

LR: dom 2008-08-28, mål nr 26412-07
KamR: dom 2009-03-17, mål nr 7353-08

D 42/07

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en anmälan avseende auktoriserade revisorn A-son. Anmälan avser hans uppdrag som vald revisor i ett aktiebolag, nedan kallat bolaget. Vid den aktuella tidpunkten var bolagets aktier börsnoterade.

Av handlingarna i ärendet framgår följande.

Vid ett styrelsemöte den 24 oktober 2002 skulle bolagets styrelse ta ställning till ett förslag att förvärva en anläggning från ett utländskt företag. Styrelseordföranden och en annan styrelseledamot (nedan kallad styrelseledamoten) hade betydande aktieinnehav (tillsammans ca 35 %) i bolaget, och de ägde även vardera ca 8 % av aktierna i det utländska företaget.¹ När styrelsen skulle överlägga och besluta i frågan lämnade styrelseordföranden och styrelseledamoten sammanträdet. De kvarvarande styrelseledamöterna fann att de inte kunde göra en tillräcklig bedömning av riskerna med affären utifrån det beslutsunderlag som fanns tillgängligt, och beslutade därför att inte genomföra förvärvet.

Senare samma dag höll styrelsen ett nytt sammanträde vars enda beslutspunkt var en förnyad prövning av förslaget om förvärvet. Vid mötet argumenterade styrelseordföranden och styrelseledamoten för att affären skulle genomföras och för att styrelsen skulle ändra sitt tidigare fattade beslut. Styrelseordföranden uppgav även att han avsåg att lämna sin ordförandepost om det tidigare beslutet stod fast. När styrelseordföranden och styrelseledamoten hade lämnat sammanträdet beslutade styrelsen att ändra sitt tidigare beslut och att genomföra förvärvet enligt förslaget. Tre av ledamöterna reserverade sig mot beslutet.

I bolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2002 lämnades en redogörelse för förvärvet med uppgift om att det, tillsammans med ett annat förvärv, hade medfört att vissa historiska jämförelsetal inte var relevanta.

Av protokollen från styrelsemötena framgår att styrelseordföranden och styrelseledamoten inte deltog i det formella beslutsfattandet på grund av jäv. Det har därefter uppkommit fråga om de ändå – genom sitt deltagande i diskussionerna inför förvärvet – har åsidosatt jävsbestämmelsen i 8 kap. 23 § första stycket aktiebolagslagen (2005:551).² Enligt denna bestämmelse får en styrelseledamot inte handlägga en fråga om avtal mellan bolaget och en tredje man, om styrelseledamoten har ett väsentligt intresse i frågan som kan strida mot bolagets.

A-son avgav en ren revisionsberättelse avseende räkenskapsåret 2002 den 25 februari 2003.

På RN:s frågor har A-son anfört i huvudsak följande.

När det gäller frågan om det hade förelegat en jävssituation gjorde han, liksom bolagets styrelse, bedömningen att detta borde utredas av en välrenommerad jurist. Han blev därefter informerad om att styrelsen hade utsett en advokat som utredningsman. Han träffade aldrig advokaten personligen, men bedömde honom som en mycket erfaren affärsjurist som var väl lämpad för

¹ Även bolaget ägde aktier i det utländska företaget, motsvarande ca 3 %. I årsredovisningen för räkenskapsåret 2002 redovisades aktieinnehavet med ca 16,5 miljoner kr. Börsvärdet angavs vara ca 5,8 miljoner kr.

² Motsvarande bestämmelse fanns tidigare i 8 kap. 20 § aktiebolagslagen (1975:1385).

uppdraget. Innan advokaten avgav sitt utlåtande ringde denne till A-son för att diskutera framför allt sakinnehållet i affären mellan bolaget och det utländska företaget. A-son redogjorde då för vilken typ av avtal som hade upprättats och för sin bedömning av om den ena eller andra parten kan ha gjort en god affär på den andres bekostnad. När han sedan fick del av advokatens utlåtande hade han inget att invända mot dennes slutsatser. Han bedömde att förvärvet var i linje med den strategi som bolaget hade arbetat efter sedan flera år, och som enligt bolagets ledning skulle leda till en stärkt, positiv utveckling för bolaget. Förvärvet tycktes vara till gagn för bolaget. Styrelseordföranden och styrelseledamoten hade inte något motstående intresse i förhållande till bolaget på grund av sitt aktieinnehav i det utländska företaget. Aktieinnehavet har inte heller inneburit att de har haft ett ”betydande ekonomiskt intresse” i det utländska företaget, eftersom deras aktieinnehav uppgick till under tio procent. Han bedömde att det inte förelåg något jäv enligt aktiebolagslagen.

