

LR: dom 2000-03-29, mål nr Ö 5190-98

D 10/98

Ärendet rör auktoriserade revisorn A-sons revisionsinsats i en grupp bolag som från slutet av 1980-talet fram till och med 1992 förvärvade ett stort antal s.k. skalbolag. A-son valdes successivt som revisor även i dotterbolagen. Alla bolag kontrollerades av samma ägare. Verksamheten bedrevs i fem koncerner om totalt ca 120 bolag och bestod huvudsakligen i utveckling och försäljning av anläggningar för vattenrening. Bolagen har under 1992 och 1993 försatts i konkurs. Den advokat som förordnats som konkursförvaltare i så gott som samtliga bolag har i sina förvaltarberättelser, av vilka Revisorsnämnden (RN) tagit del av tre, redogjort för sådana omständigheter att RN funnit skäl att närmare granska A-sons revisionsinsatser i bolagsgruppen.

Av förvaltarberättelserna kan utläsas att förhållandena varit likartade i de fem koncernerna. Vidare framgår bl.a. följande. Syftet med förvärven av skalbolag har varit att finansiera moderbolagens kostnadskrävande verksamhet. Förvärven har som regel följt samma mönster. Moderbolaget köper ett bolag vars huvudsakliga tillgångar utgörs av likvida medel, delvis hänförliga till obeskattade vinster. Det förvärvade bolagets likvida medel överförs till moderbolaget som bokför en motsvarande skuld till dotterbolaget. Moderbolaget överlåter därefter en rättighet till dotterbolaget som är tidsbegränsad till tre år. Det kan exempelvis avse rätten att exploatera ett patent, att överta ett befintligt licensavtal eller att överta och driva pågående och framtida entreprenadprojekt. Ersättningen bestäms till ett betydande engångsbelopp som skall utges oavsett om dotterbolaget begagnar sig av rättigheten eller ej. Dotterbolaget kostnadsför förvärvet av rättigheten i sin helhet varigenom de obeskattade reserverna/vinsterna och därtill hörande latent skatteskuld elimineras. I moderbolaget kvittas den skuld till dotterbolaget som överföringen av vinstmedel gett upphov till mot moderbolagets fordran p.g.a. försäljningen av rättigheten. Efter aktieförvärvet och rättighetsöverlåtelsen har någon egentlig verksamhet inte bedrivits i dotterbolagen.

A-son har anfört bl.a. följande. Han började arbeta med den aktuella bolagsgruppen i mitten av 1980-talet. Inledningsvis som assistent och från och med år 1989, då han erhöll sin auktorisation, såsom vald revisor. Han valdes som revisor i moderbolagen under åren 1989 och 1990 och därefter successivt i dotterbolagen i takt med att dessa förvärvades. Bolagsgruppen hade inledningsvis tillräckliga resurser för att själva sköta den löpande redovisningen. Årsredovisningarna upprättades däremot med hjälp av anställda på den revisionsbyrå där A-son vid den tiden var anställd. Våren 1991 hade revisionsbyråns fordran för dessa tjänster vuxit till en sådan nivå att byråns ledning förbjöd vidare biträde. Detta fick till följd att bolagen, med några få undantag, inte avlämnat årsredovisningar efter 1990. A-son har vid sina kontakter med bolagens företrädare vid flera tillfällen muntligen påtalat bl.a. deras skyldighet att upprätta årsredovisningar.

De överlåtna projekten var enligt A-son svåra att värdera. Värdena var dock förutsatt "going concern" inte orimliga. Han hade följt bolagsgruppen under flera år och tidigare kunnat konstatera att flera anläggningar uppförts med ett bra ekonomiskt utfall. Inledningsvis var det heller inte några svårigheter att granska överlåtelseerna. Granskningen har genomförts med utgångspunkt från den projektredovisning som bolagsgruppen upprättat. Så gott som samtliga verifikat bokfördes mot något projekt. Vid verifikationsgranskningen har kontrollerats att det funnits underlag till alla poster och att bokföringen på projekt varit riktig eller i vart fall rimlig. Tecknade avtal har granskats och följts upp mot projektredovisningen. Efter utgången av år 1990 har dock förvärven av skalbolag och därmed sammanhängande

