

#



UNIVERSITY OF GOTHENBURG  
SCHOOL OF BUSINESS, ECONOMICS AND LAW

# Rättsfallet Prosolvía

## Är revisorsuppdraget rättssäkert för bolagets intressenter?

Kandidatuppsats i externredovisning, VT 2012  
Företagsekonomiska institutionen

### **Författare**

Daniel Gratjov  
Robert Kuprés

### **Handledare**

Märta Hammarström

*Datum: 2012-06-12*

## Förord

Först och främst vill vi tacka våra närmsta anhöriga för det stora stöd och tålamod som de har givit och visat oss under den period som vi har varit upptagna med att skriva denna kandidatuppsats. Så ett stort tack till alla våra närmsta och käraste som vi har.

Vi skulle vilja framföra ett stort tack till Anna-Karin Pettersson som har engagerat sig mycket stort och lyckades skapa den ”guldlänk” som helt saknades. Detta blev det lilla fröet som kunde möjliggöra kandidatuppsatsen. Tack snälla Anna-Karin Pettersson för ditt engagemang och all din hjälp, ty dina ord besannades trots allt till slut.

Det skall även framföras ett stort tack till både Peter Beusch och Johan Åkesson för ert uppvisande av en fingertoppkänsla socialt. Var stolta över detta. För det är inte alla som är begåvade med en sådan kompetens, när det verkligen gäller och behövs.

Vi skulle även vilja tacka Pernilla Lundqvist för hennes uppiggande föreläsningar. Med detaljrikedom och stor kunskap hjälpte hon till att förtydliga det teoretiska i ämnet, som många gånger inte var varken lätt eller överskådligt.

Till sist vill vi rikta ett stort tack till vår handledare, Marta Hammarström för det stora engagemang hon visat för vårt arbete. Med handfasta råd och humor styrde hon in oss på rätt spår och i rätt riktning för vårt skrivande. Åter igen ett stort tack till er Märta Hammarström och den hjälp vi fått av er.

#  
#  
#

#

## Sammanfattning

**Examensarbete i företagsekonomi, Handelshögskolan vid Göteborg Universitet, Externredovisning, Kandidatuppsats 15 hp, VT 2012**

**Författare:** Daniel Gratjov och Robert Kuprés

**Handledare:** Märta Hammarström

**Titel:** Rättsfallet Prosolvía – Är revisors uppdraget rättsäkert för bolagets intressenter?

**Bakgrund och problem:** Under 2000-talet inträffar flera olika internationella företagsskandaler, som får stor uppmärksamhet och genomslagskraft i medierna. I Sverige uppdagas under samma period det unika och utdragna rättsfallet Prosolvía, vilket har kommit att bli ett av Sveriges största ekobrottsmål. Det intressanta i Prosolvía fallet är att man gör en särskild skillnad på bolagsledningens ansvar och revisorns ansvar. Rättsfallet är även intressant på så vis att målet kom att delas i två riktningar, ett brottmål och ett skadeståndsmål. Brottmålet har vunnit laga kraft och skadeståndsmålet är i dagsläget i process. Under rättsprocessens gång har lagstiftningen hunnit utvecklas och delvis förändras. Med en lagstiftning i utveckling, kommer domstolarna i Prosolvíafallet att applicera den lagstiftning som var gällande för tiden då de brottsliga gärningarna begicks. Här av detta anser vi att det är viktigt och av stor betydelse att undersöka dessa rättsfall med tillämpning av dagens lagstiftning. Detta för att kunna undersöka en eventuell påverkan på framtida likartade rättsfall.

**Syfte:** Syftet med denna kandidatuppsats är att försöka förutsäga om den svenska lagstiftningen som omgärdar revisorn och branschorganisationernas redovisningsrekommendationer är tillräckligt rättsäkra för bolagsintressenterna.

**Avgränsningar:** Uppsatsen är avgränsad till domarna för Prosolvíafallet. Med hänsyn till Prosolvíamålet omfattning kommer även en avgränsning inom målet att göras. Denna avgränsning kommer att göras till kärnpunkten i åtalet, vilken är intäktredovisningen för året 1997.

**Metod:** Vi använder oss av den juridiska metoden.

**Resultat och slutsatser:** Rättsäkerheten är inte tryggad för de olika bolagsintressenterna. Detta eftersom lagstiftningen, som revisorn omfattas av, inte är i stånd att fälla revisorn till straffansvar i dess nuvarande form.

**Förslag till fortsatt forskning:** Under uppsatsens gång har det visat sig att börsnoterade bolag påverkas av många olika samhällsfaktorer. En aktör som har stor påverkan på börsbolagen är journalistkåren, tredje statsmakten, som kan lyfta ett obetydligt börsbolag till framgång men samtidigt sänka fungerade bolag. Journalisterna har en utbildning i att bedriva journalistisk verksamhet men räcker denna kunskap till, alla gånger, för att täcka in ett så komplext område som exempelvis finansmarknaden?

**Nyckelord:** Revisorns ansvar, rättsäkerhet, bolagsintressenter, lagstiftning och redovisningsrekommendationer.

## Förkortningar

AB	Aktiebolag
ABL	Aktiebolagslagen
BFL	Bokföringslagen
DS	Departementsserien
FAR	Föreningen auktoriserade revisorer
FASB	Financial Accounting Standards Board.
HD	Högsta Domstolen
IAS	International Accounting Standards
ISA	International Standards on Auditing
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board
IASB	International Accounting Standards Board
IFRS	International Financial Reporting Standards
NJA	Nytt Juridiskt Arkiv
PCAOB	Public Company Accounting Oversight Board
Prop.	Proposition
SOU	Statens Offentliga Utredningar
SOX	Sarbanes-Oxley Act
ÅRL	Årsredovisningslagen

## Terminologi

Adekvat kausalitet	Orsakssamband
Borgenärer	Fordringsägare
Brottsbalken	Den centrala straffrättsliga lagstiftningen
Civilrätt	Samlingsbeteckning för alla de regler och bestämmelser som i första hand tar sikte på enskilda, fysiska och juridiska personers, rättsliga förehavande
Erinran	Uppmaning
Culpa	Vårdslöshet
God revisionsred	Det sätt på vilket en revision skall utföras
God revisorsred	Yrkesetiska regler för revisorer
God redovisningsred	Normer och praxis för bokföring samt bokslut
Praxis	Synonymt med rättspraxis

# Innehållsförteckning

Innehållsförteckning	6
<b>1 Inledning</b>	<b>8</b>
1.1 Bakgrund och problem	8
1.2 Syfte och frågeställning	9
1.3 Metod	10
1.4 Material	10
1.5 Avgränsning	10
1.6 Trovärdighet	11
1.7 Källkritik	11
1.8 Tidigare forskning	12
1.9 Disposition	12
<b>2 Lagar, regler och normer som styr revisorns arbete</b>	<b>14</b>
2.1 Redovisningsmiljön	14
2.1.1 Kontinental vs anglosaxisk tradition	15
2.1.2 Bokföringslagen	15
2.1.3 Årsredovisningslagen (1995:1554)	16
2.2 Revisorslagen och Revisionslagen	16
2.2.1 God redovisningssed	17
2.2.2 God revisorssed	17
2.2.3 God revisionsmed	17
2.2.4 Försiktighets och realisationsprincipen	18
2.3 Intäktsredovisning	18
2.4 Branschorganisationer och myndigheter	19
2.4.1 Bolagskoden	19
2.5 IAS-förordningen	20
2.5.1 Rättvisande bild	20
2.6 Redovisningens kvalitativa egenskaper	21
2.6.1 Relevans	21
2.6.2 Tillförlitligheten	21
2.6.3 Jämförbarhet	22
2.6.4 Nyttan och kostnad	22
<b>3 En praktisk beskrivning av revisorns uppdrag och revisionen</b>	<b>23</b>
3.1 Revisionsarbetet	23
3.1.1 Planeringen	23
3.1.2 Granskningen	23
3.1.3 Rapporteringen	24
3.1.4 Dokumentation	24
3.1.5 Revisorns tystnadsplikt, upplysningsplikt samt anmälningsplikt	25
<b>4 Revisorns ansvar i en juridisk kontext</b>	<b>26</b>
4.1 Revisorns straffrättsliga ansvar	26
4.1.1 Redovisningskonsultens ansvar för bokföringen	26
4.1.2 Revisorns ansvar för uppgifter i revisionsberättelsen	26

4.1.3	Lag om förbud mot juridiskt eller ekonomiskt biträde i vissa fall	27
<b>4.2</b>	<b>Revisorns externa skadeståndsansvar</b>	<b>27</b>
4.2.1	Fullgörande av uppdraget	28
4.2.2	Culpa	28
4.2.3	Adekvat kausalitet	28
4.2.4	Skada	28
<b>5</b>	<b>Prosolia börsraketen som störtade</b>	<b>29</b>
5.1.1	Koncernstrukturens komplexitet	30
5.1.2	Den påtecknande revisorn	31
<b>6</b>	<b>Myndighetsgranskningen och domstolarnas bedömning</b>	<b>32</b>
<b>6.1</b>	<b>Revisorsnämnden</b>	<b>32</b>
<b>6.2</b>	<b>Förundersökningen</b>	<b>32</b>
<b>6.3</b>	<b>Brottmålsdomen</b>	<b>32</b>
6.3.1	Åtalet mot revisorn Nils Brehmer	33
6.3.2	Tingsrättens bedömning	33
<b>6.4</b>	<b>Skadeståndsdomen</b>	<b>34</b>
6.4.1	Åtalet mot revisorn och revisionsbolaget	35
6.4.2	Tingsrättens bedömning	35
<b>7</b>	<b>Analys</b>	<b>36</b>
<b>8</b>	<b>Slutsats</b>	<b>39</b>
8.1	Förslag till fortsatt forskning	39
	Källförteckning	40

# 1 Inledning

---

*I detta första kapitel inleds med en redogörelse av den bakgrund och det problem som uppsatsens frågeställning och syfte vilar på. Därefter presenteras den metod och det material vi använt oss av vid uppsatsens framställning. Slutligen presenteras de avgränsningar som gjorts, tidigare forskning på området samt uppsatsens fortsatta disposition.*

## 1.1 Bakgrund och problem

De ekonomiska skandalerna radar upp sig en efter en under 2000-talet. Bolag som t.ex. Enron och World COM skakar om finansmarknaderna runt om i världen med sina vårdslösa ekonomiska förehavanden. Med detta följer att de olika intressenterna för dessa företag drabbas mycket hårt. Långivare, borgenärer, kunder, leverantörer, anställda och aktieägare är några som i olika grad tar skada av de högst ansvariga i företagsledningen på respektive bolag.

År 2001 var den ekonomiska skandalen ett faktum för Enron. Bolaget, som för tiden var USA:s sjunde företag mätt i marknadsvärde, hade nu gjort en rekordartad expansion. Enron hade konstruerat en avancerad bolagsstruktur som de ämnade använda långt utanför gråzonen. Med denna mycket avancerade företagsstruktur förvanskade Enron företagets ekonomiska position. I detta framhävde man ett imponerande resultat och marknadsvärde men undanhöll både skulder och förluster för sina intressenter. Cheferna på Enron insåg och visste vad som var att vänta på företaget och sålde därför snabbt av sina egna aktier innan Enron försattes i konkurs. Många av aktieägarna förlorade stora belopp på sina aktier som nu inte var värda något. Värst var det kanske för företagets anställda, vars framtid helt raserades, genom att deras pensioner och livsbesparingar helt gick om intet. (Quinn Mills 2002, ss.50-51)

Som ansvarigt för Enrons revision stod bolaget Arthur Andersen, ett bolag som för tiden rankades som ett av de fem största inom sitt affärsområde. Arthur Andersen hade inte endast ansvar för bolagets revision utan kom även att bära en konsultfunktion åt Enrons företagsledning. Därtill fanns även uppdrag om att bidra i den löpande verksamheten inom Enrons olika ekonomiska funktioner (Henriksson 2002). Slutligen kom personal från den aktuella revisionsfirman att erhålla chefsposter inom Enron. Utredningen av Enronfallet visade senare att revisionsbyrån, Arthur Andersen, hade varit partiellt medveten om de olika ekonomiska förehavanden som hade förekommit. Med detta följde även en misstanke om försök att dölja det ekonomiska tillvägagångssättet i Enron. Detta genom att Arthur Andersen hade vidtagit åtgärder för att makulera viktiga dokument när skandalen var ett faktum. (McLean, B & Eklind, P 2003 s.406)

Det är inte enbart i USA denna typ av företagsskandaler ägt rum, utan liknande företeelser har inträffat i såväl Europa som i Sverige. Det svenska bolag som kanske har mest likheter med amerikanska Enron är Prosolvía. Likheterna yttrar sig exempelvis i bolagsstrukturens komplexitet samt att revision utfördes av stora väletablerade revisionsbolag, vilka vill mildra sin inblandning och skuld. Å andra sidan har vi aktieägare, anställda och småsparare drabbas hårt.

