

LR: dom 2004-04-15, mål nr 24034-03 (ref)

KamR: dom 2005-02-11, mål nr 3253-04 (ref)

D 40/03

Revisorsnämnden (RN) har genom en anmälan uppmärksamrats på följande.

Auktoriserade revisorn A-son, som är verksam vid det registrerade revisionsbolaget X AB, har i april 2002 för revisionsbolagets räkning lämnat ett skriftligt anbud till ett aktiebolag, här kallat lampbolaget. Anbudet avsåg redovisningstjänster och revisionstjänster till fast pris och hade följande lydelse.

”Bekräftelse av muntligt avtal

X i W-stad har åtagit sig att leverera följande tjänster till [lampbolaget] avseende räkenskapsåret 2002-01-01–2002-12-31:

- Registrering av löpande redovisning
- Momsdeklarationer
- Upprättande av årsbokslut och deklaration
- Lagstadgad revision
- Löpande konsultationer rörande ovan angivna områden i mindre omfattning

Ersättning för detta skall utgå med 54.000:- exkl. moms (4.500:- per månad) och får faktureras månadsvis.

[Lampbolaget] och dess ägare åtager sig att:

- Leverera material i god ordning och i god tid
- Följa instruktioner för hur och i vilken ordning materialet skall levereras till X
- Byta revisor till A-son, X, på kommande ordinarie bolagsstämma

Överenskommelsen innefattar bolagets nuvarande verksamhet, dvs. försäljning av i huvudsak lampor från lokal affärsbutik i W-stad med omsättning understigande 10 Mkr på årsbasis. I överenskommelsen ingår som nämnts ovan löpande konsultationer rörande redovisningen i mindre omfattning. I de fall konsultationerna blir mer omfattande eller gäller andra områden äger X rätt att debitera för detta men endast efter det att medgivande erhållits från [företagsledaren] eller annan företrädare för bolaget.”

A-son har i yttrande till RN anfört följande. Han sammanträffade i mars 2002 med företrädaren för lampbolaget och diskuterade förutsättningarna för ett eventuellt anbud. Därvid klargjorde han för företrädaren vilka krav som ställdes på bokföringsmaterialet för att revisionsbyrån skulle åta sig redovisningsuppdraget och revisionsuppdraget. Sedan han därefter gjort beräkningar på vad tjänsterna skulle kosta lämnade han besked härom till företrädaren per telefon och angav även specificerade krav på bokföringsmaterialet. Företrädaren accepterade anbudet muntligen. Senare återkom denne med en begäran om skriftligt besked om att anbudet alltså var aktuellt. A-son skickade därvid det ovan återgivna anbudet per fax. Det fanns inte någon risk att revisionen inte skulle få det utrymme som krävs enligt god revisionssed. Även om hans interna kalkyl mot förmodan inte skulle ha hållit skulle en förlust i uppdraget inte ha påverkat revisionsbolagets, det

aktuella lokalkontorets eller hans egen situation. Det ekonomiska beroendet av lampbolaget var obefintligt. Det överenskomna arvudet avsåg dessutom endast ett räkenskapsår. Om det vid revisionen skulle ha påträffats oordning, oriktiga eller bristfälliga uppgifter eller om verksamheten skulle ha förändrats eller utökats hade det enligt anbudet funnits utrymme för att utöka revisionen och att ta betalt för detta. Anbudet kan därmed inte anses ha avvikit från de krav som följer av god revisorssed.

RN gör följande bedömning.

Såväl RN som den tidigare tillsynsmyndigheten för revisorer och revisionsbolag, Kommerskollegium, har uttalat att anbud att utföra revision inte får innehålla fasta takpriser utan reservation för att priset kan stiga om förutsättningarna för revisionen ändras, se beslut D 4/96 i RN:s praxissamling.¹ Anledningen till detta är att en revisor inte får försätta sig i en sådan situation att valet står mellan att själv bekosta revisionsinsatser som inte kunde förutses då anbudet lämnades och att inte vidta erforderliga granskningsåtgärder. Detta synsätt är även vid tillämpning av den nu gällande revisorslagen (2001:883) vägledande för vad som utgör god revisorssed.