transaktioner inte kunnat granskas på det sätt som nu beskrivits. I sin revisionsberättelse för ett av moderbolagen avseende år 1990 har A-son därför uttryckt viss osäkerhet angående värderingen av posten aktier i dotterbolag. I december 1991 har han vidare i en särskild skrivelse till bolagens företrädare ifrågasatt ytterligare förvärv av skalbolag. A-son har emellertid trots detta åtagit sig uppdragen som revisor i de härefter förvärvade bolagen. Skälet till detta var att han ville ha fortsatt kontroll över bolagsgruppen.

RN gör följande bedömning.

RN har vid sin prövning att ta hänsyn till stadgandet i 22 § tredje stycket lagen (1995:528) om revisorer (revisorslagen) enligt vilket en revisor inte får meddelas varning eller erinran om det som läggs revisorn till last inträffat mer än fem år innan revisorn beretts tillfälle att yttra sig i ärendet. A-son fick del av RN:s första föreläggande den 28 augusti 1995. Händelser som inträffat före den 28 augusti 1990 kan därför inte läggas till grund för någon av nu nämnda påföljder.

Bolagsgruppen har förvärvat ett betydande antal bolag vars huvudsakliga tillgångar utgjorts av likvida medel delvis hänförliga till obeskattade vinster (skalbolag) i syfte att med dessa medel finansiera moderbolagens kostnadskrävande verksamhet. Även om s.k. skalbolagsupplägg kan innebära utnyttjande av skattelag i strid med lagstiftningens syfte är förfarandet inte generellt sett olagligt. Skalbolagsupplägg och andra liknande transaktioner måste dock självfallet redovisas på ett korrekt sätt och ställer vidare höga krav på ordning och reda i de berörda bolagen. Som en följd härav ökar även kraven på revisorns insatser.

Enligt A-son försämrades möjligheterna att granska skalbolagsförvärven och därmed sammanhängande transaktioner efter utgången av år 1990. Bolagen upprättade, med få undantag, inte några årsredovisningar. Han började ifrågasätta bolagsgruppens vidare förvärv av skalbolag. Han har emellertid fortsatt att åta sig uppdragen som revisor i de bolag som förvärvades till och med år 1992.

Av 10 kap. 2 § fjärde stycket aktiebolagslagen (1975:1385) framgår att till revisor i dotterföretag bör, om det kan ske, utses minst en av moderbolagets revisorer. Mot bakgrund av detta stadgande ifrågasätter RN i och för sig inte att A-son fortsatt åtagit sig revisionsuppdrag i de efterhand förvärvade dotterbolagen. Den omständigheten att varken dessa eller moderbolagen fullgjorde sina skyldigheter i bokföringshänseende borde emellertid ha föranlett A-son att agera kraftfullt. A-son har hävdatt att han upprepade gånger muntligen har påtalat för bolagens företrädare att de var skyldiga att upprätta årsredovisningar. Enligt RN:s uppfattning är detta inte tillräckligt. Eftersom bolagen uppenbarligen inte efterkom hans muntliga anmärkningar skulle han i enlighet med god revisionssed skriftligen ha erinrat bolagen om deras skyldighet och – om inte heller detta haft någon effekt – avsagt sig uppdragen. Med hänsyn till omständigheterna kring den verksamhet som bedrevs i de aktuella koncernerna bedömer RN A-sons underlåtelse att agera på ett kraftfullt sätt som allvarlig.

A-son har på ett allvarligt sätt åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Med stöd av 22 § andra stycket revisorslagen meddelar RN A-son varning.

Ärendet har avgjorts av RN:s ordförande Lennart Grufberg samt ledamöterna Stig von Bahr, Elisabet Fura-Sandström, Klas-Erik Hjorth, Margit Knutsson, Jan-Erik Moreau, Claes Norberg, Eva-Britt Nordhall och Gunnar Widhagen. Vid den slutliga handläggningen har i övrigt närvarit kanslichefen Christer Lefrell samt avdelningsdirektören Carina Bergman Marcus, föredragande.