

## Ö 1/05

### **Revisorsnämndens uttalande – FAR:s Uppdragsbrev och allmänna villkor för lagstadgad revision av aktiebolag**

Det antecknas att FAR:s styrelse, enligt en artikel publicerad i Balans nr 6–7 2005 samt en lösbladskomplettering därtill, vid sitt möte den 7 juni 2005 beslutat att fastställa allmänna villkor för lagstadgad revision av svenska aktiebolag. Styrelsen beslutade därvid att de allmänna villkoren skall ges formen av en rekommendation. I fråga om punkten 9 i de allmänna villkoren beslutade styrelsen att den, under en övergångstid, skall gälla som rekommendation vid revision av ”bolag av allmänt intresse”. För revision av övriga bolag skall punkten gälla som förslag till rekommendation.

Punkten 9 har, såvitt här är av intresse, följande lydelse.

Bolaget har rätt att när som helst och oavsett skäl avbryta uppdraget i förtid. Om uppdraget upphör i förtid, skall Bolaget ersätta Revisionsbyrån för utfört arbete och för utlägg samt för 25 procent av arvodet för återstående mandatperiod, dock lägst 25 och högst 100 procent av arvodet för ett räkenskapsår.

Revisorsnämnden (RN) gör följande uttalande.

RN skall inom ramen för sin verksamhet ansvara för att god revisors- och revisions sed utvecklas på ett ändamålsenligt sätt. RN skall, i egenskap av statens organ på revisorsområdet, genom föreskrifter, uttalanden och beslut i enskilda ärenden ansvara för att normeringen på området utvecklas på ett lämpligt sätt. Härigenom får RN ett tolkningsföreträde gentemot branschorganisationerna vad gäller innehåll i god revisors- och revisions sed. Det åligger varje revisor att känna till och följa RN:s föreskrifter, beslut och uttalanden.

RN har år 1997 i ett beslut som omfattade totalt sex disciplinärenden fastslagit att kostnader för kontorslokal, utrustning samt personalutveckling omfattas av revisorns affärsrisk. RN konstaterade att kostnaderna visserligen har betydelse för hur mycket revisorn måste debitera för det arbete som faktiskt utförs men att det inte är förenligt med god sed att en revisor, som inte utfört något arbete, fakturerar en revisionsklient för lokalkostnader och liknande uteslutande på den grunden att revisorn innehaft uppdraget som vald revisor.<sup>1</sup> Samtliga dessa ärenden rörde mindre aktiebolag.

Vidare har RN år 2004 i ett disciplinärende, som rörde en annan mindre verksamhet (en kyrklig samfällighet), uttalat att ett revisionsuppdrag kännetecknas av 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.<sup>2</sup>

RN finner för närvarande inte skäl att frånga de bedömningar som gjorts i de nämnda ärendena.

---

<sup>1</sup> RN:s beslut den 19 mars 1997, dnr 1996-905 m.fl. (D 13/97 i RN:s praxissamling).

<sup>2</sup> RN:s beslut den 15 juni 2004, dnr 2004-28 (D 25/04 i RN:s praxissamling).

Beslut om detta uttalande har fattats av Revisorsnämnden. I beslutet har deltagit f.d. domaren i Europadomstolen Elisabeth Palm, ordförande, hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, auktoriserade revisorn Ulla Nordin Buisman, biträdande avdelningschefen Eva Ekström, godkände revisorn Klas-Erik Hjorth, utredningssekreteraren Jan-Erik Moreau, skattejuristen Kerstin Nyquist samt universitetslektorn Catarina af Sandeberg. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, chefsjuristen Per Eskilsson samt juris doktorn Adam Diamant som föredragit ärendet.

Avvikande mening har avgetts av Ulla Nordin Buisman som anfört följande.

Jag anser inte att Revisorsnämnden (RN) bör göra något uttalande i frågan. Skälet för mitt ställningstagande är följande.

Aktiebolagslagen innehåller inte några bestämmelser om revisorns arvode annat än att det skall fastställas av bolagsstämman. Det kan därför antas att de ersättningsprinciper som i allmänhet gäller för denna typ av uppdrag blir tillämpliga, dvs. som huvudregel vad parterna har kommit överens om vid uppdragets ingående.

Enligt aktiebolagslagen kan ett aktiebolag, genom beslut av extra bolagsstämma, när som helst och oavsett skäl entlediga revisorn. Revisorn har å sin sida motsvarande rätt att frånträda uppdraget. Enligt god revisorssed får en revisor emellertid inte lämna ett revisionsuppdrag i förtid utan att det föreligger ett objektiva godtagbart skäl. Vidare måste revisorn planera sin verksamhet så att han eller hon har möjlighet att genomföra uppdraget i den omfattning som god revisionssed kräver med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet. Det ligger i sakens natur att revisorn har initialkostnader och andra grundkostnader för varje revisionsuppdrag som han eller hon åtar sig. Mot bakgrund av vad som anförts ovan kan det enligt min mening i princip inte vara något som hindrar att en revisor i uppdragsavtalet betingar sig ersättning för denna typ av kostnader.

God revisorssed är inte ett statiskt begrepp utan någonting vars innehåll förändras över tiden i takt med utvecklingen på revisors- och revisionsområdet. Till grund för FARs rekommendation ligger de senaste årens utveckling på revisionsmarknaden vilken inneburit att revisionsbyråerna kommit att framstå som en leverantör bland andra av tjänster i näringslivet och lett till att många köpare av revisionstjänster, både stora och små företag, upphandlar revisionstjänster genom att begära in offerter från revisionsbyråerna. En faktor som drivit på denna utveckling är bestämmelserna i aktiebolagslagen om fyraårig mandattid för revisionsuppdrag. Mot bakgrund av denna utveckling kan det enligt min mening ifrågasättas om 1997 års beslut, som tillkom innan den fyraåriga mandatperioden infördes, fortfarande kan anses ge uttryck för god revisorssed.

När det sedan gäller beslutet från 2004 konstaterade RN att en revisionsklient, som mist förtroendet för den valde revisorn, normalt inte är bunden att låta denne behålla uppdraget. I denna bedömning instämmer jag liksom i bedömningen att revisionsklienten då inte heller torde vara skyldig att ersätta revisorn för den förtjänst han skulle ha gjort om han hade fått ha kvar uppdraget. FARs allmänna villkor (punkten 9) avser dock enligt min mening inte denna situation utan i stället den situationen att det finns en överenskommelse på förhand mellan revisionsklienten och revisorn om att viss ersättning skall utgå till revisorn för den händelse klienten utan något giltigt skäl entledigar revisorn innan mandatperioden gått till ända. Den ersättning som skall utgå enligt de allmänna villkoren utgör typiskt sett inte ersättning för utebliven vinst (förtjänst) utan är i stället att betrakta som kompensation för de initialkostnader och andra grundkostnader avseende det ifrågavarande revisionsuppdraget som revisorn får redan genom att åta sig uppdraget.

Av ovan angivna skäl anser jag att RN saknar anledning att göra ifrågavarande uttalande.