Av det aktuella anbudet framgår att A-son som företrädare för X AB erbjudit vissa redovisningstjänster och revisionstjänster under ett år mot en ersättning om 54 000 kr exklusive mervärdesskatt. Det anges i anbudet att överenskommet pris kan frångås om konsultationerna blir mer omfattande än vad som förutsetts. En sådan avvikelse från angivet pris förutsätter dock lampbolagets medgivande. Någon reservation för det fallet att revisionen skulle bli mer omfattande än vad som förutsetts har över huvud taget inte gjorts i det skriftliga anbudet. A-son har inte heller påstått att någon sådan reservation gjorts muntligen. Det förhållandet att han i anbudet förutsatt att räkenskapsmaterialet skulle lämnas i god tid och i god ordning samt att lampbolagets verksamhet inte skulle förändras kan inte anses innebära att han förbehållit sig rätten att frångå överenskommet arvodesbelopp om det skulle framkomma behov av en mer omfattande revisionsinsats än vad som förutsetts vid anbudslämnandet. Sammanfattningsvis gör RN bedömningen att det aktuella anbudet är utformat i strid med förbudet mot lämnande av anbud till fast takpris.

RN finner att A-son genom att lämna det aktuella anbudet har agerat i strid med en sedan lång tid tillbaka gällande tillsynspraxis och därmed åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Vad han har anfört om att hans och revisionsbolagets ekonomiska beroende av lampbolaget var obefintligt medför ingen annan bedömning. A-son skall därför meddelas en disciplinär åtgärd. RN finner att en erinran utgör en tillräcklig åtgärd.

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

Ärendet har avgjorts av RN. I beslutet har deltagit RN:s ordförande Elisabeth Palm, hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, auktoriserade revisorn Ulla Nordin Buisman, enhetschefen Eva Ekström, godkände revisorn Klas-Erik Hjorth, utredningssekreteraren Jan-Erik Moreau, professorn Claes Norberg samt skattejuristen Kerstin Nyquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, chefsjuristen Per Eskilsson samt avdelningsdirektören Björn Fredljung som föredragit ärendet.

Länsrätten i Stockholms län, rotel 333

¹ Nämda praxis har därefter kommit till uttryck i ytterligare ett beslut, se RN:s beslut den 23 oktober 2003 i ärende dnr 2003-312.

Dom 2004-04-15 i mål nr 24034-03

A-son har överklagat RN:s beslut och yrkat att beslutet att meddela honom en erinran skall undanröjas. Till stöd för sin talan har han anfört bl.a. följande. RN har i sitt beslut utgått ifrån att den skriftliga bekräftelsen de fått del av varit det anbud som lämnats till lampbolaget. Detta är inte korrekt. Anbudet lämnades muntligen vid ett samtal med företrädaren för lampbolaget då samtidigt en mängd kringupplysningar lämnades. Den muntliga överenskommelsen som träffades med företrädaren för lampbolaget innehöll fler detaljer än den skriftliga bekräftelsen, vilket såväl lampbolagets företrädare som undertecknad var medvetna om. Det stod helt klart för lampbolagets företrädare att revisionen skulle kunna komma att bli betydligt dyrare än vad som angavs. De uppgifter som anges i bekräftelsen är de som företrädaren i huvudsak hade att förvänta sig om inget oförutsett inträffade. Uppgifterna beräknades och angavs till företrädaren då denne önskade en månadsvis fakturering för att på så sätt erhålla en jämn belastning på resultatet löpande under året. Det underlag som RN utgått ifrån vid sin bedömning är således endast en summarisk bekräftelse på det muntliga anbudet. Det framgår också tydligt i inledningen att det är en bekräftelse. Anledningen till att bekräftelsen överhuvudtaget lämnades var att företagsledaren ville ha ett underlag att visa för lampbolagets valde revisor, B-son, tillika anmälare till detta disciplinärende.

Det muntliga avtalet med lampbolaget innehöll tydliga riktlinjer för hur redovisningsmaterialet skulle vara organiserat för att ett s.k. kombinerat uppdrag (redovisningstjänst i kombination med revisorsuppdrag) skulle vara aktuellt. Dessutom ställdes krav på omfattningen av redovisningsmaterialet och annan formalia i lampbolaget för att kunna erbjuda tjänsterna till den offererade summan. Om underlaget som lämnades av lampbolaget inte uppfyllde dessa krav innebar det att prisöverenskommelsen inte längre var gällande. Ett högre pris skulle alltså ha varit möjligt för såväl revisionen som redovisningstjänsten. Vid en närmre undersökning av redovisningsmaterialet gjordes bedömningen att det inte inom revisionsbyrån gick att inneha både redovisningsuppdraget och revisionsuppdraget. Lampbolaget meddelades att han inte kunde åta sig revisionsuppdraget. Detta visar att den skriftliga bekräftelsen inte kan tillmätas alltför stor vikt vid en efterhandsbedömning av vad som egentligen hade överenskommit. Den slutsats RN drar av denna har inte stöd i gällande civilrätt. Förutsätter en överenskommelse att vissa villkor skall vara uppfyllda och dessa i något eller några avseende fallerar innebär det som regel att heller inte avtalet i övrigt kan göras gällande i sin helhet. Att han, då han såg redovisningsmaterialet, beslutade att inte åta sig uppdraget som revisor i lampbolaget visar också att den skriftliga bekräftelsen enligt båda parterna kunde frångås om förutsättningarna som muntligen avtalats inte uppfylldes. Det är också viktigt att framhålla att den kalkyl som gjordes grundades på kalkylpris. Ett antal timmar ytterligare hade således kunnat läggas ned på revisionen innan självkostnaden hade överstigit intäkten.

