



School of Business,
Economics and Law
UNIVERSITY OF GOTHENBURG

Revisorns ansvar i rätts- och disciplinpraxis

Kandidatuppsats 15 hp
Externredovisning
HT 2010

Handledare
Inga-Lill Johansson

Författare
Carina Bulić
Miguel Tapia

Förord

Först vill vi rikta ett varmt tack till vår handledare Inga-Lill Johansson. Vägen från fröet till färdig uppsats har varit krokig eftersom sakernas tillstånd inte alltid är som de ter sig vid första anblicken. Men när vi tagit ut svängarna för mycket har Inga-Lill milt men bestämt puffat oss tillbaka till rätt fil igen och några brantare uppförsbackar har vi inte erfarit. Inga-Lill har varit ett gott stöd och bollplank som vi känt största förtroende för genom hela resan.

Vi vill också tacka Gudrun Baldvinsdóttir för hennes insats som kursledare och samtliga lärare på kandidatkursen för inspirerande föreläsningar. För denna uppsats tillkomst har vi anledning att särskilt framhålla Anna-Karin Pettersson för drillningen i koncernredovisning samt Jan Marton som lyckades göra redovisningsteori både underhållande och intressant.

Andra som bör uppmärksammas är Matilda Alm Rosenblad och Josefine Rutgersson, våra diskussionspartners på uppsatsseminarierna, Sofia Coyne på Revisorsnämnden för hennes arbetsinsats, samt Enar Folkesson och Leif Östling på Juridiska institutionen för hjälp med juridiska aspekter.

Ett tack också till våra opponenter för värdefulla synpunkter. Avslutningsvis vill vi tacka vår omgivning som stått ut med vår nedsatta sociala tillgänglighet under arbetet med denna uppsats och inte minst varandra för en god och jämnt fördelad arbetsinsats, gott humör samt ett och annat gott skratt längs den krokiga vägen.

Miguel Tapia

Carina Bulic´

Sammanfattning

Kandidatuppsats - Externredovisning 15 hp, HT 2010

Handelshögskolan vid Göteborgs universitet

Författare: Miguel Tapia och Carina Bulic´

Handledare: Inga-Lill Johansson

Titel: **Revisorns ansvar i rätts- och disciplinpraxis**

Bakgrund och problem: Hösten 2010 ifrågasätts revisorernas ansvar mer än någonsin i media efter ett flertal stora redovisningsskandaler. Det råder en informationsasymmetri mellan företaget och dess externa intressenter och revisorns uppgift är att utjämna denna. Revisionsgranskningen är grundläggande för förtroendet för redovisningskvalitet hos i synnerhet de börsnoterade företagen och revisorn har en lagfäst roll som granskare av redovisning. Men vad händer när revisorn brister i sitt uppdrag och hur bedöms revisorns ansvar formellt?

Syfte: Att undersöka och belysa i vilken mån intressenternas behov avspeglas i rätts- och disciplinpraxis genom att analysera hur några autentiska fall bedömts i rättsinstans respektive i Revisorsnämnden.

Avgränsningar: Studien är begränsad till svenska fall och svenska omständigheter. Vi har utgått ifrån fall där intressenter har drabbats eller hade kunnat drabbas av ekonomisk skada. Fall där revisorns brott drabbat uppdragsgivaren eller där tvist råder mellan dessa är således inte aktuella i studien. Den gör inte anspråk på att vara en juridisk studie och därför analyseras inga lagtexter i någon djupare omfattning.

Metod: Materialet som ligger till grund för uppsatsen är rättsfall gällande revisorer som brustit i sin granskning samt disciplinära ärenden avseende dessa revisorer. Urvalet av rättsfall bygger på sex kriterier som har utformats med hänsyn till revisorns plikt och avgränsning till forskningsområdet. Vidare ska rättsfallen och disciplinärendena analyseras genom att tillämpa kvalitativ textanalys.

Resultat och slutsatser: Rådande rättspraxis riskerar att i viss mån förhindra straffrättslig prövning av bristande revisorsgranskning. I största allmänhet är kvalitén på granskningen inte prioriterad i varken rättsinstansers eller Revisorsnämndens bedömningar. Försiktighetsprincipen åsidosätts i rättspraxis och bör troligen ges tydligare lagstöd till skydd för såväl intressenter som revisorer. Revisorsnämnden prövar inte isolerade händelser vilket ger bristande vägledning. Sammantaget speglar inte rätts- och disciplinpraxis intressenternas behov av rättvisande redovisning.

Förslag till fortsatt forskning: En djupgående studie om konsekvenserna av 2009 års prejudikat om medhjälp till bokföringsbrott vore önskvärd, om några år. En uppföljning av utfallet i hovrätten och en eventuell överprövning i Högsta Domstolen i Prosolvialfallet är självklar och högtintressant för den skadeståndsrättsliga bedömningen av revisorsansvar. Andra aktuella fall som HQ Bank och CTA kan också vara värda att följa. Vi skulle gärna se större tvärvetenskapliga studier mellan juridik-redovisning för att gå på djupet med de juridiska aspekterna på revision. Ett annat förslag är en djupare studie av Revisorsnämndens disciplindomar för att säkrare kunna avgöra i vilken mån branschen klarar att reglera sig själv. Till sist efterlyser vi i allmänhet att intressentperspektivet beaktas i högre grad i studier om revisorer och revision.

Förkortningar

AB	Aktiebolag
ABL	Aktiebolagslagen
BrB	Brottsbalken
FAR	Föreningen auktoriserade revisorer
HD	Högsta domstolen
IAS	International Accounting Standard
IASB	International Accountings Standards Board
KK	Kommerskollegium
NJA	Nytt Juridiskt Arkiv
RB	Rättegångsbalken
RL	Revisorslagen
RN	Revisorsnämnden
ÅRL	Årsredovisningslagen

Ord- och begreppsförklaringar¹

antecipera	föregripa (före viss tid)
borgenär	fordringsägare
Brottsbalken	det lagrum som beskriver brott som kan åtalas i allmän domstol
civilrätt	rättsområde som rör privata parter (dvs ej stat och kommun)
erinran	uppmaning
god revisionsred	det sätt på vilken en revision ska utföras
god revisorsred	yrkesetiska regler för revisorer
god redovisningsred	normer och praxis för bokföring samt bokslut
joint venture	eng. ”gemensamt risktagande”, verksamhet som samägs av två eller flera aktörer
koncernredovisning	summan av tillgångar och skulder av alla bolag i en koncern, rensat för interna transaktioner
konsolidering	i detta uppsatssammanhang avses medtagande av dotterbolag i koncernredovisningen
kärande	den part som framställer ett yrkande i ett tvistemål gentemot en motpart, svaranden
NJA	Nytt Juridiskt Arkiv. Innehåller referat av Högsta Domstolens avgöranden, vilka i sin tur anses vara prejudicerande
praxis	sedvana, handling, tradition
prejudikat	domstolsavgörande som blir vägledande för framtida rättstillämpning
rättspraxis	uttryck för hur lagtext tolkats i realiteten av domstol (HD)
straffrätt	juridiskt område som behandlar och utdömer ansvar för brott enligt Brottsbalken. Rör förhållandet mellan staten och den enskilde.
talans	parts framställning i en rättegång
tvistemål	mål vid allmän domstol, som prövar civilrättsliga ärenden

¹ Samtliga förklaringar hämtade från ne.se (Nationalencyklopedin)

Innehållsförteckning

Förord	2
Sammanfattning	3
Förkortningar - allmänt.....	4
Ord- och begreppsförklaringar	5
1. Bakgrund	8
1.1 Redovisningens syfte och dess användbarhet för intressenterna	8
1.1.1 Mediabevakning	10
1.1.2 Regelverkets framväxt.....	10
1.1.3 Regelverk och förtroendeskapande	11
1.2 Problemdiskussion och problemformulering	11
1.2.1 Juridiskt/straffrättsligt ansvar.....	12
1.2.2 Ekonomiskt/civilrättsligt ansvar.....	12
1.2.3 Yrkesetiskt ansvar	12
1.3 Syfte och frågeställning	12
1.4 Avgränsningar	13
2. Tidigare studier	13
3. Referensram	14
3.1 Revisorns ansvar	14
3.2 Regelverk för revisorer enligt ABL	15
3.2.1 Hur en revisor utses, revisorns mandattid etc.....	15
3.2.2 Revisorns uppgifter	15
3.2.3 God revisionssed	15
3.3 Civilrättsligt ansvar	16
3.3.1 Civilrättsligt ansvar vid brott mot ABL.....	16
3.3.2 Civilrättsliga påföljder.....	16
3.4 Straffrättsligt ansvar	17
3.4.1 Straffrättsligt ansvar enligt Brottsbalken	17
3.4.2 Straffrättsliga påföljder.....	17
3.5 Yrkesetiskt ansvar	18
3.5.1 Revisorers ansvar enligt RL.....	18
3.5.2 FARs yrkesetiska rekommendationer.....	18
3.5.2.1 God yrkessed	18
3.5.2.2 Professionellt uppträdande och organisation av verksamhet.....	18
3.5.2.3 Tystnadsplikt och upplysningsplikt.....	19
3.5.2.4 Kompetens och yrkesutövning.....	20
3.5.3 Disciplinära påföljder	20
3.6 Redovisningsprinciper	21
3.6.1 Försiktighetsprincipen och realisationsprincipen.....	21
3.6.2 Rättvisande bild.....	21
3.6.3 Kriterier för intäktsredovisning i uppdragsbaserad verksamhet.....	21
3.6.4 Kriterier för redovisning av tillgångar.....	22
3.7 Principer för koncernredovisning	22
3.7.1 Konsolidering av dotterbolag.....	22
3.7.2 Redovisning av intresseföretag och joint-ventures.....	22
3.8 God redovisningssed	22
3.9 Revisorsnämnden	23
3.9.1 Historia.....	23
3.9.2 Revisorsnämndens uppgift.....	23
4. Metod	24
4.1 Ämnesval	24
4.2 Tillvägagångssätt	24
4.2.1 Överväganden	24
4.2.2 Insamling av material.....	24
4.2.2.1 Urval av rättsfall	24
4.2.2.2 Disciplinära ärenden.....	25
4.2.2.3 Analys av det empiriska materialet.....	25

4.3 Källor	26
4.4 Tillförlitlighet.....	26
4.5 Källkritik	26
5. Empiri	27
5.1 Prosolvias – straffrättslig och civilrättslig prövning	27
5.1.1 Bakgrundsfakta - Prosolvias fram till 1997.....	27
5.1.2 Prosolvias koncernförhållanden	27
5.1.3 Prosolvias efter börsintroduktionen.....	28
5.1.3 Konkursen i siffror.....	29
5.1.4 Revisorerna.....	29
5.1.5 Rättsprocesserna.....	29
5.1.6 Brister i delårsrapporter och årsredovisningen (endast i tvistemålet).....	30
5.1.6.1 Revisorernas inställning	30
5.1.6.2 Tingsrättens bedömning.....	30
5.1.7 Redovisningen av intäkter och kundfordringar i årsredovisningen för 1997.....	30
5.1.7.1 Den ifrågasatta redovisningen i Clarus.....	31
5.1.7.2 Den ifrågasatta redovisningen i Systems.....	32
5.1.7.3 Revisorernas inställning till granskningen i Clarus och Systems.....	32
5.1.7.4 Omtvistade redovisningsprinciper.....	33
5.1.7.5 Vittnesförhören.....	33
5.1.7.6 Tingsrättens bedömning av center-affärerna i brottmålet.....	34
5.1.7.7 Tingsrättens bedömning av center-affärerna i tvistemålet.....	34
5.1.8 Revisorsnämndens prövning.....	35
5.2 Clinics AB – civilrättslig prövning	35
5.2.1 Bakgrundsfakta.....	35
5.2.2 Domskäl och påföljd i HD.....	36
5.2.3 Disciplinär påföljd	36
5.3 Årstadal Metallhandel AB – civilrättslig prövning	36
5.3.1 Bakgrundsfakta.....	36
5.3.2 Domskäl och påföljd i HD.....	37
5.3.3 Disciplinär påföljd	37
5.4 Fresta Entreprenad & Försäljning AB – straffrättslig prövning.....	37
5.4.1 Bakgrundsfakta.....	37
5.4.2 Domskäl och påföljd i HD.....	38
5.4.3 Disciplinär påföljd	38
5.5 Midvinter AB – straffrättslig prövning	38
5.5.1 Bakgrundsfakta.....	38
5.5.2 Domskäl och påföljd i HD.....	39
5.5.3 Disciplinär påföljd	39
6. Analys.....	40
6.1 Prosolvias	40
6.2 Analys och jämförelse av samtliga rättsfall	42
6.3 Analys av samtliga disciplindomar.....	43
7. Slutsats	45
8. Källförteckning.....	46
Litteratur	46
Avhandlingar.....	46
Lagrum och förarbeten	46
FARs rekommendationer i etikfrågor	47
Artiklar.....	47
Rättsfall och Disciplinärenden.....	47
Webbsidor	47

1. Bakgrund

1.1 Redovisningens syfte och dess användbarhet för intressenterna

Under de senaste decennierna har revisorernas roll som kontrollorgan kommit att ifrågasättas i samband med ett antal uppmärksammade redovisningsskandaler, både i Sverige och utomlands. Internationellt kända exempel är amerikanska Enron och italienska Parmalat.² I Sverige är Prosolvia (se empiri), Carnegie³, Habo Finans⁴ och HQ Bank⁵ fall där revisorernas yrkesutövning allvarligt ifrågasatts. I samtliga fall har det handlat om felaktig redovisning av koncerninterna transaktioner, felaktigt värderade tillgångar och skulder eller felaktig intäktsföring. Dessa redovisningsfrågor är grundläggande för en revisors granskning, eftersom dennes ansvar är att tillse att redovisningen ger en rättvisande bild av företagets ekonomiska situation.⁶

Om företagets externa redovisning visar på en för hög omsättning, för låg skuldsättning eller för högt värderade tillgångar blir redovisningen inte tillförlitlig som beslutsunderlag för företagets intressenter, ibland även kallade användare av redovisning. Till dessa hör kreditgivare, leverantörer, kunder, anställda, i viss mån staten samt naturligtvis aktieägarna.

Kreditgivarna riskerar att med missvisande beslutsunderlag bevilja lån med övervärderade tillgångar som säkerhet. Leverantörer förlitar sig ofta på årsredovisningar för att avgöra om ett företag är riskfritt att göra affärer med och för att undvika kreditförluster. Kreditupplysningsföretagen baserar också sina riskbedömningar, utöver kontroll av skuldsaldo etc. hos Kronofogdemyndigheten, på bland annat på nyckeltalsutveckling som härleds ur data från årsredovisningar.

Kunder som avser att investera i ett företags produkter eller starta ett långtgående samarbete, kontrollerar ofta företagets finansiella styrka för att undvika felsatsningar. Den som funderar på att byta arbetsplats vill kanske förvissa sig om att den tilltänkta arbetsgivaren är ett stabilt och solitt företag och väljer troligast att kontrollera detta genom att läsa årsredovisningen. För staten utgör korrekt redovisning ett rättvisande underlag för skatteuttag.

Intressentgruppen aktieägare innefattar självfallet investerare och aktiehandlare. Men en växande andel av denna grupp är alla som sparar i pensionsförsäkringar; privat, via sin tjänstepension och via sina PPM-fonder, således de flesta av oss. Vår ekonomiska situation efter pensionen är därmed i högsta grad beroende av att våra fondförvaltares bedömningar baseras på korrekta redovisningsrapporter.

Den 1 november 2010 slopades revisionsplikten för de allra minsta aktiebolagen, men det är fortfarande obligatoriskt för aktiebolag med fler än tre anställda, mer än 1,5 Mkr i balansomslutning och/eller mer än 3 Mkr i omsättning att ha en revisor.⁷ Revisionsplikten ger i sig själv revisorn rollen som officiell garant för korrekt redovisning. Detta leder till att företagets intressenter med fog ska kunna förvänta sig att redovisning som genomgått revisors kontroll ger en rättvisande bild av företagets ekonomiska ställning.

² SOU 2004:47 s.231.

³ http://www.svd.se/naringsliv/nyheter/carnegie-revisor-far-skarp-varning_2382635.svd, 7 januari 2011, kl 09.57.

⁴ <http://sverigesradio.se/sida/artikel.aspx?programid=91&artikel=4233885>, 7 januari 2011, kl 10.01.

⁵ <http://sverigesradio.se/sida/artikel.aspx?programid=83&artikel=4010571>, 7 januari 2011, kl 10.15.

⁶ ABL 9 kap. 31 §.

⁷ Prop. 2009/10:204.

Peter Öhman beskriver i sin avhandling revisorns roll som utjämnare av informationsasymmetrin mellan redovisningens utförare (bolaget) och dess användare (intressenterna). Denna roll kan vara svår att leva upp till då revisorns tystnadsplikt ibland kontrasterar mot informationsplikten gentemot intressenterna. Öhman menar också att det är problematiskt att revisorernas kontakter med företaget är "informella, personliga och ömsesidiga" medan relationen till intressenterna är "formella, begränsade och opersonliga". Öhman har också sammanställt tidigare forskning som beskriver det "förväntningsgap" som råder mellan intressenternas och revisorernas uppfattning om bland annat revisorns roll och ansvar. Detta förväntningsgap kan bli relativt stort i och med att branschen bara delvis är reglerad i lag och till resterande del självreglerad.⁸

Förtroendet för de finansiella marknaderna är grundläggande för en fungerande marknadsekonomi då företagets tillgång på riskkapital är en hörnsten i den ekonomiska utvecklingen. Härigenom får kvalitén i företagets externa redovisning en viktig roll för hela samhället. Av den anledningen har den nya finansmarknadsministern Peter Norman nyligen inlett diskussioner med företrädare för de största revisionsbyråerna, "the Big4"; Öhrlings PWC, Ernst & Young, Deloitte samt KPMG. Diskussionerna ska leda till åtgärder som ska återupprätta förtroendet för revisionen och säkerställa redovisningens kvalitet.⁹

Man skulle kunna lägga till ännu en grupp i vars intresse det ligger att redovisning är rättvisande och korrekt, nämligen revisorerna själva. Upprätthållandet av god redovisningskvalitet har tidigare ansetts vara säkerställd genom att alla aktiebolag enligt lag tvingats underkasta sig revision. Men i samband med utredningarna av de stora redovisningsskandalerna har emellertid revisorernas roll kommit att ifrågasättas eftersom de inte ingripit mot omfattande brister i redovisningen och ibland rena oegentligheter. Detta minskar givetvis förtroendet för revisorsprofessionen i allmänhet.

Det har också blivit vanligt att revisorn stäms på skadestånd när brister i redovisningen upptäckts efter till exempel en konkurs. Revisorn har ett solidariskt ansvar för ekonomisk skada tillsammans med bolagsledningen, men revisorer har en obligatorisk ansvarsförsäkring som faller ut om de döms att betala skadestånd, varför borgenärer oftare inriktar sig på revisorerna. Senast i raden är svenska staten som via Riksgälden stämmer revisorn i det konkursade finansbolaget CTA på 27 Mkr.¹⁰

Samtidigt gör den nya lagen (se ovan) att revisionsplikten för cirka 250.000 företag försvinner.¹¹ Om detta faller väl ut kommer troligen gränsen för revisionsplikt att höjas så att den överensstämmer med många andra EU-länders; således vid 50 anställda, omsättning 8,8 miljoner Euro samt balansomslutning motsvarande 4,4 miljoner Euro. Dessa gränser anges av det fjärde bolagsrättsliga EU-direktivet.¹² För att de undantagna företagen ska välja att frivilligt anlita revisor krävs att förtroendet för revisorer är så högt att det motiverar den extra och för ett litet företag kännbara kostnaden.