Prosolvia grundades år 1988 av Chalmers- studenterna Morgan Herou och Dan Lejerskär. Prosolvía var inledningsvis ett konsultbolag med inriktning mot beräkningsteknik, konstruktion, produktion och elektronik. Bolaget ändrade emellertid inriktning mot datateknik och expanderade snabbt genom att skapa en mängd olika dotterbolag, vilket senare ledde till



en komplicerad företagsstruktur. År 1997 introducerades bolaget på börsens O-lista. Kursen låg samma år i juni på 120kr, men aktiekursen steg snabbt och hade 31 december år 1997 ett värde på närmare 350 kronor. Den 9 mars 1998 nådde aktien sin toppnotering på 388 kronor. Efter att Dagens Industri publicerat en artikel om luftfakturor och uppblåsta resultat faller emellertid aktiekursen fritt. Kursen var nere på 100 kronor i juni och fortsatte därefter sitt fria fall och i december 1998 begärdes Prosolvias konkurs. Bouppteckningen visade på brister på nästan 200 miljoner svenska kronor, medan försäljning av dotterbolagen vid den exekutiva auktionen endast drog in 93 miljoner svenska kronor. (Brottmålsdom 1799-00)

Prosolvias konkurs är emellertid inte det enda svenska luftslott som aktieägare förlorat sina investeringar i. Skepsisen mot investeringar på börsen har ökat i takt med dessa härvor och Agerman (2010) menar att det är dags att söka nya vägar för att utkräva ansvar i börsbolag som kör i diket. Prosolviadomarna är dock rättsfall som är unika för svenska förhållanden, sett ur flera aspekter. Detta dels genom att det föreligger ett historiskt högt skadeståndskrav, men även att revisorns ansvar i börsbolag prövas mer ingående än någonsin tidigare i svensk domstol. (Kennedy, 2010) Rättsfallet har även medfört en mycket lång och utdragen rättsprocess som kom att bli uppdelad i ett brottsmål och ett skadeståndsmål. Enligt Flood (2010) kan Prosolvias domarna *”ha avgörande betydelse för framtida tvistedomar vad gäller vem som bär ansvaret när ett bolag körs till botten av misstänkta oegentligheter.”*

Under rättsprocessens gång har lagstiftningen hunnit utvecklas och delvis förändras. Med en lagstiftning i process, kommer domstolarna i Prosolvias fallet att applicera den lagstiftning som var gällande för tiden då de brottsliga gärningarna begicks. Här av detta anser vi att det är viktigt och av stor betydelse att undersöka dessa rättsfall med tillämpning av dagens lagstiftning. Detta för att kunna undersöka en eventuell påverkan på framtida likartade rättsfall.

## 1.2 Syfte och frågeställning

Syftet med denna kandidatuppsats är att försöka förutsäga om den svenska lagstiftningen som revisorn omfattas av och branschorganisationernas redovisningsrekommendationer är tillräckligt rättssäkra för bolagsintressenterna.

- Skulle Prosolvias fallet sett med dagens gällande lagstiftning samt med branschorganisationernas rekommendationer på området leda till andra domslut?
- Hur ser samspelet ut mellan svensk lagstiftning och de gällande rekommendationerna för redovisning?
- Vad behövs för att kunna ge fällande domar för revisorn rörande likartade fall av ekonomisk brottslighet i framtiden?
- Är den svenska lagstiftningen som revisorn omfattas av och branschorganisationernas redovisningsrekommendationer tillräckligt rättssäkra för bolagsintressenterna?

Dessa frågor ställs med bakgrund av att det tillkommit såväl nya rekommendationer för redovisningen som ny lagstiftning på området. För att kunna bilda oss en uppfattning om hur rättsäkerheten ser ut för bolagsintressenterna, beträffande revisorsuppdraget, blir det viktigt att titta på samspelet mellan rekommendationerna och lagstiftningen.

### 1.3 Metod

I vår uppsats, inom externredovisningen med en juridisk kombination, har vi valt att använda oss av den juridiska metoden som vi finner lämplig för vårt ämnesval. Den juridiska metoden handlar om att ordna fram all relevant rättsinformation, tillämpa de funna rättsreglerna på den aktuella frågeställningen och argumentera varför rättsinformationsurval och den rättsregeltolkningen man gjort är den rätta. (Sandgren 2006 s.38) Det skall emellertid poängteras att vår uppsats utgår från ett perspektiv som ekonomistudenter och inte från juridikstudenternas perspektiv. Anledningen till detta är att vi kommer att använda oss huvudsakligen av de instrument som vår ekonomiska utbildning tillhandahållit oss.

Alternativa metoder till den juridiska metoden är i vårt fall den rättsvetenskapliga metoden och rättskälleläran. I stora drag så kan man beskriva rättskälleläran som det snävaste begreppet och inbegriper att man begagnar sig av olika rättskällor, såsom förarbeten, lagar, doktrin, och rättspraxis. När vi kommer in på den juridiska metoden inkluderar denna även rättskällor. Men metoden innefattar och innebär ett bredare sätt att arbeta. Till exempel tekniken att kunna särskilja de fakta som är relevanta för respektive rättsfall. Men även att applicera en gällande rättsregel från ett aktuellt lagrum på ett explicit förhållande. Den sista metoden kallas den rättsvetenskapliga. Den rättsvetenskapliga metoden har än större begreppsvidd än de två ovanstående metoderna. Metoden omfattas till en viss del av den juridiska metoden men också av andra vetenskapliga discipliner/metoder och kunskap från dessa. (Sandgren, 2006)

### 1.4 Material

Vi påbörjade denna kandidatuppsats på så vis att vi förkovrade oss i den aktuella och rådande diskussionen, som pågick i vårt ämne, i såväl tryckta som elektroniska medier. Efter att vi inhämtat tillräckliga kunskaper om rättsfallet Prosolvias införskaffades avgörande information inom den juridiska litteraturen. Utan detta upptagande av kunskap skulle det inte vara möjligt att förstå och kunna bearbeta de aktuella rättsfallen. Under arbetets gång har vi även varit tvungna att begagna oss av Revisorsnämndens yttranden på revisionsområdet. Detta eftersom dessa yttranden är yrkessed fram till dess att de blir prövade i det svenska rättssystemet. Med andra ord gäller dessa yttranden ända fram till det att en eventuell prejudicerande dom från Högsta Domstolen (HD) ändrar detta förhållande.

Med anledning av att rättsfallet Prosolvias består av två separata rättsprocesser, brottmålet och skadeståndsmålet, där den senare rättsprocessen pågår och inte har vunnit laga kraft som den förstnämnda, har vi varit tvungna att ta hänsyn till detta under arbetets gång. Teoretiska studier av lagstiftningen har gjorts och en granskning av branschorganisationerna har genomförts. Detta eftersom dessa två utgör en viktig helhet för och inom revisionsarbetet. I vår granskning har vi även varit tvungna att ta hänsyn till, att lagstiftningsmomentet i vårt arbete har en tvådelning. Den ena delen utgörs av själva brottsansvaret för revisorn inom ramen för brottsbalken. Den andra delen utgörs av skadeståndsansvaret för revisorn inom ramen för Aktiebolagslagen (ABL).

### 1.5 Avgränsning

Vår kandidatuppsats utgår från domarna för Prosolviasfallet B 1799-00, T3715-01, T3716-01 och T 4807-01. Avgränsning har gjorts med hänsyn taget till fallet Prosolvias unika ställning inom svenskt rättsväsende. Med detta menas att svenska domstolar före fallet Prosolvias inte

antagit en sådan prövning av revisorns ansvar. Tidigare avkunnade domar på området täcker inte in revisorns ansvar på ett relevant sätt. Detta då dessa inte behandlat ansvarsfördelningen mellan bolagsstyrelse och revisorn, vilket däremot sker i Prosolvialfallet. Med hänsyn till Prosolviamålets omfattning kommer även en avgränsning inom målet att göras. Denna avgränsning kommer att göras till kärnpunkten i åtalet, vilken är intäktsredovisningen för året 1997.

## 1.6 Trovärdighet

Trovärdigheten för denna kandidatuppsats, vad beträffar validiteten för den, skulle ha kunnat byggas på med en kompletterande undersökningsmetod till den metod som vi har valt att använda oss av. Med detta skulle man, eventuellt, kunnat höja tillförlitligheten genom att man skulle ha fått ett ytterligare perspektiv för vår granskning. Den av oss valda metoden, den juridiska, är den som är mest kompatibel för vårt arbete. Med andra ord möjliggör vår valda metod, att vi kunde undersöka det som var vår intention och kunde därför genomföra den undersökning som vi verkligen ville. När det gäller kandidatuppsatsens reliabilitet skulle denna möjligen kunna höjas med att vi arbetade med ytterligare kontrollfrågor och relevanta intervjuer. Genom detta skulle vi kunnat få möjligheten att undersöka de olika aspekterna ytterligare en gång. Detta lät sig emellertid inte göras, på grund av kombinationen av ett omfattande material inom den valda disciplinen samt den begränsade tiden som vi hade till vårt förfogande. Objektiviteten i denna kandidatuppsats består av en medvetenhet att inte släppa in rena sakfel i arbetets gång vare sig det gäller oss själva eller andra. Vi har även i vårt arbete försökt att göra ett rättvist val av fakta så att detta inte skulle bli snedvridet. Vi har haft en medvetenhet beträffande vad ordalydelser kan komma att betyda och har därför undvikit urvalet av värdeladdade ord i vår kandidatuppsats.

## 1.7 Källkritik

Vi uppfattar det som att den litteratur och de domar som vi har använt oss av som källor är äkta. Syftet med den litteraturen som vi har begagnat oss av, har från författarnas sida varit att lära ut teorin kring det aktuella ämnesområdet. Med andra ord är bedömningen av litteraturen att den har varit objektiv och neutral i sitt utförande. Domarna bär som källor, av naturliga skäl, med sig en inbyggd subjektivitet mellan käre och svarande i rättegången och detta har vi varit medvetna om. Litteraturen och andra källor som har använts skildrar både den dåtida som den nutida situationen på redovisningsområdet. Detta har varit nödvändigt då redovisningens regler hade ett utförande när åtalet väcktes men fick ett annat utseende i nutid.

Många av de artiklar som vi både har sökt efter och begagnat oss av i vår granskning har varit starkt subjektiva i många fall. De har även varit ämnade att bilda opinion för just deras sak och att få det att gå just i deras riktning. Det måste emellertid sägas, för korrekthetens skull, att det även funnits de som har önskat tillföra debatten en saklig och en neutral diskussion både i sak och i själva sakfrågan. Vi har även under arbetets gång stött på källor som har haft samstämmighet med varandra men varit internt beroende. Dessa källor har vi, i största möjliga mån och så tillvida vi har varit medvetna om detta, bortsett helt ifrån.

Huruvida upphovsmännen har gjort helt neutrala och objektiva val av sina källor blir vanskligt att uttala sig om. Med detta följer även irrelevansen att då uttala sig om vilka källor som skulle behövts tas med eller revideras. Vidare har vi inte begagnat oss av en författares bok, på så vis att vi gjort en helhetsbedömning av författarens objektivitet och neutralitet, vilket skulle vara en nödvändighet för att kunna göra en sådan saklig bedömning.

Som en relevant källkritik skulle vi önska framföra att de personerna som förekommer i rättsprocessen skulle fått uttala sig i en separat djup intervju. Detta för att få fram ett eventuellt nytt perspektiv och nya relevanta uppgifter i ämnet. Detta skulle emellertid inte vara helt realistiskt inom ramen för denna kandidatuppsats.

