

LR: dom 2008-06-27, mål nr 5726-08 (ref)

D 8/08

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en anmälan avseende godkände revisorn A-son och har därför öppnat detta disciplinärende. Ärendet rör A-sons revisionsuppdrag i ett aktiebolag för räkenskapsåret den 1 juli 2006–30 juni 2007. A-son lämnade uppdraget som revisor i bolaget den 19 december 2006.

Av anmälan och övriga handlingar i ärendet framgår bland annat följande. Den revisionsbyrå vid vilken A-son är verksam hade sedan ett antal år tillhandahållit bolaget biträde med redovisningen. Bolagets ekonomichef hade huvudansvaret för redovisningen vilket innebar att hon bland annat utförde den löpande redovisningen. Hennes make, som tillika var bolagets VD, kom senare att i viss mån överta detta ansvar med anledning av att hon blivit sjuk och senare avled i juni 2006. Några månader senare avled även VD:n. I den uppkomna situationen lämnade revisionsbyrån mera långtgående biträde med bolagets redovisning.

A-son har anfört väsentligen följande. Till en början tillhandahöll revisionsbyrån bolaget biträde med redovisningen medan bolagets ekonomichef tillsammans med en annan av bolagets anställda utförde den löpande redovisningen samt upprättade periodbokslut och delar av årsbokslut. Även efter det att ekonomichefen blivit sjuk under hösten 2005 fortsatte hon att utföra huvuddelen av sina arbetsuppgifter. I februari–mars 2006 blev hon dock allt sämre och kunde inte längre fullgöra sina arbetsuppgifter. Bolagets VD hade övertagit en del av hennes arbetsuppgifter när hennes sjukdom förvärrades. Periodvis mådde han mycket dåligt och från och med september 2006 tog han överhuvudtaget inte befattning med bolagets redovisning. I den nödsituation som uppkom övertog revisionsbyrån, på begäran av bolagets styrelse, tillfälligt arbetet med bolagets redovisning. Detta innebar bland annat att en av byråns redovisningskonsulter utförde den löpande redovisningen utan att underlagen var konterade eller klassificerade. Det långtgående biträde med redovisningen som nu lämnades bolaget gjorde att A-son kände tveksamhet kring att kvarstå som vald revisor i bolaget och han avgick därför från sitt uppdrag i december 2006. Vidare har A-son poängterat att han inte reviderat räkenskapsåret 2006/07 och att han inte lämnat revisionsberättelse för året.

RN gör följande bedömning.

Av 9 kap. 17 § första stycket 4 aktiebolagslagen (2005:551) framgår att den inte får vara revisor som är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder bolaget vid grundbokföringen eller medelsförvaltningen eller bolagets kontroll däröver.

Det har framkommit att en redovisningskonsult vid den revisionsbyrå där A-son är verksam har biträtt bolaget vid grundbokföringen genom att, från och med september 2006, utföra den löpande redovisningen utan att underlagen var konterade eller klassificerade. Genom att trots detta kvarstå som revisor i bolaget till den 19 december 2006 har A-son brutit mot ovan angivna jävsregel i aktiebolagslagen. Vad A-son anfört om bolagets situation samt att han inte utfört revision för det aktuella räkenskapsåret medför inte någon annan bedömning.

RN finner att A-son enligt vad som ovan beskrivits har åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Vad som ligger A-son till last är

allvarligt. Med hänsyn till omständigheterna i det aktuella fallet finner RN dock att åtgärden kan stanna vid en erinran.

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

Ärendet har avgjorts av RN genom dess tillsynsnämnd. 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 samt professorn Claes Norberg. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, chefsjuristen Per Eskilsson, juris doktorn Adam Diamant, revisionsdirektören Kerstin Stenberg samt tf. avdelningsdirektören Alexandra Venander som föredragit ärendet.

Länsrätten i Stockholms län, rotel 114

Dom 2008-06-27 i mål nr 5726-08

Revisorsnämnden, RN, har den 14 februari 2008 beslutat att meddela revisor A-son en erinran.

A-son har överklagat Revisorsnämndens beslut och yrkat att länsrätten undanröjer RN:s erinran. Till stöd härför har han bl.a. anfört följande.

