

## D 17/97

Ys aktieägarförening (föreningen) har anmält auktoriserade revisorerna A-son och B-son till Revisorsnämnden (RN).

Vid ordinarie bolagsstämma i X AB (tidigare och numera åter Y AB) 1995 beslutade stämman, efter begäran av föreningen, att bolaget skulle ansöka om förordnande av granskare enligt 10 kap 14 § aktiebolagslagen (1975:1385) (ABL). Uppdraget skulle avse "Särskild granskning avseende den av styrelsen för Y AB, för det dåvarande dotterbolaget Z AB, utställda riskkapitalgarantin, den fortsatta handläggningen härav och omständigheterna däromkring." Ansökan gavs in till länsstyrelsen som förordnade en advokat att utföra uppdraget.

Föreningen har till sin anmälan bifogat utdrag av granskarens yttrande i vilket denne riktat kritik mot Y AB:s revisorer. Granskaren har i detta hänseende anfört:

Revisorerna, främst företrädare av B-son och A-son, har på ett allvarligt sätt visat bristande samarbetsvilja i granskningsarbetet. Ända till ett mycket sent skede i utredningen, trots såväl ett antal muntliga som flera skriftliga framställningar med begäran om att få ta del av revisionspromemorior, rapporter till Ys styrelse och/eller ledning, bedömningsunderlag m m, gjorde revisorerna gällande att inga sådana handlingar avseende den aktuella tiden fanns att tillgå hos dem, med undantag för ett brev till Ys ledning avseende intern kontroll.

Bl.a. av att jag i Ys arkiv funnit en revisionspromemoria avseende den aktuella tiden (se 2.1 (iii) ), kunde jag dra slutsatsen att revisorerna antingen inte agerade korrekt eller att allvarliga brister förelåg beträffande revisorernas arkivering av material.

I detta mycket sena skede av utredningen, under medverkan på min sida av revisorer från X Revisionsbyrå, ändrade revisorerna ståndpunkt och bekräftade att dokumentation fanns och för övrigt var mycket omfattande.

Jag kan konstatera att revisorerna inte låtit mig ta del av någon dokumentation. Däremot har de besvarat ett antal frågor ställda av X Revisionsbyrå.

Detta beteende från revisorernas sida har avsevärt försvårat och fördyrat granskningen. Så sent som i slutet av mars 1996, erbjöd visserligen revisorerna X Revisionsbyrå att ta del av det material de önskade, men detta "erbjudande" var vid denna sena tidpunkt givetvis meningslöst.

A-son och B-son har förnekat att de i något avseende handlat felaktigt och anfört bl.a. följande. En revisor är visserligen upplysningsskyldig mot bl.a. granskare. Denna skyldighet innebär dock inte att revisorn är tvungen att förete handlingar som rör revisionen. När det gäller handlingar som rör bolaget bör granskaren i första hand vända sig till företrädare för bolaget som, utöver upplysningar, även är skyldiga att förse denne med underlag i form av skriftliga uppgifter från bolagets arkiv. A-son och B-son har noga prövat varje begäran från granskaren om utfående av handlingar mot bakgrund av förordnandets omfattning samt gjort den bedömningen att granskaren efterfrågat revisionsmaterial som objektivt inte haft något sakligt samband med granskningsuppdraget. De har därför, med hänsyn till ABL:s bestämmelser om tystnadsplikt, inte ansett sig utan vidare kunna lämna ut materialet. Med hänsyn härtill och även till praktiska hanteringsskäl har A-son och B-son funnit det ändamålsenligt att först ha en genomgång med granskaren för att besvara frågor och för att få ett klarläggande av sambandet mellan uppdraget och de efterfrågade uppgifterna. Denne har

emellertid vägrat att lämna någon närmare förklaring. A-son och B-son har besvarat alla frågor granskaren ställt. Till detta kommer att A-son avgått som revisor i Y AB vid den bolagsstämma då beslut fattades om den särskilda granskningen. A-son har därför i och för sig inte varit skyldig att lämna några upplysningar.

RN, som haft tillgång till skriftväxlingen mellan revisorerna och granskaren, gör följande bedömning.

