

LR: dom 2007-08-23, mål nr 25644-06

KamR: dom 2008-06-26, mål nr 6699-07

D 36/06

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en anmälan avseende auktoriserade revisorn A-son. Av anmälan framgår att A-son den 23 september 2005, tillsammans med en kollega inom revisionsföretaget vilken inte är godkänd eller auktoriserad revisor, har avgett ett yttrande rubricerat "Yttrande angående värde på aktierna i [bolaget] per 2002-08-31". Yttrandet har ingetts som partsinlaga i ett tvistemål, där det fanns anledning att ta ställning till frågan om värdering av aktier i ett fåmansbolag. A-son har inte varit vald revisor i bolaget. Anmälaren har ifrågasatt såväl utformningen av som lämpligheten i att avge detta yttrande.

I yttrandet anges inledningsvis följande. "Vi har översiktligt granskat värdet av aktierna i [bolaget] per 2002-08-31 baserat på det skadeståndskrav som framställts i [tingsrättens mål]. Vi har granskat om det är rimligt att anta att [bolagets] aktier per 2002-08-31 uppgick till åtminstone 2,4 Mkr, vilket yrkas av kärande i målet. Vår granskning förutsätter att de likvida medlen i Bolaget var tillräckliga för fortsatt drift, alternativt att nödvändig finansiering kunde garanteras, vid tidpunkten för värdering."

Såsom slutsats anges: "Vi har ovan analyserat huruvida ett föreslaget värde om 2,4 Mkr för aktierna i [bolaget] kan anses rimligt per augusti 2002. Vi har analyserat olika tänkbara scenarion där vi använt en avkastningsvärderingsmetod för att konstatera att de implicita antaganden om den framtida utvecklingen som krävs för att kunna försvara värdet inte är uppseendeväckande optimistiska. Vi har vidare studerat prissättningen av aktier för jämförbara bolag med [bolaget]. Vi kan i den analysen konstatera att det föreslagna värdet på [bolaget] indikerar en lägre värdering än jämförelsebolagen. Sammantaget är det vår bedömning att det inte är orimligt att anta värdet av aktierna i [bolaget] per augusti 2002 uppgick till 2,4 Mkr."

Yttrandet är undertecknat med A-son, "auktoriserad revisor".

A-son har anfört bl.a. följande.

Advokat X på Advokatbyrån Y var hans uppdragsgivare. Det finns inget uppdragsbrev/avtal. Han var medveten om att yttrandet skulle användas som partsinlaga i en tvistemålsprocess. Han har öppet redovisat uppdragets omfattning, antagna förutsättningar och gjorda ställningstaganden. En läsare av yttrandet svävar inte i något tvivelsmål om hur han har nått sin slutsats. Hans uppdrag har inte varit att uttala sig om värdet på aktierna i bolaget utan att uttala om *det är rimligt att anta* att värdet på de aktierna uppgick till ett visst belopp. Detta har han också uttalat sig om och öppet angett skälen härför. Yttrandet har framtagits i enlighet med såväl god revisionssed som god revisorssed.

Hänvisningen ovan till god revisionssed och god revisorssed måste ses i ljuset av anmälan till RN. Anmälan är utformad på ett sådant sätt att den kan anses ge uttryck för ett påstående att god revisionssed skulle ha följts i den bemärkelsen att A-son borde ha utfört viss granskning. Därav hänvisningarna till god revisionssed. Med hänsyn till det underlag han fick ta del av är han inte av uppfattningen att hans uppdrag inbegrep granskningsmoment.

A-son gjorde vid tidpunkten ingen särskild bedömning av om uppdragets karaktär var revisionsverksamhet eller inte. Uppdraget ligger inte inom den sfär av arbetsuppgifter som han normalt förknippar med uttrycket ”granskning enligt god revisionsred”. Det sagda innebär dock inte att han vid utförandet av uppdraget inte beaktade att yttrandet kunde komma att användas vid en domstol. Han har endast uttalat vad han kunnat stå för baserat på tillgängligt underlag, och han har öppet och fullständigt redovisat hur han har nått sin slutsats. Han har inte tillämpat något särskilt normverk/standard anpassat för ifrågavarande uppdrag. Han är av uppfattningen att en avkastningsvärdering är ett vanligt och accepterat sätt att uttala sig om ett värde på ett företag.