Hans agerande innebär inte att han överträdde jävsreglerna i aktiebolag p.g.a. det biträde som lämnades och att en s.k. nödhjälpsituation förelåg samt att han avgick som revisor vilket innebar att han inte kom att lämna revisionsberättelse för det aktuella räkenskapsåret. Om länsrätten ändå skulle finna att han brustit mot jävsreglerna anser han att erinran bör undanröjas p.g.a. särskilda omständigheter i hans fall. I den nödsituation som uppkom i samband med att bolagets VD avled den 29 oktober 2006 kom en medarbetare vid revisionsbyrån att lämna ett längre gående biträde än vad som tidigare lämnats. Det är felaktigt som RN anfört i sitt beslut att längre gående biträde lämnades redan från september 2006. Vidare var det en person anställd vid (klient)bolaget, som hela tiden skötte reskontror och ankomstregistrering av materialet. En stor del av materialet var därför klassificerat när det fördes in i den löpande redovisningen. Redan av denna anledning kan ifrågasättas om det utökade biträdet rör sig om grundbokföring eftersom denna registrering skedde i försystemen. Revisionsbyråns medarbetare avgjorde aldrig vilka affärshändelser som skulle tillhöra företaget eller tog befattning med den ursprungliga registreringen av ankommande fakturor. Däremot har medarbetaren för en del av fakturorna utfört kontering, i de flesta fall framgick det i klartext vad affärshändelserna avsåg varför det inte var fråga om klassificering. I det fåtal fall där det inte direkt av materialet framgick vad affärshändelserna avsåg tillfrågades den som skött reskontror och ankomstregistrering av materialet och den som tagit över ansvaret för verksamheten och i dessa fall har enligt hans mening (klient)bolagets företrädare klassificerat materialet även om detta kan ha skett muntligt. Så vitt han vet var materialet attesterat av någon från företaget även under den kritiska perioden som uppstod direkt efter VD:ns död, däremot vet han inte om attesten var gjord innan registreringen skedde i redovisningssystemen eller skedde i samband med denna registrering. Denna situation varade i mindre än två veckor, därefter skapades rutiner och det ur jävssynpunkt kritiska biträdet minskade, men fortfarande var det dock fråga om ett tidsmässigt omfattande biträde som påverkade hans oberoendebedömning. Från det att byrån började lämna ett längre gående biträde till dess att han avgick som revisor gick det ca sju veckor. En betydande del av dessa sju veckor har gått åt till att utreda oberoendefrågorna primärt för räkenskapsåret 2005/06. Specialister konsulterades som gav besked om att vad gäller räkenskapsåret 2006/07 längre

gående biträde kunde lämnas tillfälligt under en nödhjälpsituation, dock oklart under hur lång tid. Nödhjälpsituation skulle dock vara för lång tid och tiden var sannolikt betydligt kortare. Med detta svar som grund var det inte aktuellt att utreda närmare om hans medarbetare faktiskt överträtt jävsreglerna eller inte. Som han tolkar RN:s beslut skulle han i den uppkomna situationen antingen ha avgått som revisor eller inte alls låtit någon medarbetare lämna mer långtgående biträde. Sistnämnda alternativ hade inneburit att bolaget varken hade kunnat fullgöra sin bokförings- eller deklarationsskyldighet vid i varje fall deklarationstillfället i november 2006 och sannolikt inte heller i december 2006. Inte heller alternativet att han direkt avgår som revisor är problemfritt. Rent principiellt måste bolagets ägare sammankalla en bolagsstämma och ta ställning till nyval av revisor eller i detta fall minska antalet revisorer till en. För honom var det inte frågan om att hålla extra bolagsstämma som kom först på dagordningen direkt efter verkställande direktörens död. Situationen kompliceras dessutom av de motsättningar som förelåg mellan de två släktgrenarna i bolaget. Det fanns inte tid att vänta med beslutet för att först utreda konsekvenserna av de olika handlingsalternativen. Frågan om redovisningsbiträde i en nödhjälpsituation är av den karaktären att man som revisor sällan och förmodligen i de flesta fall aldrig kommer i kontakt med den. Han har konsulterat sakkunniga i den aktuella situationen. Kommer man efter sådan konsultation fram till att man inte kan kvarstå som revisor måste man kunna avsäga sig uppdraget först därefter utan att detta föranleder någon disciplinär påföljd. Han anser att hans agerande är förenligt med den gällande praxis som förelåg vid den aktuella tidpunkten. Se t.ex. Kammarrätten i Stockholms dom den 2 juni 2005 i mål nr 6251-03. I Kommissionens rekommendation om oberoende (2002/590/EG), bilaga B punkt 7.2.1 framgår att en revisor i en nödsituation kan lämna längre gående biträde med upprättande av redovisning än vad som är normalt tillåtet i en nödsituation.