## 1.8 Tidigare forskning

Beträffande tidigare forskning så har vi funnit tre uppsatser som behandlar rättsfallet Prosolvia. Johanna Nilsson från Lunds universitet genomförde år 2010 en studie med syfte att analysera Prosolviadomen i ljuset av tidigare rättspraxis och doktrin. Carina Bulic och Miguel Tapia från Göteborgs Universitet genomförde år 2010 en studie som hade som syfte, att undersöka och belysa i vilken mån intressenternas behov avspeglas i rätts och disciplinpraxis. Detta genom att analysera hur fem olika rättsfall bedömts i rättsinstans respektive revisorsnämnden. Till sist har vi en studie från Göteborgs Universitet år 2003 som hade som syfte att jämföra de lagar som gällde år 1997, med de som träder i kraft 2005. Detta för att se huruvida lagarna skärpts för enklare åtkomst av ekonomisk brottslighet.

Eftersom vi ser att rättsprocessen i Prosolvia fortgår under så många år, så har under rättsprocessens gång lagstiftningen hunnit utvecklas och delvis förändras. Med anledning av detta anser vi att det är intressant att undersöka dessa rättsfall med tillämpning av dagens lagstiftning. Detta för att kunna undersöka en eventuell påverkan på framtida likartade rättsfall. Genom detta försöker vi sedan att förutsäga om den svenska lagstiftningen som revisorn omfattas av och branschorganisationernas redovisningsrekommendationer är tillräckligt rättssäkra för bolagsintressenterna. Här i ser vi att vår uppsats skulle bidra med ny information och nya synvinklar.

## 1.9 Disposition

### **Kapitel 1**

I detta kapitel vill vi skapa ett intresse hos läsaren för fortsatt läsning. Det inleds med en redogörelse av den bakgrund och det problem som uppsatsens frågeställning och syfte vilar på. Därefter presenteras den metod och det material vi använt oss av vid uppsatsens framställning. Slutligen presenteras de avgränsningar som gjorts, tidigare forskning på området samt uppsatsens fortsatta disposition.

### **Kapitel 2**

Kapitel två är ganska omfattande och kommer att beröra bland annat den svenska redovisningsmiljön. Grunden för denna är att det centrala inom redovisningsområdet är Bokföringslagen (BFL) och Årsredovisningslagen (ÅRL). Vidare kommer kapitlet att ta upp skillnader mellan den kontinentala och den anglosaxiska traditionen. Vi kommer även att komma in på den gällande lagstiftningen för revisorns arbete och olika centrala begrepp som exempelvis god revisors sed. Här kommer även en förklaring av intäktsredovisningen för år 1987 och IFRS/ IAS 18 att ges, vilka är vitala för kandidatuppsatsens huvudfråga. Vi kommer även att behandla branschorganisationer och myndigheter som berör den valda disciplinen. Slutligen kommer vi även anknyta till redovisningens kvalitativa egenskaper.

### **Kapitel 3**

I kapitel tre kommer vi att behandla de praktiska momenten för revisorns revisionsuppdrag. Kapitlet kommer att ge en inblick och en ökad förståelse för läsaren om revisorns arbete och revisionens arbetsgång. Detta kan i sin tur komma att utgöra ett komplement åt läsarens

kunskaper på området. Vi tror att denna givna kunskap, kommer att underlätta förståelsen och sambanden för brottmålet och skadeståndsmålet för Prosolvía AB.

#### **Kapitel 4**

I kapitel fyra kommer vi att beskriva revisorns straffrättsliga ansvar, det vill säga det som berör brottmålet för Prosolvía AB. Vidare kommer vi även att komma in på revisorns externa skadestånds ansvar, det vill säga det som nu kommer att utgöra skadeståndsmålet för Prosolvía AB.

#### **Kapitel 5**

I kapitel fem kommer vi att inleda med en kortfattad kronologisk bakgrund och fakta gällande bolaget Prosolvía AB. Vi kommer även att introducera en av huvudpersonerna för denna rättsprocess, den före detta auktoriserade och ansvarige revisorn Nils Brehmer.

#### **Kapitel 6**

I kapitel sex kommer vi att gå igenom de berörda myndigheternas granskning av Prosolvía fallet. Kapitlet kommer även att ta upp domstolarnas behandling av rättsfallet.

#### **Kapitel 7**

I kapitel sju kommer vi som författare till denna kandidatuppsats göra en analys av rättsfallet Prosolvía AB, sett med dagens lagstiftning. Vi kommer i vår analys att begagna oss av presenterad och använd fakta som finns i föregående kapitel av denna uppsats.

#### **Kapitel 8**

I kapitel åtta kommer vi som författare till denna kandidatuppsats att resumera uppsatsens slutresultat. Vi kommer att diskutera vad detta slutresultat grundar sig på samt vilka konsekvenser detta kommer att medföra. I slutet av kapitlet ges förslag till fortsatt forskning.

## 2 Lagar, regler och normer som styr revisorns arbete

---

*Kapitel två är tämligen omfattande och kommer att beröra bland annat den svenska redovisningsmiljön. Grunden för denna är att det centrala inom redovisningsområdet är Bokföringslagen (BFL) och Årsredovisningslagen (ÅRL). Vidare kommer kapitlet att ta upp skillnader mellan den kontinentala och den anglosaxiska traditionen. Vi kommer även att komma in på den gällande lagstiftningen för revisorns arbete och olika centrala begrepp som exempelvis god revisorssed. Här kommer även en förklaring av intäktsredovisningen för år 1987 och IFRS/ IAS 18 att ges, vilka är vitala för kandidatuppsatsens huvudfråga. Vi kommer även att behandla branschorganisationer och myndigheter som berör den valda disciplinen. Slutligen kommer vi även anknyta till redovisningens kvalitativa egenskaper.*

### 2.1 Redovisningsmiljön

Redovisningsmiljön i Sverige styrs av lagar och regler men även av normer och praxis. Redovisningsmiljön ligger till grund för ständiga diskussioner inom såväl forskarvärlden som inom den praktiska tillämpningen. De centrala och grundläggande lagarna på redovisningsområdet är BFL och ÅRL. Dessa lagar utgör emellertid endast en mindre del av regelverket på redovisningsområdet. De existerande reglerna har en karaktär av en så kallad ramlagstiftning, som har kunnat växa fram i form av en kodifiering av en redan existerande redovisningspraxis. Detta medför således att redovisningsnormerna föds utifrån den utvecklade tillämpningen och de idéer som uppstår kring redovisningen. Dessa normer kommer att utgöra ett komplement till lagstiftningen, vilken i sin tur kan komma att påverkas av dessa. Med andra ord så är det inte genom lagstiftningen som man i första hand kan se att det sker någon form av utveckling inom redovisningsområdet. Betydelsefulla faktorer för normgivning har varit exempelvis stora multinationella företag, kapitalmarknadens storlek och funktion samt företagsstrukturen generellt. Dessa faktorer kommer att avgöra hur sammansättningen av intressentkretsen ser ut och vilka behov de har. Underförstått så kommer detta få stor påverkan på utformningen av de finansiella rapporterna. (Edenhammar & Thorell, 2009 ss.22-23)

Historiskt sätt har utgivningen av rekommendationer som kompletterar lagstiftningen dominerats av revisorsorganisationerna i såväl Sverige som internationellt. Med sin granskande funktion har de tagit på sig att utforma kraven för alla intressenter. Därmed har de erhållit rollen som en slags mäklare mellan intressenternas och företagets önskemål. De lagregler som existerar om revision är så kallade ramregler som i hög grad låter revisorsorganisationerna själva utveckla revisionens innehåll. Den svenska revisorskåren har dock inte själva utvecklat alla de kompletterande reglerna på området. Ty dessa har i hög grad kommit att påverkas av utländska förebilder på området. Vad som har hänt är att revisorerna framförallt har anpassat de olika utländska reglerna på området till våra svenska förhållanden. De amerikanska och engelska redovisningsrekommendationerna har haft den absolut största inverkan på den svenska redovisningspraxisen. I USA och England har redovisningsreglerna utvecklats utifrån de krav på skydd för investerarna som existerar på kapitalmarknaden i dessa länder. (Edenhammar & Thorell, 2009 ss.23-24)

### 2.1.1 Kontinental vs anglosaxisk tradition

Utvecklingen av redovisningen har i de industrialiserade länderna präglats av två civilrättsliga traditioner den kontinentala och den anglosaxiska traditionen. I den kontinentala traditionen ingår de västeuropeiska länderna exklusive Storbritannien, Irland och Holland. Medan den anglosaxiska traditionen omfattar länderna USA, Irland, Holland och Storbritannien. Den kontinentala civilrättsliga traditionen baseras i stor utsträckning på nedskrivna lagar. Lagstiftningen har huvudsakligen varit inriktad på att tillgodose borgenärsintresset och statens skatteintresse. (Smith, 2006 s.72) Vad beträffar den anglosaxiska civilrättsliga traditionen bygger denna i mycket liten utsträckning på nedskrivna lagar. Istället har den anglosaxiska civilrättsliga traditionen grundats på sedvanerätt som kompletterats med precedensfall i domstolarna. I och med detta har redovisningen i dessa länder kommit att utvecklas av redovisningsprofessionerna. Genom detta följer nu grunden till en väsentligt annorlunda syn på hur man tolkar vad som är en riktig redovisning. Inom den kontinentala traditionen anser man att en korrekt redovisning är den redovisningen som stämmer överrens med lagen. Den anglosaxiska traditionen ger, å andra sidan, i sin tolkning en mer principiell syn på vad som menas med en korrekt redovisning. Man utgår från principen "true and fair", vilket innebär en rättvisande bild. Emellertid har innebörden av den anglosaxiska rättvisande bilden starkt påverkats av kommersiella intressen och revisorsintressen. (Smith, 2006 ss.67-68)

Vid första anblicken skulle man kunna tänka sig att den kontinentala traditionen skulle ha medfört en betydligt mer reglerad redovisning än den anglosaxiska. När det kommer till värderingsfrågor har emellertid, något paradoxalt, utvecklingen varit den motsatta. Vad som hänt är att redovisningsprofessionen inom den anglosaxiska traditionen, främst i USA, har utvecklat strama regler för tolkningen av vad en rättvisande bild anses vara. I och med denna utveckling har redovisningsfrågorna kommit att bli föremål för civila rättegångar i en utsträckning som är helt främmande för den kontinentala traditionen. Konsekvensen av detta har varit att revisionsbyråer fått skadestånd riktat mot sig i de fall där redovisningen har godkänts men som enligt domstolen visat sig vara bristfällig. Härav har det legat i revisionsbyråernas egenintresse att kunna få till stånd ett regelverk för redovisningen och på så sätt kunna skydda såväl byrån som sina klienter. I USA har detta givit upphov till ett regelverk som har utvecklats till en detaljerad standard. Denna standard har fått en stor betydelse för redovisningsprofessionen och bär namnet Financial Accounting Standards Board (FASB). Standardiseringen inom redovisningsområdet har i resten av världen, i huvudsak, skett inom ramen för den professionella organisationen International Accounting Standards Board (IASB). IASB utarbetar standard inom ramen för den anglosaxiska traditionen och ligger även under stor påverkan av FASB:s tidigare utgivna standarder. Noterbart är att dessa standarder är mindre detaljerade än de som är utgivna av FASB. Sammanfattningsvis har detta resulterat i att den anglosaxiska traditionen har kommit att överskugga den kontinentala traditionen. (Smith, 2006 ss.69-71)

### 2.1.2 Bokföringslagen

Bokföringslagen (1976:125) reglerade skyldigheten att bokföra. Skyldigheten att bokföra inbegrep att löpande bokföra de uppkomna affärshändelserna i överrensstämmelse med en god redovisningssed. En affärshändelse tolkas enligt 4§ BFL som alla förändringar i förmögenhetens storlek och sammansättning såsom in- och utbetalningar samt uppkomna fordringar och skulder. Vid bokföringen måste man således pröva om en affärshändelse inträffat. Vidare skall enligt 8§ BFL fordringar bokföras så snart detta kan ske efter det att fakturan har utfärdats eller mottagit eller sådan handling bort föreligga enligt god affärssed.

