

LR: dom 2004-05-28, mål nr 11088-03 (ref)

KamR: beslut att ej meddela PT, 2004-08-30, mål nr 4282-04

RegR: beslut att ej meddela PT, 2004-12-21, mål nr 5727-04

## Ö 7/03

A-son har den 4 oktober 2002 inkommit till Revisorsnämnden (RN) med en ansökan om godkännande som revisor enligt punkt 7 i övergångsbestämmelserna till revisorslagen (2001:883). Av A-sons ansökan och övriga handlingar i ärendet framgår bl.a. följande.

A-son har, till stöd för att hon uppfyller kravet om teoretisk utbildning för godkännande som revisor, bl.a. ingett ett slutbetyg beträffande genomgången "Högre Företagsekonomisk kurs" anordnad av Sveriges Kontoristförening samt uppgett att hon under år 2002 har skrivit en uppsats. Hon har till RN ingett ett intyg avseende uppsatsen enligt vilket hon har "tillgodoräknats 10 poäng för uppsats på nivå över 40 poäng". Av intyget, som är undertecknat av en person som uppgett sig som kursansvarig, framgår varken uppsatsens titel eller innehåll eller när intyget avgetts. Mot bakgrund härav efterfrågade RN en kopia av A-sons uppsats. A-son förklarade emellertid att hon inte kunde inge uppsatsen till RN eftersom hon, efter att hon erhållit intyget om att uppsatsen var godkänd, hade förstört den i en dokumentförstörare. A-son har uppgett att anledningen till att hon förstörde uppsatsen var att den hade baserats på en avhandling som var "ytterst konfidentiell". Avhandlingen hade hon gjort på uppdrag av en klient. A-son har vidare förklarat att hon inte heller har några filer av uppsatsen kvar i datorn. Hon har istället ingett ytterligare ett intyg till RN utfärdat av ovannämnde kursansvarig. Av intyget kan utläsas att det var mer än ett halvår sedan han läst uppsatsen samt att inte heller han har kvar något exemplar av uppsatsen. I intyget betonas att han inte varit handledare åt A-son utan enbart läst den färdiga uppsatsen. I intyget förklarar han kortfattat hur uppsatsen varit upplagd och uppger samtidigt att han "har tagit viss hjälp av [A-son] när det gäller detaljer". Enligt intyget skall uppsatsen ha motsvarat en C-uppsats på 10 poäng vad gäller omfattning, arbetsinsats och innehåll. På fråga från RN har A-son uppgett att hon skrev uppsatsen utan handledare men att hon visste hur hon skulle gå till väga då hon hade skrivit en uppsats tidigare. Senare har A-son funnit att hon faktiskt behållit en kopia av avhandlingen, dock inte av uppsatsen, och skickat in avhandlingen till RN.

Vidare har A-son i sin ansökan åberopat tre års praktik och bifogat intyg över denna. Praktiken har enligt A-son utförts som heltidsanställd hos två revisionsföretag; ett kommanditbolag respektive ett aktiebolag. Hos kommanditbolaget var hon anställd från den 1 oktober 1999 till den 30 juni 2001 och hos aktiebolaget är hon anställd sedan den 1 juli 2001. Praktiken, hos såväl kommanditbolaget som aktiebolaget, uppges ha skett under överinseende av en auktoriserad revisor som tidigare var verksam inom kommanditbolaget och numera är verksam inom aktiebolaget. Intyget från det förstnämnda bolaget har undertecknats av honom. RN påtalade för A-son att de tre års praktik hon uppgett i ansökan inte uppfyllde det krav om minst fem års praktik som uppställs för godkännande som revisor. A-son åberopade då ytterligare praktik om exakt två år under tiden den 1 oktober 1997 till och med den 30 september 1999. Även detta intyg var utfärdat av kommanditbolaget och undertecknat av ovannämnde auktoriserade revisor. Efter att RN begärt ytterligare information avseende A-sons praktik har hon uppgett att den åberopade praktiken för perioden den 1 oktober 1997–30 september 1999