A-son har även skickat in en kopia av advokatens utlåtande i jävsfrågan. Utlåtandet är daterat den 11 februari 2003 och är ställt till bolaget. Det innehåller bland annat följande avsnitt.

”För detta utlåtande har jag varit i kontakt med [bolagets] verkställande direktör [...] och [bolagets] revisor, auktoriserade revisorn A-son. Sakuppgifter har lämnats från båda och A-sons och min uppfattning i den rättsliga bedömningen sammanfaller.

[...]

Om [det utländska företaget] gynnar [bolaget] genom underprissättning eller på annat sätt har [bolaget] och dess delägare, [styrelseordföranden och styrelseledamoten] erhållit en förmån framför andra fordringsägare. Redan risken för att [bolagets] styrelseledamöter skulle kunna gynna [bolaget] och indirekt sig själva på bekostnad av [det utländska företaget] och dess övriga ägare är nog för att jäv skall anses föreligga. [Styrelseordföranden och styrelseledamoten] skall därför inte delta i beredning och beslut som rör frågor mellan [bolaget] och [det utländska företaget]. Se dock undantaget i punkt 3.5 nedan.

[...]

3.5

Ibland föreligger den situationen att styrelseledamoten har ett väsentligt intresse i avtalet mellan det bolag han sitter i styrelsen för och det bolag med vilket ett avtal skall träffas. Strider styrelseledamotens intresse inte mot det bolag han sitter i styrelsen för föreligger ej jäv på grund av intressekollision [...]. Ett på [bolaget] översatt exempel blir att om [styrelseordföranden eller styrelseledamoten] själva har ett betydande ägande i [bolaget] och därför är intresserade av avslut i en affär med [det utländska företaget] som kan vara inkomstbringande för [bolaget] föreligger ej jäv [...].”

I övrigt framgår av utlåtandet att det utländska företaget hade haft en ansträngd ekonomisk situation under en längre tid före förvärvet.

RN gör följande bedömning.

Enligt 9 kap. 33 § andra stycket 2 aktiebolagslagen skall en revisor anmärka i revisionsberättelsen om han eller hon har funnit att en styrelseledamot har handlat i strid med aktiebolags-

lagen.³ Detta innebär att revisorer bland annat måste ta ställning till om någon styrelseledamot har åsidosatt bestämmelsen om jäv i 8 kap. 23 § aktiebolagslagen.

Det aktuella styrelsebeslutet gällde en fråga om ingående av avtal mellan bolaget och ett annat företag. A-son hade därför att ta ställning till om situationen var sådan att styrelseordföranden och styrelseledamoten hade handlagt frågan trots att de hade ett väsentligt intresse som kunde strida mot bolagets.

Enligt kommentaren till bestämmelsen i 8 kap. 23 § innebär förbudet mot att ”handlägga en fråga” att den jävige ledamoten är förhindrad att delta både i överläggningen och i beslutet. Han eller hon får över huvud taget inte vara närvarande i sammanträdesrummet.⁴ Av bolagets styrelseprotokoll framgår att styrelseordföranden och styrelseledamoten deltog i styrelsens diskussioner rörande det föreslagna förvärvet och det framstår som om deras deltagande kom att påverka styrelsens slutliga beslut.

Det faktum att jävsregeln är tillämplig så snart en styrelseledamot har ett väsentligt intresse i frågan som *kan* strida mot bolagets, innebär att det inte behöver vara utrett att bolaget och styrelseledamoten har motstående intressen. Det är tillräckligt att det finns en risk för detta. Styrelseordföranden och styrelseledamoten ägde aktier i det utländska företaget som bolaget förvärvade anläggningen ifrån. Aktieinnehaven hade sådan omfattning att de kan antas ha haft förhållandevis stor privatekonomisk betydelse för dem.⁵ Ett säljande och ett köpande bolag har typiskt sett åtminstone delvis motstridiga intressen, om inte annat när det gäller överenskommelsen om köpeskilling.