Dessa affärshändelser skall bokföras med en systematisk ordning så att bokföringen blir överskådlig på så vis att man kan överblicka verksamhetens arbete, resultat och ställning enligt 9§ BFL. En affärshändelse är kopplad till att det föreligger en rättshandling vilken i sin tur orsakar rättigheter eller förpliktelser. Dessa rättigheter eller förpliktelser kommer i sin tur att påverka den bokföringsskyldiges förmögenhet och eller sammansättningen av denna. En rättshandling kan påverka den bokföringsskyldiges förmögenhet eller sammansättning, men då fodras det att denna rättshandling kommer att medföra en rätt eller skyldighet att erhålla eller avge egendom. Innan denna rätt eller skyldighet inträtt existerar inte någon affärshändelse. Därav är det endast rättshandlingar som direkt påverkar bolagets ställning som utgör affärshändelser. (Skadeståndsmål 3715-01) Vid tillkomsten av den nya bokföringslagen kom det att ske en rad olika förändringar. Det är emellertid endast en förändring som är relevant i rättsfallet Prosolvia. I den gamla BFL (1976:125) fanns hänvisning till att grundbokföringen skulle utgå från perspektivet god affärsred. Detta perspektiv har i den nya BFL (1999:1078) förändras till att istället utgå från god redovisningssed.

### 2.1.3 Årsredovisningslagen (1995:1554)

De allmänna bestämmelserna om årsredovisning behandlas i årsredovisningslagens andra kapitel. Här i anges att en årsredovisning skall, enligt god redovisningssed, upprättas på ett överskådligt sätt. Här anges även att en rättvisande bild för företagets ställning och resultat skall framkomma av företagets balansräkning, resultaträkning samt noter. Avvikelser från allmänna råd och rekommendationer från normgivande organ får göras, men då skall en upplysning om detta samt anledning härom lämnas i en not. Även fundamentala redovisningsprinciper tas upp såsom exempelvis försiktighetsprincipen. För försiktighetsprincipen föreskrivs det att man skall beakta ett mått av rimlig försiktighet. I praktiken ger detta att endast konstaterade intäkter, under räkenskapsåret, få tas upp i resultaträkningen för det aktuella året. Det föreskrivs även att man skall ta hänsyn till samtliga förutsägbara och tänkbara förluster samt de föreliggande ekonomiska förpliktelser som är hänförliga till räkenskapsåret eller tidigare räkenskapsår.

## 2.2 Revisorslagen och Revisionslagen

Revisorslagen (2001:883) samt Revisionslagen (1999:1079) är de regelverk som främst styr revisorns arbete. Jämte detta följer även andra lagar och förordningar som exempelvis ABL, Brottsbalken och förordningen om revisorer SFS(1995:665). Från dessa lagar och förordningar får revisorn grundläggande regler för hur denne skall förhålla sig till det uppdrag denne har åtagit sig. Därtill finns på området en självsanering genom regler som utvecklas av Revisorsnämnden och de olika branschorganisationerna. I revisorslagen (2001:883) finns de bestämmelser som styr godkännande samt auktorisation av revisorer. Här finns även bestämmelser som styr verksamheten för revisionsföretagen, skyldigheter för revisorer samt de disciplinära åtgärder som revisorsnämnden kan utfärda. (Far förlag, *Revision: en praktisk beskrivning 2006 s.109*) I Revisionslagen (1999:1079) hittar vi regleringar för revisionens olika delar. Enligt ABL skall revisionen genomföras enligt god revisionsred. Revisionens tre grundbultar består av oberoende, tystnadsplikt och kompetens. ”Oberoende är en förutsättning för tilltro till revisorns uttalande, tystnadsplikt en förutsättning för att revisionen skall kunna genomföras och kompetens krävs av revisorn för att kunna dra korrekta slutsatser av den tillgängliga informationen.” (Westermark, 2012 s.204).



### 2.2.1 God redovisningssed

Regleringen av redovisningen i Sverige har som utgångspunkt definitionen god redovisningssed. Detta begrepp har en sådan dominerande ställning så att den anges i BFL 4 kap. 2§ samt ÅRL 2 kap. 2§. I FARs rekommendationer om årsredovisning i aktiebolag, finns en vidare begreppsförklaring av vad god redovisningssed är och vad innebörden är av detta. Med andra ord är en *”God redovisningssed en rättslig standard som grundas på lag, praxis och normgivning. Den innebär en skyldighet att följa lagen och de redovisningsprinciper som anges i lagen.”* (FARs samlingsvolym, Redovisning 2012, s.1570).

Den slutgiltiga innebörden av vad god redovisningssed är, avgörs av domstolarna genom lagtolkningar av bokföringslagen och årsredovisningslagen (Ds, 2002:57). Syftet med en övergripande lagstiftning har varit att försöka öppna för en pragmatisk normbildning, vilket i sin tur är av betydelse när informationsbehovet tenderar att ständigt växa. Enligt Nilsson (2002, s.16) är begreppet god redovisningssed ett oersättligt komplement. Detta eftersom lagstiftaren omöjligt kan täcka in förändringar och förutse samtliga detaljer i ett samhälle där informationsbehovet är i ständig utveckling.

### 2.2.2 God revisorssed

Som en allmängiltig skyldighet för en revisor är att denne ska iaktta god revisorssed enligt Revisorslagen (2001:883) 19§. FAR står för utvecklingen av god revisorssed, detta genom att ge ut rekommendationer på området revisorsetik. Rekommendationerna har som syfte att tydliggöra vad god yrkessed innebär (FAR, 2012). FAR föreskriver att deras medlemmar inte får ägna sig åt främjande av orätt, vilket innebär *”att medlemmen ska avhålla sig från att genom rådgivning eller på annat sätt medverka i lagstridig handling eller i handling som uppenbarligen innebär kringgående av lag, vare sig förfarandet riktar sig mot en enskild eller det allmänna.”* (FAR:s yrkesetiska regler, EtikR 1 s.6). För detta inkluderas även avhållsamhet från förberedelser som syftar till sådana handlingar, vare sig det sker genom underlåtenhet eller genom aktivt bidragande.

Vad nu sagts utgör inte ett hinder för den praktiserande revisorn att lämna upplysningar om innehållet i gällande rätt. Det medför inte heller någon skyldighet för denne att tillvarata myndighetsintressen. Branschen bygger på att ett företroende för varje enskild revisor skall vara gediget hos allmänheten. Revisorn skall organisera sitt arbete i ordnade former, detta för att kunna uppnå ekonomisk balans i det reviderade bolaget, med andra ord där den ekonomiska genomslagskraften blir som störst för revisionen. Detta är av största vikt då revisorn skall beakta en opartiskhet samt självständighet i sitt uppdrag. Det bör emellertid betonas att den goda seden är under ständig utveckling och på intet skriven i sten. Detta innebär att den är levande och följer de förändringar som inträffar i samhället och inom revisions- rådgivningsbranschen, såväl nationellt som internationellt (FAR:s yrkesetiska regler, EtikR 1).

### 2.2.3 God revisionssed

Enligt ABL 9 Kap. 3 § skall *”en granskning vara så ingående och omfattande som god revisionssed kräver.”* God revisionssed bygger på grundkraven förtroende, kompetens, oberoende och tystnadsplikt. Detta för omvärlden skall kunna ha förtroende för revisorsbranschen. *”Enkelt uttryckt är god revisionssed detsamma som god sed bland erfarna revisorer med stor integritet och professionellt omdöme”*. Bör noteras att detta är en rak

översättning av reglerna från IAASB:s revisionsrekommendationer till svenska ISA. (FAR, 2012)

#### 2.2.4 Försiktighets och realisationsprincipen

Försiktighetsprincipen är en av de mest betydande redovisningsprinciperna. Enligt ÅRL (1995:1554) 2kap. 4§ 3p skall värderingen av de olika posterna och, i förekommande fall, delposterna göras med iakttagande av rimlig försiktighet. Tyngdpunkten för detta, försiktighetsprincipen, kommer bli den att avgöra när en intäkt skall tas upp i redovisningen. Skulle det uppstå oklarheter för en post om huruvida denna skulle tas upp som en intäkt eller inte, skall denna då inte tas upp i redovisningen. Reglerna kring detta blir då följande, att endast intäkter som är fastställda och realiserade på själva balansdagen få tas med. Detta utgör då för redovisningen den s.k. realisationsprincipen. Sverige lagfäste år 1995 försiktighets- och realisationsprinciperna genom att uppta dessa i årsredovisningslagen. Dessa principer hade emellertid sedan lång tid tillbaka varit allmänt accepterade som en del av god redovisningssed.

### 2.3 Intäktsredovisning

År 1997 fanns inga utgivna rekommendationer från Redovisningsrådet, Bokföringsnämnden och FAR om hur intäkter skulle redovisas. I de situationer som uppkom fick man förlita sig på förekommande praxis och de regelverk som fanns nedskrivna i de två lagarna ÅRL och BFL. (Bokföringsnämnden, 2012) I BFL fanns ett krav på att varje enskild affärshändelse skulle ha en verifikation. Verifikationen skulle innehålla uppgifter om när den upprättades, när händelsen inträffade, vad den avsåg, vilket belopp den gällde, vilken motpart den berörde, samt vilka handlingar som låg till grund för affärshändelsen (Bökmark & Svensson, 1980 s.44). Gränserna för vad som utgjorde en acceptabel intäktsredovisning var något oklara. Däremot kunde ledning till när en intäkt skulle anses vara konstaterad eller realiserad hämtas från internationell praxis, såsom den hade kommit till uttryck i International Accounting Standards (IAS) 18. Innehållet i denna standard var i själva verket god redovisningssed i Sverige redan 1997. (T 3715-01)

Det mest vitala vid redovisningen av inkomster är själva huvudfrågan om och när dessa intäkter skall redovisas i resultaträkningen som en intäkt. Svaret är att detta kommer att göras då det kommer att föreligga en sannolikhet att framtida ekonomiska fördelar kommer bolaget till del samt att den fördelen kommer att kunna beräknas på ett tillförlitligt sätt. (IFRS volymen IAS 18, Far komplett) Enligt IAS 18 kan en intäkt anses vara realiserad då alla förmåner och risker förbundna med den sålda varan övergått till köparen. Detta kan sägas vara den generella principen för all intäktsredovisning. Enligt IAS 18 p9, skall intäkter redovisas till ett upptaget verkligt värde av vad som erhållit eller kommer att erhållas. För en transaktion fastställs normalt intäktens värde via en uppgörelse mellan bolaget och motparten.

Tillämpningen av IAS 18 skall vanligtvis appliceras för varje transaktion var för sig, dock finns det vissa situationer där det är nödvändigt att tillämpa kriterierna på de delar av en transaktion som kan identifieras separat. Detta för att den ekonomiska innebörden i transaktionen ska återges i redovisningen. Ett exempel på en sådan situation är när service och underhåll skulle vara inkluderat i själva försäljningspriset. Dessa kriterier kan även tillämpas på två eller flera transaktioner, om man finner att de hör samman på ett sådant sätt att de bildar en affärshändelse, vars ekonomiska innebörd inte kan förstås utan beaktande av hela serien transaktioner. (IAS 18 p13)

## 2.4 Branschorganisationer och myndigheter

Branschorganisationen för revisorer och rådgivare är FAR. Föreningen omfattar cirka 6500 auktoriserade och godkända revisorer, redovisningskonsulter och andra specialister. FAR har stor betydelse för utvecklingen av revisionsbranschen samt revisorsyrket genom sina rekommendationer och uttalanden. Dessa är ämnade att skapa tydliga spelregler och tillförlitlig information för såväl näringsliv som samhälle. (FAR, 2012)

Inom FAR existerar en disciplinnämnd för handläggning av ärenden av disciplinär karaktär. Inom denna nämnd kommer prövningar till stånd genom anmälningar mot medlemmar rörande överträdelser av god yrkessed. Dessa anmälningar kan göras av FAR:s kvalitetsnämnder samt part som är berörd av att god yrkessed följes av FAR:s medlemmar. Nämnden kan komma att bortse från inkommen anmälan om denna inte skulle medföra en påföljd som är strängare än en erinran. Disciplinnämnden är förhindrad att pröva sådant som ligger inom ramen för Revisorsnämndens tillsynsområde. Detta kommer då att avse anmälningar för revisionsverksamhet eller riktad misstanke om oredlighet. Om genomförd utredning av disciplinnämnden visar att medlem uppsåtligt har handlat orätt eller oredligt skall nämnden utesluta sådan medlem ur FAR. I de fall det skulle föreligga förmildrande omständigheter kan medlemmen istället tilldelas en varning av disciplinnämnden. Däremot om medlem skulle ha åsidosatt en sådan plikt som denne har, kommer disciplinnämnden att agera mot denne medlem genom att tilldela en varning eller den mildare formen erinran. Jämte detta kan disciplinnämnden utesluta medlem ur FAR, om det skulle visa sig att det föreligger sådana omständigheter som har visat sig vara synnerligen försvårande för ärendet. Genom att vända sig till FAR:s styrelse kan utesluten medlem överklaga detta beslut. (FAR, 2012)

