullmäktige har beslutat att Ert uppdrag skall upphöra i förtid har samfälligheten inte för avsikt att betala faktura avseende arvode för perioden juni–juli 2003, 2 500 kr + moms 625 kr.”

Samfälligheten framställde samtidigt ett krav på återbetalning av arvode ”för ej utfört revisionsuppdrag” avseende perioden januari–maj 2003 om 6 250 kr exklusive mervärdesskatt.

A-son ansökte härefter hos kronofogdemyndigheten om betalningsföreläggande avseende sitt fakturakrav om 3 125 kr inklusive mervärdesskatt. Genom yttrande daterat den 29 augusti 2003 bestred samfälligheten yrkandet med motiveringen att ”avtalet med revisor A-son... har sagts upp”. Ärendet kom senare att överlämnas till tingsrätt där samfälligheten valde att medge A-sons yrkande.

Genom en faktura daterad den 1 november 2003 framställde A-son krav på full ersättning för revisionen avseende räkenskapsåret 2003. Den 4 december 2003 erhöll samfälligheten en faktura rubricerad ”Skadestånd på grund av avtalsbrott”. Enligt fakturan avsåg skadeståndskravet ”avtal om revision av år 2004”. I en faktura av den 13 februari 2004 framställde A-son skadeståndsanspråk även avseende revisionen av räkenskapsåret 2005.

I brev av den 23 december 2003 till samfälligheten meddelade A-son under rubriken ”Fortsatt handläggning av våra mellanhavanden” att han ”överväger att avstå från att ansöka om nya betalningsförelägganden” och att han i stället överväger att ”inleda nya processer med stämmingsansökningar alternativt konkursansökningar”. Vidare förklarade A-son följande.

”Ett eventuellt konkursförfarande kommer att inledas med att Polisens delgivningsenhet uppsöker kyrkonämndens ordförande och delger honom en betalningsuppsmaning. Därefter överlämnas ärendet till konkursdomstolen... Handläggningstiden är, av naturliga skäl, kort. Konkursdomstolen har ingen skyldighet att utreda förutsättningar för förlikning! För att undvika oönskade och dramatiska händelseförlopp uppmanas Ni att omgående utse ett juridiskt ombud, att föra Er talan!”

A-son har i huvudsak anfört följande.

Beträffande kraven på skadestånd för uteblivna revisionsarvodet har A-son anfört följande. Avtalet mellan honom och den kyrkliga samfälligheten omfattade revision av räkenskapsåren 2002–2005. Så länge inte avtalet stod i strid med vid var tid gällande lag eller kyrkoordning, ålåg det honom att utföra avtalad revision. Om t.ex. en jävssituation hade uppstått är det hans uppfattning att han varit skyldig att omedelbart frånträda avtalet. Grunden för det framställda skadeståndsyrkandet avseende revisionen av räkenskapsåret 2004 var enligt A-son samfällighetens avtalsbrott. Samfälligheten hävde avtalet med honom utan att iaktta den ordning som samfälligheten själv föreskrivit för hävning i sin upphandlingsskrivelse.

Vad gäller beslutet att ansöka om betalningsföreläggande såvitt avser kravet på ersättning för arvode avseende juni–juli 2003 har A-son anfört följande. Den 12 juni 2003 avsände han en faktura till den kyrkliga samfälligheten. Genom dom den 22 december 2003 förpliktade tingsrätten samfälligheten att betala fakturan jämte ränta och rättegångskostnader. Under perioden juni–november 2003 ändrades samfällighetens inställning till betalningsanspråket. Det har inte gått att urskilja någon konsekvens i samfällighetens inställning. Samfälligheten har i ärendet företrätts av åtminstone fyra personer. Han har noterat att samfällighetens inställning varierat beroende av vem som fört samfällighetens talan. På fakturans förfallodag erhöll han följande muntliga besked. ”Du skall få dina pengar, men du måste förstå mej också. Jag accepterar inte att bli behandlad så här.” Att han den 13 juli 2003 valde att ansöka om betalningsföreläggande var naturligt eftersom hans anspråk, enligt gäldenärens senaste besked, var ostridigt.