Revisorsnämnden har i yttranden bl.a. anfört följande.

I yttrande i disciplinärendet har A-son uppgett att den revisionsbyrå där han är verksam under hösten 2006 har biträtt det aktuella aktiebolaget med redovisningstjänster som innefattade löpande redovisning utan att underlagen var klassificerade. Enligt A-son har en av hans medarbetare på revisionsbyrån lagt ned mellan 30 och 40 timmar i månaden på sådant biträde. RN konstaterar att A-son i överklagandet har lämnat andra uppgifter än i disciplinärendet, särskilt i fråga om underlagens klassificering. Nämnden vill även peka på den motsägelse som ligger i att han i överklagandet, samtidigt som han i detalj redogör för vilket biträde som lämnats, förklarar att han med hänsyn till nödsituationens längd inte ansåg att det var aktuellt att utreda huruvida hans medarbetare faktiskt överträtt jävsreglerna eller inte. RN finner inte att vad A-son har anfört ger anledning att frångå den bedömning som nämnden har gjort när det gäller omständigheterna i sak. Vad gäller invändningen om att han ska undgå ansvar på grund av att det förelåg en nödsituation vill nämnden framhålla följande. RN anser inte att en nödsituation i normalfallet kan utgöra en ansvarsfrihetsgrund vid brott mot jävsreglerna i aktiebolagslagen, utan att detta endast är fallet vid brott mot reglerna om revisors oberoende i 21 § revisorslagen. Det är en annan sak att förekomsten av en nödsituation kan påverka valet av disciplinär åtgärd. Enligt RN:s uppfattning får klassificering av en klients affärshändelser anses vara sådana beslut som en revisor inte ska delta i. De svenska jävsbestämmelserna innebär - till skillnad från EG-kommissionens rekommendation om revisors oberoende i EU - generella förbud mot vissa oberoendehotande förhållanden och är i detta avseende mer långtgående än rekommendationen.

A-son har i yttrande i bl.a. anfört följande. Det är möjligt att han uttryckt sig otydligt och väl kortfattat i fråga om revisionsbyråns deltagande i den löpande redovisningen. Denna del var dock en mycket liten del av det ursprungliga tillsynsärendet. Av RN:s beslut framgår att en