Revisorsnämnden är tillsynsmyndigheten för Sveriges alla godkända och auktoriserade revisorer samt de registrerade revisionsbolagen. Revisorsnämndens uppgifter stipuleras genom revisorslagen (2001:883) 3§. Revisorsnämnden har ansvar för att se till att näringslivet förses med godkända och auktoriserade revisorer. Vidare skall man utöva tillsyn över dessa samt registrerade revisionsbolag, vilket görs på flera olika sätt. Dels så prövar revisorsnämnden anmälningar mot revisorer som kommer från exempelvis klienter, konkursförvaltare eller myndigheter. Man kontrollerar även att den revision som utförs håller hög kvalitet genom uppsökande verksamhet. Därtill kan granskningsärenden öppnas med anledning av publicerade uppgifter i media, detta oberoende av om det kommit in någon anmälan eller inte. Vid det tillfället då en revisor åsidosatt sin skyldighet kan RN:s tillsynsnämnd utfärda en så kallad disciplinär åtgärd. Dessa kan vara av olika slag såsom en erinran, en varning eller ett upphävande av både ett godkännande och en auktorisering för revisorn. Viktigt att poängtera är att de beslut som tillsynsnämnden fattar kan överklagas i svensk domstol. Slutligen ansvarar även Revisorsnämnden för att normgivningen på området för god revisorssed och god revisionssed, så att den kommer att utvecklas på ett ändamålsenligt sätt genom formella föreskrifter och uttalanden (Prop. 2000/01:146 s88). Det kraftfullaste verktyget RN har för utvecklingen av god revisorssed och god revisionssed är emellertid de ställningstaganden som RN gör i sina beslut om disciplinära åtgärder. Dessa publiceras i sin tur i Revisorsnämndens praxissamling. (Revisorsnämnden, 2012)

### 2.4.1 Bolagskoden

Bolagskoden har gällt i Sverige sedan 1 juli år 2005 och denna gäller för alla noterade bolag på Stockholmsbörsens listor. Koden anger hur bolagsstyrningen skall utföras. Regelverket har

som syfte att strama upp reglerna på den finansiella marknaden. Det är viktigt att poängtera att Bolagskoden endast är en etisk kod som inte skall förväxlas med en lag. I detta ligger att Bolagskoden är frivillig och inte bindande för de bolag som omfattas av dessa etiska regler. Men det finns en hake med att det är frivilligt, vilken är att bolag som väljer att inte följa Bolagskoden som den är skriven då måste motivera sin avvikelse från denna. Från och med den 1 juli år 2005, har samtliga bolag som är noterade på Stockholmsbörsen och har en årsomsättning som överstiger tre miljarder svenska kronor följt Bolagskoden. Underförstått så omfattas de bolag som finns på Stockholmsbörsens Large Cap-lista av kravet på att följa den angivna koden. (Kollegiet för svensk bolagsstyrning, 2012)

Bolagskodens uppkomst samt bakgrund ligger i den historik som kan hämtas från USA och EU i samband med de bolagshärvor som uppdragats som exempelvis Enronfallet. I samband med denna ser USA och EU med allt större oro på händelseförloppen och ser sig tvingade att börja agera. Man vill ha till stånd tydligare och hårdare regler om hur en redovisning och en styrning av ett bolag skall genomföras. Av rättsfallet Enron, arbetades det i USA fram en ny lag, Sarbanes-Oxley Act (SOX), som antogs 2002. Lagen bär sitt namn efter upphovsmännen senatorn Paul Sarbanes och Michael Oxley. I stora drag kan man beskriva SOX på så vis att bolagen är registrerade hos U.S. Securities and Exchange Commission (SEC), vilket är USA:s motsvarighet till Finansinspektionen. SEC har som sin uppgift att bl.a. att övervaka och ge ett skydd åt investerare, att se till att en effektiv marknad efterlevs, men även att vidmakthålla rättvisa. För att säkerställa att SOX efterlevs, etablerades i anslutningen med att SOX grundades tillsynsorganet Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). PCAOB skall därutöver hålla register över de revisionsbyråer som faller under regelverket för revidering enligt SOX. Organet har dessutom befogenheten att påbjuda disciplinära åtgärder (Sec.gov 2012). Med detta följer även de nya EU direktiven för bolagsstyrning som bär med sig bland annat förändringar i aktiebolagslagen och årsredovisningslagen. Exempelvis får de nya EU direktiven konsekvenser genom att det blir lag på att styrelsen utses av redovisningsutskottet, men även att det upprättas en offentlig bolagsstyrningsrapport. Jämte detta ökar man styrelsens ansvar för övervakning och utvärdering av effektiviteten i själva bolagets interna kontroll och i riskhanteringssystemet (Kollegiet för svensk bolagsstyrning, 2012).

## 2.5 IAS-förordningen

EU-kommissionen har insett realiteten av den dynamiska utvecklingen som pågår inom redovisningsområdet och klarar inte av att reglera området med hjälp av sina tröga EG-direktiv. Därför beslutade man att låta IASB ta över regleringen på redovisningsområdet, men samtidigt valde man att behålla sin vetorätt till de standarder som utfärdas. Det formella beslutet kom i Europaparlaments och ministerrådets s.k. IAS-förordning år 2002. Denna förordning innebar enligt Smith (2006, s.71) att *”alla noterade företag fr.o.m. år 2005 skall upprätta sina koncernredovisningar i enlighet med de standarder som utfärdats av IASB och som antagits av kommissionen.”*

### 2.5.1 Rättvisande bild

Den svenska redovisningen genomsyras av föreställningen om en rättvisande bild. Med det avses i praktiken att de finansiella rapporterna med tillhörande noter skall framställas som en helhet för att kunna avge en rättvisande bild av bolagets resultat och ställning. Avgörande för bedömningen av vad som är en rättvisande bild kommer att bli det aktuella företaget och den miljö det verkar i. Olika tilläggsupplysningar skall kompletteras till detta om det skulle visa

sig vara nödvändigt. I ÅRL (1995:1554) 2kap. 3§ anges att om avvikelser görs från vad som utkommer som rekommendationer från normgivande organ skall skälen till avvikelsen lämnas i en not. Årsredovisningen skall genomföras på ett överskådligt sätt och detta i enlighet med god redovisningssed, för att helheten skall avspegla en rättvisande bild. Terminologin av den rättvisande bilden har i sin form kommit att få en överordnad betydelse över god redovisningssed, men dock alltså intagit en underordnad ställning gentemot lagstiftningen. (Thomasson, 2006 ss.109-110)

## 2.6 Redovisningens kvalitativa egenskaper

Man har utformat ett antal kvalitativa egenskaper som skall hjälpa användarna att täcka in deras informationsbehov, dessa finns även medtagna i IASB:s föreställningsram. Redovisningens intention är att följa de kvalitativa egenskaperna som är relevans, tillförlitlighet med dess validitet och verifierbarhet, samt jämförbarhet. Till dessa egenskaper tillkommer en restriktion där kostnaden vägs mot nyttan av den tillhandahållna informationen. (Smith, 2006 ss.24-25)

### 2.6.1 Relevans

Den primära kvalitativa egenskapen av den information som tillhandahålls är dess relevans. Relevanskriteriet anses vara uppfyllt då informationen är användbar som beslutsunderlag. Egenskapen relevans kan delas in i två aspekter prognosrelevans och återföringsrelevans, samt därtill två tillkommande minimikrav för dessa som är begriplighet och aktualitet. Innebörden av prognosrelevans är att informationen skall vara användbar för de intressenter som behöver upprätta olika former av analyser, vilka de kan tänkas grunda sina beslut på. Med återföringsrelevans åsyftas att redovisningen skall vara utformad på så vis, att det går att historiskt kunna fastställa en verifikation och kontroll av händelser som tidigare ägt rum. (Smith, 2006 s.26) För detta föreligger det ett janushuvud mellan prognosrelevansen och återföringsrelevansen d.v.s. man skall kunna blicka framåt och bakåt med den tillhandahållna informationen. Minimikravet begriplighet vilar på innebörden, att mottagaren skall kunna förstå den information som ges denne. För detta bör det därför även betonas att mottagarens egna kunskaper kommer att påverkas av hur begriplig informationen kommer att framstå för denne. För minimikravet aktualitet betonas det att externa rapporter inte skall ges ut med allt för långa intervall före och efter den aktuella redovisningsperioden.

### 2.6.2 Tillförlitligheten

Användbarheten är direkt sammankopplad med att den information som ges måste vara tillförlitlig. Med en information som är tillförlitlig menas, att denna är neutral och inte innehåller några väsentliga felaktigheter. Användarna måste kunna lita sig på den givna informationen, så tillvida att den information som ges är korrekt. Tillförlitligheten delas som tidigare nämnts in i två kategorier validitet och verifierbarhet. I validiteten ingår minimikraven neutralitet, innebörd och form samt fullständighet kontra väsentlighet. En neutralitet kan inte tilldelas de finansiella rapporterna om de skulle, via urvalet eller presentationen av informationen, ha inverkan på beslut och värderingar som i sin tur skulle kunna ha till syfte att åstadkomma ett på förhand planerat resultat eller annat mål. (IASB:s föreställningsram) Vidare skall i informationen av de finansiella rapporterna vägas in fullständighet kontra väsentlighet. Med fullständighet avses att redovisningen kommer omfattas av alla väsentliga ekonomiska händelser som varit under en viss period samt alla väsentliga perspektiv på företagens ekonomiska status vid den aktuella periodens slut. Det

finns emellertid en inskränkning på fullständigheten av informationen, vilket utgörs av väsentligheten av densamma. Med väsentlig information åsyftas att den informationen som ges användarna skall vara tillräckligt betydelsefull för att kunna användas som beslutsunderlag. Med informationens innebörd och form som finns med i validiteten som ett utav minimikraven menas, att om det existerar en ekonomisk innebörd som avskiljer sig från den formella juridiska innebörden så bör denna redovisas efter den ekonomiska innebörden.

När det kommer till verifierbarheten handlar det om att styrka sanningshalten i informationen som ges med någon form av bevis d.v.s. en verifikation. Redovisningen är emellertid föremål för olika typer av subjektiva bedömningar, vilket innebär att den därmed kan variera beroende på vem som utfört den. Exempel på områden där bedömningar kan variera är nedskrivningsbehov av kundfodringar och ekonomisk livslängd på anläggningstillgångar. För att täcka in problematiken med subjektiva bedömningar har termen verifierbarhet getts en vidare innebörd. Enligt Smith (2006, ss.28-29) sägs graden av verifierbarhet vara högre ju högre samstämmigheten i bedömningarna är sinsemellan oberoende bedömare.

Förställningsramen IASB klassificerar försiktighet som ett kriterium på tillförlitlighet. Detta krav ses som asymmetriskt beträffande verifierbarheten och ger ett högre krav på att inte överskatta tillgångar och intäkter kontra kravet på att inte göra en missvisande uppskattning i diametral riktning. (Smith, 2006 s.25) I IASB:s förställningsram påpekas att det vid bedömningar som måste göras under osäkerhet, så skall försiktighetsprincipen tillämpas. Detta för att inte överskatta intäkter eller underskatta kostnader när de finansiella rapporterna skall upprättas. (IASB:s föreställningsram)

### 2.6.3 Jämförbarhet

Användarna måste beredas möjlighet att kunna skapa sig en uppfattning om eventuella trender i bolagets finansiella rapporter. Detta kan endast bli möjligt genom att de rapporter som bolaget lämnar går att jämföra över tiden. Det blir därför viktigt att de värderingsprinciper och presentationstekniker som används redovisas på ett enhetligt sätt. Detta såväl beträffande redovisning inom ett och samma bolag under en längre tidsperiod, som bolag sinsemellan.

### 2.6.4 Nyttan och kostnad

En restriktion för de kvalitativa egenskaperna är kostnaden. Kostnaden skall i sin tur vägas mot den nytta som informationen bidrar med i fråga om ett förbättrat beslutsunderlag. Det är viktigt att poängtera att det inte räcker med att en förbättrad redovisningsinformation skulle leda till förbättrade beslut, utan värdet av de förbättrade besluten får inte bli större än kostnaden för att bättra på informationen.