Som framgår ovan har A-son meddelat samfälligheten att han överväger att i sin fortsatta handläggning bland annat ansöka om att samfälligheten försätts i konkurs. A-son har kommenterat detta på huvudsakligen följande sätt. Tillsynspraxis innehåller, såvitt han vet, inget generellt förbud för kvalificerade revisorer att ansöka om gäldenärens försättning i konkurs. Man kan inte utesluta att en konkursansökan kan vara en möjlig åtgärd, även om ansökan lämnas av en kvalificerad revisor. Svenska kyrkans legala struktur och frågor rörande äganderätten till kyrkans egendom är utomordentligt komplicerade. Svenska kyrkan består av extremt många juridiska personer, med varierande associationsrättslig status. Det kan således inte uteslutas att borgenärernas intressen, i enstaka fall, bäst tillgodoses om konkursförvaltare utses. Det är vidare nödvändigt att revisorn, före en eventuell konkursansökan har försäkrat sig om att fordran inte är tvistig. Revisorn kan med fördel, i förväg, meddela gäldenären sina avsikter. I kontakterna med samfälligheten klargjordes att han fortsättningsvis, vid bestridanden, genom ansökningar om stämning skulle låta domstol pröva betalningsanspråken. Han uttryckte också att konkursansökningar inte med säkerhet kunde uteslutas, i de fall betalningsanspråken inte bestreds och betalning inte skedde inom föreskriven tid.

RN gör följande bedömning.

Det förhållandet att A-son har lagt innehållet i den kyrkliga samfällighetens upphandlingsskrivelse (offertförfrågan) till grund för de av honom framställda kraven på skadestånd för uteblivna revisionsarvodet föranleder RN att nedan uttala sig bland annat om

vilken frihet en revisor och en revisionsklient har vid utformningen av det avtal som uppkommer genom ett revisionsuppdrag. Vidare har RN tagit ställning till om det förelegat sådana omständigheter att en ansökan om betalningsföreläggande varit en befogad åtgärd. RN har också bedömt i vad mån A-son haft grund för sin skrivning angående konkursansökan i brevet av den 23 december 2003.

Bedömning av parternas avtal

I ärendet har framkommit att A-son har riktat ett skadeståndsanspråk mot den kyrkliga samfälligheten för uteblivna revisionsintäkter avseende räkenskapsåren 2003, 2004 och 2005. Enligt A-son är grunden för skadeståndskravet att parterna ingått ett avtal där han valts till revisor avseende räkenskapsåren 2002–2005 och att revisionsklienten obefogat hävt avtalet genom att låta uppdraget upphöra i förtid. Härvid har A-son åberopat den av revisionsklienten utformade upphandlingsskrivelsen (offertförfrågan) vari återfinns en rubrik benämnd ”Hävande av avtal” varunder anges att ”[p]arterna skall ha rätt att häva upprättat avtal om den andre parten i väsentliga delar underlåter att fullgöra sina åligganden och rättelse inte sker utan dröjsmål efter skriftlig erinran”.

Vad gäller det avtal som en revisor och dennes klient får anses ingå genom att revisorn åtar sig ett revisionsuppdrag noterar RN följande. Vid utförande av ett revisionsuppdrag har en revisor att iaktta god revisorssed och god revisionssed. Däri ligger att han eller hon har att beakta bland annat revisorslagens oberoenderegler och, beroende på föremålet för revisionen, relevanta bestämmelser rörande revision i t.ex. revisionslagen (1999:1079) och de olika associationsrättsliga författningarna. Den tvingande regleringen på detta område begränsar naturligen revisorns och revisionsklientens avtalsfrihet. Det kan nämnas att t.ex. revisorslagens oberoenderegler i princip innebär att revisorn alltid måste vara beredd att frånträda uppdraget omedelbart om en omständighet som hotar revisorns oberoende uppkommer. Detta leder till att parterna har begränsad rätt att inskränka revisorns möjligheter att vid behov omedelbart avgå. Vad som annars kännetecknar ett revisionsuppdrag är att det till sin karaktär är personligt och bygger på att revisorn och revisionsklienten har förtroende för varandra. Härav följer att en revisionsklient, som mist förtroendet för den valde revisorn, normalt inte är bunden av att låta denne behålla uppdraget. Revisionsklienten torde då inte heller vara skyldig att ersätta revisorn för den förtjänst han skulle ha gjort om han hade fått ha kvar uppdraget.