⁸ Öhman, *Perspektiv på revision: tankemönster, förväntningsgap och dilemman*.

⁹ <http://www.svd.se/naringsliv/nyheter/regeringen-pressar-revisionsjattarna5605495.svd>, 2 januari 2011, kl 17.43.

¹⁰ <http://www.dn.se/ekonomi/staten-stammer-revisor>, 3 januari 2011, kl 09.20.

¹¹ <http://regeringen.se/sb/d/13040/a/144319>, 25 januari 2011 kl 13.45.

¹² http://www.riksdagen.se/webbnav/index.aspx?nid=3281&dok_id=GWB332, 3 januari 2011, kl 09.22.

1.1.1 Mediabevakning

Revisionsbranschen är under press även från media. Under hösten 2010 har Svenska Dagbladet skrivit ett flertal artiklar om revisorsetik som fått stor uppmärksamhet.¹³ Artiklarna belyser bland annat problematiken kring det stora antalet uppdrag som vissa revisorer åtar sig, att eventuella varningar från Revisorsnämnden ("RN") inte gett någon effekt, samt att revisionsfirmorna tillhandahåller även andra tjänster åt sina kunder, t ex skatterådgivning, och därigenom delvis reviderar sina egna tjänster.

Samtidigt har Sveriges Television granskat hur RN hanterat disciplinären mellan 2007 och 2010 och konstaterar att nämnden består till delvis av ledamöter från "the Big 4" och att dessa oftast röstar för mildare åtgärder än de av utredarna föreslagna. SVT konstaterar också att indragen auktorisation är mycket ovanligt och i princip bara drabbar revisorer på mindre revisionsbyråer.¹⁴

1.1.2 Regelverkets framväxt

Ordet revisor kommer ytterst från latinets *revi'deo*, "åter se", och yrket har gamla anor. Revision lär ha förekommit i Kina redan för 4000 år sedan. I Sverige började revision tillämpas i handelskompanierna på 1700-talet. Sedan 1895 års ändring i aktiebolagslagen har revisionsplikten varit lagstadgad.¹⁵

Efter Kreugerkraschen 1932, en av världens största redovisningsskandaler någonsin, sjönk förtroendet för aktiemarknaden markant och det tog flera decennier innan nyemissionsaktivitet och börsomsättning återhämtade sig.¹⁶ En viktig ingrediens i Kreugerkraschen var förekomsten av koncerninterna transaktioner som blåste upp omsättning och resultat, samt många transaktioner av betydande belopp mellan Ivar Kreuger själv och hans många olika bolag. Koncernbildningen var så komplicerad att det i princip bara var Kreuger själv som hade full insyn. Både Kreugers egna revisorer och de revisorerna som utredde koncernens tillgångar, och på vars inrådan den begärdes i konkurs, har ifrågasatts. Vid konkursen våren 1932 motsvarade Kreugerkoncernens skuld till svenska banker nästan en femtedel av deras totala utlåning. Ett stort antal mindre svenska banker gick omkull och många människor ruinerades. Maktbalansen i svenskt näringsliv ritades om, till vissas gagn och andras nackdel.¹⁷ Utredningen som följde av konkursen tog cirka tio år och ledde bland annat till stiftandet av en ny aktiebolagslag 1944, vilken började gälla 1948. I denna lagstiftas för första gången om koncernredovisning. Även revisionsplikten fick sin moderna utformning i denna lag.¹⁸

Efter Enronskandalen i USA drogs revisionsbyrån Arthur Andersen med i fallet. Innan dess ingick den i "The Big 5", vars antal härefter endast är fyra. Enronskandalen ledde till att USA införde strängare regler för revision. Bland annat infördes förbud mot att tillhandahålla både revision och konsultuppdrag, revisorsrotation vart fjärde år samt krav på obligatoriska revisionskommittéer i bolagen.¹⁹ I Sverige infördes en lag om obligatoriska revisionsutskott i börsnoterade bolag 2005 men inga större förändringar i övrigt. I vissa EU-länder, t ex Frankrike råder strängare regler, exempelvis får en

¹³ http://www.svd.se/naringsliv/nyheter/revisorernas-loner-hojs-trots-varning_5578767.svd 3 januari 2011 kl 09.23

¹⁴ http://svt.se/2.22620/1.2241379/revisorsbranschen_paverkar_disciplindomar, 3 januari 2011, kl. 09.25

¹⁵ <http://www.ne.se.ezproxy.ub.gu.se/revision/historik>, Nationalencyklopedin, 16 december 2010 kl. 17.47

¹⁶ Kreugerkraschen. <http://www.ne.se.ezproxy.ub.gu.se/kreugerkraschen>, Nationalencyklopedin, 22 december 2010 kl.12.49

¹⁷ Ångström, Lars-Jonas (1990).

¹⁸ <http://www.ne.se.ezproxy.ub.gu.se/lang/revision/292965>, 16 december 2010, kl 17.39.

¹⁹ SOU 2008:79 s 136.

revisionsfirma inte tillhandahålla andra tjänster än revision.²⁰ Än så länge förväntas den svenska revisionsbranschen i huvudsak reglera sig själv.²¹

1.1.3 Regelverk och förtroendeskapande

Men hur ser egentligen förtroendet ut för revisorsprofessionen i Sverige, är förtroendekrisen bara tidningsskriverier eller har förtroendet minskat? Ulf Gometz, en av landets största auktoriteter på området, menar att branschetiken varit "i utförsbacke" sedan 1980-talet och förtroendet minskat som en effekt härav. Han anser att anledningen till detta är dels sammanslagningen av stora revisionsbyråer, dels breddningen av tjänster utanför kärnuppdraget, vilket i sin tur beror på ren girighet, en penninghunger som smittat av sig från näringslivet. Gometz anser att följden av att branschen misslyckas med sitt samhällsuppdrag är att den inte heller lyckas i sin självreglering. Men Gometz tror inte på mer formell reglering som han menar kan motverka sitt syfte, utan efterfrågar i första hand en etisk diskussion. Krav på ofelbarhet för revisorer är inte rimligt, menar Gometz, men däremot måste branschen lära av misstagen och förebygga att samma fel begås på nytt. En total omvändelse tillbaka mot branschetiska kärnvärden och inte bara tomma ord är vad Gometz efterlyser från branschens företrädare för att förtroendet för revisorskåren ska kunna återupprättas.²²

Öhman är inne på liknande tankegångar i sin avhandling. Han skriver att omfattande regelverk tenderar att leda till att revisorer fokuserar på att "göra saker rätt" istället för att "göra rätt saker". Om regelverket efterföljs har revisorn ryggen fri men risken är att redovisningskvalitén blir lidande för att intressenterna då glöms bort, menar Öhman.

Även Gudrun Baldvinsdottir och Inga-Lill Johansson vänder sig mot mer omfattande regelverk. De konstaterar att utbildningen av revisorer måste behandla ansvars- och etikfrågor mer ingående och att branschen själv måste ge större utrymme för etiska frågor för att revisorsämbetet ska kunna upprätthålla sin roll som en av samhällets förtroendebärare.²³

1.2 Problemdiskussion och problemformulering

Som ovan konstaterats lider revisionsbranschen för närvarande av brist på förtroende. Det förväntningsgap som Öhman beskriver, mellan revisorns uppfattning om sitt ansvar och intressenternas förväntningar på detsamma, är möjligen en anledning. Ett sätt att skapa förtroende för en yrkeskår skulle kunna vara att bristfällig yrkesutövning på något sätt bestraffas eller på annat sätt får konsekvenser samt att samhället och yrkeskåren själva förmår tillse att de regler som finns efterlevs.

I föregående kapitel har vi återgett inställningen att utökat regelverk skulle vara av kontraproduktivt ur förtroendesynpunkt och troligen finns även förespråkare för utökat regelverk. Men vi vill först ställa frågan hur det existerande regelverket efterlevs, tillämpas och tolkas.

Ann-Christine Mjölnevik konstaterar att ingen kan straffas för en felaktig gärning, hur omoralisk den än är, så länge den inte är reglerad i lag.²⁴ Vi ska därför undersöka hur det befintliga regelverket ser ut, hur revisorns ansvar definieras i lagtexter och

²⁰ http://www.svd.se/naringsliv/nyheter/bryt-de-storas-makt_5617841.svd, 7 januari 2011, kl.10.18.

²¹ Dom i mål nr T3715-00, s 1244, 1:a st.

²² Johansson m fl. (2006), *Värdet av förtroende*, s. 113-133.

²³ Ibid, s. 252-268.

²⁴ Mjölnevik, *Revisionsutskott: En studie om förtroende, rättvisa och ansvar*.

rekommendationer och hur det tolkas av rättsväsende och disciplinnämnder. Vi börjar med att beskriva hur revisorers ansvar formellt prövas.

Förenklat uttryckt kan revisorns ansvar delas in i tre kategorier; juridiskt/straffrättsligt, ekonomiskt/civilrättsligt och yrkesetiskt.

1.2.1 Juridiskt/straffrättsligt ansvar

Det juridiska ansvaret kan definieras som det straffrättsliga ansvar som staten kan avkräva en revisor oavsett om brottet vållat skada eller ej (hädanefter kommer begreppet straffrättsligt ansvar att tillämpas). Se vidare under avsnitt 3.1 och 3.4.

1.2.2 Ekonomiskt/civilrättsligt ansvar

En revisor som genom oaktsam yrkesutövning eller av uppsåt åsidosätter bestämmelser i bland annat Årsredovisningslagen ("ÅRL") och Aktiebolagslagen ("ABL") kan stämmas på ekonomiskt skadestånd, om dessa handlingar vållat ekonomisk skada för tredje man. Den som lidit ekonomisk skada får väcka civilrättslig talan hos tingsrätt som prövar tvistemålet. Vi kommer hädanefter att tillämpa begreppet civilrättsligt ansvar. Se vidare under avsnitt 3.1 och 3.3.

1.2.3 Yrkesetiskt ansvar

Detta kan definieras som det ansvar som prövas av Revisorsnämnden ("RN") och som kan leda till en disciplinär åtgärd, se vidare under avsnitt 3.1 och 3.5.

Naturligtvis föreligger inte vattentäta skott mellan revisorers straffrättsliga, civilrättsliga och yrkesetiska ansvar. Revisorn har exempelvis ett etiskt ansvar för sin granskning, som sammanfaller med det straffrättsliga ansvaret enligt brottsbalken. Ibland kan det finnas en motsättning mellan ansvarsbegreppen. Revisorn kan till exempel slitas mellan sin lojalitetsplikt och risken för att medverka till brott, eller mellan sin tystnadsplikt och sin upplysningsplikt. Vi har emellertid valt att i denna studie beskriva revisorers ansvar enligt ovanstående tre definitioner, eftersom vi närmare ska belysa hur revisorers ansvar prövas formellt.

1.3 Syfte och frågeställning

Vi kommer att studera ett urval domar i rätts- och disciplinärenden mot revisorer, där omständigheterna berör borgenärer och andra intressenter, för att ta reda på hur domstolar och RN dömer i autentiska fall.

Syftet är att belysa i vilken mån intressentperspektivet vägs in vid domstolarnas och RNs bedömning av revisorers ansvar. Vi vill också jämföra RNs och rättsväsendets bedömningar av samma sakomständigheter i den mån sådana bedömningar har skett. Dessutom vill vi undersöka vilka omständigheter som väger tungt för ett friande respektive fällande utslag i såväl domstolar som RN.

Analysen förväntas ur ett intressentperspektiv ge svar på frågorna

- I vilken utsträckning speglar rätts- och disciplinpraxis intressenternas behov av rättvisande redovisning?
- I vilken utsträckning skyddar den tillämpade lagstiftningen intressenterna?
- Vilka faktorer avgör hur revisorns ansvar formellt utdöms?

1.4 Avgränsningar

Studien är begränsad till svenska fall och svenska omständigheter. Vi har utgått ifrån fall där intressenter har drabbats eller hade kunnat drabbas av ekonomisk skada. Fall där revisorns brott drabbat uppdragsgivaren eller där tvist råder mellan dessa är således inte aktuella i studien. Den gör inte anspråk på att vara en juridisk studie och därför analyseras inga lagtexter i någon djupare omfattning. Uppsatsämnet medför en mängd juridiska aspekter, men då uppsatsens målgrupp i första hand är ekonomer, har vi medvetet valt att undvika juridiska facktermer bortom de allmänt kända.

2. Tidigare studier

Öhman behandlar i sin avhandling revisorers respektive intressenters uppfattning om vilken funktion revisorerna har. Studien genomfördes genom att intervjua revisorer och intressenter. Resultatet av den vetenskapliga studien visar att revisorer inte beaktar intressenternas intresse när de fullgör sina granskningsuppdrag. Utöver detta anger Öhman i sin avhandling att forskningen på revisionsområdet länge varit bristfällig och det akademiska intresset svagt. Den forskning som gjorts har antingen varit psykologiskt inriktad, eller inriktad på redovisning. Den psykologiskt inriktade forskningen beaktar inte det bakomliggande regelverket och den redovisningsinriktade forskningen behandlar egentligen inte själva revisionen, enligt Öhman.²⁵

Ingalill Aspholms avhandling analyserar revisorns skadeståndsansvar med rättsekonomisk metod. Studien syftar till att utreda om det rådande rättsläget i Norden på området är ekonomiskt effektivt. Aspholm tillämpar mikroekonomisk teori och sannolikhetsberäkningar för att analysera den ekonomiskt mest effektiva aktsamhetsgraden för en revisor.²⁶

Ann-Christine Mjölneviks avhandling behandlar frågan om huruvida revisionsutskott är ett effektivt medel för att främja förtroendet för svenska börsbolag. Hennes slutsats är att detta beror på graden av interaktion mellan bolagsledningens olika organ, revisionsutskottets kunskaper men i synnerhet graden av integritet hos ledamöterna i utskottet. Detta gäller även bolagens revisorer. Mjölnevik analyserar även Prosolvialfallet för att undersöka vilken betydelse revisionsutskott hade haft i den utvecklingen om detta vore lagstadgat vid den tiden, men resultaten är inte entydiga. Hon konstaterar dock att många styrelsebeslut i Prosolvias togs baserade på styrelsens djupa förtroende för koncernens revisor.²⁷

De avhandlingar som har behandlats ovan speglar inte fullt ut uppsatsens inriktning. Emellertid avspeglas några viktiga aspekter som berör vår frågeställning, såsom brist i revisorns granskning och konsekvenserna av detta. Till skillnad från de tidigare studierna ska vi i denna uppsats behandla revisorns ansvar enligt rätts- och disciplinpraxis samt i vilken omfattning intressenternas behov av rättvisande redovisning avspeglas i praxis och i lagstiftningen. Att vi inte funnit ytterligare vetenskapliga avhandlingar som berör uppsatsen inriktning ger stöd för att skriva om det valda ämnet.

²⁵ Öhman, *Perspektiv på revision: tankemönster, förväntningsgap och dilemman*.

²⁶ Aspholm, *Rättsekonomisk analys av revisorns skadeståndsansvar i Norden*.

²⁷ Mjölnevik, *Revisionsutskott: En studie om förtroende, rättvisa och ansvar*.

3. Referensram

3.1 Revisorns ansvar

En förutsättning för att en revisor ska ha ett ansvar är att han eller hon har en plikt. Revisorns plikt definieras av god revisionssed och uttrycks bland annat i bestämmelser i ABL och indirekt i Brottsbalken ("BrB"), se avsnitt 3.4. Om en revisor bryter mot sin plikt, det vill säga god revisionssed, riskerar han eller hon påföljder som kan vara straffrättsliga och eller civilrättsliga. För att en straffrättslig påföljd ska komma i fråga måste revisorn ha begått ett brott mot reglerna i BrB medan en civilrättslig påföljd förutsätter att revisorn brutit mot exempelvis ABL. De straffrättsliga påföljderna kan antingen innebära fängelse eller dagsböter medan den civilrättsliga påföljden endast är ett skadeståndsansvar.²⁸

När det gäller de etiska aspekterna av revisorns ansvar vid utförandet av en revision, regleras dessa av Revisorslagen ("RL") som anger att en revisor ska följa god revisorssed. Eftersom god revisorssed inte definieras i RL har FAR utgivit rekommendationer som ska fungera som vägledning för revisorer i detta avseende. Eftersom bestämmelserna i RL är av näringsrättsligt slag kan inte en revisor som bryter mot bestämmelserna i RL bli skadeståndsskyldig. Emellertid tillämpar RN dessa regler för att utdöma disciplinära påföljder.²⁹

Figuren nedan illustrerar en revisors olika ansvarsområden när denne åtar sig ett revisionsuppdrag. Vi har valt att indela revisorns ansvar i ett juridiskt ansvar och ett yrkesetiskt ansvar. Även om det etiska ansvaret har sin utgångspunkt i RL, har vi valt att kalla detta för just yrkesetiskt ansvar då sådant ansvar endast har disciplinära påföljder, se avsnitt 3.5.3. Bilden nedan visar också de påföljder som kan bli aktuella om revisorn brister i sitt ansvar.

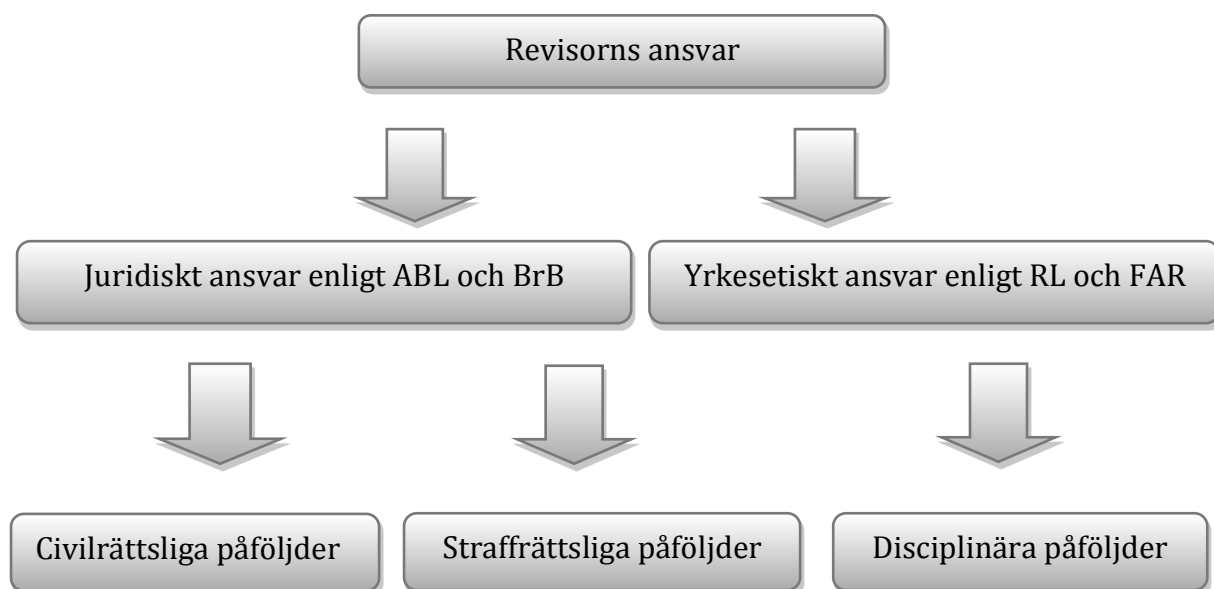


Illustration av förf.