RN:s bedömning

I 2 § punkten 7 revisorslagen (2001:883) definieras revisionsverksamhet som

- a) ”verksamhet som består i sådan granskning av förvaltning eller ekonomisk information som följer av författning, bolagsordning, stadgar eller avtal och som utmynnar i en rapport eller någon annan handling som är avsedd att utgöra bedömningsunderlag även för någon annan än uppdragsgivaren, samt
- b) rådgivning eller annat biträde som föranleds av iakttagelser vid granskning enligt a”.

När en revisor åtar sig ett uppdrag, vilket skall utmynna i en handling, är det nödvändigt att revisorn tar ställning till om uppdraget utgör revisionsverksamhet eller inte. Är det fråga om revisionsverksamhet har revisorn att, enligt god revisionsred, följa gällande normer för hur sådana uppdrag skall utföras samt att vid utformningen av handlingen använda de för ändamålet vanligtvis förekommande mallarna. Vid revisorns utövande av annan verksamhet än revisionsverksamhet gäller däremot inte några särskilda kvalitetsnormer motsvarande god revisionsred.¹ Det är därför avgörande att i det fall uppdraget *inte* anses vara revisionsverksamhet men ändå skall utmynna i en handling, detta förhållande klart framgår av revisorsyttrandet.

A-son har till RN uppgett att han ”vid tidpunkten” inte gjorde någon särskild bedömning av om uppdragets karaktär var revisionsverksamhet eller inte. Mot bakgrund av det ovan anförda finner RN detta vara anmärkningsvärt och inte förenligt med god revisionsred.

A-son har vidare till RN anförts att uppdraget inte ligger inom den sfär av arbetsuppgifter som han normalt förknippar med uttrycket ”granskning enligt god revisionsred” samt att uppdraget inte har inbegripit några granskningsmoment. Han har inte heller tillämpat något särskilt ”normverk/standard” för uppdraget. Mot denna bakgrund samt med hänsyn till yttrandets utformning finner RN att det inte har varit fråga om revisionsverksamhet. Till följd härav kan uppdraget inte bli föremål för någon särskild kvalitetstillsyn från RN:s sida.

Även om ett uppdrag inte anses vara revisionsverksamhet kan det ändå omfattas av RN:s tillsyn eftersom RN – när det gäller revisorns utövande av annan verksamhet än revisionsverksamhet – har att pröva om revisorn har följt god revisionsred, dvs. iakttagit de yrkesetiska normer som i allmänhet gäller för en revisor.

I det av A-son avgivna yttrandet anges inledningsvis att han har ”översiktligt granskat” värdet av aktierna. Av uppdragsbeskrivningen framgår att uppdraget handlar om att bedöma om en viss uppgift, ett aktievärde på 2,4 mnkr, inte är orimlig. Slutsatsen är utformad som ett negativt

¹ Se prop. 2000/01:146 Oberoende, ägande och tillsyn i revisionsverksamhet, sid. 44.

uttryckt bestyrkande av aktiernas påstådda värde. Yttrandet är undertecknat med A-son, ”auktoriserad revisor”.

Enligt RN:s mening har A-son, genom valet av uttryck och begrepp i yttrandet, gett läsaren/mottagaren intryck av att han har utfört en sådan översiktlig granskning som enligt god revisionsred skall utmynna i ett negativt uttalande, dvs. ett bestyrkande med medelhög grad av säkerhet.² A-son har således, genom att utforma yttrandet på det sätt som gjorts, felaktigt gett sken av att det varit fråga om revisionsverksamhet och följaktligen – implicit – att han även har iakttagit de kvalitetsnormer som motsvarar god revisionsred. På grund härav finner RN att A-son har brutit mot god revisorsred. Vad han har uppgett om att han har öppet och fullständigt redovisat hur han har nått sin slutsats medför inte annan bedömning.

A-son har i ovan nämnda hänseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han skall därför meddelas en disciplinär åtgärd. RN finner omständigheterna vara sådana att erinran utgör en tillräcklig åtgärd.

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

Ärendet har avgjorts av Revisorsnämnden. I beslutet har deltagit hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, ordförande, skattedirektören Vilhelm Andersson, godkände revisorn Klas-Erik Hjorth, auktoriserade revisorn Leif Lundfors, utredningssekreteraren Jan-Erik Moreau, professorn Claes Norberg, skattejuristen Kerstin Nyquist samt enhetschefen Bertil Sjöo. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, chefsjuristen Per Eskilsson, revisionsdirektören Anders Holm samt avdelningsdirektören Helene Agélii som föredragit ärendet.