I förevarande fall får innehållet i den kyrkliga samfällighetens upphandlingsskrivelse anses utgöra en del av det avtal samfälligheten ingått med A-son i och med att han valdes till revisor. Med hänsyn till vad som ovan sagts om de möjligheter en revisor respektive en revisionsklient bör ha att låta ett revisionsuppdrag upphöra i förtid kan ifrågasättas om den aktuella avtalsklausulen rörande hävning kan tillämpas på det sätt A-son gjort gällande. Enligt RN:s mening kan det därmed också ifrågasättas om A-son haft rätt till ersättning för annat arbete än det som utförts fram till den tidpunkt då han fick kännedom om att hans uppdrag upphört, dvs. genom samfällighetens brev av den 30 juni 2003.

Ansökan om betalningsföreläggande m.m.

I ärendet har framkommit att A-son ansökt om betalningsföreläggande såvitt avser sitt krav på ersättning för arvode hänförligt till perioden juni–juli 2003. Vidare har framkommit att A-son i brev den 23 december 2003 har uppgett att han överväger att, i stället för ansökningar om betalningsföreläggande, inleda nya processer med stämningsansökningar alternativt konkursansökningar.

Allmänt kan följande sägas rörande indrivning av fordringar. En revisor har naturligtvis samma rätt som andra fordringsägare att vidta olika indrivningsåtgärder. En revisor som väljer att sköta indrivningen på egen hand, dvs. inte genom t.ex. advokat eller inkassobyrå, måste dock, för att inte riskera att åsidosätta god revisorssed, vara väl insatt i de olika indrivningsåtgärdernas syften och konsekvenser samt agera med omdöme och försiktighet.

Särskilt om A-sons ansökan om betalningsföreläggande

Vad gäller möjligheten att ansöka om betalningsföreläggande har RN i ett tidigare ärende konstaterat bland annat följande.¹ Kronofogdemyndigheten saknar rätt att göra en materiell prövning av gäldenärens eventuella bestridande. I de fall då gäldenären har bestritt betalningsskyldighet är en ansökan om betalningsföreläggande därmed som regel inte meningsfull, utan kravet skall prövas direkt av tingsrätt efter ansökan om stämning. Endast för det fall gäldenären bestrider betalningsskyldighet och därvid framställer invändningar som uppenbart saknar saklig grund torde det kunna vara befogat att välja att ansöka om betalningsföreläggande. Fordringsägaren bör även beakta att en gäldenär som är en juridisk person får en betalningsanmärkning redan genom att ansökan om betalningsföreläggande inges. Vidare bör en fordringsägare inte som påtryckningsmedel hota med att inge ansökan om betalningsföreläggande för det fall fordran är tvistig. Sammanfattningsvis fann RN att en revisor som önskar vidhålla ett tvistigt krav som regel skall inleda med att väcka talan vid domstol.

I förevarande fall har A-sons ansökan om betalningsföreläggande föregåtts av att den kyrkliga samfälligheten i brev av den 30 juni 2003 bestritt betalningsskyldighet med motiveringen dels att hans uppdrag upphört den 12 juni 2003, dels att han ännu ej påbörjat revisionen avseende räkenskapsåret 2003. RN anser att dessa invändningar inte uppenbart saknar saklig grund. A-son har å sin sida uppgett att han efter muntliga kontakter med företrädare för samfälligheten uppfattat att hans fordran var ostridig vid den tidpunkt då han ingav ansökan om betalningsföreläggande. RN finner dock, oavsett att A-son uppfattat samfällighetens inställning på ovan angivet sätt, att det är osannolikt att samfälligheten skulle ha gett uttryck åt en sådan uppfattning. Härvid beaktar RN att samfälligheten i yttrande till kronofogdemyndigheten den 29 augusti 2003 vidhållit sitt bestridande och dessutom, samtidigt med det först framförda bestridandet, begärt återbetalning av redan utbetalt arvode avseende revisionen av räkenskapsåret 2003. Den omständigheten att samfälligheten senare, i samband med handläggningen i tingsrätten, medgett A-sons yrkanden medför inte annan bedömning. Med hänsyn till samfällighetens bestridande och den framförda grunden därför, hade A-son, om han ville vidhålla sitt krav, bort ansöka om stämning. Genom att likväl ansöka om betalningsföreläggande har A-son handlat i strid med god revisorssed.

Närmare om A-sons överväganden rörande konkursansökan

Som nämnts ovan har A-son i brev av den 23 december 2003 uppgett att han överväger att, i stället för ansökningar om betalningsföreläggande, inleda ”nya processer med stämningsansökningar alternativt konkursansökningar”. I nämnda brev lämnar A-son en beskrivning av hur han avser att gå tillväga för det fall han väljer att ansöka om samfällighetens försättning i konkurs. För undvikande av ”oönskade och dramatiska händelseförlopp” råder han

¹ Se RN:s beslut den 26 april 2001 i ärende dnr 1998-1150, beslut nr D 38/00-01 i RN:s praxissamling.