inte avsåg anställning utan annan kvalificerad verksamhet som hon utfört på heltid i sin enskilda firma. A-son har uppgett att samarbetet mellan kommanditbolaget och hennes enskilda firma har skett på så sätt att hon hade klienter hos kommanditbolaget för vilka hon utförde revision. Klienterna skickade materialet till kommanditbolaget som i sin tur skickade det vidare till henne för revision. På förfrågan från RN har A-son förklarat att anledningen till att hon inte återopade denna praktik i sin ansökan berodde på en ”ren miss” från hennes sida. Enligt A-son har hon haft kontakt med kommanditbolaget sedan år 1993 men samarbetet dem emellan började på heltid först den 1 oktober 1997. Den auktoriserade revisorn har i ett annat ärende hos RN avseende hans egen verksamhet (dnr 1998-359), i en organisationsbeskrivning daterad den 4 augusti 1998, bl.a. uppgett att han under våren 1998 ”anlitat 2 godkända revisorer som bedriver egen verksamhet” utanför byrån. Efter att RN påtalat dessa omständigheter för A-son har den auktoriserade revisorn kontaktat RN per telefon och uppgett att han lämnat felaktiga uppgifter i det tidigare ärendet på grund av ”hjärnsläpp eller dylikt” och att de personer han anlitat utanför byrån rätteligen utgjorts av en godkänd revisor samt A-son. RN har därefter begärt in fakturor eller liknande material som utvisar att A-son via sin enskilda firma har utfört arbete för kommanditbolaget under perioden den 1 oktober 1997–30 september 1999. Hon har då uppgett att någon fakturering mellan kommanditbolaget och hennes enskilda firma inte skett. A-son har istället hänvisat till ett skriftligt avtal mellan henne och den auktoriserade revisorn. Av en ingiven kopia av det återopade avtalet framgår att den senare förband sig att till henne ”ge uppdrag”, med tillägget ”(avtalet gäller ej revisionsuppdrag)”, från och med den 1 oktober 1997 till dess hon blev anställd hos kommanditbolaget.

RN gör följande bedömning.

Enligt punkt 7 i övergångsbestämmelserna till revisorslagen (2001:883) fick den som den 1 juli 1995 genomgick revisorsutbildning som inte uppfyller de villkor för godkännande som numera gäller, t.o.m. utgången av år 2002 godkännas enligt de bestämmelser som gällde vid utgången av juni 1995, under förutsättning att han eller hon genomgått en kompletterande teoretisk utbildning i enlighet med vad regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer närmare föreskriver. Punkt 7 i övergångsbestämmelserna kan tillämpas även efter utgången av år 2002 om ansökan inkommit dessförinnan. I enlighet härmed skall A-sons ansökan prövas enligt bestämmelserna i RN:s föreskrifter (RNFS 1996:2) om övergångsregler för utbildning till godkänd revisor.

Av 4 § i RN:s föreskrifter framgår bl.a. att den sökande vid ansökningstillfället skall med godkänt resultat ha genomgått någon av de i 5-9 §§ angivna utbildningarna och för respektive utbildning föreskrivna kompletterande studier. Såvitt avser den utbildning A-son återopat, Högre företagsekonomisk kurs anordnad av Sveriges Kontoristförening, framgår av 6 § att utbildningen skall ha kompletterats med bl.a. en uppsats motsvarande 10 poäng i valfritt ämne på nivå över 40 poäng.

Enligt 3 § i RN:s föreskrifter skall den sökande vid ansökningstillfället uppfylla kraven på praktik enligt förordningen (1973:221) om auktorisation och godkännande av revisorer och Kommerskollegiets revisorsföreskrifter (KFS 1986:8). Den för godkännande föreskrivna praktiska verksamheten i revisorsyrket om minst fem år skall – enligt 6 § första stycket och 18 § Kommerskollegiets revisorsföreskrifter – till en tid om minst tre år fullgöras genom anställning hos auktoriserad eller godkänd revisor, revisionsbolag som innehas av sådan revisor eller auktoriserat eller godkänt revisionsbolag (numera registrerat revisionsbolag). Av 10 § första stycket Kommerskollegiets revisorsföreskrifter framgår att praktisk verksamhet i revisorsyrket, utöver sådan verksamhet om minst tre år som anges i 6 §, kan utgöras av kvalificerad revisionsutövning bl.a. i egen verksamhet. Med sådan revisionsutövning som anges i 10 § första

stycket jämställs, enligt andra stycket, verksamhet av redovisningsmässig natur om arbetsuppgifterna är allsidiga och av kvalificerat slag. Praktik enligt 10 § får tillgodoräknas till en tid av sammanlagt högst två år.