medarbetare vid revisionsbyrån från och med september 2006 utfört den löpande redovisningen utan att underlagen var konterade eller klassificerade. Vidare framgår av beslutet att han anfört till nämnden bl.a. att klientbolagets VD från och med september inte tagit befattning med bolagets redovisning överhuvudtaget. Detta är inte ett återgivande utan en tolkning av vad han anfört som dessutom inte är fullständig. Det framgår t.ex. inte att huvuddelen av affärshändelserna hela tiden och oberoende av VD var klassificerade i försystem till redovisningen som ombesörjdes av en tredje person. Hans uppgift att VD:n periodvis inte tog befattning med redovisningen ska inte tolkas som att detta gällde hela perioden september och oktober utan att det fanns flera kortare perioder där han inte tog befattning med redovisningen på så sätt som beskrivits i överklagandet. De flesta av dessa perioder inträffade under september fram till 29 oktober 2006. Det var först genom beslutet som det framgick att hans uppgifter missuppfattats varför han först därefter mer i detalj kunde redovisa hur det faktiskt förhöll sig. När den vid revisionsbyrån anställda fick del av materialet på plats hos företaget under den kritiska perioden var det periodvis inte helt klassificerat. I yttrandet till RN har han beskrivit hur hon gick till väga för att få materialet klassificerat innan det bokfördes. Flertalet av affärshändelserna var hela tiden klassificerade innan någon medarbetare vid revisionsbyrån tog befattning med dem genom att de hanterats i olika försystem till redovisningen. Frågan om revisionsbyråns biträde med klassificeringen gäller därför i praktiken endast ett begränsat antal verifikationer. Det är också uppenbart att det för flertalet av dessa framgick i klartext vari affärshändelserna bestod. Det bör också understrykas att klassificering inte handlar om att avgöra vilka affärshändelser som tillhör företaget eller godkänna själva affärshändelsen, vilket sker genom attest. Enligt RN:s numera upphävda föreskrifter för revisorer ställs kraven för att en medarbetare inom en revisionsbyrå skulle få ta befattning med löpande redovisning att samtliga affärshändelser är dokumenterade med verifikationer som uppfyller kraven i 5 kap. 6-9 §§ bokföringslagen (1999:1078), 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. De två första villkoren är uppfyllda i målet. Frågan gäller den närmare innebörden av att revisionsklienten sett till att affärshändelserna är klassificerade till sin art. Av ordalydelsen i de numera upphävda föreskrifterna framgår att klienten genom en aktiv handling ska ha attesterat och därigenom godkänt att transaktionerna återger att den beskrivna affärshändelsen inträffat och att den tillhör företaget. Detta innebär i sin tur att det är genom själva attesten och inte klassificeringen som det avgörs vilka affärsförbindelser som tillhör företaget och vad de innebär. Klassificering är en efterföljande teknisk åtgärd. Av ordalydelsen framgår dock att det inte krävs någon aktiv handling från företaget för att klassificera händelserna utan det räcker med att revisionsbyrån haft tillräcklig information och det finns inte angivet hur denna information ska överbringas. Sammantaget innebär detta att kravet på klassificering är låga. Klassificeringen kan därför framgå av verifikation eller ske muntligt. Vidare har han inte utfört någon revision under året och inte heller hade ordinarie bolagsstämma hållits när han avgick som revisor. Det är därmed uppenbart att om det hade varit en jävssituation har den inte påverkat revisionen överhuvudtaget. Enligt bilaga punkt 7.2.1. i EG:s rekommendation om oberoende anges bl.a. att klassificering och godkännande av transaktioner utgör exempel på hjälp som även tyrar oberoendet. I nödfall kan en revisor delta i upprättandeprocessen t.ex. om redovisningen annars inte kan upprättas i tid. Vidare sägs att revisorn inte *bör* delta i några slutliga beslut och bör anhålla om kundens godkännande i alla fall där det är möjligt. Vidare bör revisorn eftersträva ytterligare skyddsåtgärder. Skrivningen att revisorn inte *bör* delta i några slutliga beslut är ett undantag från en annan regel i rekommendationen, nämligen att revisorn inte *ska* delta i beslutsfattande. RN tolkar skrivningen som att revisorn inte *ska* delta, vilket går utöver ordalydelsen i rekommendationen

och är knappast förenligt med rekommendationens syfte eftersom det med nämndens tolkning knappast är möjligt att lämna något biträde. För övrigt kan ifrågasättas om det med beslut överhuvudtaget avses klassificering eftersom det är tillåtet att fatta beslut i tekniska frågor.

Länsrätten har beslutat att upphäva Revisorsnämndens beslut att meddela A-son erinran. Som skäl har anförts följande.

Enligt 9 kap. 17 § första stycket punkten 4 aktiebolagslagen (2005:551), ABL, får den inte vara revisor som är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder bolaget vid grundbokföringen eller medelsförvaltningen eller bolagets kontroll däröver.

I 32 § första stycket revisorslagen anges bl.a. att om en revisor uppsåtligen gör orätt i sin revisionsverksamhet eller på annat sätt förfar oredligt skall godkännandet eller auktorisationen upphävas. Om det finns förmildrande omständigheter får i stället varning meddelas. I andra stycket samma paragraf framgår att om en revisor på annat sätt åsidosätter sina skyldigheter som revisor eller som ställföreträdare för revisionsföretag, får varning meddelas. Om det är tillräckligt, får Revisorsnämnden i stället meddela en erinran.

A-son har i yttrande till RN anfört för honom graverande omständigheter, vilka i och för sig talar för att det förelegat grundbokföringsjäv under den aktuella tidsperioden. A-son har emellertid senare närmare redogjort för i vilken omfattning hans medarbetare biträtt bolaget.

Han har bl.a. anfört att endast ett fåtal verifikationer inte var klassificerade men att det i dessa fall oftast klart framgick av materialet vad affärshändelserna avsåg. I annat fall har medarbetaren tillfrågat anställda vid bolaget om detta.

För att en disciplinär åtgärd ska kunna tilldelas någon fordras att de omständigheter på vilka påföljden grundas kan fastslås otvetydigt (jfr t.ex. RÅ 1993 ref. 26 och RÅ 1989 ref.67). Enligt länsrättens mening ger utredningen i målet inte tillräckligt stöd för att omständigheter som grundar jäv enligt 9 kap 17 § punkten 4 ABL har förekommit. Revisorsnämndens beslut ska därför upphävas.