Det som har framkommit rörande omständigheterna kring förvärvet och styrelseordförandens och styrelseledamotens agerande, talar enligt RN:s mening med styrka för att de hade åsidosatt jävsbestämmelserna i aktiebolagslagen. Till detta kommer att styrelseordföranden och styrelseledamoten, vid tidpunkten för styrelsensammanträdena, uppenbarligen själva bedömde att de var jäviga i frågan om förvärvet och därför valde att inte delta i det formella beslutsfattandet.

A-son har hänvisat till att han hade tillgång till ett rättsutlåtande enligt vilket det inte förelåg någon jävssituation. Rättsutlåtandet hade upprättats av en advokat på uppdrag av bolagets styrelse. Redan det faktum att A-son inte själv hade beställt utlåtandet och därigenom haft möjlighet att lämna instruktioner till advokaten, innebär att han skulle ha bedömt det med viss försiktighet. Det kan vidare konstateras att utlåtandet bygger på en missuppfattning av jävsbestämmelserna, eftersom advokaten uppger att det uppkom en jävssituation om styrelseledamöterna riskerade att *gynna* bolaget på bekostnad av det utländska företaget. Detta skulle ha kunnat ge upphov till en jävssituation i det utländska företaget, men inte i bolaget. Aktiebolagslagens bestämmelser om jäv tar sikte på situationer där styrelseledamöterna har andra intressen än bolagets att ta hänsyn till vid beslutsfattandet, och därför riskerar att *missgynna* bolaget.

Vid en sammantagen bedömning finner RN att omständigheterna var sådana att A-son inte hade fog för att förlita sig på advokatens utlåtande. I och med detta har han inte haft tillräcklig grund för sitt ställningstagande i frågan om styrelseledamoten och styrelseledamoten hade handlat i strid med aktiebolagslagen på ett sådant sätt att han skulle anmärka på det i sin revisionsberättelse. RN vill framhålla att om en styrelseledamot har åsidosatt jävsbestämmelserna i aktiebolagslagen är detta en uppgift som kan antas ha mycket stor betydelse för bolagets aktieägare. Detta gäller i synnerhet när det – som i det här fallet – är fråga om ett noterat bolag.

³ En motsvarande bestämmelse fanns tidigare i 10 kap. 30 § andra stycket 2 aktiebolagslagen (1975:1385).

⁴ Se Andersson, Sten, Johansson, Svante, Skog, Rolf, Aktiebolagslagen. En kommentar., del I, sid. 8:54.

⁵ Som har framgått ovan hade bolagets mindre aktieinnehav i det utländska företaget ett börsvärde på ca 5,8 miljoner kr per den 31 december 2002.

Genom att avge en revisionsberättelse enligt standardutformningen trots att han inte hade grund för det har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han skall därför meddelas en disciplinär åtgärd. Med hänsyn till att det som ligger honom till last är allvarligt finner RN att han skall meddelas varning.

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

Ärendet har avgjorts av Revisorsnämnden. I beslutet har deltagit f.d. domaren i Europadomstolen Elisabeth Palm, ordförande, hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, skattedirektören Vilhelm Andersson, auktoriserade revisorn Ulla Nordin Buisman, biträdande avdelningschefen Eva Ekström, godkände revisorn Klas-Erik Hjorth, utredningssekreteraren Jan-Erik Moreau, professorn Claes Norberg samt skattejuristen Kerstin Nyquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, chefsjuristen Per Eskilsson, revisionsdirektören Anders Holm samt avdelningsdirektören Elin Eriksson som föredragit ärendet.