RN har hävdat att han agerat i strid med sedan lång tid tillbaka gällande tillsynspraxis. Kommerskollegium har i ett icke publicerat beslut den 9 juli 1990 uttalat sig med anledning av att en revisionsbyrå offererat revisionstjänster med angivande av ett högsta årsarvode. Uttalandet diskuterades vid sammanträde med FAR:s regelkommitté den 22 februari 1991. Av utdrag ur protokollet från sammanträdet framgår att C-son (dåvarande chef för Revisorssektionen på Kommerskollegium) vid samtal med regelkommitténs ordförande angett att beslutet innebar att "förbudet endast avsåg offerter där det angivna högsta priset var utan reservationer". Frågan behandlades igen vid FAR:s regelkommitté den 16 maj 1991. Av utdraget framgår att C-son angett att kollegiet funderade över hur man skulle gå vidare i frågan och att man sannolikt skulle behandla frågan generellt om FAR inte tog sig an den. Det framgår också att C-son angett att det fall som behandlats av Kommerskollegium avsåg en offert som avsåg flera år. I hans fall har

anbudet endast gällt ett år. FAR tillsatte en arbetsgrupp som bearbetade frågan. Av utdrag ur ett mötesprotokoll framgår att "Det rådde (...) samstämmighet om att det offererade arvudet ej fick understiga en viss lägsta gräns, men att det var svårt att fastställa var denna gräns skulle ligga. Han har gjort en noggrann kalkyl inför lämnandet av hans anbud som det fanns marginaler i. Utöver detta har frågan inte behandlats av tillsynsmyndigheten förrän i ett disciplinärende D 4/96 i RN:s praxissamling. I detta ärende fick revisorn en erinran sedan han lämnat en offert i vilken han erbjudit sig att utföra revision m.m. i två år för ett arvode om 4 000 kr inklusive mervärdesskatt under förutsättning att kunden fortlöpande förmedlade honom aktietips. Att med hänvisning till dessa beslut meddela honom en erinran bedömer han inte som adekvat. För övrigt är RN:s praxis på området motsägelsefull. Sålunda har RN t.ex. i ärendet D 11/97 angett följande, i samband med att en revisor meddelat sin revisionskund att han inte avsåg att fullfölja sitt uppdrag om han inte fick betalt: "Utebliven eller bristande betalning av arvode kan inte i sig utgöra ett sådant skäl". Det vill säga revisorn får inte lämna sitt uppdrag vid sådan tidpunkt att revisionsarbetet försvåras även om han själv tvingas bekosta revisionen. Hur kan detta synsätt överensstämma med det som RN ger uttryck för i det nu överklagade beslutet? FAR har i sina etiska regler (i dess dåvarande lydelse) angett i "Regel 8 Arvodesdebitering" att en klient har rätt att på begäran få en ungefärlig uppgift om arvudet för ett visst uppdrag, så att arvudet kan bedömas på förhand. Enligt hans bedömning är det just detta han har gjort.

I EG-kommissionens rekommendation om revisorers oberoende i EU anges beträffande prissättning: "En revisor måste kunna visa att arvudet för ett revisionsuppdrag är tillräckligt i förhållande till den tid och kompetens som krävs för uppgiften och för iakttagande av alla redovisningsstandarder och riktlinjer samt utförande av kvalitetskontroller. Han bör också kunna visa att de avdelade resurserna är minst de som man skulle avdela till annat liknande arbete." Några andra uttalanden beträffande takpris eller liknande görs inte av EG-kommissionen. Den kalkyl som han angivit är realistisk med beaktande av lampbolagets verksamhet. Utöver kalkylpris finns en god marginal ned till självkostnadspris, vilket innebär att ett flertal timmar hade kunnat läggas på uppdraget utan att risk för förlust skulle ha uppkommit. Hans agerande kan inte bedömas stå i strid med god revisorssed eller tillsynspraxis.