Bestämmelserna om särskild granskning finns i 10 kap 14 § ABL. Enligt detta lagrum kan aktieägare väcka förslag om särskild granskning av bolagets förvaltning och räkenskaper under viss förfluten tid eller av vissa åtgärder eller förhållanden i bolaget. Särskild granskare förordnas av länsstyrelsen. För att granskaren skall kunna fullgöra sitt uppdrag har han rätt att få de upplysningar och det biträde han begär av bolagets ledning. Han kan även vända sig till bolagets revisor som enligt 10 kap 13 § andra stycket ABL har en skyldighet att lämna granskaren erforderliga upplysningar om bolagets angelägenheter.

En första fråga som kommit upp i ärendet är om revisorns upplysningskyldighet enligt 10 kap 13 § ABL även omfattar en person som avgått som revisor i bolaget. Enligt RN:s uppfattning talar inte minst önskvärdheten av att granskaren skall få förstahandsinformation och slippa inhämta upplysningar genom nyvald revisor för att frågan skall besvaras jakande. Skyldigheten att lämna information direkt till granskaren bör åtminstone gälla om, som i förevarande ärende, revisorn avgått endast kort tid innan granskningen påbörjades. Den omständigheten att A-son avgått som revisor i Y AB har således inte inneburit att hans upplysningsplikt gentemot granskaren bortfallit.

A-son och B-son har vidare framfört vissa allmänna invändningar mot granskarens påstående att de brutit mot skyldigheten att lämna upplysningar till granskaren. De har för det första hänvisat till sin tystnadsplikt och till att det varit osäkert om det material som granskaren efterfrågat ingått i det av bolagsstämman angivna granskningstemat. För det andra har de hävdade att revisorns informationsplikt är begränsad till att besvara granskarens frågor. Någon skyldighet att lämna ut handlingar rörande revisionen skulle med denna uppfattning inte föreligga. RN behandlar först den allmänna frågan om revisors tystnadsplikt och sedan frågan om på vilket sätt informationsplikten skall fullgöras. Slutligen behandlas frågan om betydelsen av granskningstemat för revisors skyldighet att bistå granskaren med upplysningar.

I 10 kap 13 § ABL regleras revisors tystnadsplikt. Enligt paragrafens andra stycke är revisor skyldig att lämna bl. a. medrevisor och särskild granskare erforderliga upplysningar om bolagets angelägenheter. Revisorns upplysningsplikt gentemot dessa personer är – till skillnad från vad som gäller gentemot exempelvis en enskild aktieägare – ovillkorlig i den bemärkelsen att upplysningsplikten inte begränsas av något förfångsrekvisit. Detta sammanhänger med att granskaren enligt nyssnämnda lagrum har samma tystnadsplikt som revisorer (jfr prop. 1979/80:143 s. 84). Av detta följer att revisorn inte kan åberopa tystnadsplikten som en självständig grund för att inte ge granskaren de uppgifter denne behöver (jfr K. Moberg, *Bolagsrevisor*, Stockholm 1986 s. 226).

När det gäller frågan om hur informationsplikten skall fullgöras, och närmare bestämt om revisor är skyldig att utlämna handlingar, kan enligt RN:s mening lagtextens lydelse ("erforderliga upplysningar om bolagets angelägenheter") ge visst stöd för uppfattningen att informationsplikten inte omfattar utlämnande av handlingar. I det fallet granskaren bedömer att revisorn innehar handlingar som är av betydelse för uppdragets fullgörande är det emellertid inte rimligt att granskaren skall vara hänvisad till att ställa frågor till revisorn om handlingarnas existens och innehåll. RN finner mot bl.a. denna bakgrund att en revisor är skyldig inte bara att besvara granskarens frågor utan också att förete handlingar. Att en handling rör revisionen utgör enligt RN:s uppfattning inte i sig något godtagbart skäl för att inte lämna ut handlingen (jfr S. Lindskog, *Särskild granskning enligt aktiebolagslagen*, 2 uppl, Göteborg 1991 s. 30f). Vad RN nu uttalat om informationsplikten omfattning

överensstämmer även med vad som i praxis gäller mellan avgående revisor och nyvald revisor (se FAR:s rekommendation Revisionsprocessen).

Det återstår att bedöma frågan om hur omfattningen av revisors upplysningsplikt påverkas av det fastställda granskningstemat. Enligt RN:s mening följer av 10 kap 14 § ABL att revisorerna inte har någon obegränsad skyldighet att lämna ut upplysningar till granskaren. Kraven från granskaren måste vara relevanta i förhållande till granskningstemat. Visst stöd för en sådan tolkning finns också i 10 kap 13 § ABL som använder uttrycket erforderliga upplysningar. Det är emellertid viktigt att påpeka att syftet med kännedom om förhållandena i bolaget har han som regel ingen möjlighet att i förväg avgöra vilket material han behöver för sin uppgift. I den händelse det råder oklarhet om en upplysning ligger inom eller utom granskningstemat bör därför granskaren ha tolkningsföreträde.