även samfälligheten att anlita juridiskt ombud. RN gör med anledning härav följande bedömning. Enligt RN:s uppfattning kan innehållet i A-sons brev inte uppfattas på annat sätt än som ett hot om att inge konkursansökan om inte betalning av framställda krav sker. A-sons skrivning skall för övrigt ses mot bakgrund av att han den 3 december samma år framställt ett krav på ersättning för revisionsarvode avseende räkenskapsåret 2004.

En ansökan om konkurs syftar till att en gäldenär som är på obestånd skall försättas i konkurs och att borgenären skall få betalning för sin fordran genom utdelning i konkursen. En borgenär får naturligtvis inte inge en konkursansökan enbart av det skälet att gäldenären försummat att betala en skuld, utan måste först bilda sig en uppfattning om huruvida gäldenären är på obestånd. I detta fall bör också beaktas att A-son, enligt vad som framgår av det aktuella brevet till samfälligheten, övervägt att tillämpa ett förfarande i enlighet med 2 kap. 9 § konkurslagen (1987:672). Enligt detta lagrum anses en bokföringsskyldig gäldenär, om inte annat visas, vara på obestånd för det fall denne av en borgenär uppmanats att betala en klar och förfallen skuld men underlåtit att göra detta inom en vecka och borgenären begär gäldenären i konkurs inom tre veckor därefter och skulden då ännu inte är betald. För att borgenären skall kunna åberopa denna grund för en konkursansökan förutsätts alltså att denne försäkrat sig om att fordran är *klar och förfallen*, dvs. i alla delar ostridig. Mot bakgrund av det ovan anförda finner RN att även *hot* om konkursrättsliga åtgärder bör framföras först efter ingående överväganden om att ett konkursförfarande är påkallat, dvs. bland annat efter att det konstaterats att det finns anledning att anta att gäldenären är på obestånd. Ett obefogat hot kan enligt RN:s förmenande utgöra en otillbörlig påtryckning. Som konstaterats ovan har A-son i föreliggande fall framfört ett konkret hot om vidtagande av konkursrättsliga åtgärder. Det har inte framkommit att A-son haft anledning att misstänka att den kyrkliga samfälligheten varit på obestånd. Det har inte heller framkommit att de av A-son framställda kraven var ostridiga vid den aktuella tidpunkten. Således har A-son saknat grund för att hota med att ansöka om samfällighetens försättande i konkurs. Därvid har han även uttryckt sig onödigt bryskt och hotfullt. Under dessa omständigheter har A-sons hot om konkursansökan inneburit att han även i detta hänseende agerat i strid med god revisorssed.

Sammanfattningsvis finner RN följande. A-son har ansökt om betalningsföreläggande trots att samfälligheten under åberopande av invändningar som inte uppenbart saknat saklig grund bestritt betalningsskyldighet. Vidare har A-son hotat med att ansöka om samfällighetens försättande i konkurs, trots att grund därför inte förelegat.

RN finner att A-son genom vad som ovan anförts har åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han skall därför meddelas en disciplinär åtgärd. Med hänsyn till att vad som ligger A-son till last i förevarande ärende är allvarligt finner RN att han skall meddelas varning. RN noterar att A-son den 23 oktober 2003 meddelats en erinran med anledning av att han, i strid med god revisorssed, till en annan kyrklig samfällighet lämnat ett anbud avseende revision till fast takpris utan reservationer för att priset kan stiga om förutsättningarna för revisionen ändras.²

Med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883) meddelar RN A-son varning.

Ärendet har avgjorts av Revisorsnämnden. I beslutet har deltagit Revisorsnämndens ordförande Elisabeth Palm, hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, skattechefen Vilhelm Andersson, godkände revisorn Klas-Erik Hjorth, auktoriserade revisorn Ulf Järlebro, skattejuristen Kerstin Nyquist samt universitetslektorn Catarina af Sandeberg. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, chefsjuristen Per Eskilsson samt avdelningsdirektören Niklas Valentin som föredragit ärendet.

² Se RN:s beslut den 23 oktober 2003 i ärende dnr 2003-312.