A-son skall för att erhålla godkännande som revisor bl.a. ha skrivit en uppsats motsvarande 10 poäng i valfritt ämne på nivå över 40 poäng. A-son har till RN uppgett att hon skrivit en sådan uppsats men att hon inte har den kvar. A-son har istället åberopat och till RN ingett två stycken intyg avseende uppsatsen. RN anser inte att A-son genom dessa intyg har visat att hon skrivit en sådan uppsats som avses i 6 § RN:s föreskrifter (RNFS 1996:2) om övergångsregler för utbildning till godkänd revisor. A-son uppfyller således inte det för godkännande som revisor föreskrivna kravet på teoretisk utbildning. Hennes ansökan om godkännande som revisor kan redan mot bakgrund härav inte bifallas.

Av utredningen i ärendet framgår vidare att A-son åberopat fem års praktik varav två år, från den 1 oktober 1997 till och med den 30 september 1999, avser annan kvalificerad verksamhet som A-son utövat på heltid i sin enskilda firma och ungefär tre år, från den 1 oktober 1999 till ansökningstillfället i oktober 2002, avser heltidsanställning hos revisionsbolag. A-son har till RN ingett intyg avseende praktiken. Såvitt avser praktik under tiden den 1 oktober 1997 till och med den 30 september 1999 finner RN att A-son intyg häröver är oförenligt med de uppgifter som den undertecknande auktoriserade revisorn lämnat i ovannämnda ärende hos RN avseende hans egen verksamhet. Med beaktande härav och av omständigheterna i övrigt finner RN att A-son inte har visat att hon fullgjort sådan praktik som avses i 10 § Kommerskollegiets revisorsföreskrifter (KFS 1986:8). Därmed uppfyller A-son inte det föreskrivna kravet om fem års praktik varför det även på denna grund föreligger hinder mot att bifalla ansökan.

Revisorsnämnden avslår A-son ansökan om godkännande som revisor.

Detta beslut har fattats av RN:s chef, direktören Christer Lefrell i närvaro av chefsjuristen Per Eskilsson samt avdelningsdirektören Carin Carlsson som föredragit ärendet.

## **Länsrätten i Stockholms län, rotel 113**

### **Dom 2004-05-28, mål nr 11088-03**

A-son har överklagat RN:s beslut. I överklagandet har A-son yrkat att hennes ansökan om godkännande som revisor skall bifallas samt begär att muntlig förhandling skall hållas i målet så att förhör med henne, hennes uppsatsexaminator och den auktoriserade revisorn som hon tjänstgjorde hos kan hållas. Till stöd för sin talan anför hon bl.a. följande. Under sin praktikperiod hos ett kommanditbolag våren 2001 skrev hon ett värderingsutlåtande åt ett bolag. Efter omfattande omarbetning av detta och anonymisering av bolaget färdigställde hon en uppsats som hette "A New Media AB - Analys & Värderingsutlåtande". I samband med färdigställandet av uppsatsen hade hon ständiga kontakter med RN och sin examinator. Även examinatorn var i kontakt med nämnden hur redovisning av uppsatsen och examination skulle ske. Både hon och examinatorn fick besked om att ett intyg från examinatorn var tillräckligt. I december 2001 kontaktade hon nämnden ytterligare en gång som upplyste att examinatorn godkänts och att han hade fått instruktioner om hur intyget skulle se ut för att accepteras. Hon presenterade uppsatsen för examinatorn, som efter genomgång och granskning utfärdade ett intyg enligt vilket hon tillgodoräknades 10 poäng för uppsats på nivå över 40 poäng. För att inte innehållet i uppsatsen skulle spridas förstördes den efter det att intyget hade utfärdats. RN har efterfrågat en kopia av uppsatsen, vilket hon alltså inte kunnat prestera. Något krav för examination på att uppsatsen skall kunna uppvisas finns inte. Hon har genom två intyg utfärdade