RN har i yttrande den 16 februari 2004 anfört bl.a. följande. A-son anför nu att det aktuella anbudet lämnades muntligen, att det faxmeddelande som översändes till lampbolaget endast utgjorde en summarisk bekräftelse av det muntliga anbudet. RN vill här framhålla att A-son i faxmeddelandet anger att han "emotser skriftlig bekräftelse på detta avtal" och att meddelandet avslutas med orden "Jag godkänner detta avtal", avsett att undertecknas av lampbolagets företrädare. Det framstår som ett märkligt förfarande att upprätta en skriftlig handling varigenom två avtalsparter med sina underskrifter skall bekräfta ett avtal utan att därvid till fullo återge de viktigaste avtalsvillkoren, nämligen vilket pris som skall erläggas för tjänsten. De villkor som enligt A-son muntligen hade avtalats synes ha bestått i krav på att lampbolaget skulle uppfylla vissa riktlinjer för hur redovisningsmaterialet skulle vara organiserat samt ett krav på omfattningen av materialet och på annan formalia i bolaget. RN finner inte att A-son därmed skulle ha förbehållit sig rätten att frånga överenskommet pris för det fall de specificerade kraven på redovisningsmaterialets kvalitet och omfattning var uppfyllda, men att det i övrigt framkommit behov av en mer omfattande revision än vad som förutsetts då anbudet lämnades. Vad A-son anför om att RN:s slutsatser skulle sakna civilrättsligt stöd är därmed inte relevant. A-son invänder vidare mot RN:s uttalande att en revisor inte får försätta sig i en sådan situation att valet står mellan att själv bekosta revisionsinsatser som inte kunde förutses då anbudet lämnades och att inte vidta erforderliga granskningsåtgärder. A-son synes mena att denna inställning är oförenlig med vad nämnden har uttalat i ett äldre avgörande, D 11/97. RN delar inte denna uppfattning och vill framhålla att det refererade avgörandet inte avsåg en situation som revisorn själv hade försatt sig i.

A-son har i yttrande den 3 mars 2004 anfört bl.a. följande. Han vidhåller att det finns en reservation inlagd vad gäller priset då detta förutsätter bl.a. att materialet skulle levereras i god ordning och tid samt att instruktioner skulle följas för hur och i vilken ordning materialet skulle levereras. Dessa krav uppfyllades inte av lampbolaget varför han aldrig åtog sig uppdraget som revisor. Det kan noteras att RN anser att de viktigaste avtalsvillkoren är de som rör vilket pris som skall erläggas för tjänsten. Detta anser som regel även revisionskunderna. Med RN:s synsätt skall inte kunderna framöver kunna få någon ungefärlig prisuppgift av revisorerna. Detta är en synnerligen viktig fråga för kåren. Det framgår tydligt av bekräftelsen att materialet skall vara i god ordning. Är detta inte fallet gäller ett annat pris än det angivna, vilket följer av allmänna civilrättsliga principer.

LR har bifallit överklagandet. Som skäl har anförts följande.

Enligt praxis får ett anbud att utföra revision inte innehålla fasta takpriser utan reservation för att priset kan stiga om förutsättningarna för revisionen ändras. Skälet härtill är att en revisor inte får försätta sig i en sådan situation att valet står mellan att själv bekosta revisionsinsatser som inte kunde förutses då anbudet lämnades eller att inte vidta erforderliga granskningsåtgärder.

I målet har framkommit att A-son har, som företrädare för B-bolag AB, faxat ett anbud för redovisnings- och revisionstjänster med rubriken "Bekräftelse av muntligt avtal" till lampbolaget. Fråga är om detta är att se som ett anbud innehållande ett fast takpris utan reservation för att priset kan komma att ändras. A-son har anfört att det faxade meddelandet endast är att se som en skriftlig bekräftelse på vad som muntligen avtalats samt att det innefattar en reservation för prisändringar.

I avtalet anges att "I de fall konsultationerna blir mer omfattande eller gäller andra områden äger B-bolag AB att debitera för detta men endast efter att medgivande erhållits från [företagsledare] eller annan företrädare för bolaget." Häri ligger enligt länsrättens mening en reservation för att priset kan stiga om förutsättningarna för revisionen ändras. Att en prisavvikelse förutsätter kundens medgivande kan inte anses vara ovanligt. Det normala torde vara att en diskussion förs med kunden innan ytterligare konsultation genomförs som påverkar priset. Överklagandet skall således bifallas.