Kammarrätten i Stockholm, Avdelning 03

Dom 2009-03-17, mål nr 7353-08

A-son har överklagat Länsrättens dom. Han har i första hand yrkat att kammarrätten ska återförvisa ärendet till Revisorsnämnden för ny prövning. I andra hand har han yrkat att kammarrätten undanröjer Revisorsnämndens beslut att meddela honom en varning. Till stöd för sin talan har han sammanfattningsvis anfört följande. Ledamoten Ulla Nordin Buisman var jävig och borde inte ha deltagit i Revisorsnämndens avgörande. Revisorsnämnden var därför inte oavhängig och opartisk i den mening som avses i artikel 6 i Europakonventionen. Länsrätten har i sin dom inte hänvisat till artikel 6 och har inte prövat hans invändning. Domen är grundad på sakomständigheter som är odokumenterade och som inte överensstämmer med verkligheten. Länsrätten har lagt Revisorsnämndens bristfälliga utredning till grund för avgörandet, Av Revisorsnämndens eget yttrande till länsrätten framgår att Revisorsnämnden inte har gjort någon uttömmande analys av frågan om jäv. Länsrätten har trots detta inte gjort någon egen analys, vilket är anmärkningsvärt. Det saknar relevans ifråga om vem som har beställt det aktuella rättsutlåtandet. Länsrättens ståndpunkt att det av rättsutlåtandet inte framgår om någon risk förelåg att bolaget skulle kunna komma att missgynnas av det aktuella förvärvet saknar stöd i utlåtandet. Länsrätten har inte heller beaktat hans redogörelse för de granskningsåtgärder som vidtagits avseende jävsfrågan som en del av revisionen av bolaget för räkenskapsåret 2002. Eftersom jävsfrågan inte är klarlagd saknas överhuvudtaget grund att påföra en disciplinär påföljd. Påföljdsbestämningen avviker från tidigare praxis och innebär även en skärpning.

Revisorsnämnden har bestritt bifall till överklagandet. Till stöd för sin inställning har Revisorsnämnden hänvisat till vad som angivits i det överklagade beslutet och nämndens tidigare yttranden samt tillagt bl.a. följande. Nämnden vidhåller att Ulla Nordin Buisman inte var jävig och att hon därför inte var förhindrad att delta i avgörandet. Det är vidare nämndens uppfattning att länsrätten på ett korrekt sätt har prövat jävsinvändningen mot den bestämmelse som är tillämplig, nämligen 11 § förvaltningslagen. Enligt nämndens mening skulle en prövning enligt artikel 6 i Europakonventionen inte ha lett till något annat resultat.

Nämndens beslut har inte grundat sig på oklara eller outredda omständigheter. Det som föranlett kritik mot A-son är att han avgett en ren revisionsberättelse utan att ha tillräckligt underlag för sitt ställningstagande i den aktuella jävsfrågan. Nämnden har grundat sitt beslut på de uppgifter om A-sons revisionsinsats som framgår av hans revisionsdokumentation och som

han själv har lämnat i yttranden till nämnden. Nämndens uppgift är att bedöma revisorers insatser, och det är inte alltid nödvändigt eller ens möjligt för nämnden att göra en fullständig utredning av förhållandena i de reviderade företagen. Av den anledningen har nämnden inte funnit anledning att ta ställning till om ledamöterna i det reviderade bolaget var jäviga eller inte. Nämndens beslut och länsrättens dom innebär således inte något avsteg från de beviskrav som enligt praxis gäller för meddelande av disciplinära åtgärder. Nämnden vidhåller att det som har lagts A-son till last är allvarligt och att det inte finns utrymme att välja annan disciplinär åtgärd än varning. Detta är än tydligare när det som i det här fallet är fråga om ett allvarligt misstag vid revisionen av ett börsnoterat bolag. Även denna bedömning ligger i linje med tidigare praxis.

Kammarrätten har avslagit yrkandet om återförvisning av målet samt beslutat att med ändring av länsrättens dom och Revisorsnämndens beslut A-son skall meddelas en erinran. Som skäl har angetts följande.

Vad avser frågan om förekomsten av jäv hos ledamoten i Revisorsnämnden auktoriserade revisorn Ulla Nordin Buisman instämmer kammarrätten i länsrättens bedömning. Ulla Nordin Buismans deltagande i avgörandet medför inte heller att Revisorsnämnden som organ inte skulle uppfylla kravet på oavhängighet och opartiskhet enligt artikel 6.1 Europakonventionen. A-sons yrkande om återförvisning till Revisorsnämnden för ny prövning skall därför avslås.