### 3 En praktisk beskrivning av revisorns uppdrag och revisionen

---

*I kapitel tre kommer vi att behandla de praktiska momenten för revisorns revisionsuppdrag. Kapitlet kommer att ge en inblick och en ökad förståelse för läsaren om revisorns arbete och revisionens arbetsgång. Detta kan i sin tur komma att utgöra ett komplement åt läsarens kunskaper på området. Vi tror att denna givna kunskap, kommer att underlätta förståelsen och sambanden för brottmålet och skadeståndsmålet för Prosolvias AB.*

I de företagsformer där vi har ansvarsbegränsningar för ägarna ställs det specifika krav på hur redovisningen av bolagets resultat och ställning skall utföras. Detta på grund av att de olika intressenterna måste kunna förlita sig på den givna information som bolaget kommer att lämna, beträffande dess ekonomiska situation och rörande dess förvaltning. Det är Verkställande direktören och styrelsen som bär ansvaret för denna information, revisorns uppdrag blir att kvalitetsäkra densamma. Med andra ord skall revisorns uppdrag utmynna i en ökad trovärdighet för den presenterade finansiella informationen, men även för styrelsens och den verkställande direktörens fullgörande av sina uppdrag. (Far förlag, *Revision: en praktisk beskrivning 2006 ss.19-26*)

Arbetsuppgifterna för revisorn stipuleras i Aktiebolagslagen (2005:551) 9 kap 3§. Revisorn skall granska bolagets årsredovisning och bokföring samt styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning. Granskningen skall vara så ingående och omfattande som god revisionssed kräver. Om bolaget är moderbolag skall revisorn även granska koncernredovisningen, om en sådan har upprättats, samt koncernföretagens förhållanden inbördes.

#### 3.1 Revisionsarbetet

Själva revisionsarbetet är uppbyggt av fyra delmoment. Momenten består av planeringen, granskningen, rapporteringen samt dokumentationen.

##### 3.1.1 Planeringen

I moment ett, planeringsmomentet, kommer revisorn att samla på sig den information som är nödvändig för att ge ett bra granskningsunderlag, vilket krävs för att kunna kartlägga vad i revisionen granskningen skall fokusera sig på. Ty fokus skall läggas på de problemområden där risken för väsentliga fel är som störst. När planeringen väl är genomförd kommer den att utmynna i en övergripande revisionsplan. Upprättandet av detta dokument kan liknas vid framställningen av ett fisknät. Här gäller det att veta vilka fiskar som önskas fånga och därför måste maskorna anpassas vid tillverkningen, för att rätt sorts fisk skall kunna fångas. Skulle man göra fel eller ha okunskap om maskornas storlek kommer fel fiskar att passera och fel fiskar att fångas. Med andra ord ”är maskorna för stora kan stora fiskar (väsentliga fel) slinka igenom. Är de för små, fångas även små fiskar (avvikelser som är ointressanta).” (Far förlag, 2006 s.51).

##### 3.1.2 Granskningen

Nästa moment i revisionen är själva granskningen. Detta moment innefattar en granskning av bokföringen, årsredovisningen, styrelsen samt den förvaltning som verkställande direktören ansvarar för. Syftet med detta är att skapa ett underlag för revisorns ställningstagande för den

kommande revisionsberättelsen. (Far förlag, *Revision: en praktisk beskrivning 2006 s.57*) I sitt arbete kan revisorn nu välja hur han önskar utföra sin granskning till ovan nämnda områden. I teorin står tre metoder till förfogande för detta: en internkontrollgranskning, en substans granskning eller en kombination av de två föregående. När man utför en koncentrerad granskning av de rutiner och system som bolaget har, kallas detta för en internkontrollgranskning. Om slutsatsen är att bolaget har en tillfredställande internkontroll kommer behovet av substansgranskning att minska och tvärtom. När man utför internkontrollgranskning kan granskningsåtgärderna variera. Med andra ord så måste revisorn hitta olika sätt för att verifiera att bolagets rutiner och system är fullt funktionsdugliga. (Lundén 2006 s.33) I själva substansgranskningen ligger två varianter till granskning. Den ena är en detaljgranskning den andra en analytisk granskning. Med detaljgranskningen kommer enskilda transaktioner och saldo att kontrolleras. Medan det i den analytiska granskningen kommer att analyseras olika trender samt diverse nyckeltal. (Far förlag, 2006 s.63)

### 3.1.3 Rapporteringen

Om revisorn skulle upptäcka brister i de rutiner som han granskar skall han kontakta styrelsen och presentera dessa för dem. Skulle dessa brister inte vara så allvarliga räcker det med ett så kallat påpekande från revisorns sida, vilket kan var muntligt. Jämte detta skall revisorn föra stödanteckningar för sitt eget minne. Nästföljande steg är erinran, vilket används då tidigare gjorda påpekande inte ger önskade effekter. Erinran kommer då att vara skriftligen. Enligt ABL 9 kap. 39§ skall en brist, som har medfört en erinran till styrelsen eller Vd:n, antecknas i protokoll eller annan handling. Enligt Jerlinger (2009, ss.13-14) skall ”Styrelsen ta upp erinran till behandling vid ett sammanträde. Sammanträdet skall hållas inom fyra veckor från det att erinran har överlämnats.”

Vid allvarliga missförhållanden har revisorn även möjlighet att använda sig av en så kallad anmärkning. Det rör sig då om resultatlösa försök att få till stånd en förändring via påpekningar och erinringar. I en situation av detta slag har revisorn sannolikt haft en skriftlig korrespondens med styrelsen. I revisionsberättelsen kan revisorn välja, att istället för att lämna en anmärkning välja att referera till korrespondensen mellan denne och styrelsen. Skulle nu missförhållandet enligt revisorn vara av sådan karaktär, att denne inte kan föreslå vare sig ansvarsfrihet för styrelsen eller någon annan enskild styrelseledamot, måste detta skrivas in i revisionsberättelsen. Underförstått med detta skall skadeståndsanspråk kunna riktas mot såväl styrelsen som enskilda ledamöter. (Jerlinger, 2009 ss.13-14) Viktigt att notera är att det existerar en gemälesrätt i situationer som denna. Detta innebär att samtliga som finns med i revisorns granskning måste beredas möjlighet att kunna få förklara sig. Revisorn bör göra minnesanteckningar, beträffande genmälet som uppkommit, detta för att kunna användas vid en slutlig bedömning av frågan. (Jerlinger, 2009 s.14)

### 3.1.4 Dokumentation

En fullbordad revision har som slutmål att kunna upprätta en revisionsberättelse. Revisionsberättelsen kommer inte bara att utgöra slutmomentet för själva revisionen utan även utgöra en kvalitetsstämpel för revisorns revisionsarbete. I revisionsberättelsen kommer vi att finna de uttalanden, som revisorn skall göra, om själva bokföringen, årsredovisningen, styrelsen samt den förvaltning som Vd:n har ansvaret för. Slutligen skall revisorn själv dokumentera sin granskning. Detta eftersom man skall kunna, om detta skulle behövas i efterhand, gå tillbaka till revisorns olika åtgärder i dennes revisionsarbete. (Far förlag, *Revision: en praktisk beskrivning 2006 s.105*)



Revisionsberättelsen är den enda offentliga rapporten som revisorn avlägger. Det är i denna som årsstämman får information om årsredovisningen har upprättats enligt ÅRL. I revisionsberättelsen skall även revisorn tillstyrka eller avstyrka att resultaträkningen och balansräkningen fastställts. Vidare skall revisorn även tillstyrka eller avstyrka om vinsten disponerats eller förlusten behandlats enligt förvaltningsberättelsens förslag. Slutligen följer revisorns bedömning om styrelseledamöterna och Vd ska beviljas ansvarsfrihet. Revisionsberättelsen skall vara styrelsen tillhanda senast tre veckor före den ordinarie bolagsstämman. Om revisorn i sin revision haft anledning till en anmärkning, ett avstyrkande eller om en särskild upplysning ska detta framgå tydligt. En revisionsberättelse utan några anmärkningar kommer emellertid att utformas i enlighet med redovisningsstandard RS 709. Notera här att en revisionsberättelse gjord efter en standardutformning aldrig kan ge eller utgöra en garanti för att allt skulle vara felfritt. (Far förlag, *Revision: en praktisk beskrivning* 2006 s.94)

### 3.1.5 Revisorns tystnadsplikt, upplysningsplikt samt anmälningsplikt

Som revisor har man tystnadsplikt och detta regleras i aktiebolagslagen samt revisorslagen och är dessutom fast förankrad i FAR:s yrkesetiska regler. Den information som framkommer mellan klienten och revisorn får inte föras vidare. Från revisorns arbete är det endast den information som skrivs i revisionsberättelsen som utomstående får tillgång till. Det finns emellertid undantag från tystnadsplikten och till och med en upplysningsplikt för revisorn. Ett exempel på detta är när upplysning skall lämnas på årsstämman. Här har då revisorn en skyldighet att ge svar på årsstämmans frågor, underförstått att det inte kan tillföra företaget väsentlig skada.

Jämte detta är revisorn skyldig att till sina medrevisorer lämna upplysningar. En av de viktigaste faktorerna i detta, är revisorns skyldighet att lämna upplysningar under förundersökning i brottmål till förundersökningsledaren, samt att i vissa fall anmäla sina misstankar om brott till en åklagare. Utan tystnadsplikt skulle det vara väldigt svårt för revisorn att sköta sitt arbete, detta eftersom revisorn behöver ha tillgång till mycket information för att kunna genomföra sin granskning av företaget. Blotta misstanken att revisorn skulle föra vidare uppgifterna skulle förstöra denna möjlighet. Med andra ord skulle detta avskära revisorn från det informationsflöde som denne är i behov av i sitt revisionsuppdrag. Vidare innebär tystnadsplikten för revisorn att dennes kunskaper om företaget inte får utnyttjas för egen vinning eller för att skada någon annan. Tystnadsplikten kan därmed utgöra ett hinder i vissa fall som till exempel när en revisor blir kritiserad via massmedia. Revisorn kan då inte på ett adekvat sätt försvara sig och eller förklara hur verkligheten förhåller sig. (Far förlag, *Revision: en praktisk beskrivning* 2006 ss.119-120)

## 4 Revisorns ansvar i en juridisk kontext

---

*I kapitel fyra kommer vi att beskriva revisorns straffrättsliga ansvar, det vill säga det som berör brottmålet för Prosolvia AB. Vidare kommer vi att komma in på revisorns externa skadestånds ansvar, det vill säga det som nu kommer att utgöra skadeståndsmålet för Prosolvia AB.*

### 4.1 Revisorns straffrättsliga ansvar

Det uppkommer situationer där revisorer och redovisningskonsulter, i sitt arbete, bidrar till illegal verksamhet. Den brottsliga verksamheten kretsar då kring främst bokföringsbrott, men kan även täcka in brottslighet som slår mot skattebrottslagen samt ett osant intygande. I detta är det att betona, att åtskillnad skall göras mellan handhavaren av bokföringen och den granskande revisorn. Ty revisorn kan inte granska sin egen bokföring enligt Revisionslag (1999:1079) 17§ p2. om jäv.

#### 4.1.1 Redovisningskonsultens ansvar för bokföringen

Enligt Brottsbalken 11kap. 5§ straffas den som uppsåtligen eller av oaktsamhet åsidosätter bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen. Inom ramen för detta kommer straffbara personer inte bara utgöras av legitima representanter för ett bolag utan dessutom omfatta representanter som agerar i bolagets namn. Hit kommer även de som sköter bolagets bokföring att räknas. Vid ett bokföringsbrott kommer man att bortse från kravet att själva handlingen har skett uppsåtligen. Istället skärper man upp kravet genom att frångå uppsåt till att gälla ett oaktsamt handlande. Här i finns alltså inget som förhindrar, att man skulle kunna avkräva ett ansvar av en extern redovisningskonsult för dennes handling vid ett eventuellt bokföringsbrott.