²⁸ Balans nr 6, 1977.

²⁹ Prop. 2000/01:146 s.112.

3.2 Regelverk för revisorer enligt ABL

3.2.1 Hur en revisor utses, revisorns mandattid etc.

Enligt ABL ska en revisor i ett aktiebolag utses av bolagsstämman, alltså av aktieägarna.³⁰ Till revisor får även ett registrerat revisionsbolag utses. I sådant fall ska dock i revisionsbolaget en huvudansvarig revisor väljas.³¹ Den huvudansvarige revisorn ska vara auktoriserad revisor eller godkänd revisor, om det behövs för att uppfylla föreskrifter i lag eller annan författning. Den huvudansvarige revisorn har som uppgift att underteckna revisionsberättelser och andra yttranden.³² Revisorns mandattid gäller som huvudregel till slutet av den första årsstämma som hålls efter det år då revisorn utsågs.³³

3.2.2 Revisorns uppgifter

I ett aktiebolag är revisorns främsta uppgift att granska bolagets årsredovisning, dess bokföring samt styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning av bolaget.³⁴ Granskningen ska vara så djupgående och omfattande som god revisionsred kräver, se nedan.³⁵

Enligt ABL ska revisorn även följa bolagsstämmans anvisningar såvida de inte strider mot lag, bolagsordningen eller god revisionsred. Revisorn ska vidare lämna revisionsberättelse till bolagsstämman. När revisorn utför revisionen ska han/hon se till att till styrelsen och den verkställande direktören framställa de erinringar och göra de påpekanden som följer av god revisionsred. Dessutom är revisorn skyldig att planera sin revision, granska bolagets interna kontroll etc.³⁶

Syftet med revisorns granskning enligt ovan är att skydda intressenter, som till exempel aktieägare och borgenärer.³⁷

3.2.3 God revisionsred

I ABL preciseras inte begreppet god revisionsred. Detta eftersom en sådan definition aldrig kan vara uttömmande. Skulle begreppet lagfästas, skulle detta innebära en begränsning av revisorers ansvar vilket får en kontraproduktiv effekt.³⁸ Mot bakgrund av detta fungerar lagstiftningen istället som ett ramverk.³⁹ Enligt tidiga förarbeten till ABL, ska begreppet få den växlande omfattning och innebörd allt efter bolagets skiftande förhållanden. Vidare ska begreppet anpassas efter utvecklingen genom teori och praxis i fråga om revisionsuppdragets innebörd och omfattning.⁴⁰

Idag återfinns innebörden av god revisionsred främst i FARs publicerade uttalanden och i RS Revisionsstandard i Sverige. Men också den statliga myndigheten RN ansvarar för att god revisionsred liksom god revisorsred (se 3.5.1) utvecklas på ett ändamålsenligt sätt.⁴¹ I förarbetena till RL anges att den goda seden på området borde utvecklas bland

³⁰ ABL 9 kap. 8 §.

³¹ ABL 9 kap. 19 §.

³² RL 17 §.

³³ ABL 9 kap. 21 §.

³⁴ Sandberg, *Aktiebolagsrätten*, s. 104.

³⁵ ABL 9 kap. 3 §.

³⁶ ABL 9 kap. 4-6 §§.

³⁷ Sandberg, *Aktiebolagsrätten*, s. 104.

³⁸ [http://www.far.se/pls/portal/docs/PAGE/FAR_2010/BRANSCHEN/GOD_REVISIONSSED/GOD%20REVISI
ONSSSED%20RS%20P%201-6.PDF](http://www.far.se/pls/portal/docs/PAGE/FAR_2010/BRANSCHEN/GOD_REVISIONSSED/GOD%20REVISI
ONSSSED%20RS%20P%201-6.PDF), 3 januari 2011, kl. 18.22.

³⁹ Sandberg, *Aktiebolagsrätten*, s. 110.

⁴⁰ SOU 1971:15 s. 266.

⁴¹ RL 3 §.

annat genom rekommendationer och liknande uttalanden från revisorsorganisationerna men att RN, i egenskap av statens organ på revisorsområdet, ska ansvara för att normeringen utvecklas på ett lämpligt sätt. Enligt dessa förarbeten har RN tolkningsföreträdare vad gäller innehållet i god revisorssed och god revisions sed.⁴² Det är emellertid viktigt att poängtera att det är domstolens uppgift att i det enskilda fastställa innebörden av god revisions sed.⁴³

3.3 Civilrättsligt ansvar

3.3.1 Civilrättsligt ansvar vid brott mot ABL

Enligt ABL kan en revisor bli skadeståndsansvarig om han eller hon uppsåtligt eller av oaktsamhet skadar bolaget vid fullgörande av sitt uppdrag. Skadeståndsskyldighet föreligger också om revisorn uppsåtligt eller av oaktsamhet skadar aktieägare eller någon annan genom överträdelse av ABL, ÅRL eller bolagets bolagsordning. Dessutom ansvarar revisorn för skada som orsakats av hans eller hennes medhjälpare.⁴⁴

Revisorn kan således bli skadeståndsskyldig om han eller hon brustit i sin granskning. I ett sådant fall ska domstolen jämföra revisorns underlåtenhet eller handlande med vad som krävs enligt god revisions sed. Domstolen kan vid sådana avgöranden hämta vägledning från RN angående god revisions sed.⁴⁵ Vid utredning om vilken omsorg som en revisor måste iaktta för att undgå skadeståndsskyldighet är det viktigt att notera att revisorn inte bara genomför sitt uppdrag såsom aktieägarnas ombud. Han/hon ska också utöva sin granskning i fordringsägarnas, de anställdas, den aktieköpande allmänhetens och det allmännas intresse.⁴⁶

3.3.2 Civilrättsliga påföljder

För att en revisor ska bli skadeståndsskyldig gentemot bolaget, aktieägare eller tredje man krävs utöver det som angivits ovan att den parten kan påvisa ekonomisk skada samt att det föreligger ett orsakssamband mellan den ekonomiska skadan och revisorns brott enligt ABL.⁴⁷

Då en revisor eller ett revisionsbolag enligt RL⁴⁸ är skyldig att teckna ansvarsförsäkring, utnyttjas normalt denna försäkring för att betala eventuellt skadestånd som fastställs av domstol.⁴⁹

Tingsrätten är första instans för väckande av talan i tvistemål. Vid överklagande prövas ärendet av hovrätten och som sista instans Högsta Domstolen ("HD").⁵⁰ Skadeståndsbeloppet ska motsvara den faktiskt uppkomna ekonomiska skadan jämte ränta och det är kärandesidan som har bevisbördan för beloppets storlek. I övrigt har respektive part bevisbördan för de påståenden som framförs under rättegången.⁵¹

⁴² Prop. 2000/01:146 s. 88.

⁴³ http://www.far.se/pls/portal/docs/PAGE/FAR_2010/BRANSCHEN/GOD_REVISIONSSED/GOD%20REVISIONSSED%20RS%20P%201-6.PDF, 3 januari 2011, kl. 18.22.

⁴⁴ ÅRL 29 kap. 2 §.

⁴⁵ Oppenheimer, *Företag i kris: vad en styrelseledamot, aktieägare, advokat och revisor bör tänka på*, s. 350.

⁴⁶ Balans nr 6, 1977.

⁴⁷ Oppenheimer, *Företag i kris: vad en styrelseledamot, aktieägare, advokat och revisor bör tänka på*, s. 350.

⁴⁸ RL 27 §.

⁴⁹ Sandberg, *Aktiebolagsrätten*, s. 266.

⁵⁰ RB 49 kap.

⁵¹ *Ibid*,

3.4 Straffrättsligt ansvar

3.4.1 Straffrättsligt ansvar enligt Brottsbalken

Enligt BrB 15 kap. 11 § kan en revisor dömas för osant intygande om han eller hon i intyg eller annan urkund uppsåtligen lämnar osanna uppgifter om annat än egna angelägenheter och åtgärden innebär fara i bevishänseende. Ett exempel på detta är när en revisor medvetet lämnar osanna uppgifter i sin revisionsberättelse.⁵²

Eftersom en revisor normalt inte utför bokföringen i ett bolag kan han eller hon aldrig dömas för bokföringsbrott. Detta på grund av att en revisionsberättelse som lämnas i samband med årsredovisningen av en revisor inte innehåller några bokföringsåtgärder. Emellertid kan en revisor dömas för medhjälp till bokföringsbrott om revisorn förfarit oaktsamt i sin granskning och bokföringsbrott konstaterats.⁵³ Sådant brott kan komma ifråga om en revisor lämnar en ren revisionsberättelse (det vill säga att revisorn intygar att årsredovisningen är korrekt) och åsidosätter att anmärka på felaktigheter i företagets bokföring som han eller hon enligt god revisions sed borde ha anmärkt på vid en korrekt granskning.⁵⁴

När domstolen prövar om en revisor varit oaktsam i sin granskning vid medhjälp till bokföringsbrott, har bolagets bransch och ägandet i bolaget en stor betydelse. Exempelvis ska revisorn i bolag som är verksamma inom riskfyllda branscher eller där ägandet är koncentrerat till företrädaren för bolaget, göra en mer djupgående granskning. En annan avgörande bedömningsgrund som domstolar utgår ifrån är om revisorer som granskat bolaget följt god revisions sed.⁵⁵

3.4.2 Straffrättsliga påföljder

Ekobrottsmyndigheten, handlägger, utreder och väcker åtal hos tingsrätt för ekonomisk brottslighet. Brottutredning kan startas på eget initiativ av Ekobrottsmyndigheten, eller efter anmälan av t ex Skatteverket eller borgenär. Vid överklagande av tingsrättsdom är de högre instanserna även för brottmål hovrätt och HD.⁵⁶ I alla brottmål är det åklagaren som har bevisbördan och det ställs höga krav på bevisning, den åtalade ska anses "utom rimligt tvivel" skyldig för en fällande dom.⁵⁷

Några åtalpunkter som revisorer kan åtalas för är medhjälp till bokföringsbrott, svindleri och medhjälp till olika borgenärsbrott samt osant intygande. Preskriptionstiden beror på brottets art och är oftast två eller fem år.⁵⁸

Revisor som gör sig skyldig till osant intygande döms normalt till böter eller fängelse i högst 6 månader. Om brottet är grovt kan dock en revisor dömas till fängelse i högst 2 år.⁵⁹ Begår en revisor medhjälp till bokföringsbrott kan han eller hon i normalfallet dömas till fängelse i högst två år. Om brottet är ringa är straffet istället böter eller fängelse i högst sex månader.⁶⁰

⁵² <http://www.ekobrottsmyndigheten.se/Documents/Revisorer/R%c3%a4ttsfallsamling%2020080529.pdf>, 3 januari 2011, kl. 18.52.

⁵³ Ibid.

⁵⁴ Ibid.

⁵⁵ Ibid.

⁵⁶ RB 49 kap.

⁵⁷ <http://www.ekobrottsmyndigheten.se/Documents/Revisorer/R%c3%a4ttsfallsamling%2020080529.pdf>, 3 januari 2011, kl. 18.52.

⁵⁸ BrB 23 kap 4 § (jmf 11 kap 5 §), 9 kap 9 §, 15 kap 11 §.

⁵⁹ BrB 15 kap. 11 §.

⁶⁰ BrB 11 kap. 5 § (jmf. BrB 23 kap.)

3.5 Yrkesetiskt ansvar

3.5.1 Revisorers ansvar enligt RL

Enligt RL ska en revisor bland annat iaktta god revisorssed.⁶¹ Vidare skall en revisor enligt samma lag fullgöra sina granskningsuppdrag med opartiskhet, självständighet och vara objektiv i sitt ställningstagande.⁶² Ett annat exempel på en revisors etiska ansvar är att en revisor i varje granskningsuppdrag i revisionsverksamheten ska pröva om det föreligger omständigheter som kan rubba hans/hennes förtroende vad gäller opartiskhet eller självständighet. Således ska en revisor avsäga sig ett granskningsuppdrag om till exempel revisorn har en nära relation till uppdragsgivaren eller någon annan person i dess ledning, samt om det föreligger ett direkt eller indirekt ekonomiskt intresse i uppdragsgivarens verksamhet.⁶³

Då det gäller god revisions sed är detta begrepp inte definierat i RL. Av förarbeten som ligger till grund för RL framgår dock att:

"god revisorssed syftar främst på normer – såväl författningsbestämmelser som i praxis utvecklade normer – för revisorernas yrkesmässiga uppträdande (etiska normer), medan god revisions sed avser motsvarande normer för hur revisionsuppdrag skall utföras. Det brukar anses att god revisorssed omfattar även god revisions sed".⁶⁴

Därmed får FARs etiska normer liksom vid god revisions sed, också ge vägledning i detta avseende.

3.5.2 FARs yrkesetiska rekommendationer

FAR har stått för stor del av utvecklingen av god revisorssed genom att ge ut rekommendationer inom revisorsetik. Syftet med rekommendationerna är att ge vägledning till revisorer när det gäller god revisorssed.⁶⁵

Nedan kommer FARs yrkesetiska rekommendationer som ligger till grund för god revisorssed redogöras.

3.5.2.1 God yrkessed

Enligt FARs rekommendationer ska en revisor iaktta god yrkessed. Detta betyder att en revisor inte ska främja orätt vilket innebär att en revisor inte får företa handlingar som är lagstridiga eller som innebär uppenbart kringgående av lag. Dessutom ska en revisor inte medverka till förberedelser för att vidta ovan nämnda handlingar genom aktivt agerande eller underlåtenhet.

Regeln om god yrkessed hindrar självfallet inte en revisor att lämna upplysningar om gällande rätt. Inte heller föreligger en skyldighet för revisorn att enligt regeln tillvarata myndigheters intressen.⁶⁶

3.5.2.2 Professionellt uppträdande och organisation av verksamhet

Av FAR rekommendationer framgår vidare att en revisor ska uppträda professionellt. Således ska en revisor genomföra samtliga sina uppdrag med integritet samt vara objektiv i sitt ställningstagande. Integritet innebär att en revisor ska vara hederlig och

⁶¹ RL 19 §.

⁶² RL 20 §.

⁶³ RL 21 §.

⁶⁴ Prop. 2000/01:146, s. 88.

⁶⁵ Balans nr 10, 2005.

⁶⁶ EtikR 1, yrkesetiska regler, regel 1.

sanningsenlig medan begreppet objektiv betyder att en revisor ska vara rättvis, intellektuellt hederlig samt stå fri från intressen som kan stå i strid med kundens intressen. Alltså ska en revisor innan eller under den tiden som han eller hon åtar sig ett uppdrag se till att det inte kan förkomma intressekonflikter med kunden. Utöver detta åligger det en revisor som åtar sig ett granskningsuppdrag att han eller hon ska undvika relationer med kunder som kan rubba tredje mans förtroende för revisorn, det vill säga att en revisor ska vara självständig och opartisk.⁶⁷ Eftersom dessa rekommendationer stämmer överens med reglarna om revisors jäv som anges i ABL⁶⁸ och revisorns opartiskhet samt självständighet enligt RL⁶⁹ så innebär detta att revisorer som iakttar denna regel i FARs rekommendation också följer sin lagenliga skyldighet enligt ABL samt RL.

Förutom att en revisor ska uppträda professionellt ska även revisorn se till att dennes verksamhet är organiserad så att alla uppdrag utförs med integritet och objektivitet samt att alla granskningsuppdrag utförs med opartiskhet och självständighet. Detta framgår även av RL⁷⁰. Vidare har FAR kompletterat RL med rekommendationer som anger hur revisionsverksamheter ska agera för att undvika hot mot revisorns opartiskhet och självständighet. I mindre revisionsföretag ska varje enskilt fall analyseras för att avgöra om det finns omständigheter som kan hota företagets opartiskhet och självständighet. I större revisionsföretag ska istället införas rutiner avseende kontinuerlig övervakning och dokumenterat kontrollsystem för att försöka upptäcka dessa hot.⁷¹

3.5.2.3 Tystnadsplikt och upplysningsplikt

Enligt FARs rekommendation ska en revisor ha tystnadsplikt för samtliga uppdrag som han eller hon har. Dessutom har en revisor tystnadsplikt trots att uppdraget är avslutat. Syftet med att en revisor har tystnadsplikt är att kunden ska känna förtroende för revisorn. Om en revisor, uppsåtligen eller genom oaktsamhet, skulle bryta mot tystnadsplikten kan denne bli skadeståndsskyldig enligt ABL.⁷² Att en revisor har tystnadsplikt framgår dessutom av RL⁷³. Revisorn måste alltså rätta sig efter de två nämnda lagarna. Dock har dessa lagar olika syften. Medan ABL har som syfte att skydda bolaget, aktieägarna samt tredje man, syftar RL istället till uppställa en yrkesstandard för revisorer. Till skillnad från ABL som ger intressenterna rätt till skadestånd, tillämpas RL av RN för att tilldela revisorer disciplinära påföljder.⁷⁴

Det finns emellertid specifika situationer när en revisor har upplysningsplikt enligt exempelvis ABL och RL. Dessa situationer anges i FARs rekommendationer. Revisorn är exempelvis skyldig att lämna upplysningar i sin revisionsberättelse eller till konkursförvaltaren när ett företag försatts i konkurs. En revisor ska också under vissa förutsättningar lämna information till åklagaren om det finns brottsmisstankar eller till RN när denna utövar sin tillsyn. Revisorn ska dock inte lämna fortlöpande information

⁶⁷ EtikR 1, yrkesetiska regler, regel 2.

⁶⁸ ABL 9 kap. 17-18 §§.

⁶⁹ RL 21 §.

⁷⁰ RL 20 §.

⁷¹ EtikR 1, yrkesetiska regler, regel 2.

⁷² ABL 10 kap. 37 § samt 29 kap. 2 §.

⁷³ RL 26 §.