Kammarrätten i Stockholm

Dom 2008-06-26 i mål nr 6699-07

A-son har överklagat Länsrättens dom samt yrkat att kammarrätten med ändring av länsrättens dom upphäver Revisorsnämndens beslut. Till stöd för sin talan har han, utöver vad han tidigare har anfört, anfört bl.a. följande.

Ett uppdrag för en revisor kan avse revisionsverksamhet eller fristående rådgivning. Vad som avses med revisionsverksamhet framgår av 2 § 7 revisorslagen. Vad som är fristående rådgivning bestäms negativt. Det är uppdrag som inte har ett nära samband med ett av revisorn utfört granskningsuppdrag som utgör revisionsverksamhet. En revisor måste naturligtvis veta efter vilka regler han skall utföra sitt uppdrag. Av detta skäl måste han också ta ställning till om uppdraget innefattar revisionsverksamhet eller om det är fristående rådgivning. I detta fall har Revisorsnämnden och länsrätten anfört att han uppgett att han inte skulle ha gjort någon särskild bedömning av om uppdraget utgjorde revisionsverksamhet eller inte. Han har aldrig påstått att han inte gjort någon bedömning av uppdragets karaktär. Han hade klart för sig att det inte var fråga om revisionsverksamhet. Han behövde inte göra en särskild bedömning av frågan för att komma till denna slutsats. Det är vidare ostridigt att det inte är fråga om revisionsverksamhet. Han har aldrig påstått att han skulle ha behandlat det som om att det vore ett

² Se bl.a. RS 120 Ramverk för standard för revision och näralliggande tjänster, punkterna 4 och 8SE. Jfr. även Standard för översiktlig granskning SÖG 2400 Uppdrag att göra översiktlig granskning av finansiella rapporter samt FAR:s RevR 3 Översiktlig granskning av halvårs- och andra delårsrapporter. RS 120 har i oktober 2005 ersatts med Ramverk för bestyrkandeuppdrag. Rev R 3 har ersatts med SÖG 2410 Översiktlig granskning av finansiell delårsinformation som gäller för räkenskapsår som börjar den 15 december 2006 eller senare.

revisionsuppdrag. Att mot denna bakgrund så till den grad kritisera frånvaron av en särskild bedömning av uppdragets natur ter sig inte motiverat. Länsrätten menar också att intyget är vilseledande, men länsrätten anger inte i sina domskäl vad det är som är vilseledande i utlåtandet. Med hänsyn till Revisorsnämndens inställning ligger det ändå nära till hands att anta att länsrätten delar Revisorsnämndens inställning att det som skulle vara vilseledande är bruket av titeln auktoriserad revisor i förening med begreppet "översiktligt granskat". En bra måttstock för om intyget är vilseledande på det sätt Revisorsnämnden påstår är den anmälan som advokaten B-son riktade mot honom. Intet i anmälan tyder på att anmälaren kritiserar honom för att han har skrivit under i sin egenskap av auktoriserad revisor eller att han angett att han har granskat bolagets värde översiktligt och att anmälaren till följd härav skulle ha vilseletts. Det som kritiseras är istället anslaget och metoden i värderingen, t.ex. ifrågasätts om avkastningsvärdet överhuvudtaget kan tillgripas i det ifrågavarande uppdraget. Man skulle kunna sammanfatta att anmälaren inte har blivit vilseledd av formen, men kritiserar substansen eller innehållet. Till skillnad från anmälaren gör Revisorsnämnden eller länsrätten ingen sak mot innehållet i yttrandet, men gör alltså gällande att formen skulle vara vilseledande. Detta har uppenbarligen inte föresvävat anmälaren. Det går inte att lösgöra sig från misstanken att Revisorsnämnden i sin bedömning endast konstaterat användandet av ovanstående uttryck och begrepp utan att bedöma om intyget sammantaget de facto varit vilseledande. Bedömningen måste ske på grundval av hur en typisk beställare av dylika intyg vid en fullständig genomläsning av intyget skulle bedöma detsamma. Vid en helhetsbedömning av yttrandet blir inte läsaren vilseledd eftersom uppdraget, utredningen och slutsatserna är utförligt beskrivna däri.