Vanligtvis yrkar åklagaren på ett ansvar för medverkan i bokföringsbrott enligt Brottsbalken 23 kap 4 §. Detta innebär enligt Leijonhufvud & Wennberg (2007, s.24) att *”Utöver gärningsmannen, som utför brottet, eller gärningsmännen som tillsammans utfört brottet, kan andra personer straffas om de främjat brottet med råd eller dåd.”* Att belysa är att bokföringsbrottet endast ställer som krav ett s.k. oaktsamt åsidosättande av bokföringslagens regler. Samma krav ställs även för ett medverkande till bokföringsbrott. Av rådande rättspraxis på området går att urskilja, att redovisningskonsulten inte fullt ut skall stödja sig på den information som bolagets företrädare tillhandahåller denne. Redovisningskonsulten måste gå ett steg längre och kräva in underlag för de bokföringsåtgärder som man utför. Om det finns anledning att misstänka att bokföringen sker på ett bristfälligt underlag måste redovisningskonsulten agera och kanske avsäga sig sitt uppdrag om bolagets företrädare inte lämnar det underlag som krävs. (Ekobrottsmyndigheten, 2012) Passivitet i detta läge undantar inte redovisningskonsulten från dennes ansvar, utan tvärtom så måste redovisningskonsulten vara aktiv i sitt yrkesutövande och se till att den bokföring som avges är så korrekt som möjligt. Detta ansvar för redovisningskonsulten kommer även att omfattas av en assistent till denne som i praktiken har utfört bokföringen. (Ekobrottsmyndigheten, 2012)

#### 4.1.2 Revisorns ansvar för uppgifter i revisionsberättelsen

I revisorns arbete med revisionen står denne under ett straffrättsligt ansvar för de avgivna råd och för den praktiska hjälp denne tillhandahåller sina klienter. En revisor kan emellertid aldrig ställas som ansvarig gärningsman för ett bokföringsbrott genom att endast ha granskat ett bolags årsredovisning och för detta avgett en revisionsberättelse. Detta på grund av att en

revisionsberättelse inte omfattar några bokföringsåtgärder enligt bokföringslagen. Skulle revisorn däremot inneha ett uppdrag, vilket innefattar bokföring och deklaration skulle denne emellertid kunna komma ifråga gällande bokföringsbrott och skattebrott. Om revisorn, å andra sidan, skulle känna till att innehållet i årsredovisningen är felaktigt och trots detta uppsåtligt intygar i revisionsberättelsen att densamma är korrekt, blir revisorn skyldig till ett osant intygande. Vid de tillfällen då revisorn förfarit oaktsamt genom att underlåta att i revisionsberättelsen anmärka på oriktigheter i bolagets bokföring, kan revisorn ställas till ansvar för medhjälp till bokföringsbrott. (Ekobrottsmyndigheten, 2012)

#### 4.1.3 Lag om förbud mot juridiskt eller ekonomiskt biträde i vissa fall

Inom ramen för revisorns straffrättsliga ansvar kan denne även bindas upp av lag (1985:354) d.v.s. lagen om förbud mot juridiskt eller ekonomiskt biträde. Med juridiskt eller ekonomiskt biträde avses i denna lag, yrkesmässig rådgivning eller annat yrkesmässigt biträde som lämnas åt någon annan och som är av juridiskt eller ekonomiskt slag (1985:354) 1§. Denna lag omfattar även yrkesgrupper såsom advokater, bank- och försäkringstjänstemän, olika juridiska ombud, bokförare samt fastighetsmäklare m.fl. Som exempel kan nämnas jurister som går ut med rekommendationer åt någon enskild att handla på ett visst sätt, dessa kommer då att gå under benämningen juridiskt biträde. Ett annat exempel skulle kunna vara då en banktjänsteman skulle råda någon att genomföra vissa handlingar som skulle leda till en brottslig gärning. Han skulle då gå under benämning ekonomiskt biträde. En revisor kan göra sig skyldig till vårdslös rådgivning enligt lag (1985:354) 2§, om denne av grov oaktsamhet främjat annans uppsåtligt brottsliga gärning. (Ekobrottsmyndigheten, 2012)

Generellt sett är det inte bara den egentlige gärningsmannen som kan drabbas av en straffpåföljd enligt lag (1985:354), utan också andra som på något sätt, genom rådgivning, har medverkat till utförandet av den brottsliga handlingen. Dahlqvist & Holmqvist (2010, s.86) menar att *"För att ett handlande ska bedömas som vårdlöst biträde krävs inte att gärningsmannen haft uppsåt att främja den straffbelagda gärningen. Det räcker med att grov oaktsamhet kan konstateras."* Allt som oftast är det svårt att styrka att en rådgivare har haft som uppsåt att främja brottslig verksamhet. Genom att inte ställa kravet uppsåt, har lagstiftaren markerat att rådgivare och andra biträden måste vara än mer aktsamma vid avlämnandet av råd som kan tänkas underlätta brottslig verksamhet. Beträffande den grova oaktsamheten gäller att det är legitimt för en rådgivare att ge upplysningar beträffande gällande rätt. För detta får emellertid inte rådgivaren rådgöra på vilka olika sätt som skulle kunna finnas för att kunna kringgå myndigheternas möjlighet till granskning. Ett villkor för att ett biträde skall kunna åläggas straffansvar är att det har förelegat en straffbelagd gärning. Enligt Dahlqvist & Holmqvist (2010, s.86) måste *"den straffbara gärningen som främjats ha kommit till stånd, men det krävs inte att gärningsmannen kan straffas. Biträdet kan därför straffas för vårdlöst biträde även i de fall där gärningsmannen t.ex. på grund av brister på den subjektiva sidan inte kan fällas till ansvar."*

#### 4.2 Revisorns externa skadeståndsansvar

Revisorns skadeståndsansvar kan delas in i två delar, det interna och det externa skadeståndsansvaret. Det interna skadeståndsansvaret fastställer när bolaget har lidit skada och det är bolaget som skall ha skadestånd. För det interna skadeståndsansvaret räcker det att revisorn har överträtt den traditionella bedömningen av ett culpa ansvar d.v.s. revisorn har varit vårdslös. (Moberg, 2006 s.148) Det externa skadeståndsansvaret berör revisorns ersättningskyldighet gentemot aktieägare eller annan. Med "annan" menas borgenärer, andra

utomstående och anställda i bolaget. För att revisorn skall kunna åläggas ett externt skadeståndsansvar krävs enligt 29 kap. 1§ 2m. detta efter en hänvisning från 29 kap. 2§ ABL följande: fullgörande av uppdrag, culpa, adekvat kausalitet samt skada. (Moberg, 2006 s.158)

#### 4.2.1 Fullgörande av uppdraget

Skadeståndsskyldighet kan endast föreskrivas revisorn då denne har vidtagit en handling eller underlåtit att handla i egenskap av bolagets revisor. Revisorn exkluderas från skadeståndsreglerna i ABL, när det är frågan om ett agerande från dennes sida i egenskap av privatperson. (Moberg, 2006 s.158)

#### 4.2.2 Culpa

Skadeståndsrättens grundläggande princip är culpa. Ordet culpa är ett latinskt ord och betyder oaktsamhet. Innebörden av culpa är att revisorn kommer att bli skadeståndsskyldig om denne skulle orsaka skada genom uppsåt eller oaktsamhet. Här i måste man kunna styrka att revisorn varit minst culpös och detta genom att denne har överträtt någon av de bestämmelser i ABL som är till för att skydda aktieägare eller annan. (Moberg, 2006 s.161)

#### 4.2.3 Adekvat kausalitet

För att en revisor skall kunna dömas till skadestånd finns ett krav på att det föreligger ett orsakssamband mellan skadan och inträffade handlingen, alternativt underlåtenheten som grundar oaktsamhet. Detta orsakssamband benämns som adekvat kausalitet. Alla orsakssamband accepteras emellertid inte i skadeståndsrätten när man tillämpar culpapregeln. Ty för detta krävs att det existerar ett orsakssamband som är adekvat. Med den juridiska termen adekvat kausalitet kan man få bort de samband som är oväntade och av avlägsen natur. Genom detta, adekvat kausalitet, tar man fram ett orsakssamband som är rättsligt relevant. Moberg (2006 s.155) menar att *”adekvat kausalitet torde föreligga om en revisor har försummat sina plikter enligt ABL, tillämplig lag om årsredovisning, bolagsordningen eller enligt instruktioner av bolagsstämman och det där igenom uppkommer en skada”*

#### 4.2.4 Skada

Trots att en revisor skulle kunna anses som culpös behöver det inte betyda att denne blir skadeståndsskyldig. Ty i det externa skadeståndsansvaret fordras att man kan påvisa att det föreligger en direkt ekonomisk skada. (Moberg, 2006 s.163) Som ett exempel, kan aktieägare drabbas av en direkt skada när deras aktier minskar i värde beroende på att bolagets årsredovisning varit felaktig, en felaktighet som revisorn borde uppdagat.

## 5 Prosolvias börsraketen som störtade

---

*I kapitel fem kommer vi att inleda med en kortfattad kronologisk bakgrund och fakta gällande bolaget Prosolvias AB. Vi kommer även att introducera en av huvudpersonerna för denna rättsprocess, som är den före detta auktoriserade och ansvarige revisorn Nils Brehmer.*

Prosolvias grundare Dan Lejerskär och Morgan Herou var båda studenter på Chalmers tekniska högskola i Göteborg och bekantade sig med varandra under studietiden. År 1983 tog de båda sin civilingenjörsexamen, men skildes sedan åt och jobbade under några år på varsitt håll. År 1988 återförenades de och bildade bolaget Prosolvias konsult AB, vilket senare bytte namn till Prosolvias AB. Bolagets verksamhet utgjordes inledningsvis av konsulttjänster för andra bolag inom områdena beräkningsteknik, konstruktion, produktion och elektronik. Besluten inom bolaget fattades gemensamt, men då Lejerskär och Herou hade olika kompetensområden så fanns det en naturlig arbetsuppdelning. Vinsten fördelades på varje verksamhetsområde, vilket innebar att de erhöll den vinst för det verksamhetsområde som de ansvarade över. Prosolvias AB hade en snabb tillväxt och inriktningen på verksamheten förändrades. I dotterbolag började bolaget att utveckla egna programvaror, men dessa dotterbolag blev även återförsäljare av andras programvaror. De verksamhetsområden som vid grundandet av bolaget utgjorde olika kompetensinriktningar utvecklades nu till enskilda bolag med egna chefer. Genom denna utveckling uppstod slutligen Prosolviaskoncernen. (B 1799-00)

Bolaget hade under hela dess livslängd sin bas i Göteborg. När företaget stod på toppen, med flera hundra anställda, fanns emellertid kontor världen över, bland annat i USA, Japan samt Sydamerika. Idéerna flödade i det expansiva företaget men kunderna kunde inte betala och bidra till utvecklingen. År 1996 beslutar sig därför Prosolvias styrelse för att borsintroducera bolagets aktie, detta för att erhålla kapital för att kunna finansiera den fortsatta utvecklingen av bolaget. Inför borsintroduktionen utfördes en granskning av Prosolvias börsräddighet av Ernst & Young i Göteborg. De granskande revisorerna uttryckte oklarheter beträffande Prosolvias börsräddighet och borsintroduktionen försenades. Men efter att bolaget vidtagit åtgärder mot de inkomna anmärkningarna tillstyrkte slutligen borsrevisorerna en borsintroduktion. (T 3715-01)