⁷⁴ Prop. 2004/05:85.

till intressenter såsom borgenärer trots att detta inte strider mot tystnadsplikten. Anledningen till detta är att omgivningens förtroende för revisorn kan rubbas.⁷⁵

3.5.2.4 Kompetens och yrkesutövning

Genom att revisorer upprätthåller hög kompetens i sin yrkesutövning skapar detta förtroende hos kunder. Därmed finns en regel i FARs rekommendationer om just kompetens och yrkesutövning. Enligt rekommendationen kan en revisor uppnå en hög kompetensnivå genom att han eller hon har en kvalificerad grundutbildning samt fortlöpande utbildning och erfarenheter från tidigare uppdrag. Dessutom ska en revisor kontinuerligt utveckla sina yrkeskunskaper för att uppnå en hög standard i sitt arbete.⁷⁶

När det gäller yrkesutövning så får inte en revisor åta sig uppdrag om denne saknar nödvändig kompetens för att fullgöra uppdraget. Utöver detta ska en revisor betrakta FARs standarder, rekommendationer samt uttalanden när han eller hon åtar sig ett uppdrag. Revisorer som utför granskningsuppdrag ska dessutom beakta god revisorssed, som alltså följer av FARs rekommendation om yrkesetik.⁷⁷

3.5.3 Disciplinära påföljder

Ett disciplinärende i RN kan öppnas på RNs egna initiativ (efter exempelvis uppgifter från massmedia eller genom kvalitetskontroll) eller genom att myndighet eller enskild person gör en anmälan.⁷⁸

Om en revisor uppsåtligen bryter mot sitt etiska ansvar, alltså bestämmelserna i RL, i sin revisionsverksamhet, ska RN upphäva godkännandet eller auktorisationen. Om det finns förmildrande omständigheter, får RN i stället meddela varning.⁷⁹ Är en revisor oaktsam i sitt arbete, kan han eller hon också riskera disciplinära påföljder från RN. I sådant fall meddelar RN i normalfallet en varning. Om det är tillräckligt, får dock RN istället meddela en erinran. Är omständigheterna synnerligen försvårande, får godkännandet eller auktorisationen, precis som vid uppsåtliga brott mot RL, upphävas.⁸⁰

Det är viktigt att notera att varken varning eller erinran får meddelas om det som läggs revisorn till last har inträffat mer än fem år innan revisorn får underrättelse i ett ärende. Det bör även uppmärksammas att de disciplinära åtgärder som är aktuella för en revisor också gäller för ett revisionsbolag, med skillnaden att det är revisionsbolagets registrering som upphävs.⁸¹

Preskriptionstiden för disciplinåtgärd är fem år. RN beslut i disciplinärenden kan överklagas hos allmän förvaltningsdomstol. Om RN väljer att avskriva ett ärende, kan det beslutet inte överklagas.⁸²

⁷⁵ EtikR 1, yrkesetiska regler, regel 3.

⁷⁶ EtikR 1, yrkesetiska regler, regel 4.

⁷⁷ EtikR 1, yrkesetiska regler, regel 4.

⁷⁸ Ibid.

⁷⁹ RL 32 §.

⁸⁰ RL 32 §.

⁸¹ RL 34 §.

⁸² Regeringsbeslut 1:5; Ju2009/10262/DOM.

3.6 Redovisningsprinciper

3.6.1 Försiktighetsprincipen och realisationsprincipen

Försiktighetsprincipen innebär att tillgångar ska värderas till det lägsta möjliga värdet medan skulder ska värderas till det högsta möjliga värdet. Eftersom tillgångar alltid ska värderas till det lägsta möjliga värdet så innebär detta att vinster från värdeökning inte anteciperas. När det gäller skulder anteciperas förluster eftersom skulder alltid värderas till det högsta värdet.⁸³ Tanken bakom försiktighetsprincipen är att motverka företagsledningens tendens till överoptimism samt att användare av redovisningen vilseleds i mindre grad av överdrivet pessimistiska än överdrivet optimistiska bedömningar.⁸⁴

Realisationsprincipen innebär att intäkter och kostnader inte kan redovisas förrän den kritiska händelsen inträffat. Vid exempelvis försäljning av varor ska intäkter och kostnader för dessa varor enligt principen redovisas när försäljning ägt rum.⁸⁵

Syftet med försiktighetsprincipen och realisationsprincipen är att försöka undvika att redovisningen ger en alltför optimistisk bild av bolaget som kan innebära att intressenter (såsom aktieägare och borgenärer) får en missvisande bild av bolaget.⁸⁶ Båda principerna stadgas i ÅRL.⁸⁷

3.6.2 Rättvisande bild

Av ÅRL⁸⁸ framgår att företag ska upprätta balansräkning, resultaträkning samt noter för att ge en rättvisande bild av företagets ställning och resultat. Det är således årsredovisningen som helhet som ska ge en rättvisande bild. Enligt förarbetet som ligger till grund för begreppet rättvisande bild framgår att årsredovisningen ger en rättvisande bild när ett företags redovisning innehåller värderingsnormer som uttrycks i god redovisningssed, se avsnitt 3.8.⁸⁹ Om ett företag väljer att avvika från god redovisningssed för att uppnå en rättvisande bild av årsredovisningen ska upplysningar lämnas om detta. Dock får ett företags årsredovisning aldrig avvika från ÅRLs bestämmelser. Detta på grund av att begreppet rättvisande bild är överordnat god redovisningssed men underordnat lagstiftningen.⁹⁰

3.6.3 Kriterier för intäktsredovisning i uppdragsbaserad verksamhet

Noterade bolag följer de internationella reglerna i IAS 18 gällande när en intäkt anses konstaterad och därmed kan redovisas/"tas". Den inkomst som är hänförlig till uppdragsbaserad verksamhet ska redovisas som intäkt om samtliga följande villkor är uppfyllda:⁹¹

1. Inkomsten kan beräknas på ett tillförlitligt sätt
2. Det är sannolikt att de ekonomiska fördelar som för uppdragstagaren är förknippade med tjänsteuppdraget kommer att tillfalla denne
3. Färdigställandegraden på balansdagen kan beräknas på ett tillförlitligt sätt
4. De utgifter som uppkommit och de utgifter som återstår för att slutföra tjänsteuppdraget kan beräknas på ett tillförlitligt sätt

⁸³ Smith, *Redovisningens språk*, s. 87.

⁸⁴ *Ibid*, s. 88.

⁸⁵ *Ibid*.

⁸⁶ Thomasson, *Den nya affärsredovisningen*, s. 112.

⁸⁷ ÅRL 2 kap. 4 §.

⁸⁸ ÅRL 2 kap. 3 §.

⁸⁹ Prop. 1995/96:10.

⁹⁰ Thomasson, *Den nya affärsredovisningen*, s. 112-113.

⁹¹ IAS 18 20 § och RR 11

3.6.4 Kriterier för redovisning av tillgångar

En tillgång definieras av International Accountings Standards Board (IASB), som en resurs över vilken företag har bestämmande inflytande till följd av en inträffad händelse och som förväntas innebära ekonomiska fördelar för företaget i framtiden. För att tillgången ska få tas med i balansräkningen ska vissa kriterier vara uppfyllda. Ett kriterium är att förväntan om framtida ekonomiska fördelar ska vara tillräckligt välgrundad. Ett annat är att värdet ska mätas på ett tillförlitligt sätt. För exempelvis en kundfordran gäller att inget ska tala emot att betalning är sannolik.⁹²

3.7 Principer för koncernredovisning

3.7.1 Konsolidering av dotterbolag

När ett aktiebolag äger mer än hälften av andelarna eller aktierna (alltså mer än hälften av rösterna) i en annan juridisk person betraktas aktiebolaget som ett moderbolag medan den andra juridiska personen är ett dotterbolag. Således utgör moderbolaget och dotterbolaget tillsammans en koncern.⁹³ Eftersom moderbolaget äger mer än hälften av rösterna i dotterbolaget har moderbolaget ett bestämmande inflytande över dotterbolaget.⁹⁴

När det föreligger en koncern ska denna uppföra ett bokslut som efterliknar den redovisning som skulle ha gjorts om koncernen vore ett enda enat bolag. Detta betyder att alla interna transaktioner mellan moder- och dotterbolaget ska elimineras såsom intern handel, intern utdelning, internvinster, etc. Dessutom ska samtliga poster i balansräkningen och resultaträkning summeras mellan moder- och dotterbolaget. Emellertid ska aktierna i dotterbolaget som moderbolaget redovisar i sin balansräkning elimineras och istället bytas ut mot tillgångarna och skulderna i dotterbolagets balansräkning.⁹⁵

3.7.2 Redovisning av intresseföretag och joint-ventures

När ett aktiebolag äger mellan 20 och 50 % av aktierna i ett annat bolag ska det delägda bolaget redovisas enligt principerna för intresseföretag. I Sverige gäller motsvarande princip för joint-ventures, det vill säga samägda bolag. Ägarföretaget anses i dessa fall ha ett betydande inflytande i intresseföretaget. Interna transaktioner, intern vinst och intresseföretagets tillgångar elimineras till att motsvara ägarandelen i procent.⁹⁶

Redovisning av ägarandelar mindre än 20 % ska redovisas som innehav av finansiella instrument, det vill säga aktierna tas upp som en tillgång i balansräkningen.⁹⁷ Transaktioner med företag som redovisas som finansiella instrument elimineras inte i koncernredovisningen.⁹⁸

3.8 God redovisningssed

Begreppet god redovisningssed uttrycks i ÅRL samt i BFL. Enligt ÅRL 2 kap. 9 § ska årsredovisningen upprättas på ett överskådligt sätt samt i enlighet med god redovisningssed. Av BFL 5 kap. 2 § framgår att bokföringsskyldighet skall fullgöras med hänsyn till god redovisningssed. Emellertid har varken ÅRL eller BFL definierat vad god

⁹² IASBs föreställningsram för utformning av finansiella rapporter, p. 49-50 och 83-85.

⁹³ ÅRL 1 kap. 4 §.

⁹⁴ Lönnqvist, *Årsredovisning i koncerner*, s. 11.

⁹⁵ Lönnqvist, *Årsredovisning i koncerner* s.12

⁹⁶ IAS 28 och RR13.

⁹⁷ Lönnqvist, *Årsredovisning i koncerner* s.124

⁹⁸ IAS 39 och ÅRL 1 kap 5 §

redovisningssed innebär. Av propositionen som ligger till grund för BFL framgår att god redovisningssed är "en faktiskt förekommande praxis i en kvalitativt representativ krets av redovisningsskyldiga".⁹⁹ Denna förklaring har dock förskjutits med tiden genom att utvecklingen gått mot ett mer omfattande skrivet regelverk samt att bokföringspraxis minskat i betydelse.¹⁰⁰ Numera betecknas god redovisningssed som en allmän rättslig standard som är förankrad i förekommande rekommendationer samt praxis.¹⁰¹ Detta innebär att om det saknas föreskrifter kan en tilläggande tolkning göras med utgångspunkt i praxis.¹⁰² När det gäller allmänna råd och rekommendationer anges de av Bokföringsnämnden, Rådet för finansiell rapportering samt Finansinspektionen.¹⁰³ Trots att domstolen är det organ som slutligen avgör vad som utgör god redovisningssed tillmäts revisionsorganisationers normer och rekommendationer en stor betydelse.¹⁰⁴

3.9 Revisorsnämnden

3.9.1 Historia

Mellan åren 1912 till 1973 var det Handelskammaren uppgift att utöva tillsyn samt utfärda auktorisation och godkännande av revisorer. Under 1973 överfördes Handelskammarens uppgift om att utöva tillsyn samt utfärda auktorisation och godkännande över revisorer till det statliga organet Kommerskollegium ("KK") som lade grunden för den moderna revisorstillsynen. Under 1995 bildades RN till följd av att regeringen och riksdagen ville överföra revisorsfrågor till ett självständigt organ. Efter att RN tog över KKs verksamhet har arbetet med revisorsfrågor varit i princip oförändrat.¹⁰⁵

3.9.2 Revisorsnämndens uppgift

RN, som är en statlig myndighet direkt underställd Finansdepartementet. En av RNs främsta uppgifter är att ansvara för godkännande och auktorisation av revisorer samt registrering av revisionsbolag. Detta sker genom att RN anordnar examen för revisorer som ansöker till att bli kvalificerade revisorer.¹⁰⁶ Anledningen till att revisorer ansöker om att bli kvalificerade revisorer är att endast kvalificerade revisorer kan utföra revision på större företag.¹⁰⁷

En annan uppgift som RN har är att utöva tillsyn över revisorer och revisionsbolag. Tillsynen över revisorer samt revisionsbolag sker genom löpande kvalitetskontroll. Dock gäller detta endast för revisorer som inte är medlemmar i FAR eftersom FAR själva utövar kvalitetskontroll av sina medlemmar. Emellertid ansvarar RN för att övervaka och kvalitetssäkra den löpande kvalitetskontrollen som FAR utför. Utöver detta utför RN en fördjupad kvalitetskontroll av ett antal revisorer eller revisionsbolag varje år, så kallad systematisk uppsökande tillsyn. Syftet med RNs kvalitetskontroll är att säkerställa att det finns oberoende kvalificerade revisorer och revisionsbolag som fullgör sina uppdrag med hög kvalitet samt uppfyller de höga etiska kraven.¹⁰⁸

⁹⁹ Prop. 1975:104 s. 148.

¹⁰⁰ Olsson, *Sanktioner vid avvikelser från god redovisningssed*, s. 24.

¹⁰¹ Prop. 1995/96:10 del 2 s. 12.

¹⁰² Öhrlings Pricewaterhousecoopers, *Årsredovisningslagen: En guide till god redovisningssed*, s. 18.

¹⁰³ prop. 1995/96:10 del 2 s. 12.

¹⁰⁴ prop. 1998/99:130 del 1 s. 185 f.

¹⁰⁵ http://www.revisorsnamnden.se/rn/om_rn_4706.html, 5 januari 2011, kl. 14.30.

¹⁰⁶ Samlingsvolym 2010, *Revision*, s. 155.

¹⁰⁷ http://www.revisorsnamnden.se/rn/om_rn_4706.html, 5 januari 2011, kl. 15.10.

¹⁰⁸ Samlingsvolym 2010, *Revision*, s. 155.

4. Metod

4.1 Ämnesval

Uppsatsförslaget kom ursprungligen från vår handledare Inga-Lill Johansson som önskade belysa revisorers ansvar med utgångspunkt i Prosolvialfallet. Vi blev intresserade av detta ämne dels på grund av ämnets aktualitet, dels eftersom vi inte hittade tidigare studier som beaktar intressentperspektivet av revisorers ansvar.

4.2 Tillvägagångssätt

4.2.1 Överväganden

Den ursprungliga avsikten var att endast analysera utfallet i Prosolviadomarna, men då brottmålet endast avgjordes i tingsrätten och tvistemålet har överklagats till hovrätt och därmed inte vunnit laga kraft, har inte dessa domar i sig själva den prejudicerande tyngd som avgöranden i högre instans automatiskt får. Vi anser därför inte att dessa domar själva kan besvara våra forskningsfrågor. Dock har vi ändå valt att överskådligt återge Prosolvialfallet, dels eftersom det är aktuellt, dels på grund av dess komplexitet och omfattning samt att det handlade om ett noterat företag.

4.2.2 Insamling av material

Eftersom revisorns ansvar är baserat på juridiska och yrkesetiska ramverk som i sin tur är kopplade till straffrättsliga, civilrättsliga och disciplinära påföljder så ska materialet som ligger till grund för uppsatsen vara baserat på rättsfall och disciplinära ärenden.

4.2.2.1 Urval av rättsfall

De rättsfall vi funnit uppfyller de kriterier som vi anser är relevanta för vår forskningsfråga. Tabellen nedan illustrerar dessa sex kriterier.

Kriterier för rättsfallen

Endast inkludera rättsfall som baseras på aktuell lagstiftning

Revisorn brustit i sin granskning

Företaget som revisorn granskat har redovisat felaktiga värden i sin årsredovisning

Företaget ska vara ett AB

Utesluta rättsfall med skattemässig koppling

Endast inkludera civilrättsliga fall där revisorn är skadeståndsskyldig mot tredje man

Vi valde att exkludera rättsfall där lagstiftningen inte är aktuell eftersom vår studie avser gällande lagstiftning. En förutsättning för att en revisor ska kunna dömas till straffrättsliga eller civilrättsliga påföljder är att denne har åsidosatt sitt ansvar som revisor, det vill säga att en revisor vid fullgörande av sitt granskningsuppdrag inte har anmärkt på felaktigheter i ett bolags redovisning.¹⁰⁹ Eftersom andra bolagsformer än AB lyder under annan lagstiftning har vi valt att för jämförbarhetens skull exkludera dessa. Då skatterätt ligger utanför området som vi avser att undersöka i denna uppsats har vi valt att bortse från alla rättsfall där revisorn är inblandad i skattebrott. Eftersom uppsatsen endast berör intressenternas perspektiv har vi valt att exkludera alla civilrättsliga fall där revisorn är skadeståndsskyldig mot uppdragsgivaren.

¹⁰⁹ Balans nr 6, 1977.

Domarna i Prosolviamålen beställdes vi direkt från Göteborgs Tingsrätt. Baserat på de ovanstående kriterierna har vi sedan letat efter övriga rättsfall i databasen FAR komplett eftersom denna databas endast innehåller rättsfall som är kopplade till redovisning. Då alla rättsfallen inte är utförligt beskrivna i FAR komplett har vi tillämpat de juridiska databaserna Karnov och Zetto för att finna en utförlig beskrivning av rättsfallen. Resultatet av undersökningen blev att vi sammanlagt hittade fyra rättsfall, utöver Prosolviadomarna, enligt tabell nedan.

Rättsinstans	År ¹	Företag	Revisor ²	Rättsprocess
TR	2010	Prosolvias	Nils B	Civilrättslig
TR	2005	Prosolvias	Nils B	Straffrättslig
HD	2009	Medvinter	Kenneth E	Civilrättslig
HD	1998	Årstadal Metallhandel	Jörgen R	Civilrättslig
HD	1996	Clinics	Bengt J	Straffrättslig
HD	1988	Fresta Entreprenad & Försäljning	Rune T	Straffrättslig

¹ Året då domen slogs fast.

² Revisorn som är ansvarig för företagets revision.

4.2.2.2 Disciplinära ärenden

Därefter undersökte vi om revisorerna i ovanstående rättsfall prövats av RN. Denna undersökning genomfördes genom att vi tog kontakt med RNs arkivavdelning. Tabellen nedan redovisar resultatet av undersökningen.

Prövades år	Revisor	Prövats hos
2007	Kenneth E	RN
1991	Bengt J	KK
1987	Rune T	KK
-	Nils B	Har inte prövats
-	Jörgen R	Har inte prövats

Anledningen till att två av revisorernas ärenden prövades av KK i stället för RN är att före 1995 var det KK:s uppgift att utöva tillsyn.

Som framgår ovan har inte Nils B prövats av RN eftersom denne gick i pension innan RN hade möjligheten att genomföra en prövning. När det gäller Jörgen R har ärendet avskrivits hos RN av okänd anledning.

4.2.2.3 Analys av det empiriska materialet

Materialet för rättsfallen är av olika omfattning. Prosolviadomarna är kompletta domar på 880 respektive 1364 sidor, medan övriga rättsfall är hårt komprimerade sammandrag på 10-15 sidor.

Arbetsprocessen som vi applicerade för att analysera påföljderna, det vill säga domsluten i rättsfallen och de disciplinära ärendena, bestod av att först sammanfatta sakomständigheter och domskäl för att sedan undersöka vilka argument och förklaringar som ligger till grund för respektive utfall, för att slutligen kunna besvara uppsatsens frågeställning. Arbetsprocessen kan beskrivas som kvalitativ textanalys

eftersom denna metod bygger på att lyfta fram det väsentliga i en text genom att noggrant läsa textens delar, dess helhet och kontext.¹¹⁰

4.3 Källor

De källor som vi har använt i uppsatsen består av exempelvis lagstiftning och tidskriften Balans som har hämtats från databaserna Karnov samt FAR komplett. Dessutom har vi använt oss av internetkällor samt facklitteratur. Internetkällorna består av redaktionella artiklar (från bland annat SVT) och information från FAR samt statliga organs hemsidor (såsom Ekobrottsmyndigheten).