av examinatorn styrkt att hon skrivit en uppsats. I ansökan om godkännande som revisor har hon åberopat fem års praktik varav två år, från den 1 oktober 1997 t.o.m. den 30 september 1999, avser annan kvalificerad verksamhet hon utövat på heltid i sin enskilda firma och tre år, från den 1 oktober 1999 till ansökningstillfället i oktober 2002, avser heltidsanställning hos revisionsbolag. Under perioden den 1 oktober 1997 t.o.m. den 30 september 1999 har hon, genom sin enskilda firma, utövat praktik åt ett kommanditbolag. Arbetet bestod i att göra företagsvärderingar, diverse PRV-ärenden samt diverse skatteärenden under överinsyn av en auktoriserad revisor som handledare. Vidare utförde hon revision på klienter hos revisionsbolaget. Klienterna skickade materialet till revisionsbolaget som i sin tur skickade det vidare till henne för revision. Förhållandet mellan hennes enskilda firma och kommanditbolaget reglerades i ett uppdragsavtal. Den auktoriserade revisorn har per telefon med RN förklarat att uppgiften om att han anlitat två godkända revisorer är felaktig och att det är riktigt att han anlitat henne under nämnda period. Hon har således genom tjänstgöringsintyg, uppdragsavtal, granskningsakter och genom den auktoriserade revisorns uppgifter till RN styrkt att hon fullgjort den praktik intyget utvisar. Till sitt överklagande har hon bilagt de två intyg utfärdade av examinatorn som godkänt hennes uppsats och tjänstgöringsintyg från den auktoriserade revisorn på kommanditbolaget att hon genomgått praktiktjänstgöring under perioden den 1 oktober 1997 t.o.m. den 30 september 1999 samt ett s.k. uppdragsavtal mellan henne och revisorn.

I yttrande av den 19 november 2003 vidhåller RN sitt ställningstagande samt utsäger bl.a. följande. Det bör klargöras att ifrågasvarande examinator inte har något uppdrag från RN. Det förhållandet att nämnden godtagit examinatorns intyg om att A-son genomgått kursen "Företaget i samhället" saknar dock betydelse för bedömningen av de två intygen rörande den uppsats som A-son påstår sig ha skrivit. Redan det förhållandet att examinatorn inte varit A-sons uppsatshandledare utgör skäl för att inte godta ifrågasvarande intyg. När man dessutom beaktar omständigheterna kring det andra intygets utfärdande, d.v.s. att examinatorn har förlitat sig på uppgifter från A-son, har hon inte genom detta intyg styrkt att hon skrivit en uppsats. A-son har således varken genom det första eller det andra intyget från examinatorn visat att hon skrivit en sådan uppsats som avses i RN:s föreskrifter. Nämnden vill betona att det framstår som anmärkningsvärt att uppsatsen förstördes direkt efter att det första intyget utfärdats, trots att uppsatsen var omarbetad och anonymiserad, men att själva avhandlingen sparades. A-son har nu ingett viss revisionsdokumentation till RN och begärt att den skall beaktas i LR:s mål. Materialet saknar dock relevans för utgången i målet. En utredning om en person uppfyller praktikkraven för godkännande som revisor kan aldrig baseras på en genomgång av revisionsdokumentation. Det är en annan sak att nämnden i vissa ansökningsärenden, där det inte råder någon tveksamhet beträffande ingivna praktikintyg, kan finna skäl att som en extra kontroll av praktikens kvalitet ta del av revisionsdokumentationen avseende revisioner som sökanden deltagit i. Det finns i det här sammanhanget anledning att framhålla att det är sökanden som har bevisbördan för att han uppfyller utbildningskraven för godkännande som revisor. Detta styrks vanligen, vad gäller praktikkravet, genom att sökanden företer intyg från den revisor som sökanden varit anställd hos. Det kan också ske genom intyg från en revisor som sökanden samarbetat med under anställningsliknande förhållanden. Som tidigare anförts har A-son inte kunnat förete sådana intyg, som styrker att hon har den praktik som krävs. Den bristen kan inte läkas genom företeende av en revisors revisionsdokumentation. Hennes uppgifter kringgärdas, såväl beträffande teoretisk utbildning som praktik, av en rad anmärkningsvärda omständigheter som innebär att trovärdigheten starkt kan ifrågasättas.