Huvudfrågan i målet är om A-son har åsidosatt sina skyldigheter som revisor och därmed skall meddelas en varning. Vad Revisorsnämnden lagt honom till last är att han vid revision av X AB avseende år 2002 inte haft tillräcklig grund för att lämna en ren revisionsberättelse. Frågan är därmed dels vilket underlag han haft för sitt ställningstagande, dels om han enligt lag eller god redovisningssed haft en skyldighet att i revisionsberättelsen göra en anmärkning eller lämna upplysningar om den jävsfråga som uppstått under redovisningsåret.

Om revisorer vid sin granskning finner att åtgärd eller försummelse som kan föranleda skadeståndsskyldighet ligger en styrelseledamot till last skall detta anmärkas i revisionsberättelsen enligt 9 kap. 33 § andra stycket aktiebolagslagen (2005:551) (motsvarande 10 kap. 30 § andra stycket tidigare aktiebolagslagen [1975:1385]). En sådan skyldighet föreligger emellertid endast om revisorerna verkligen funnit att åtgärden eller försummelsen är av det slaget att den kan medföra skadeståndsskyldighet. Om revisorerna anser det mer eller mindre sannolikt att skadeståndsskyldighet föreligger men inte är säkra på det kan det vara lämpligt att i skadeståndsfrågan ge ett neutralt uttalande i revisionsberättelsen. Revisorerna skall vidare anmärka om de vid sin granskning funnit att styrelseledamot handlat i strid med aktiebolagslagen t.ex. om reglerna om förbud mot penninglån överträtts. (jfr. förarbetena till aktiebolagslagen, prop. 1975:103 s. 432-433).

Mot bakgrund av de ovan refererade förarbetsuttalandena måste bestämmelsen anses innebära att revisorer är skyldiga att göra en anmärkning i revisionsberättelsen endast om det klart kan konstateras att en överträdelse av aktiebolagslagen föreligger. Vid tveksamhet kan istället ett neutralt uttalande lämnas. Avvägningen faller sig naturlig även med beaktande av de svåra juridiska bedömningar som kan aktualiseras för att klargöra om ett visst handlande är förenligt med aktiebolagslagen.

Av utredningen i målet framgår om jävsfrågan att de aktuella styrelseledamöterna enligt styrelseprotokoll på grund av jäv har avstått från att delta i överläggningar och beslut om avtal med ett annat bolag men att de har deltagit i diskussion och argumenterat för det aktuella avtalet innan de lämnade styrelsesammanträdena. A-son har inför revisionen av bolaget tagit del av aktuella styrelseprotokoll, diskuterat frågan med styrelsen och därutöver även haft tillgång till

ett rättsutlåtande där jävsfrågan behandlats. Revisorsnämnden har inte klargjort vilken ytterligare utredningsskyldighet som åvilat honom.

Rättsutlåtandet, som beställts av bolagets styrelse, företer enligt kammarrätten vissa brister vad gäller tolkningen av jävsbestämmelserna. Utlåtandet är delvis även så motsägelsefullt att dess innehåll inte utan vidare har varit sådant att A-son har kunnat förlita sig på det. Med hänsyn till att det finns ett visst utrymme för skilda uppfattningar och bedömningar i jävsfrågor av ifrågavarande slag finner dock kammarrätten att A-son inte med säkerhet har kunnat konstatera att jävsbestämmelserna i aktiebolagslagen överträtts genom styrelseledamöternas agerande. Revisorsnämndens utredning visar inte heller klart att han gjort en felbedömning i jävsfrågan. Kammarrätten kan därför inte finna att han varit skyldig att i revisionsberättelsen göra en anmärkning i denna fråga. Kammarrätten delar dock underinstansernas bedömning att jävsfrågan varit av betydelse för aktieägarna. Genom att inte upplysa om sin bedömning i revisionsberättelsen eller ge uttryck för de tveksamheter som uppenbart varit rådande i jävsfrågan får han anses ha åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Med hänsyn till att det inte klart framgår av lag eller revisionsred vad som ålegat honom i den komplicerade avvägningen mellan å ena sidan informationsbehovet och å andra sidan tystnadsplikten framstår hans underlåtenhet dock inte som så klart klandervärd att den bör föranleda en varning. En erinran får i stället anses som en tillräcklig åtgärd.