Avhandlingar och böcker i ämnet har hittats i första hand via sökning på i Göteborgs Universitets databaser, men även på internet.

Sökord som använts vid sökning av källor är i första hand olika kombinationer av: revisor, revision, ansvar, medhjälp, bokföringsbrott, svindleri, skadestånd, intressent, borgenär, borgenärsbrott, årsredovisning, redovisningskvalitet, god redovisningssed, god revisionssed, god revisorssed, redovisningsskandal, prosolvia, förtroende, revisorsnämnden, disciplinärende, granskning.

4.4 Tillförlitlighet

Eftersom det finns en risk att urvalet av rättsfallen påverkas av subjektiva värderingar som i sin tur kan påverka resultatet av uppsatsen valde vi att formulera sex kriterier som vi arbetade utifrån när vi sökte efter rättsfall. Dessa kriterier bygger bland annat på revisorns plikt enligt lagstiftningen¹¹¹ samt avgränsningar till forskningsområdet. Genom att formulera kriterier som till övervägande del bygger på objektiva grunder har vi försökt att säkerställa tillförlitlighet i metoden för insamling av rättsfallen.

4.5 Källkritik

Eftersom det är viktigt att undersöka om källorna som har tillämpats i uppsatsen är äkta, objektiva och aktuella har vi arbetat enligt dessa grunder under uppsatsen gång.¹¹²

I exempelvis uppsatsens bakgrund har bland annat nyhetsartiklar använts som källor. Då det finns en risk att dessa källor kan sakna stöd har vi i den mån det varit möjligt undersökt att innehållet kan verifieras av andra källor. Vidare har vi endast tillämpat de senaste tidningsartiklarna i respektive ämne för att kunna ge en nyanserad och aktuell bild.

Utöver tidningsartiklar har vi använt oss av facklitteratur, lagstiftning och internetkällor. Då lagstiftningen och facklitteraturen bygger på trovärdiga grunder så anser vi att dessa källor är tillförlitliga. Dessutom har vi endast tillämpat de senaste upplagorna av facklitteraturen samt senaste utgivna lagar för att ge en nyare rön. När det gäller internetkällorna så härstammar de från FAR och Ekobrottsmyndigheten samt andra statliga organ. Vi anser att dessa internetkällor har en hög tillförlitlighet eftersom informationen som anges i källorna grundar sig på exempelvis branschpraxis och lagstiftning som reglerar näringslivet.

¹¹⁰ Esaïasson m fl., *Metodpraktikant: Konsten att studera samhälle, individ och marknad*, s. 233-234.

¹¹¹ Balans nr 6, 1977.

¹¹² Ejvegård, *Vetenskaplig metod*, s. 62.

5. Empiri

5.1 Prosolvias – straffrättslig och civilrättslig prövning

5.1.1 Bakgrundsfakta - Prosolvias fram till 1997

Alla fakta rörande Prosolvias har hämtats ur brottmålsdomen och tvistemålsdomen såvida inga andra källor anges.¹¹³

Företaget startades i Göteborg 1988 av två unga studiekamrater från Chalmers; Morgan Herou och Dan Lejerskär. Från början var företaget ett renodlat konsultbolag som snabbt fick flera stora uppdrag från ledande industriföretag. Prosolvias konsultverksamhet växte och redan 1993 sysselsatte den 28 anställda.

Prosolvia breddade efterhand verksamheten genom att bli återförsäljare av programvara och 1992 började man också utveckla egen mjukvara. I dotterbolaget Clarus utvecklades system och programvaror för 3D-simulering och i dotterbolaget Systems programvara för logistik och tillverkningsmodellering. Herou och Lejerskär utsågs till Årets Företagare 1995. 1996 hade antalet anställda ökat till 230 personer. När man behövde kapital för en snabbare expansion utanför Sveriges gränser valde man att börsnotera aktien 1997. Men Prosolvias blev först inte godkända av Stockholmsbörsens revisorer. Dessa ansåg att företagets interna rapportering, ekonomistyrningen och rutinerna inte uppfyllde de krav som ställs på ett börsbolag och att dokumentationen var otillräcklig. Efter att Prosolvias åtgärdat några av de bristerna och revisorn gått i god för att rutinerna förbättrats gav man dock klartecken.

Prosolvia introducerades på Stockholmsbörsen i juni 1997 till kursen 115 kr. Under 1997 ökade omsättningen med 100% till 435 Mkr och under andra halvan av året ökade antalet anställda från 290 till 450 personer. Under hösten 1997 utsågs Prosolvias till Årets tjänsteföretag. Priset delades ut av den dåvarande statsministern Göran Persson personligen.

5.1.2 Prosolvias koncernförhållanden

För att förstå på vilka grunder Prosolvias redovisning ifrågasätts måste man sätta sig in i företagets koncernförhållanden. Se även illustration på nästa sida. År 1997, det år som är relevant för rättprocesserna, drevs verksamheten i fyra affärsområden i respektive dotterbolag; Clarus, Systems, Prosolvias Research Technology ("PRT") samt Interactive. I Clarus utvecklades system och programvaror för 3D-simulering och i Systems programvara för logistik och tillverkningsmodellering. I PRT drevs konsultverksamheten och Interactive som bildades under 1997 skulle som framgår av namnet utveckla interaktiv programvara. Dessutom hade Prosolvias dotterbolag i USA, Norge och Tyskland. Det är dock endast redovisningen i Clarus och Systems som ifrågasätts, samt konsolideringen av IVS.

Clarus började 1995 bygga upp så kallade Virtual Reality Centers (VRC) runtom i världen i samarbete med lokala partners. Ofta var motparten högskolor eller konsortier bestående av intressenter från både utbildningsväsende och lokalt näringsliv. Inte sällan villkorades verksamheten av statliga bidrag. Syftet med centren var att förankra produkten lokalt och att centren skulle fungera som återförsäljare. Prosolvias skulle stå för uppgradering av mjukvara, utbildning och en viss del av personalen.

¹¹³ B 1799-00 , T 3715-01.

Så småningom ville man etablera större egen kontroll över dessa centers. Administrationen av dessa lades i ett eget bolag, Interactive Visual Simulation International Systems (IVS). IVS skulle i sin tur äga max 19% i varje center, men i vissa fall kom det att bli 50%. Prosolvias mål var att etablera 15 nya VRC under 1997 och behövde därför externt kapital. Statliga Industrifonden gick därför in som delägare i IVS till 49,5%. Prosolvias mål var också äga 49,5% och en intressentförening, kallad VRA, där medlemmarna bl a var några anställda i Prosolvias, skulle äga 1%. Men vid utgången av 1997 ägde fortfarande Prosolvias 50,5%.

Systems startade 1997 upp egna center, i Systems kallade Centers of Excellence (CoE). Dessa etablerades till största delen i Sverige. IVS var inte involverat i CoE, utan de skulle samägas av Systems, med högst 19%, och den lokala parten. Lejerskär hade huvudansvaret för Clarus och Herou för Systems. Lejerskär var också Prosolvias koncernchef vid ingången av 1998 men ersattes i maj av en extern VD.

Prosolviakoncernen 1997

Koncernens redovisade omsättning: 435 Mkr*

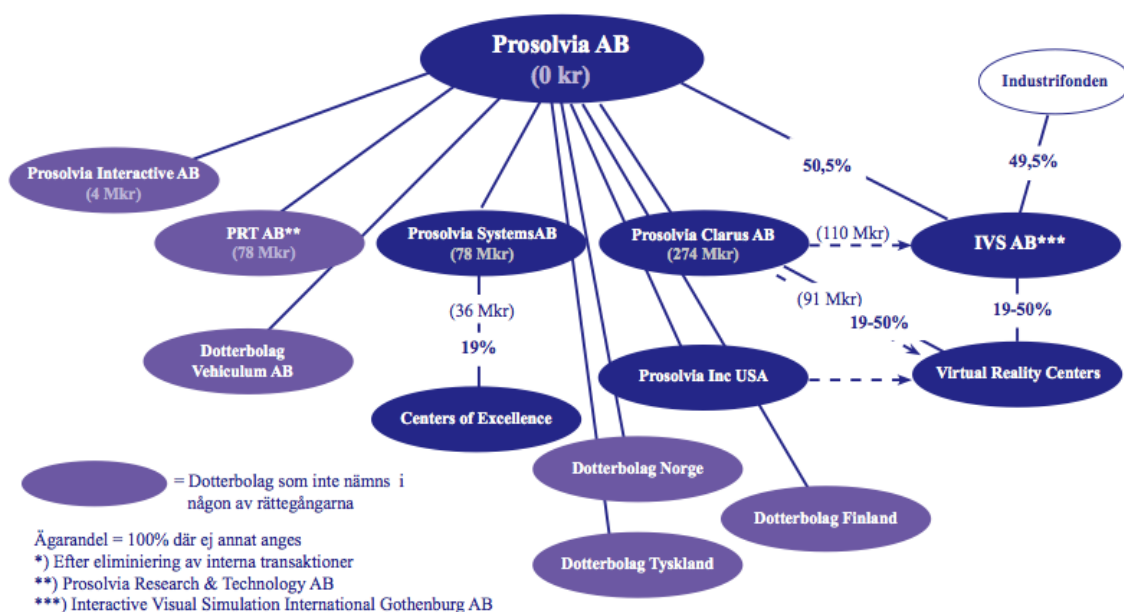


Illustration av förf.

5.1.3 Prosolvias efter börsintroduktionen

Prosolvias aktien steg snabbt på börsen och toppnoteringen var 388 kr i mars 1998. Den 3 april, samma dag som Prosolvias årsredovisning för 1997 offentliggjordes, publicerades Dagens Industri (DI) en mycket kritisk artikel om Prosolvias räkenskaper. DI ifrågasatte bland annat redovisningen av ägandet i IVS och intäktsföringen av försäljning till VR-centers. Vidare påstods att fakturornas liggtid ökat kraftigt, att likviditeten avsevärt försämrats och att kassaflödet för sista kvartalet 1997 och första kvartalet 1998 var negativt, att kundfordringarna var för högt värderade samt att försäljningen till IVS borde ha eliminerats helt eftersom Prosolvias kontrollerade IVS. Artikeln följdes upp med

ytterligare granskning i flera medier, det skrevs om "uppblåsta siffror" och "luftfakturor". Skriverierna ledde till en förtroendekris och vissa kunder började tveka om planerade samarbeten. På bolagsstämman den 27 april intygade dock företagets revisor att man företagit en extra noggrann kontroll av intäkter och kundfordringar i 1997 års bokslut och att man inte funnit fog för att ifrågasätta redovisningen på någon punkt.

Men Stockholmsbörsen hade reagerat på innehållet i tidningsartiklarna och bestämde sig för att tidigarelägga sin ettårsuppföljning av Prosolvias. Granskningen ledde till att Prosolvias befanns ha brutit mot informationsreglerna i noteringsavtalet och företaget fick betala ett vite på fyra årsavgifter, drygt 450.000 kr, till Stockholmsbörsen. Det var till största delen informationen kring ägandet i och affärerna med IVS som kritiserades.

Under samma period, våren 1998, var Prosolvias likviditet ansträngd, försäljningen ökade inte som beräknat och företaget genomgick en omorganisation med bland annat tillsättandet av ny extern VD och en delvis ny styrelse. Under sommaren och hösten försämrades läget ytterligare och en nyemission planerades i december 1998. Huvudfinansiären Industrifonden drog sig ur nyemissionen som därför inte blev av. Den 28 december 1998 begärde sig Prosolvias sig själva i konkurs.

5.1.3 Konkursen i siffror

Prosolvias aktier i Clarus värderas av konkursboet till 900 Mkr och i Systems till 250 Mkr. Förlust vid försäljningen av dotterbolaget Prosolvias Research Technology uppgick till 12,5 Mkr. Bristen i konkursboet värderas till 196 Mkr för moderbolaget och 42 respektive 28 Mkr för Clarus och Systems. Det sammanlagda beloppet, 1.428,5 Mkr är vad Prosolvias konkursbo stämmer revisionsbyrån Öhrlings Price Waterhouse Coopers (Öhrlings) på i tvistemålet.

5.1.4 Revisorerna

Fram till 1995 anlätade Prosolvias en lokal revisor men i samband med den internationella expansionen behövdes en internationellt etablerad revisionsfirma och man valde dåvarande Öhrlings Coopers & Lybrand AB, numera Öhrlings Pricewaterhouse Coopers AB (Öhrlings). Huvudansvarig revisor i Prosolvias och dess dotterbolag blev Nils Brehmer, delägare i Öhrlings och en av landets mest ansedda revisorer¹¹⁴.

5.1.5 Rättsprocesserna

I efterdyningarna av konkursen startade Ekobrottsmyndigheten en utredning kring omständigheterna i Prosolvias. Utredningen ledde till att man den 31 januari 2003 vid Göteborgs Tingsrätt väckte åtal mot Lejerskär, Herou, företagets ekonomichef, en säljare samt revisorn Brehmer. Processen är en av de mest omfattande ekobrottsprocesserna¹¹⁵ i svensk rättshistoria med drygt 100 vittnesförhör och 67 rättegångsdagar. Domen som föll den 21 mars 2005 var på 880 sidor och har vunnit laga kraft. Vi kommer nedan endast att referera till de delar som avser åtalspunkter mot revisorn.

Åtalspunkterna mot Brehmer var grovt svindleri och medhjälp till grovt svindleri. Formellt avser de dels avgivande av ren revisionsberättelse avseende årsredovisningen för 1997 vilket enligt åklagaren tyder på grov oaktsamhet. Dels avser de hans framträdande på bolagsstämman där han intygade att intäktsredovisningen för 1997

¹¹⁴ Göteborgs-Posten, 2004-01-12, s. 23.

¹¹⁵ <http://sverigesradio.se/sida/artikel.aspx?programid=83&artikel=581143>

varit korrekt och därmed har gjorde sig skyldig till spridande av vilseledande uppgifter i syfte att påverka bedömningen av företaget.

Parallellt med Ekobrottsmyndigheten genomförde Prosolvias konkursbo, förvaltat av Ackordscentralen, en egen utredning som ledde till att man 2001 stämde företagens ledning och revisorerna på ekonomiskt skadestånd. Senare delades målet av praktiska skäl och processen riktades i första skedet mot Öhrlings och Brehmer. Skadeståndskravet är troligen det högsta som någonsin ställts på en revisor i Sverige¹¹⁶ och domen som föll den 15 oktober 2010 är på 1364 sidor. Denna dom har inte vunnit laga kraft eftersom den har överklagats till hovrätten. I januari 2011 ska konkursboet precisera sin talan och efter det kan rättegången startas.

Nedan redogörs för de sakomständigheter som åberopas mot Öhrlings och Nils Brehmer. De är i många delar gemensamma för brottmåls- och tvistemålsprocessen. I de fall de skiljer sig åt anges detta särskilt. En stor del av bevisningen och vittnesförhören i brottmålet har åberopats av parterna i tvistemålet.

5.1.6 Brister i delårsrapporter och årsredovisningen (endast i tvistemålet)

Konkursboets anklagelser mot Öhrlings består rör en lång rad mer och mindre allvarliga brister i Prosolvias informationsgivning och den externa redovisningen vad gäller koncernförhållanden.

En av de allvarligaste anklagelsepunkterna gäller dock själva koncernredovisningen. Det faktum att Prosolvias majoritetsägare i IVS innebär att IVS borde konsoliderats, dvs interna transaktioner mellan företagen borde ha eliminerats helt. I ÅRL finns en undantagsregel som ger möjlighet att slippa konsolidera majoritetsägda dotterbolag om ägarandelen är kortsiktig, men konkursboet menar att Prosolvias dels inte var tydliga om detta i årsredovisningen, dels att Prosolvias ändå kontrollerade IVS via intresseföreningen. Det antyds att intresseföreningen är en konstruktion för att slippa konsolidera IVS. I årsredovisningen eliminerades endast transaktioner motsvarande Prosolvias ägarandel. Detta, i kombination med att informationen om ägarförhållandena i IVS var bristfällig i årsredovisningen, var missledande vid värdering av aktien, menar Konkursboet. Försäljningen mellan Clarus och IVS var 110 Mkr. Om transaktionerna med IVS eliminerats helt, skulle omsättningen således ha varit 55 Mkr lägre.

5.1.6.1 Revisorernas inställning

Öhrlings anser att procentheten som skiljer konsolidering och intressbolag är oväsentlig i detta fall, samt anser att informationsgivningen varit tillräcklig.

5.1.6.2 Tingsrättens bedömning

Denna punkt åberopas inte som självständig punkt i tvistemålet, dvs konkursboet påstår inte att denna punkt i sig är en orsak till konkursen, och tingsrätten gör därför ingen bedömning om eventuell påföljd, men konstaterar att revisionen i denna del varit mycket bristfällig.

5.1.7 Redovisningen av intäkter och kundfordringar i årsredovisningen för 1997

Samtliga ifrågasatta intäkter och kundfordringar avser affärer med femton olika center. Enligt Konkursboet är summan av de intäkter för 1997 som redovisats i strid med god redovisningssed 128 Mkr för mycket i koncernens årsredovisning, varav 92 Mkr för Clarus och 36 Mkr för Systems. Kundfordringarna har, på samma grunder, redovisats

¹¹⁶ <http://sverigesradio.se/sida/artikel.aspx?programid=83&artikel=4101823>

med totalt 159 Mkr för mycket. Koncernens redovisade omsättning var 435 Mkr och vinsten 83 Mkr för 1997. Om intäkter redovisats enligt god redovisningssed hade omsättningen istället varit 307 Mkr och resultatet en förlust på 45 Mkr, allt annat lika, enligt Konkursboet. I brottmålet är siffrorna något lägre eftersom det är ett mindre antal affärer som ifrågasätts.

Konkursboet menar att om redovisningen hade varit korrekt under 1997 skulle inte styrelsen fattat beslut om att expandera i den takt som nu skedde och då hade konkursen kunnat undvikas, detta resonemang är kärnpunkten i stämningen mot Öhrlings. Öhrlings å sin sida menar att marknaden för produkterna inte fanns och att en konkurs ändå inte gått att undvika eftersom kostnadsmassan var alltför stor. I brottmålet diskuteras inte effekterna av redovisningen utan bara huruvida den var laglig eller ej.

En stor del av de påstådda redovisningsfelen handlar om intäkter och kundfordringar som enligt god redovisningssed inte borde ha intäktsförts på 1997. Dels gäller det ej fullföljda leveranser, dels hur licensintäkter periodiserats. Särskilt under december 1997 fakturerades stora belopp som enligt konkursboet inte borde intäktsförts förrän 1998 eller i några fall inte alls. De sista tio dagarna av 1997 bedrev Prosolvias en mycket aggressiv intäktsföring, ca en femtedel av årets totala omsättning fakturerades under dessa dagar.