I skrivelse av den 28 november 2003 åberopar A-son de granskningsakter från det granskningsarbete hon utförde under praktikperioden den 1 oktober 1997 t.o.m. den 30 september 1999 till styrkande av att hon genomgått praktiktjänstgöring under nämnda period.

Granskningsakterna har den 5 december 2003 insänts till LR genom RN:s försorg.

I yttrande av den 16 december 2003 vidhåller RN sitt tidigare ställningstagande.

I skrivelse av den 21 januari 2004 vidhåller A-son att muntlig förhandling skall hållas i målet, åberopar tidigare angivna skäl härför samt anför bl.a. följande. Målet är av stor betydelse för henne, eftersom hon tvingas att genomgå kompletterande utbildning för det fall LR inte skulle bifalla hennes yrkande.

I skrivelse av den 16 februari 2004, efter anmodan från LR, anför A-son bl.a. följande. I uppdragsavtal av den 18 september 1997 mellan henne och den auktoriserade revisorn görs skillnad mellan revisionsarbete och annat arbete. Revisionsarbetet fakturerades av revisorn och det andra arbetet av henne själv via hennes enskilda firma. Som kompensation för revisionsarbetet förmedlade revisorn klienter och uppdrag (ej revisionsuppdrag) till henne. Såvitt avser de av revisorn förmedlade uppdragen hade hon rätt att själv bestämma timarvodet och omfattningen av arbetet och faktureringen skedde via hennes enskilda firma. Vidare åtog sig revisorn, som kompensation för det revisionsarbete som hon utförde att, vid vite om 150 000 kr, överföra minst 100 klienter till henne i samband med att hon blev godkänd revisor. I samband med att de undertecknade uppdragsavtalet gjorde hon bedömningen att det var en bra lösning för henne. Dels fick hon i ett tidigt skede av sin karriär en egen kundstock, dels fick hon genom att hon själv fick fakturera andra uppdrag än revisionsuppdrag ersättning för det revisionsarbete hon utförde under praktikperioden. Till skrivelsen har hon bilagt kopior på deklaraionsblanketter för taxeringsåren 1998 och 1999, för att utvisa omfattningen av den fakturering som skedde.

I yttrande av den 6 april 2004 vidhåller RN sitt tidigare ställningstagande.

LR har återförvisat målet till RN för vidare handläggning. Som skäl anfördes bl.a. följande

A-son har gett in ett intyg från sin examinator, vari anges att hon har skrivit ifrågavarande uppsats, samt ett kompletterande intyg angående uppsatsens innehåll, struktur m.m. Vidare har en auktoriserad revisor utställt ett tjänstgöringsintyg på att A-son har arbetat i egen verksamhet under perioden den 1 oktober 1997 t.o.m. den 30 september 1999. LR har efter förfrågan mottagit deklaraionsblanketter från A-sons enskilda firma för taxeringsåren 1998 och 1999 samt tagit del av insänd revisionsdokumentation från det granskningsarbete hon utförde under ovanstående praktikperiod. Även om vissa omständigheter kring uppsatsen kan ifrågasättas, såsom att A-son inte har behållit en kopia av denna, föreligger inget formellt krav på att bevara en kopia. Vid en samlad bedömning av samtliga omständigheter finner LR att man måste sätta sådan tilltro till både examinatorns intyg och tjänstgöringsintyget att de av RN nu åberopade grunderna inte utgör hinder för att godkänna A-son som revisor. Målet skall således återförvisas till RN för vidare handläggning.