Revisorsnämnden har bestridit bifall till överklagandet. Till stöd för sin uppfattning har nämnden, utöver vad den tidigare har anfört, anfört bl.a. följande. En revisors uppdrag kan omfatta revisionsverksamhet samt en mängd andra uppdrag som inte behöver utgöra fristående rådgivning, t.ex. värderingsuppdrag, redovisningsuppdrag eller utlåtanden av olika slag. För varje enskilt uppdrag har revisorn att överväga om uppdraget utgör revisionsverksamhet eller inte. Revisorsnämnden ifrågasätter A-sons påstående att det stod klart för honom att det inte var fråga om revisionsverksamhet. Med hänsyn till att A-son i sitt yttrande till Revisorsnämnden den 2 december 2005 anfört att han utförde det aktuella uppdraget i enlighet med god revisionsssed konstaterar Revisorsnämnden att A-son, inte ens efter det att disciplinärendet hade inletts, tycks ha haft klart för sig att uppdraget inte utgjorde revisionsverksamhet. Som Revisorsnämnden uppfattar det menar A-son att det inte finns stöd i revisorslagen för att kräva att en revisor när denne åtar sig ett uppdrag som skall utmynna i en handling skall ta ställning till om uppdraget utgör revisionsverksamhet eller inte. Alternativt menar A-son att det saknas lagstöd för, eller är onödigt formalistiskt, att kräva att ett avgivet yttrande inte utformas så att det felaktigt ger sken av att det varit fråga om revisionsverksamhet. Revisorsnämnden bestrider båda dessa uppfattningar. Revisorsnämndens beslut bygger på en helhetsbedömning av det aktuella yttrandet. A-son har - trots att han enligt egen utsago hade klart för sig att det inte rörde sig om revisionsverksamhet - i det aktuella yttrandet använt begreppet "översiktlig granskning" som för en revisor inte kan innebära annat än att det är fråga om revisionsverksamhet. Slutsatserna av granskningen har sammanfattats i sådana formuleringar som enligt god revisionsssed är avsedda för översiktlig granskning. A-son har skrivit under med användandet av titeln auktoriserad revisor. Oavsett vad som i övrigt framgår av innehållet i yttrandet framstår det därmed som att en översiktlig granskning har genomförts enligt god revisionsssed.

Kammarrätten har upphävt länsrättens dom och Revisorsnämndens beslut att meddela A-son en erinran.

Tillämpliga bestämmelser framgår av länsrättens dom.

Av utredningen i målet framgår att A-son och Revisorsnämnden samstämmt anser att yttrandet rubricerat "yttrande angående värde på aktierna i Företaget AB per 2002-08-31" som A-son ingivit som en partsinlaga i ett tvistemål inte kan anses utgöra revisionsverksamhet i den mening som avses 12 § 7 revisorslagen. Detta har även länsrätten ansett och kammarrätten finner inte skäl att i denna del göra någon annan bedömning. Fråga är därmed om yttrandet varit vilseledande på så sätt att det givit intryck av att det ändock var fråga om revisionsverksamhet.

Revisorsnämnden har funnit att A-son genom att utforma yttrandet på det sätt som skett gett sken av att det varit fråga om revisionsverksamhet. De omständigheter som nämnden särskilt har anfört som avgörande är att A-son använt uttrycket "översiktlig granskning", att han undertecknat med titeln auktoriserad revisor, att han inte särskilt tagit ställning till om uppdraget utgjorde revisionsverksamhet eller inte samt att han utformat sin slutsats som ett negativt uttryckt bestyrkande av aktiernas påstådda värde.

Inom revisionsverksamhet är "översiktlig granskning" ett väletablerat begrepp. Att använda detta begrepp i ett yttrande i ett sammanhang avseende fristående rådgivning på sätt A-son gjort kan därför vara olämpligt. Även den utformning yttrandet har givits i struktur och form i kan i detta avseende ifrågasättas då det kan anses förete likheter med en sådan "översiktlig granskning" som gjorts i revisionsverksamhet, särskilt med beaktande av att A-son undertecknat yttrandet med titeln "auktoriserad revisor". Vid bedömningen av om en disciplinär åtgärd skall meddelas, finns emellertid anledning att ställa höga krav på det underlag som skall föreligga för meddelande av en sådan åtgärd. Vid en sammantagen bedömning av vad som i målet visats ligga A-son till last, finner kammarrätten att A-son inte åsidosatt sina skyldigheter som revisor i sådan grad att förutsättningar för att meddela honom en erinran är uppfyllda. A-sons överklagande skall därför bifallas.