5.1.7.1 Den ifrågasatta redovisningen i Clarus

Affärerna det handlar om gäller elva avtal mellan Clarus och olika VRC. I flera fall var IVS delägare med upp till 50 % i de joint-venturebolag som drev centren, i några fall moderbolaget eller Clarus direkt, i de fallen med 19 %. I bilaga 1 har vi sammanställt en schematisk bild över sakomständigheterna eftersom det skulle bli både långrandigt och upprepande att beskriva dem i löpande text. Men vi ska ändå nedan redogöra för några gemensamma drag hos dessa affärer samt återge revisorernas syn på sin granskning av dessa affärer. Vi vill dock be läsaren att ägna någon minut åt den bilagda sammanställningen för att bättre förstå det fortsatta resonemanget.

Som tidigare nämnts drevs ofta VRC av konsortier som i många fall var beroende av bidrag alternativt som joint-ventures mellan Prosolvias/IVS och den lokala parten. Gemensam nämnare för de ifrågasatta VRC-affärerna var att finansieringen inte var säkerställd när fakturan skickades och bolagen som skulle driva centret var inte bildade. I regel förelåg endast ett utkast till samarbetsavtal, ibland ett MoU, Memorandum of Understanding, eller en avsiktsförklaring. Uttryckliga beställningar har inte kunnat visas, men revisorerna hävdar att programvara ändå kunde ropas av och levereras separat.

Att leverans skett har ifrågasatts eftersom de fraktsedlar som kunnat hittas från 1997 oftast anger "Product information" och vikten 0,5 kilo. Vid de aktuella leveranstidpunkterna fanns i många fall varken lokaler, datorer eller någon verksamhet på orten. Verkligen leverans har oftast skett under våren 1998, om något alls levererats. I vissa fall var bolaget som skulle driva centret inte ens bildat. I flera fall bildades det aldrig och någon verksamhet kom inte till stånd. En annan gemensam nämnare var att fakturorna var obetalda i samband med att bokslutet upprättades i mars 1998, trots betalningsvillkor på 30 dagar. De flesta krediterades senare våren 1998 eller bokfördes som kundförlust.

I Bangkok var det Lejerskär själv som hade fullmakt att teckna motparten. Detta bolag, vari Prosolvias skulle äga 50 % bildades aldrig och Öhrlings ville därför boka fakturan som kundförlust, men Lejerskär övertalade revisorerna att intäkten skulle kvittas mot en affär med ett kinesiskt bolag istället.

I Kuala Lumpur tillställdes fakturan en privatperson och hade betalningsvillkoret fem år. Leveransen skedde i mars 1998 men hämtades inte ut av mottagaren.

Halva kostnaden avseende Taiwan och Pretoria fakturerades systerbolaget IVS som bokade fakturorna som förskott, vilket enligt konkursboet stöder att intäkten inte borde tagits på 1997.

Gällande Ottawa framkom i januari 1998 att VD'n hos samarbetsparten gjort sig skyldig till förskingring och att företaget var på obestånd.

Fakturan till partnern i Maricopa skiljer sig från de andra genom att samtliga parter är överens om att den inte borde intäktsförts på 1997, men att detta ändå skedde av misstag.

Det är samma affärer som ifrågasatts i såväl brottmåls- som tvistemålsprocessen, förutom Taiwan, Irvine och Ottawa som endast provas i tvistemålet.

5.1.7.2 Den ifrågasatta redovisningen i Systems

I Systems ifrågasatts fyra affärer med svenska CoE; Arvika, Enköping, Örebro samt Trollhättan/Uddevalla. Även i detta fall har vi bilagt en schematisk sammanställning över sakomständigheterna, se bilaga 2 som vi ber läsaren ta del av före fortsatt läsning.

Prosolvia var delägare till högst 19% i bolagen som drev centren och hade delvis inflytande i dem samt var medfinansiär till många av affärerna. I fallen Enköping och Örebro köpte Prosolvias färdiga lagerbolag, döpte om bolaget till CoE Enköping respektive CoE Örebro och satte en privatperson, som inte hade någon egentlig anknytning till verksamheten, som VD. Därefter skickade man fakturan till VD'ns privata adress och precis före årsskiftet överläts 81% av aktierna på denne. Avsikten var att bolaget senare under våren 1998 skulle övertas av konsortiet som skulle driva centret, men så skedde aldrig och ingen verksamhet kom igång. I CoE Örebro ställde Herou personligen ut en check på 4 Mkr som säkerhet. I övrigt var dessa bolags enda tillgångar deras aktiekapital om 100.000 kr vardera. Öhrlings var revisorer i dessa bolag med en revisor i Brehmers team som ansvarig.

Även i Arvikafallet skickades fakturan till en privatperson eftersom det inte fanns någon lokal eller verksamhet på orten. Denna kom igång först under hösten 1998.

5.1.7.3 Revisorernas inställning till granskningen i Clarus och Systems

Öhrlings bestrider Konkursboets påståenden i alla delar och hävdar att man hade fog för att anta att intäkt kunde tas och att erforderlig kontroll skett i den mån det var möjligt. Man åberopar också internationell praxis vad gäller redovisning av licensintäkter som stöd för sin bedömning av när intäkter kunde tas.

Revisorerna i Brehmers team säger i förhör att de lagt ner ovanligt mycket arbete på att granska Prosolvias. Särskilt en kvinnlig revisor i teamet som var ansvarig för Systems förefaller ha varit mycket noggrann och ofta ifrågasatt vissa affärer. Hon uttrycker i förhören frustration över svårigheten att få information av framför allt Herou. Normalt

skickas saldoförfrågningar på stora utestående fordringar och så skedde i många av dessa fall, men i vissa fall ombads man "inte störa kundrelationerna". Det togs stickprover på avtalen och leveransdokumentationen och i övrigt accepterade de i stor utsträckning muntliga uppgifter från företrädare för företaget. Revisorn som ansvarade för Clarus anger att han inte minns alla detaljer men att han vid revisionen fick sådan information att han inte såg någon anledning att ifrågasätta de aktuella centeraffärerna. Öhrlings anser sammantaget att man gjort erforderlig kontroll och hade tillräckligt stöd för att godkänna de redovisade intäkterna och kundfordringarna.

Öhrlings åberopar också att Brehmer på eget initiativ företog en särskild granskning inför bolagsstämman i april 1998. Han antecknade då att det förelåg vissa risker med en del av centeraffärerna, men hans sammantagna bedömning då var att dessa fortfarande höll för att redovisas som intäkter och kundfordringar i årsredovisningen.

5.1.7.4 Omtvistade redovisningsprinciper

En av kärnfrågorna i rättsprocesserna är vad som kännetecknar god redovisningssed och det leder till en diskussion om centrala redovisningsprinciper. Realisationsprincipen återkommer i tvistemålet åtta gånger, mestadels i konkursboets sakframställning, Öhrlings hävdar att den är oklar som bedömningsgrund för Prosolvias affärer. I brottmålet diskuteras den inte alls.

I tvistemålet åberopar konkursboet försiktighetsprincipen i tre olika sakframställningar och på ett tjugotal olika punkter, till stöd för att centeraffärerna hade så många oklarheter att de borde skjutits till 1998. Öhrlings hävdar att försiktighetsprincipen hade fått underordnat betydelse redan i slutet på 1990-talet till följd av att man i svensk redovisning börjat anamma "det anglosaxiska synsättet" med marknadsbaserade bedömningar. I brottmålet åberopar åklagaren försiktighetsprincipen endast två gånger men varken Öhrlings eller tingsrätten tar upp den.

IAS 18 återkommer på ett trettiotal punkter i tvistemålet, då båda parter stöder sin talan på denna standard, men man är inte eniga om hur den ska tolkas. Även i brottmålet återkommer IAS 18 ett flertal gånger och ståndpunkterna är desamma.

Begreppet tillförlitlighet används bara en gång totalt och då av konkursboet i tvistemålet. Begreppet rättvisande bild däremot förekommer 46 gånger i tvistemålet och då mestadels av konkursboet. Öhrlings åberopar begreppet som stöd för att inte använda försiktighetsprincipen, man menar att dessa två principer står i konflikt med varandra.

Tingsrätten diskuterar ingen av dessa principer i sina domskäl i något av målen. I brottmålet är den istället den centrala frågan huruvida det kunde bevisas att leverans hade skett, i tvistemålet menade konkursboet att det inte var riktiga leveranser som skett.

5.1.7.5 Vittnesförhören

I brottmålsdomen citeras ett stort antal vittnen förutom revisorerna, anställda i Prosolvias olika bolag och företrädare för de affärspartners som var inblandade i centeraffärerna. De anställda i Prosolvias hade bara fragmentarisk insyn i de olika affärerna, Herou respektive Lejerskär var de som hade full insyn i alla avtal. Det lämnades ofta muntliga faktureringsunderlag och dokumentationen av avtal och annat var eftersatt.

Företrädarna för Prosolvias samarbetspartners lämnar i viss mån uppgifter som strider mot revisorernas vittnesmål. Många vittnar om sin överraskning över att få en faktura från Prosolvias i ett väldigt tidigt skede av processen. Flera har ringt Prosolvias och reklamerat fakturan, eller lämnat tillbaka den. De har senare, ofta i god tro, accepterat saldoförfrågan i februari 1998 under förutsättning att fakturan ställdes om till centret när finansieringsfrågan var klar.

5.1.7.6 Tingsrättens bedömning av center-affärerna i brottmålet

Tingsrätten konstaterar att det för en fällande dom för medhjälp till svindleri krävs uppsåt eller grov oaktsamhet. Tingsrätten menar att åklagaren varken påtalat uppsåt eller motiv för Brehmer att göra sig skyldig till brott. Vidare anser tingsrätten att revisorernas granskning av affärerna varit tillräcklig. Tingsrätten anser också att åklagaren inte kunnat visa att det funnits skäl att vidta ytterligare granskningsåtgärder och att oaktsamhet därmed inte förelegat. Tingsrätten ogillar åtalet i denna del.

Det framgår även av domen att tingsrätten inte är tillfredsställd med det sätt varpå åklagaren framställt sin talan, tingsrätten tillrättavisar åklagaren på flera punkter.

En i detta mål särskild åtalspunkt för grovt svindleri gäller Brehmers agerande på bolagsstämman den 27 april 1998 (i samband med mediabevakningen av Prosolvias) där han intygade att ingenting i Öhrlings granskning av koncernens olika bolag tytt på felaktigt redovisade intäkter trots att han i sin granskning antecknat att det förelåg risker med vissa av affärerna. Tingsrätten anser att det trots detta inte är visat att Brehmers bedömningar var riktiga vid tiden för bolagsstämman. Tingsrätten friar därför Brehmer även i denna del.

Inom parentes bör nämnas att inte heller Herou och Lejerskär anses skyldiga till grovt svindleri eftersom tingsrätten inte kan konstatera bokföringsbrott. I många delar anger tingsrätten att det förmodligen hade varit mer korrekt att avvakta med intäktsföringen men att åklagaren inte lyckats visa detta. Eftersom det inte heller gått att påvisa att Herou eller Lejerskär varken haft uppsåt eller egen vinning av det inträffade frias de på alla punkter.

5.1.7.7 Tingsrättens bedömning av center-affärerna i tvistemålet

I samtliga femton punkter går tingsrätten på konkursboets linje och skriver

”Som tingsrätten funnit vid genomgången av var och en av centeraffärerna har Prosolvias felaktigt redovisat intäkter och kundfordringar i den utsträckning konkursboet påstått. Den avvikelse från god redovisningssed som därvid uppkommit är enligt tingsrättens bedömning väsentlig. Tingsrätten övergår därför till att pröva om revisorerna varit oaktsamma vid utförandet av sitt revisionsuppdrag.”

Tingsrätten går nogsamt igenom samtliga Competence Center-affärer och kommer därefter fram till följande:

”Vid en samlad bedömning finner tingsrätten att det förekommit dels felaktigheter avseende affärer som rört avsevärda belopp, dels återkommande felaktigheter, i sådan utsträckning att revisorerna, dvs. såväl Öhrlings PricewaterhouseCoopers AB som Brehmer i egenskap av huvudansvarig revisor, vid sin granskning brustit på sådant sätt att granskningen strider mot god revisions sed och att revisorerna har varit oaktsamma.”

Till sist ska Tingsrätten ta ställning till om revisorernas oaktsamhet vållat skada på det sätt konkurboet påstår. Vad gäller frågan om huruvida IVS borde konsoliderats har inte konkursboet ansett att så måste ske, endast att informationen kring IVS varit bristfällig. Därmed får inte denna del någon betydelse för tingsrättens bedömning om orsakssamband med konkursen.

Vad gäller den oaktsamma revisionen anser tingsrätten att den får anses vara en av flera orsaker till konkursen, men att denna anledning inte är mer sannolik som förklaring till konkursen än de negativa tidningsartiklarna eller det faktum att Prosolvias produkter inte efterfrågades i den takt som prognosticerats. Därmed föreligger inte något skadeståndgrundande orsakssamband menar Tingsrätten och ogillar käromålet. Konkursboet åläggs att betala Öhrlings rättegångskostnader som uppgår till närmare 49 Mkr. Konkursboet överklagade Tingsrättens dom till hovrätten den 2 november och rättegång väntas under 2011.

5.1.8 Revisorsnämndens prövning

Ärendet har aldrig prövats i RN men enligt Göteborgs-Posten begärde nämnden på eget initiativ in uppgifter från konkursförvaltaren när denne ifrågasatte revisionen i Prosolvias i sin förvaltarberättelse. RN ska 1999 ha tillskrivit Brehmer och med ett femtontal skarpa frågor bett honom förklara och dokumentera hur revisionen utförts. Brehmer som då var 65 år valde att avsäga sig sin auktorisation och ärendet avskrevs därför. RN granskar endast enskilda och ansvariga revisorer och inte hela team, varför någon granskning aldrig kunde ske i detta fall.¹¹⁷

Den enda reaktionen från branschorganisationen FAR som stått att finna är en kommentar från ordförande Dan Brännström som jublar över domen i tvistemålet men samtidigt efterlyser en klarare lagstiftning om ansvarsfördelningen mellan bolagsledning och revisor.¹¹⁸

5.2 Clinics AB – civilrättslig prövning

5.2.1 Bakgrundsfakta

Bengt J var revisor i bolaget Clinics AB under hösten år 1985 och fram till hösten 1986. Bolagets verksamhet bestod i att utveckla och sälja produkter för användning i utvecklingsländer. Eftersom bolaget var i behov av kapital uppsöktes Sparbanken av bland andra revisorn för att förhandla om en kredit på 1,2 Mkr. Under förhandlingen använde sig bolaget av balansräkningen som underlag. Av balansräkning framgick att bolaget hade lagt ner betydande utgifter på patentering, marknadsföring och utveckling av en pump. Dessa utgifter hade aktiverats som en tillgång som värderades till cirka 1,5 Mkr. Då bolaget hade aktiverat betydande utgifter som en tillgång ansåg banken att det var rimligt att pumpen skulle generera framtida intäkter. På grund av detta beviljade banken lånet med företagsinteckningar¹¹⁹ som säkerhet. Senare upptäckte banken att de aktiverade utgifterna utgjordes av bland annat utbetalningar till företagets VD och således inte av utgifter för pumpen. Banken hade därmed inga möjligheter att återfå de utlånade pengarna till bolaget eftersom tillgången hade i realiteten inget värde.¹²⁰

¹¹⁷ Göteborgs-Posten - 2004-01-12 - Sida: 23.

¹¹⁸ http://www.e24.se/business/it-och-telekom/revisionsjatte-slipper-miljardskadestand_2368285.e24.

¹¹⁹ Inteckning i näringsidkarens lösa egendom. Regleras i Lag om företagshypotek.

¹²⁰ NJA 1996 s. 224.

5.2.2 Domskäl och påföljd i HD

Inför HD yrkade banken att revisorn ska betala skadestånd på 0,9 Mkr, då banken redan återfått 0,3 Mkr genom ackord. Detta på grund av att revisorn underlåtit att förhindra att den felaktigt värderade tillgången upptogs i balansräkningen och därmed vilselett banken att låna ut pengar till bolaget.¹²¹

Baserat på vittnesmål ansåg HD att revisorn var väl medveten om att tillgångens värde var missvisande eftersom han medverkat till att fabricera verifikationer avsedda att dölja utbetalningarna till VD. Följaktligen ansåg HD att revisorn medverkat till att ge en felaktig bild av värdet av tillgångarna och således brustit i god revisionsd, detta på grund av att revisorn borde ha lämnat upplysningar angående bristerna som han kände till i redovisningen. Då bankens kreditbeslut påverkades av värdet på tillgången finner HD att det finns ett orsakssamband mellan revisorns handlande och bankens kreditbeslut. Att revisorn handlat oaktsamt anses ha orsakat skada för banken genom att banken inte har möjlighet att återfå de utlånade pengarna. HD dömer att revisorn ska betala skadeståndet på 0,9 Mkr till banken.¹²²

5.2.3 Disciplinär påföljd

I samband med rättsprocessen (se ovan) inkom banken med en anmälan år 1991 till KK mot auktoriserade revisorn Bengt J.

KK har i sin undersökning funnit att revisorn i flera fall tecknat avtal på bolagets vägnar samt att han har tagit parti för bolaget angående interna konflikter mellan aktieägarna. På grund av detta anser KK att revisorn försummat den plikt som åligger en auktoriserad revisor, det vill säga att åta sig uppdrag som kan medföra att hans förtroende för hans opartiskhet eller självständighet ifrågasätts.¹²³

När det gäller mötet mellan banken och bland annat revisorn angående kreditgivningen har revisorn bekräftat att balansräkningen stämde överens med bolaget bokföring. Eftersom revisorn inte hade granskat underlagen som ligger till grund för bokföringen anser KK att han härigenom skapat vilseledande intryck. Dessutom hade KK i sin undersökning funnit att revisorn var medveten om att de aktiverade utgifterna för tillgången var felaktiga.¹²⁴

Slutligen anser KK att revisorn brustit i god revisorsd eftersom han inte hade varit oberoende när han åtog sig uppdraget som revisor i bolaget. Att revisorn vid möte med banken inte uttryckt sig med försiktighet och tydlighet styrker att han inte följt god revisorsd. På grund av detta meddelar Kollegiet revisorn en varning.¹²⁵

5.3 Årstadal Metallhandel AB – civilrättslig prövning

5.3.1 Bakgrundsfakta

Jörgen R var revisor i bolaget Årstadal Metallhandel AB. Bolagets verksamhet bestod i handel av metaller.¹²⁶ Bolaget gick i konkurs december 1985. Under den tid som bolaget var i drift beviljades lån från Gota bank på cirka 20 Mkr.¹²⁷ Bankens hade baserat sitt kreditbeslut på bolagets varulager som enligt årsredovisningen värderades till 27,8 Mkr

¹²¹ Ibid.

¹²² Ibid.

¹²³ Dnr REV 467/89.

¹²⁴ Ibid.

¹²⁵ Ibid.

¹²⁶ NJA 1998 s. 734.

¹²⁷ Ibid.

1982 samt 37,5 Mkr för åren 1983 och 1984. Vidare hade banken krävt att bolaget skulle lämna företagsinteckningar som säkerhet¹²⁸. Efter att bolaget gick i konkurs bekräftade konkursförvaltaren att bolaget hade ett fysiskt lagervärde som värderades till ungefär 5 Mkr samt att lagret därutöver bestod av lagerbevis som hade sålts.¹²⁹ Dessutom upptäckte konkursförvaltaren att det fanns brister i årsredovisningen. Exempelvis hade utbetalningar av likvida medel bokförts som ökning av varulager samt att det saknades underlag för varulagret.