Kammarrätten i Stockholm, avdelning 4

Dom 2005-02-11 i mål nr 3253-04

RN har överklagat LR:s dom och yrkat att KamR, med ändring av länsrättens dom, skall fastställa nämndens beslut att meddela A-son erinran. Till stöd för sin talan har RN anfört bl.a. följande. Det framgår inte av länsrättens dom hur LR har resonerat i fråga om gränsdragningen mellan revision och konsultation. Skillnaden här är av avgörande betydelse eftersom förbudet mot fastprisanbud avser den lagstadgade revisionen där revisorns arbetsinsats enligt god redovisningssed måste vara av viss omfattning oavsett klientens önskemål och betalningsförmåga. Det gäller däremot inte vid konsultuppdrag där arbetsinsatsen kan inskränkas eller utvidgas helt enligt klientens vilja. Även om reservationen skulle anses omfatta den lagstadgade revisionen kvarstår det förhållandet att det angivna priset enligt reservationen kan frångås endast om klienten lämnar samtycke. Ett sådant förbehåll kan inte godtas vid lagstadgad revision där revisorn kan tvingas utvidga sin granskningsinsats mot klientens vilja. Reservationens utformning innebär att revisionsbolaget inte har förbehållits rätten att frångå överenskommet pris

om behov av ytterligare revisionsinsatser skulle framkomma. Revisionsklienter kan erhålla ungefärliga prisuppgifter så länge det även klart anges att kostnaden för revisionen kan komma att bli högre än vad som angivits.

A-son har bestritt bifall till överklagandet. Till stöd för sin talan har han åberopat det han anfört i underinstanserna samt bl.a. följande. Den i revisorsbranschen rådande uppfattningen är att en reservation som är utformad på sådant sätt som han gjort är tillräcklig för att tillgodose kravet på flexibilitet i revisionsarvodet.

KamR upphävde LR:s dom och fastställde RN:s beslut att meddela A-son erinran. Som skäl anfördes bl.a. följande

I målet har företetts en skriftlig bekräftelse på ett anbud A-son lämnat till lampbolaget avseende räkenskapsår 2002. A-son har gjort gällande att denna bekräftelse inte återspeglar hela överenskommelsen mellan parterna utan att det på grund av uppgifter som lämnats muntligen till lampbolagets företrädare stått helt klart för denne att revisionen skulle kunna komma att bli betydligt dyrare än vad som angavs. Vad A-son sålunda anfört om anbudets innehåll har inte gjorts sannolikt, än mindre styrkt, och kan inte läggas till grund för KamR:s avgörande. Den skriftliga bekräftelsen får därför anses återspegla innehållet i A-sons anbud till lampbolaget. Huruvida avtal ingåtts i enlighet med anbudet saknar intresse i förevarande mål.

KamR finner såsom RN anfört att det är nödvändigt att skilja på lagstadgad revision och konsultation. De prisreservationer i anbudet (bekräftelsen) som avser konsultationer är därför inte relevanta i målet. Av anbudet framgår – såvitt nu är av intresse – följande. B-bolag AB åtar sig att leverera olika tjänster till lampbolaget, bl.a. lagstadgad revision. Ersättning för samtliga tjänster skall utgå med 54 000 kr exklusive moms. Lampbolaget åtar sig att leverera material i god ordning och i god tid samt att följa instruktioner i vilken ordning materialet skall levereras till B-bolag AB. Överenskommelsen innefattar lampbolagets nuvarande verksamhet med en omsättning understigande 10 mnkr på årsbasis.

KamR finner inte att de ovan återgivna villkoren för anbudet innefattar någon reservation som innebär att priset för den lagstadgade revisionen kunde komma att stiga om revisionsinsatserna – även om lampbolaget skulle uppfylla sina åtaganden och ha en i allt väsentligt oförändrad verksamhet och omsättning – skulle komma att bli mer omfattande än vad som kunde förutses då anbudet lämnades. Det kan härvid antecknas att enligt KamR:s mening kan "god ordning" inte anses innefatta något åtagande beträffande det materiella innehållet i materialet.

A-son har genom att lämna det ifrågavarande anbudet riskerat att försätta sig i en sådan situation att han tvingats välja mellan att själv bekosta revisionsinsatser som inte kunde förutses då anbudet lämnades eller att inte genomföra erforderliga granskningar. Lämnande av ett sådant anbud strider enligt KamR:s mening mot god revisorssed. Vad A-son anfört i övrigt föranleder inte någon annan bedömning.

KamR finner därför att A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor på ett sådant sätt att han i enlighet med vad RN funnit skall meddelas erinran.