Vad gäller omständigheterna i det aktuella fallet kan följande anges. Av handlingarna framgår att granskaren inledningsvis begärde att revisorerna till honom skulle översända revisorernas promemorior, korrespondens med Ys styrelse och anteckningar för åren 1990–1993. Granskaren kompletterade och preciserade senare sin begäran till att även omfatta revisorernas granskningsplaner och viss dokumentation avseende åren 1990–1991. Revisorerna ansåg att varje begäran om handlingar från granskarens sida noga måste prövas mot bakgrund av omfattningen av hans förordnande och gentemot den tystnadsplikt som åvilar revisorerna enligt 10 kap 13 § ABL. Genom B-son svarade revisorerna således att de inte såg något klart objektiva samband mellan de efterfrågade uppgifterna och granskningsuppdraget och att de först, gärna vid ett möte, önskade ett klarläggande av detta. Granskaren gick inte revisorernas önskemål till mötes. Han ansåg sig tvärtom inte behöva specificera varför han behövde det efterfrågade materialet.

Den första begäran som granskaren riktade till revisorerna rörande utlämning av handlingar synes sakna begränsning. Det fastställda granskningstemat var emellertid relativt specificerat. Granskningen skulle omfatta de avtal i vilka riskkapitalgarantierna uppställts och därefter reglerats samt relevanta omständigheter i anslutning till ingåendet och avvecklingen av dessa. Även om rättsläget får anses oklart synes revisorerna mot bakgrund av vad som nu anförts haft visst fog för att kräva att granskaren närmare preciserade sin begäran. Detta ägde senare rum. Revisorerna lämnade därefter upplysningar, men inga handlingar, till granskaren. Revisorerna har även i ett sent skede av utredningen erbjudit granskaren att ta del av begärt material. Enligt granskaren var dock erbjudandet vid denna tidpunkt inte till någon nytta för utredningen.

Det är uppenbart att samarbetet mellan granskaren och revisorerna inte har fungerat tillfredsställande. Att med säkerhet fastställa orsakerna härtill är dock förenat med betydande utredningssvårigheter. Av den skriftväxling som RN haft tillgång till framgår att det även förekommit ett antal muntliga kontakter mellan granskaren och revisorerna. Beträffande flera saksomständigheter står uppgift mot uppgift. Det kan heller inte bortses från att A-son och B-son har haft att ta ställning till frågor där rättsläget delvis varit oklart. RN finner det därför inte utrett att A-son och B-son agerat på sådant sätt att grund för disciplinär påföljd föreligger. Med detta uttalande avskriver RN ärendet.

Ärendet har avgjorts av RN:s ordförande Lennart Grufberg samt ledamöterna Stig von Bahr, Siv Björs, Anne-Charlotte Eggwertz, Jan-Erik Moreau, Eva-Britt Nordhall, Per Thorell, Lars Wenne och Gunnar Widhagen. Vid den slutliga handläggningen har i övrigt närvarit kanslichefen Christer Lefrell, avdelningsdirektören Carina Bergman Marcus samt byrådirektören Fredrik Bengtsson, föredragande.

Avvikande mening rörande ärende Dnr 1996-677 har anmälts av Jan-Erik Moreau enligt följande.

Revisorsnämnden har efter omfattande diskussioner valt att avskriva rubricerade ärende.

Enligt undertecknad är granskningsinstitutet i 10 kap 14 § ABL en mycket viktig säkerhetsventil för att bland annat värna om minoritetens och de små aktieägarnas intressen. För att detta institut ska kunna fungera, så att lagstiftarens syfte kan uppnås, krävs att berörda revisorer medverkar aktivt och positivt för att underlätta arbetet i så stor utsträckning som möjligt för den utsedde granskaren. Jag kan inte se att så varit fallet i detta ärende. Granskarens uppgift har därmed blivit betydligt besvärligare.

Undertecknad finner det tillräckligt utrett att A-son och B-son agerat på sådant sätt att disciplinär påföljd vore motiverad. Enligt min mening bör A-son och B-son vardera meddelas en erinran.