5.3.2 Domskäl och påföljd i HD

Eftersom banken inte hade någon möjlighet att återfå den beviljade krediten yrkade banken att revisorn ska betala skadestånd på 0,6 Mkr, vilket motsvarar det maximala belopp som dennes ansvarsförsäkring täckte. Detta med anledning av att om revisorn hade upptäckt bristerna i årsredovisningen hade banken inte lämnat krediter till bolaget.¹³⁰

HD kom fram till att revisorn hade varit oaktsam i sin revision eftersom han inte hade tillräckligt med underlag för att kunna bedöma om värdet på varulagret var riktigt enligt god revisions sed. Att revisorn inte hade dokumenterat sin granskning talade även emot att han noggrant granskat bolaget. HD anser också att banken har brutit i sin noggrannhet vid kreditprövning, det vill säga att banken borde ha begärt underlag för varulagret. HD anser dock att uppgifterna i balansräkningen ska vara riktiga om den är upprättad enligt lag samt är godkänd av en revisor. Eftersom banken hade begränsat sin talan till 0,6 Mkr trots att den reella skadan var väsentligt högre anser HD att beloppet inte ska jämkas på grund av bankens medvållande. HD dömer att revisorn ska ersätta banken med 0,6 Mkr.¹³¹

5.3.3 Disciplinär påföljd

Banken skickade en anmälan till RN rörande auktoriserade revisorn Jörgen R. Emellertid avskrev RN ärendet av okänd anledning.

5.4 Fresta Entreprenad & Försäljning AB – straffrättslig prövning

5.4.1 Bakgrundsfakta

Rune T var revisor för bolaget Fresta Entreprenad & Försäljning AB från och med april 1979 till och med november 1983 då bolaget gick i konkurs.¹³² Konkursen uppstod då bolaget inte hade tillräckligt med pengar för att betala kronofogdemyndighetens fordran.¹³³ Efter att bolaget gick i konkurs genomfördes en skatterevision av kronofogdemyndigheten som kunde konstatera att årsredovisningen var felaktig.¹³⁴ Under två räkenskapsår hade revisorn lämnat en ren revisionsberättelse, det vill säga att årsredovisningen hade undertecknats av revisorn utan några kommentarer, trots att bolaget inte hade bokfört intäkter på cirka 1,2 Mkr samt femton maskiner som hade förvärvats. Företagets två ägare dömdes för bokföringsbrott till fängelse och den som var VD meddelades näringsförbud i fem år.¹³⁵

¹²⁸ Ibid.

¹²⁹ NJR 1992 s. 227.

¹³⁰ NJA 1998 s. 734.

¹³¹ Ibid.

¹³² NJA 1988 s. 383.

¹³³ Ibid.

¹³⁴ Dnr 437/86.

¹³⁵ Ibid.

5.4.2 Domskäl och påföljd i HD

Riksåklagaren yrkade att revisorn ska dömas till medhjälp till bokföringsbrott på grund av att han inte anmärkte på felaktigheterna i årsredovisningen i sin revisionsberättelse.¹³⁶

HD kom fram i sin utredning till att revisorn inte kände till felaktigheterna i bokföringen när han uppförde revisionsberättelsen. Emellertid finner HD att revisorn borde ha utökat sin granskning då hans medarbetare påpekade flera gånger för revisorn att det förelåg oklarheter i bokföringen. Om revisorn hade genomfört en närmare kontroll av boksluten hade han kunnat upptäcka felen. Följden av att revisorn inte upptäckte felen i boksluten och därmed avgett en ren revisionsberättelse blev att han medverkat till att felaktiga ingångsvärden använts för det följande räkenskapsåret. På grund av detta dömer HD revisorn till medhjälp till bokföringsbrott. Revisorn ska således betala dagsböter om totalt 2 400 Kr.¹³⁷

5.4.3 Disciplinär påföljd

Under 1987 skickade Åklagarmyndigheten och Kronofogdemyndigheten en anmälan till KK mot den godkände revisorn Rune T. KK anser att revisorn borde ha genomfört en ingående granskning av bolaget bokföringsunderlag eftersom hans anställda hade haft betydande svårigheter med denna. Således finner KK att revisorn grovt har åsidosatt sitt ansvar som revisor, det vill säga att noggrant och omsorgsfullt genomföra en revision.¹³⁸

Förutom ovanstående kritik mot revisorn fann KK att revisorn hade varit jävig mot ett flertal klienter. Revisorn hade exempelvis upprättat bokslut för bolag som hans sedan granskat. Dessutom hade revisorn inte upprättat dokumentation över sitt granskningsarbete.¹³⁹ KK finner därför att det finns starka skäl att ifrågasätta revisorns lämplighet. På grund av detta har KK övervägt att upphäva revisorns godkännande. Emellertid anser KK att revisorn i flera fall försökt avhjälpa konstaterade brister. Mot detta som bakgrund anser KK att revisorns godkännande inte ska upphävas, dock beslutar kollegiet att han ska meddelas en varning.¹⁴⁰

5.5 Midvinter AB – straffrättslig prövning

5.5.1 Bakgrundsfakta

Kenneth E var revisor i bolaget Midvinter AB från och med den 11 februari 2004 till och med den 18 september 2004.¹⁴¹ Verksamheten i bolaget bestod i uthyrning av personal till industrisektorn.¹⁴² Efter att revisorn granskat bolaget räkenskaper för 2003 hade han avgett en så kallad ren revisionsberättelse, det vill säga att han intygade att bolaget årsredovisning inte innehöll väsentliga fel samt att den var upprättad enligt lag och god redovisningssed.¹⁴³ I realiteten saknades löpande bokföring samt verifikationer för hela året. Revisorn hävdade att han baserade sin granskning på muntliga uppgifter som lämnats av bolagets bokföringsansvarige. Företagets två ägare dömdes till fängelse för bokföringsbrott.¹⁴⁴

¹³⁶ NJA 1988 s. 383.

¹³⁷ Ibid.

¹³⁸ Dnr 437/86.

¹³⁹ Ibid.

¹⁴⁰ Ibid.

¹⁴¹ NJA 2009 s. 3.

¹⁴² <http://www.ekobrottsmyndigheten.se/Documents/Revisorer/R%c3%a4ttsfallsamling%2020080529.pdf>, 10 januari 2011, kl.16.25.

¹⁴³ NJA 2009 s. 3.

¹⁴⁴ Ibid.

5.5.2 Domskäl och påföljd i HD

Riksåklagaren yrkade att revisorn ska dömas till medhjälp till bokföringsbrott. Detta på grund av att revisorn främjat bokföringsbrottet i företaget, alltså att revisorn inte anmärkte i sin granskning att årsredovisningen hade stora brister som i sin tur gav missvisande bild av bolagets ställning samt resultat.¹⁴⁵

För att revisorn ska kunna dömas till medhjälp till bokföringsbrott anser HD att brottet inte ska vara avslutat. Vidare menar HD att bokföringen anses vara avslutat när en årsredovisning upprättas av företagsledningen vilket innebär att årsredovisningen är fastställd innan revisorn ger ut sin revisionsberättelse. Eftersom bokföringsbrottet är avslutat när revisorn tar del av årsredovisningen finner HD att revisorn inte kan dömas till medhjälp till bokföringsbrott trots att han brustit i sin granskning.¹⁴⁶

5.5.3 Disciplinär påföljd

Under 2007 lämnade Ekobrottsmyndigheten en anmälan till RN rörande auktoriserade revisorn Kenneth E. RN finner i sin undersökning att revisorn borde ha utvidgat sin granskning och inte förlitat sig på muntliga uppgifter som lämnats av bolagets bokföringsansvarige, sålunda borde revisorn begärt underlag för bokföringen. Vidare anser RN att bristerna i bokföringen hade kunnat upptäckas på ett enkelt sätt om revisorn hade granskat bokföringsunderlagen. Eftersom granskningen var otillräcklig menar RN att revisorn brustit i god revisions sed. Då RN inte anser att revisorns försummelse var allvarlig meddelas han endast en erinran.¹⁴⁷

¹⁴⁵ Ibid.

¹⁴⁶ Ibid.

¹⁴⁷ Dnr 2005-322.

6. Analys

6.1 Prosolvía

Den första reflektionen vi gör när vi sätter oss in i Prosolvíafallet är att vi undrar om allt var bluff eller om det fanns någon substans i företaget och i vilken mån det i så fall hade varit möjligt för revisorerna att avgöra detta. Å ena sidan var företaget framgångsrikt i flera år före börsintroduktionen, i synnerhet konsultverksamheten, å andra sidan var ägarkonstruktionerna av vissa koncernbolag och centeraffärerna väldigt utstuderade. CoE och vissa VRC skulle ägas till max 19 %, trots att Prosolvía ofta finansierade dem, för att inte försäljningen till dem skulle behöva redovisas alls. IVS som ägdes till 49,5% (eller 50,5%) ägde i sin tur 50% av vissa VRC vilket innebar att i slutändan eliminerades bara en fjärdedel av den interna försäljningen trots att en stor del av finansieringen kom från IVS eller Prosolvía. En avsevärd del av omsättningen var internt genererad, ett faktum som kan vara svårt att förstå för en intressent med begränsade kunskaper i redovisning. Stockholmbörsen fäste stort avseende vid informationsgivningen kring koncernens struktur, men det var ingen självständig fråga i tvistemålet och i brottmålet diskuterades den inte alls mer än som bakgrundsinformation.

Bilden som växer fram av grundarna Herou och Lejerskär är två unga entusiastiska entreprenörer, med en i grunden god affärsidé som låg rätt i tiden, eller möjligen lite före sin tid, och hade goda förutsättningar att lyckas. Affärerna som ifrågasätts var inte påhittade, verkliga förhandlingar med intresserade parter runtom i världen var relativt långt framskridna vid den kritiska tidpunkten hösten 1997, om än inte fullständigt i hamn. Uppenbarligen var både Herou och Lejerskär karismatiska personer med mycket god säljförmåga och hög arbetskapacitet. Deras problem var att de ville lyckas för fort så när kartan inte stämde med verkligheten valde man att försöka anpassa verkligheten till kartan istället för tvärtom. Stötestenen i detta fall är vilket ansvar som kan åläggas revisorerna för denna anpassning.

Den andra reflektionen vi gör är att det måste ha varit oerhört svårt att vara revisor i Prosolvía. En stor del av verksamheten var så högteknologisk att en revisor knappast kunde sätta sig in i den och för att kunna bedöma om till exempel en affär har skett måste man vara åtminstone något insatt i verksamheten. Samtidigt var företagets eget ekonomisystem bristfälligt och inte anpassat för ett börsbolag. Rutiner och dokumentation var uppenbarligen inget som ledningen prioriterade och därför tvingades revisorerna ofta acceptera muntlig information eftersom de inte hade dokumentation som sade något annat.

Även revisorerna måste ha bländats av företagets framgångar och Herous och Lejerskärs framåtanda och optimism. Det måste vara svårt även för en rutinerad revisor att stå emot flera år av spikrak tillväxt, en börskommet med massor av utmärkelser och börja ifrågasätta intäkterna. Vi antar att det måste vara särskilt svårt att sätta ner foten och gå emot företaget om detta leder till att företaget inte kan visa de resultat man utfäst. Avvägningen mellan risken med för tidig intäktstagnation och risken med att visa ett sämre resultat än förväntat, bör också ha varit en vinglig balansakt i ett skede då företaget var beroende av att visa framgång för att fortsätta vara framgångsrikt. Här prövas samtidigt avvägningen mellan revisorns lojalitetsplikt och skyldigheten att tillse att redovisningen ger "en rättvisande bild". Uppenbarligen vägde lojalitetsplikten över då Brehmer trots sina egna farhågor på bolagsstämman intygade att han inte funnit någon anledning att ifrågasätta redovisningen.

Det är naturligtvis lätt att vara efterklok när man sitter med facit i hand, i form av en lista på alla intäkter från 1997 som förvandlats till kundförluster eller krediterade fakturor ett år senare men inte lika lätt att leva sig in i de optimistiska vindar som blåste vintern 1997-1998.

Fallet visar på svårigheten att dra en gräns där affärsmässig optimism inte längre motsvarar en redovisningsmässigt rättvisande bild. I båda rättsprocesserna men i synnerhet i brottmålet lades stor möda på att visa varför intäkterna skulle kunna tas 1997, istället för att diskutera varför de inte skulle tas 1998, det år då de olika centren skulle startas. Trots att Prosolvias var medfinansierad och delägare i de flesta av dessa center och att man dessutom förbundit sig att bidra med personal, uppgraderingar och utbildning diskuteras inte alls om inte intäkterna var mer lämpliga att ta det år då verksamheten var avsedd att komma igång och Prosolvias åtaganden skulle aktualiseras, istället för de sista dagarna av föregående år. Den kritiska händelsen betraktas av revisorerna och av tingsrätten i brottmålet som leveransdatum för mjukvaran. Det övervägs inte om den istället skulle kunna vara när datorerna levererades eller när centren startade, med beaktande av realisationsprincipen. Tingsrätten fäster i brottmålet heller ingen vikt vid att finansieringen i flera fall inte var klar eller att bolaget som kundfordringen avsåg inte ens var bildat.

Frågan om huruvida leverans har skett före fakturering har varit central i bevisföringen i båda målen. I brottmålet nöjde man sig med att konstatera att det inte gick att visa att leverans av programvara inte skett. I tvistemålet lyckas konkursboet påvisa systematiken i att till alla center skicka iväg en CD-skiva som en förevändning att fakturera, så snart något som kunde tolkas som ett (blivande) avtal var undertecknat och att fakturering skedde samma dag.

Försiktighetsprincipen har inte diskuterats i någon större omfattning under rättegångarna. I brottmålsdomen förekommer begreppet endast två gånger, en gång i förhör med företagets ekonomidirektör och en gång i åklagarens slutanförande. I tvistemålet förekommer begreppet 22 gånger, men bara i tre olika avsnitt där konkursboet utvecklar sin talan med stöd i ÅRL och i två avsnitt från Öhrlings sida där man anger att "försiktigheten inte får drivas för långt" samt att den anglosaxiska traditionen att frånga försiktighetsprincipen för mer marknadsmässiga bedömningar började få fäste i Sverige på senare delen av 1990-talet. Öhrlings menar att rättvisande bild står i motsats till försiktighetsprincipen. Därmed verkar man anse att rättvisande bild är att jämställa med optimistiskt synsätt istället för neutralt.

Ur intressentperspektivet är det påkallat att återgå till tanken med försiktighetsprincipen, att motverka företagsledningens tendens till överoptimism samt att användare av redovisningen vilseleds i mindre grad av överdrivet pessimistiska än överdrivet optimistiska bedömningar.

Om försiktighetsprincipen fått råda vid bedömningen av centeraffärerna, hade det faktum att finansiering inte var klar, att verksamhet inte var igång och/eller att bolaget som skulle driva centret inte var bildat, förmodligen varit nog för att skjuta intäkten till 1998. Det borde åtminstone varit lättare för revisorerna att argumentera för detta. Det hypotetiska utfallet av att inte ta intäkterna på 1997 är svår att sätta om, men det finns fog för anta att det inte blivit några tidningsskriverier och därmed hade heller ingen förtroendekris uppstått. Med ett bibehållet förtroende hade det funnits goda förutsättningar att slutföra affärerna och göra nya affärer. Det kan i allmänhet

diskuteras om inte en överordning av försiktighetsprincipen skulle kunna vara ett skydd för revisorer mot att ställas till svars för alltför positiva bedömningar i senare skadeståndstvister.

Vad gäller revisorns straffrättsliga ansvar är detta avhängigt företagsledningens straffrättsliga ansvar. Då inte Prosolvias ledning kunde dömas för bokföringsbrott, kunde inte heller revisorn dömas till medhjälp till svindleri. Svindleribrottet är en följd av bokföringsbrottet; har bokföringsbrott ej bevisats fanns ingenting att begå svindleri om, i detta fall. Ett tungt vägande skäl till att Herou och Lejerskär friades förefaller vara att man inte kunnat finna att de hade något uppsåt till bokföringsbrotten, liksom inte heller någon vinning av dem. Detta tillsammans med det faktum att det inte gick att bevisa att leveranser inte hade skett verkar ha varit de huvudsakliga anledningarna till den friande domen.

Tingsrätten är i brottmålsdomen bestämd i sin motivering till frikännandet av Brehmer för medhjälpsbrottet, det vill säga den delen som avsåg revisionen. Däremot är skrivningen något mer tveksam vad gäller hans intygande på bolagsstämman om att redovisningen var korrekt, trots att han antecknat att det förelåg risker med vissa affärer, även om han frias också på denna punkt. Detta tyder också på att revisorns skuld anses osjälvständig i relation till bolagsledningens skuld vad gäller bokföringsbrottet, vilket i sin tur skulle kunna tyda på att tingsrätten betraktar revisorns roll som något passiv med avseende på granskningen. Men då det gäller revisorns aktiva insats för att, trots egna tvivel, intyga redovisningens tillförlitlighet har tingsrätten en något strängare syn.

Vi har inledningsvis behandlat förväntningsgapet mellan vad intressenterna förväntar sig att revisorn ska åstadkomma och vad revisorerna själv anser. Tingsrättens bedömning av revisorn som osjälvständig gentemot bolagsledningens eventuella bokföringsbrott förefaller stå i kontrast till revisorns roll som granskare, eller annorlunda uttryckt så kan man ifrågasätta den lagfästa rollen som granskare, om inte ansvar kan läggas en revisor till last på grund av att den granskade inte anses ha haft uppsåt eller vinning.

Å andra sidan kan man ifrågasätta om revisorn ska åläggas hela ansvaret för korrektheten i ett företags redovisning, om nu företagsledningen har en dold agenda. FARs ordförande menar att ansvarsfördelningen inte är tydlig i lagen och våra iakttagelser om att granskningen inte bedöms som självständig gärning pekar i samma riktning.

Det är ur intressentperspektivet otillfredsställande att detta principiellt intressanta fall inte kom att prövas i högre instans straffrättsligt och att fallet inte heller prövades i RN. Det kan diskuteras om det inte vore rimligt i fall, när den ansvariga revisorn avsagt sig sin auktorisation, att RN ändå gör en utredning och ett uttalande i ärendet. Detta som vägledning för framtiden. Eftersom branschen reglerar sig själv, är det rimligt att RN kan uttala sig i alla principärenden.

6.2 Analys och jämförelse av samtliga rättsfall

I fallen Clinics och Årstadal Metallhandel var bokföringen direkt olagligt utförd och inte som i Prosolvialfallet en fråga om bedömning av redovisningsprinciper. Verifikationer var fingerade, felaktiga eller saknades. Därmed blir det lättare för rätten att konstatera att revisorn brustit i sin granskning och ej iakttagit god revisionsssed. Trots detta

ifrågasätts bankens noggrannhet vid sin kreditprövning i sistnämnda fall. Det kan i sin tur tolkas som att HD inte till fullo beaktar revisorns lagfästa ansvar som granskare. I detta fall begränsas också skadeståndsbeloppet till 3% av bankens kreditförlust på grund av att revisorns ansvarsförsäkring inte täckte ett högre belopp. Vi får därför inte veta om HD hade utdömt fullt skadeståndsbelopp om försäkringen hade täckt hela beloppet. Det verkar av domskälen som att det låga beloppet i sig gör det lättare för HD att döma till revisorns nackdel.

Beloppets storlek kan ha varit utslagsgivande i tvistemålet i Prosolvias. Där går tingsrätten på konkursboets linje i sakfrågorna och anser att revisorerna brustit på alla punkter, men tingsrätten verkar inte vilja utdöma själva skadeståndet. Skälen kan vara det höga beloppet men det är också möjligt att tingsrätten avkunnar en tvetydig dom för att man vill att ärendet ska prövas i en högre instans.

Fallen Midvinter och Fresta Entreprenad består av sinsemellan liknande sakomständigheter, men HDs utslag blev helt olika, efter långa och många juridiska spetsfundigheter. HD ansåg 1988 att utgående balanser för ett år är samma som de ingående för nästkommande år men HD 2009 valde att inte göra denna ur redovisningssynpunkt grundläggande koppling. Här förefaller HD inte alls ha beaktat syftet med årsredovisning och vad den ska användas till. Eftersom domen är prejudicerande kan den leda till att åklagare i fortsättningen undviker att åtala för medhjälp till bokföringsbrott, varvid risken är att detta brott inte kommer att prövas straffrättsligt.

I Midvinterfallet diskuteras, liksom i Prosolviasfallets brottmålsdel, inte revisorns granskningsansvar i första hand utan huruvida företagsledningen gjort sig skyldig till bokföringsbrott eller ej. Medhjälp till bokföringsbrott kan således aldrig vara en självständig åtalspunkt och kanske ligger stötestenen här, i själva ordalydelsen. Det vill säga, att eftersom en revisor inte är behjälplig med bokföringen, utan bara granskar den, kan han inte heller dömas för medhjälp. Om åtalspunkten istället för "medhjälp till bokföringsbrott" varit "främjande av bokföringsbrott" vilket det ju egentligen handlar om, kanske utfallet hade blivit annorlunda. Syftet med HDs dom i Midvinterfallet kan ha varit att tvinga fram en klarare lagstiftning. Någon annan lagtext som skulle kunna åberopas för bristande granskning i straffrättsligt hänseende verkar inte finnas.

Vad gäller begreppen god redovisningssed och god revisionssed kan vi inte se att brister i dessa är en faktor som i sig leder till fällande dom.

6.3 Analys av samtliga disciplindomar

I både Clinics- och Frestafallen tilldelas revisorn en varning. Det är dock svårt att avgöra hur allvarligt KK såg på sakomständigheterna gällande just granskningen eftersom de har vägt in även andra frågor i sin bedömning. Revisorn i Årstadal har inte prövats, liksom inte heller Prosolvias revisor då han avsåg sig sin auktorisation. Det är därför svårt att avgöra hur disciplinnämnden bedömer de omständigheter som rätten har prövat i motsvarande fall. Noterbart är ändå att revisorn i Clinicsfallet som aktivt medverkade till att fabricera verifikationer och aktivt medverkade vid kreditansökan hos banken inte tilldelades hårdare dom än sin kollega i Frestafallet som bara brast i sin granskning.

Det enda fall som där det rättsliga och disciplinära utfallet kan jämföras är i Midvinterfallet. Här har RN nöjt sig med att utdela den mildaste påföljden, en erinran,

trots att revisorn inte ens försökt utföra sin grundläggande uppgift, nämligen att granska bokföringsunderlagen, utan lämnat en ren revisionsberättelse baserad enbart på muntliga uppgifter.

RNs/KKs motiveringar ger slutligen intrycket att brister i god revisorssed bedöms mer allvarligt än brister i god revisionsred. Om så är fallet, riskerar detta förhållningssätt att öka incitamenten för revisorer att ägna sig åt att "göra saker rätt" istället för att "göra rätt saker", helt enligt Öhmans tankegångar. Gometz, Johansson och Baldvinsdottir är också motståndare till utökad reglering. Kanske är det så, att reglerna för hur en revision ska utföras redan är så omfattande att syftet glöms bort, syftet att tillse att redovisningen ger intressenterna en rättvisande bild som beslutsunderlag.

7. Slutsats

Den första slutsatsen av vår studie är att en revisor efter 2009 års prejudikat svårligen kan dömas straffrättsligt för medhjälp till bokföringsbrott och därmed kan inte bristande granskning prövas straffrättsligt. Åtminstone är risken stor att åklagare drar sig för att åtala. Detta är en utveckling som knappast gynnar varken företagens intressenter eller förtroendet för redovisningen och för revisorer. Det skulle i förlängningen kunna leda till att mindre nogräknade revisorer riskfritt skulle kunna skydda mindre nogräknade klienter. Här brister lagstiftningen i skydd för intressenterna.

Den andra slutsatsen som måste dras är att försiktighetsprincipen fått en mycket underordnad roll i lagtolkningen och redovisningspraxis. Den är lagfäst i Årsredovisningslagen som en av flera redovisningsprinciper. I fall som Prosolvias där tillväxten och framåtandan är stark skulle en överordning av försiktighetsprincipen kunna förebygga en alltför optimistisk redovisning och därmed bättre skydda företagets intressenter. Det är också troligt att en överordnad försiktighetsprincip av samma anledning även skulle ge revisorer ett förebyggande skydd mot skadeståndsansvar.

De faktorer som avgör straffrättsliga mål är, förutom preskriptionsfrågan gällande bokföringsbrottet, frågan om uppsåt och vinning hos företagsledningen och graden av aktiv handling hos revisorn. Den "passiva" granskningen är som redan konstaterats inte föremål för egen bedömning.

I civilrättsliga mål är det dels det direkta orsakssambandet med den ekonomiska skadan som avgör utfallet men skadan ska också gå att verifiera och precisera.

Disciplinerna baseras inte på enskilda händelser och är därför svåra att dra några slutsatser av. Tendensen är dock att brister i god revisorssed bedöms allvarligare än brister i god revisionsmed.

Revisionsbranschen är självreglerande och Revisorsnämndens disciplinerna därför vägledande. Sakomständigheter bedöms inte som isolerade företeelser. Istället är det den enskilde revisorn som prövas och summan av dennes alla eventuella misstag som bedöms. En revisor som valt att lämna professionen prövas inte alls och då prövas inte heller granskningen. Att inte Revisorsnämnden kan uttala sig om och bedöma isolerade händelser gynnar inte intressenterna.

En sammantagen slutsats måste tyvärr bli att varken tillämpningen av den befintliga lagstiftningen eller branschens tillsyn, enligt denna studie, sker med intressenternas bästa för ögonen. Vi kan dock inte se att den befintliga lagstiftningen skulle behöva utökas, men troligen förtydligas, för att ändra på detta.

Etik och moral kan man förstås inte lagstifta om, men det är en annan fråga som vi lämnar till utbildare av revisorer.

8. Källförteckning

Litteratur

Bell (2006), *Introduktion till forskningsmetodik*, 4:e uppl., Studentlitteratur.

Ejvegård (2007), *Vetenskaplig metod*, 3:e uppl., Studentlitteratur.

Esaiasson m fl. (2002), *Metodpraktikant: Konsten att studera samhälle, individ och marknad*, 1:a uppl., Norstedts Juridik.

Lönnqvist (2009), *Årsredovisning i koncerner*, 5:e uppl., Studentlitteratur.

Olsson (2010), *Sanktioner vid avvikelse från god redovisningssed*, 1:a uppl., Lustus.

Oppenheimer (2007), *Företag i kris: vad en styrelseledamot, aktieägare, advokat och revisor bör tänka på*, Jure Förlag.

Samlingsvolym (2010), *Revision*, FAR Förlag.

Sandberg (2007), *Aktiebolagsrätten*, Studentlitteratur.

Smith (2006), *Redovisningens språk*, 3:e uppl., Studentlitteratur.

Thomasson (2006), *Den nya affärsredovisningen*, 17:e uppl., Liber.

Ångström (1990), *Därför mördades Ivar Kreuger*, DeSaMeK Publishing.

Öhrlings Pricewaterhousecoopers (2007), *Årsredovisningslagen: En guide till god redovisningssed*, Studentlitteratur.

Avhandlingar

Aspholm (2002), Rättsekonomisk analys av revisors skadeståndsansvar i Norden, Svenska handelshögskolan.

Johansson (2006), Värdet av förtroende, Studentlitteratur.

Mjölnevik (2010) Revisionsutskott: En studie om förtroende, rättvisa och ansvar.

Öhman (2007), Perspektiv på revision: tankemönster, förväntningsgap och dilemman, Mittuniversitet.

Lagrum och förarbeten

Aktiebolagslag (2005:551).

Brottsbalk (1962:700).

Revisorslag (2001:883).

Årsredovisningslag (1995:1554).

Prop. 2010/01:146.

Prop. 2009/10:204.

SOU 2008:79.

Prop. 2004/05:85.

Prop. 1998/99:130.

Prop. 1995/96:10.

Prop. 1975:104.

SOU 1971:15.

FARs rekommendationer i etikfrågor

http://www.far.se/pls/portal/docs/PAGE/FAR_2010/BRANSCHEN/BRANSCHETIK/ETIKR012009.PDF.

Artiklar

Balans nr 6, 1977.

Balans nr 10, 2005.

Rättsfall och Disciplinärenden

Dom i mål nr T3715-00, s 1244, 1:a st.

NJA 2009 s. 3.

NJA 1996 s. 224.

NJA 1998 s. 734.

NJA 1992 s. 227.

NJA 1988 s. 383.

Dnr 2005-322.

Dnr REV 467/89.

Dnr 437/86.

Webbsidor

http://www.bolagsverket.se/foretagsinteckningar/vad_ar_en_foretagsinteckning/index.html.

<http://www.dn.se/ekonomi/staten-stammer-revisor>

http://www.e24.se/business/it-och-telekom/revisionsjatte-slipper-miljardskadestand_2368285.e24

¹http://www.far.se/pls/portal/docs/PAGE/FAR_2010/BRANSCHEN/GOD_REVISIONSSSED/GOD%20REVISIONSSED%20RS%20P%201-6.PDF

<http://www.ekobrottsmyndigheten.se/Documents/Revisorer/R%c3%a4ttsfallsamling%2020080529.pdf>.

<http://www.ne.se.ezproxy.ub.gu.se/revision/historik>

<http://www.ne.se.ezproxy.ub.gu.se/kreugerkraschen>

<http://www.ne.se.ezproxy.ub.gu.se/lang/revision/292965>

<http://regeringen.se/sb/d/13040/a/144319>

http://www.revisorsnamnden.se/rn/om_rn_4706.html.

http://www.revisorsnamnden.se/rn/showdocument/documents/foreskrifter/arsredovisning_budget_regleringsbrev/regleringsbrev10.pdf.

<http://www.revisorsnamnden.se/rn/tillsyn.html>.

<http://www.revisorsnamnden.se/rn/tillsyn.html>.

http://www.riksdagen.se/webbnav/index.aspx?nid=3281&dok_id=GWB332.

http://www.svd.se/naringsliv/nyheter/revisorernas-loner-hojs-trots-varning_5578767.svd.

http://www.svd.se/naringsliv/nyheter/bryt-de-storas-makt_5617841.svd.

http://www.svd.se/naringsliv/nyheter/ask-slar-ifran-sig-all-revisorskritik_5764201.svd.

http://www.svd.se/naringsliv/nyheter/carnegie-revisor-far-skarp-varning_2382635.svd

http://www.svd.se/naringsliv/nyheter/regeringen-pressar-revisionsjattarna_5605495.svd.

<http://sverigesradio.se/sida/artikel.aspx?programid=91&artikel=4233885>

<http://sverigesradio.se/sida/artikel.aspx?programid=83&artikel=4010571>

<http://sverigesradio.se/sida/artikel.aspx?programid=83&artikel=4101823>

http://svt.se/2.22620/1.2241379/revisorsbranschen_paverkar_disciplindomar

Tidningsartiklar

Göteborgs-Posten, 2004-01-12 (Lars-Gunnar Wolmesjö).

Göteborgs-Posten, 2004-01-12.

Svenska Dagbladet, 1999-02-21 (Gunnar Lindstedt, Ola Rehnberg).

Bilaga 1. Sammanställning över ifrågasatt intäktsföring i Prosolvia Clarus 1997.

Center	Fakt_datum	Belopp SEK	Fakturamottagare	Föreläge avtal?	Leverans	Faktura avslutad	Saldoförfrågan	Övrigt	Intäkt koncern	Anmärkning
VRC Bangkok	970625	9,4 + 8 Mkr	Handelsbanken Finans för leasing till IFEC och PFE Ltd	Dan Lejerskår tecknade motpart. Avtalspart ej existerande.	Bekräftad av Dan Lejerskår	En faktura krediterad 980331	Nej	VRC aldrig startat. Prosolvia o Öhrlings hävdar intäkt överförd till VRC Beijing. Dock VRC Beijing fakt mars 1998.	16,7 Mkr	Den andra fakturan varken betald eller krediterad.
VRC Singapore	971230	8,1 Mkr	B&T Technology	Vilkorat - aktuella villkor troligen ej uppfyllda	Ej bevisad	Bokförd som kundförlost per 980630	Februari 1998. Finansiering ej löst enligt motpart.	VRC aldrig startat	10,5 Mkr	
VRC Kuala Lumpur	971128	7,7 Mkr	Privatperson (Betättningsvillkor: 5 år)	Vilkorad bankgaranti utställd på fe parter.	Leverans i mars 1998, gods ej uträmt	Bokförd som kundförlost 1998.		VRC aldrig startat	Totalt 10,4 Mkr	
VRC Yokohama	970929	8,0 Mkr	Handelsbanken Finans	Vilkorat - aktuella villkor troligen ej uppfyllda	Dokumentation styrker att leverans ej skett före april 1998	Bokförd som kundförlost 1998.		JV-bolag ej bildat 1997. VRC startat sommar 1998.	4,5 Mkr	
	971223	4,5 Mkr	3D Inc		Slutet mars 1998	Betald 17 april 1998	Gjord på svenska i februari 1998. Bekräftad.			
	971229	4,5 Mkr	IVS	Vilkorat - aktuella villkor troligen ej uppfyllda	Godkänd april 1998	Krediterad juni 1998. Ersatt av faktura till JV-bolag			2,2 Mkr	
VRC Taiwan	971223	15,8 Mkr	CDC			Krediterad 4 mars 1998. Fakturerad JV-bolag sept 98.	Utförd på svenska i februari 1998. CDC invänder att JV-bolag ska faktureras senare	JV-bolaget bildat augusti 1998. JV-bolaget betalade aldrig fakturan.	7,9 Mkr	Ej i brottmålet
	971229	15,8 Mkr	IVS	Vilkorat - aktuella villkor troligen ej uppfyllda	Enligt fraktsedel i februari 1998	Krediterad 4 mars 1998	Fakturan reklamerad av IVS	IVS bokat fakturan som förskött	7,9 Mkr	
VRC Pretoria	971223	7,8 Mkr	CSIR	JV-avtal ingått 8 jan 1998	Full leverans godkänd juni 1998	Betald 17 juli 1998	Bekräftad 13 februari		7,8 Mkr	
	971229	7,8 Mkr	IVS			Betald 31 mars 1998		IVS bokat fakturan som förskött	3,3 Mkr	
VRC Irvine	971230	3,5 Mkr	Prosolvia Inc USA	Nej, förhandlingar strandade var 1998.		Krediterad under kvartal 2 1998		VRC aldrig startat	0	Ej i brottmålet
	971229	7,9 Mkr	IVS			Betald 31 mars 1998			4,0 Mkr	
VRC Madrid	971231	15,9 Mkr	Memondo Graphics	Vilkorat av finansiering Finansiering förhandlas vår 1998. avslås april.	23 december 1997. Mottagaren ej öppnat försändelsen	Bokförd som kundförlost 1998.	Godkände fakturan på villkor att den skulle överföras på JV-bolag efter dess bildande	JV-bolag aldrig bildat. VRC aldrig startat	15,9 Mkr	
VRC Ottawa	sept-okt97	7,9 Mkr	Nuvison	Fej avtalspart.	Under december 1997	Krediterad och omställd till annan mottagare 31 jan 1998. Bokad som kundförlost 30 juni.	Ej besvarad.	Oegentligheter i JV-bolaget uppdagade januari 1998	7,9 Mkr	Ej i brottmålet
	sept-okt97	3,1	Handelsbanken Finans för leasing till IVS			Betald under 1997		Kostnad belastade IVS som senare startade eget VRC i Canada	3,1 Mkr	
VRC Maricopa	971229	7,5 Mkr	IVS	Inget avtal 1997, hävdar fakturan intäktsfördes av misstag	Nej			Alla överens om att fakturan intäktsförts av försumlighet	4,8 Mkr	
VRC Falköping	971230	8,1 Mkr	Falköping till 1000 AB	Fej fakturamottagare. Avtal mars 1998.	23 december 1997. Mottagaren ej öppnat försändelsen	Krediterad maj 1998	Kunden återsände fakturan	JV-bolag ej bildat 1997, startat mars 1998.	8,1 Mkr	

Bilaga 2. Sammanställning över ifrågasatt intäktsföring i Prosolvia Systems 1997.

Center	Fakt datum	Belopp SEK	Fakturanottagare	Föreläg avtal?	Leverans	Faktura avslutad	Saldoförfrågan/godkännande	Övrigt	Intäkt koncern	Anmärkning
CoE Avika	970630 + 970930	9,0 Mkr	Privatperson anställd hos samarbetsparten IDC.	Avtal januari 1998	Ej 1997. Troligen lev i maj 1998.	Krediterade i mars 1998.	Nekande svar från kund. Öhrlings påstår jakande svar från IDCs revisor	Samarbete startat maj 1998, nya fakturor betalda under hösten 1998	9,0 Mkr	
CoE Örebro	971230	11,6 Mkr	Till målkatens privatadress, se övrigt	Avsiktsförklaring februari 1998	Leverans runt årskrifte, ej uppack	Debetet 4 Mkr i april 1998, restkrediterad sommar 1998	Privatpersonen reklamerar men fakturan godkåms vår 1998 efter omställning till CoE	Morgan Herou personligen garanterade säkerhet. Aktier i JV-bolaget köpta av Prosolvia, 81% överlåtna på målvakt slutet dec-97	11,6	Öhrlings revisorer i JV- bolaget
Högskolan Trollhättan- Uldeval	971114	6,9 Mkr	HTU	Under april 1998	Leverans vår 1998	Krediterades 11 maj. Ny fakt på 2,7 Mkr	Fakturan bestreds nov 97. Ingen saldoförfrågan.		6,9 Mkr	
CoE Enköping	971230	10,6 Mkr	Till målkatens privatadress, se övrigt	Avtal sprack februari 1998	Troligen aldrig	Krediterad 31 juli 1998	Bekräftad av målvakten februari	Aktier i JV-bolaget köpta av Prosolvia, 81% överlåtna på målvakt slutet dec-97	10,6 Mkr	Öhrlings revisorer i JV- bolaget