År 1997 introduceras Prosolvias AB på Stockolmsbörsen till kursen 115 kronor per aktie. Samma år utses Prosolvias till årets tjänsteföretag av tidningen Dagens Industri. (Carlström, 2012) Aktien blir en kursraket och når en toppnotering i mars år 1998 med en köpkurs på 388 kronor per aktie, vilket motsvarade ett totalt börsvärde på cirka 4,7 miljarder kronor. I april år 1998 beskyller tidningen Dagens Industri, samma tidning som bara några månader utnämnt Prosolvias till årets tjänsteföretag, Prosolvias för att kraftigt ha manipulerat resultatet för år 1997. (T 3715-01) Huvudanklagelsen gällde, att resultatet skulle ha blåsts upp från en förlust på 36 miljoner kronor till en vinst på 80 miljoner kronor. Affärer som ännu inte hade slutförts skulle enligt anklagelsen upptagits på intäktssidan (Carlström, 2012). Underförstått så hade inte någon fullgod försäljning ägt rum så som då gällande lag föreskrev. Aktieägarnas förtroende för bolaget får, i och med detta, sig en knäck och börskursen börjar sedan snabbt att sjunka. Kort därefter samlar sig nu några hundra aktieägare på hotell Sheraton i Göteborg för att närvara på Prosolvias bolagsstämma. (Thorén, 1999) Aktiespararna hade samlats i Göteborg för att kunna få en förklaring på hur deras värde på det placerade kapitalet hade kunnat halveras på en månad. För detta fick de det lugnande beskedet att det snart skulle komma att vända upp igen. För de givna lugnande beskedet var det inte bara koncernchefen Dan Lejerskär som låg bakom utan även bolagets revisor, Nils Brehmer, samt med dessa

aktiespararnas vice ordförande Gunnar Ek. För Dan Lejerskärs anförande i talarstolen var hans konklusion, att de negativa tidningsartiklarna som var publicerade var ämnade att i slutändan skada Prosolvias. Bolagets revisor, Nils Brehmer, vidimerade med sitt tal att det inte fanns någon som helst substans för anklagelserna om manipulation i bokföringen. Revisorn betonade i detta, att han i sin granskning inte hade korrigerat en enda siffra, utan reviderat hela 1997 års bokslut. Med emfas betonade Brehmer att det inte fanns någons som helst anledning till tveksamheter, ty bolaget gick med vinst. Det tycks som att Gunnar Ek som den siste talaren fick aktiespararna att känna en slutlig lättnad då han i sitt tal yttrade, *"Vi aktiesparare har genom dessa tidningsartiklar fått vidkännas en förmögenhetsminskning på 2,5 miljarder. Jag tror väsentligt mer på en av landets ledande revisorer än jag tror på en journalist på Dagens Industri"* (Malmberg, 2003). Allt detta till trots, bolagsstämman i april, kunde konkursförvaltaren för Prosolvias AB, endast ett par månader senare, bekräfta den information som figurerat i massmedia. Konkursförvaltaren kunde vidimera att Prosolvias innehöll en icke sinande härva av påhittade fakturor, förvanskade resultat och påhittade affärer mellan bolag som existerade endast i teorin. Konkursen utgjorde en av de största bolagsskandalerna i svensk efterkrigstid. Bolagets aktiekurs hade på 10 månader dalat från 388 kronor per aktie till blott 20 öre per aktie. Bland Prosolvias 8000 aktieägare stod att finna många småsparare som tillsammans med andra intressenter nu hade förlorat hundratals miljoner kronor. (Nilsson, 2005)

### 5.1.1 Koncernstrukturens komplexitet

Koncernstrukturen för Prosolvias AB var invecklad och en bidragande orsak till detta var att företagen kom att expandera i ett högt tempo. För att nu ge en övergripande bild av koncernstrukturen kan nämnas att den utgjordes av fyra helägda svenska dotterbolag: Prosolvias Interactive, Prosolvias Clarus, Prosolvias Systems samt Prosolvias Research & technology. Vidare för detta innehöll koncernen dessutom fyra helägda internationella dotterbolag: Prosolvias AS, Prosolvias INC, Prosolvias Research and technology GmbH samt Prosolvias Oy. Slutligen fanns dessutom i koncernen även två intressebolag Interactive Visual Simulation International Gothenburg AB samt Vehiculum AB. (B 1799-00)

Utifrån dessa bolag löpte det sedan ut, från exempelvis Prosolvias Clarus och Prosolvias Systems, mindre separata verksamhetsenheter som startades med lokala partners runt om i världen. De kallades i Prosolvias Clarus fall för Virtual reality centers och i Prosolvias Systems fall för Centers of excellence. (T 3715-01) Prosolvias AB som moderbolag hade för avsikt att driva dessa verksamhetsenheter som joint ventures. Ty moderbolaget ville endast äga 50 % och eller mindre för vart och ett av dessa. Tanken med denna strategi var att hålla verksamhetsenheterna utanför koncernredovisningen. Anledningen var den att all fakturering från moderbolaget till de olika centrerna skulle komma att bokföras hos moderbolaget som intäkter. För varje center fakturerades en anläggningskostnad på 16 miljoner kronor, detta trots att någon verksamhet många gånger aldrig sattes igång. Dessa kom att intäktsföras och sedan även vinst avräknas i moderbolagets egen resultaträkning. Ett annat tillvägagångssätt var den att moderbolaget Prosolvias AB kom att fakturera någon av sina partners eller kunder; trots att bolaget vare sig ingått avtal eller levererat några programvaror. För detta förelåg en medvetenhet när man långt i förväg började skicka iväg flera fakturor, med uppsåtet att kunna få med dessa i resultaträkningen för år 1997. (Malmberg, 2003)

### 5.1.2 Den påtecknande revisorn

Fram till år 1995 var revisorn Ulf Nankler ansvarig för Prosolvias revision, men i och med koncernens ökade internationella satsning blev det nödvändigt att ersätta honom med ett internationellt etablerat revisionsbolag. Därför övertogs revisionsuppdraget i Prosolvias AB av bolaget Öhrlings Coopers Lybrand AB. (B 1799-00) Revisionsbolaget kom under 1999, genom en fusion med Price waterhouse, att bilda bolaget Öhrlings PwC (PwC, 2012). Som påtecknande revisor för Prosolvias AB utsågs en revisor med mångårig erfarenhet som auktoriserad revisor, Nils Brehmer. Vid tidpunkten var Nils Brehmer i slutet av sin revisorskarriär. Han hade en gedigen erfarenhet med uppdrag hos bland annat storföretagen Volvo, Securitas och Assa och ansågs dessutom vara en av landets 5-10 främsta revisorer. Därtill var Nils Brehmer en av huvudaktörerna för uppbyggnaden av revisionsbyrån Öhrlings i Göteborg. Just Nils Brehmers stora erkännande som revisor gjorde att många kritiker länge var skeptiska till att det förekom några felaktigheter i Prosolvias räkenskaper. (Wolmesjö, 2004)

## 6 Myndighetsgranskningen och domstolarnas bedömning

---

*I kapitel sex kommer vi att gå igenom de berörda myndigheternas granskning av Prosolvias fallet. Kapitlet kommer även att ta upp domstolarnas behandling av detsamma.*

### 6.1 Revisorsnämnden

När Prosolvias AB:s konkurs är ett faktum i december år 1998, agerar Revisorsnämnden på så sätt att man självmant startar en utredning och därmed kräver in förvaltarens berättelse. Härom, i november år 1999, korresponderar nämnden med Nils Brehmer och efterfrågar en kommentar beträffande den kritik som lagts fram i förvaltarberättelsen. Nämnden vill även ha en kommentar kring den kritik som kommit fram genom Stockholmsbörsens utredning. För sitt agerande ställer nu nämnden ett femtontal frågor samt anmodar Brehmer i detta brev, att nu sända in den dokumentation som berörde hans granskning av intäkter och kundfodringar i Prosolvias AB. Den nu 65 åriga Brehmer kontrar med att självmant säga upp sin revisorsauktorisering. Detta ledde till att Brehmer lyckades få sitt disciplinärende avskrivet hos Revisorsnämnden. (Wolmesjö, 2004 )

Det bör betonas, att FAR:s disciplinnämnd är ur stånd att kunna pröva ärenden som kommer att falla inom ramen för det tillsynsområde som Revisorsnämnden handlägger. I Prosolvias fallet och den riktade misstanken mot revisorn Nils Brehmer, kommer det att handla om förekomsten av oredlighet. Med detta underförstått kommer ärendet naturligt att falla under Revisorsnämndens tillsyn. (FAR, 2012)

### 6.2 Förundersökningen

I november år 1999 lämnar konkursförvaltaren in sin polisanmälan och härmed påbörjas en enorm utredning mot åtta personer i Prosolvias ledning. Brehmer kom i polisförhören att utfrågas om han hade begrundat, att en övervägande del av återförsäljningen, 1997 års redovisning, för de två dotterbolagen hade utgjorts av obetalda kundfodringar. På detta gav revisorn ett genmäle, om att han hade understrukit betydelsen av att kravrutinerna i bolaget var fullt funktionsdugliga. Brehmer deltog i tre långa förhör i polisarbetet, beträffande hans involvering i Prosolvias härvan. Brehmer åberopar till sitt försvar i förundersökning; att han vill hålla isär den information som var känd vid tiden för granskningen med den information som finns tillgänglig idag. Han menar härom, att de bedömningar som gjordes baserades på den information som fanns för handen. Brehmers försvarsadvokat Stefan Lindskog menar på ” att man kan ha olika åsikter om när en intäkt skall bokföras, men att inget fel gjordes. Och om det var fel, så var det inom ramen för tillåtliga misstag ” (Wolmesjö, 2004 s.23).

### 6.3 Brottmålsdomen

Brottmålet i Prosolvias rättegången består av fem tilltalade parter, som i sin tur står åtalade var och en för olika gärningar. Åklagarsidan väcker åtal, mot företagsledningen med Lejerskär, Herou och Svevlöv, och har som åtalpunkter mot dem grovt bokföringsbrott och grovt svindleri. Utanför företagsledningen ser åklagarsidan Nils Brehmer som huvudpart i detta brottmål. Revisorn Nils Brehmer kom att stå under åtalpunkterna, i första hand svindleri och som i andra hand medhjälp därtill grova brott. Polis och åklagare ser, utöver tidigare nämnda personer, även Jan Olsson, som var för tiden försäljningschef för ett av dotterbolagen i Prosolvias AB, som ansvarig för medhjälp till bokföringsbrott, grovt brott, genom



urkunds förfalskning. All given information är inhämtad från brottmålsdomen B 1799-00 om inget annat anges som källa.

### 6.3.1 Åtalet mot revisorn Nils Brehmer

#### Medhjälp till svindleri

Brehmer läggs till last den revisionsberättelse, 3 april år 1998, som han avlade som en ren revisionsberättelse för Prosolvias AB. Denna revisionsberättelse avsåg räkenskapsåret 1997 och offentliggjordes mellan den 3 och 27 april år 1998. För detta borde han ha markerat i denna, att det förelåg oegentligheter i bolagets bokföring. Detta underlät han emellertid och lät revisionsberättelsen förbli utan anmärkning, d.v.s. en ren revisionsberättelse. Detta kommer nu att ligga honom till last, så till vida att han uppsåtligen eller i vart fall förfarit med grov oaktsamhet. Genom detta så har han bidragit till att upprätthålla den felaktiga bilden av den verkliga omsättningen som Prosolvias AB genererade för år 1997. Detta ledde då till, enligt åklagarsidan, främjandet av svindleribrottet som bestod av offentliggörandet av årsredovisningen. Detta sammanhang har en direkt koppling till företagslednings önskan att uppvisa en mer positiv och starkare bild av företaget. Detta för att bolaget skulle få ett mer gynnsamt läge på kreditmarknaden. Genom upprättelsen av denna bild har företaget gett potentiella aktieköpare en felaktig bild av bolagets ekonomiska tillstånd.

#### Svindleri

Prosolvias styrelse kom att reagera efter en rad tidningsartiklar. Dessa handlade om att Prosolvias AB hade redovisat intäkter som ännu inte tillfallit bolaget. Detta ledde till, i april år 1998, att Nils Brehmer återigen på uppdrag av styrelsen kom att få uppdraget att granska bolagets bokföring.

Under Prosolvias bolagsstämma, i Göteborg den 27 april år 1998, har Nils Brehmer muntligen intygat att det inte framkommit någonting som tytt på att intäktsredovisningen varit felaktig. Med andra ord har han för detta intygande förfarit uppsåtligen eller med grov oaktsamhet enligt åklagaren. Här menar åklagarsidan att Brehmer skulle haft kännedom om dessa brister i bokföringen.

Genom sitt intygande på bolagsstämman, menar åklagarsidan, att Nils Brehmers förfarande härmed spridit vilseledande information till allmänheten samt bolagets olika intressenter. Informationen var ämnad att ge en positiv ekonomisk bild, vilket medförde ekonomisk skada för bolagets intressenter.

### 6.3.2 Tingsrättens bedömning

För att få till stånd en fällande dom för svindleri förutsätter detta i ett subjektivt hänseende uppsåt eller grov oaktsamhet. Åklagaren har i detta inte kunnat lägga fram något som styrker påståendet om Nils Brehmers uppsåtliga svindleri. Man har inte ens lagt fram några motiv till varför Nils Brehmer skulle ha gjort sig skyldig till ett sådant brott.

## **Medhjälp till svindleri**

Vad beträffar den lagda rena revisionsberättelsen, så finner tingsrätten att, de revisorer som hade ansvar för revisionsunderlaget, inte varit otillräckliga i sin arbetsinsats och inte brustit i sin noggrannhet och i sitt omdöme. Av det underlag som han erhöll, kom Nils Brehmer att göra samma bedömning om affärerna som sina revisorskollegor. Åklagaren har inte heller kunnat visa att Brehmer skulle behövt vidta ytterligare granskningsåtgärder för att komplettera sitt bedömningsunderlag. Ty bedömningsunderlaget var tillräckligt för att kunna göra en riktig bedömning i revisionsberättelsen. Åtalet härom kommer därför att ogillas av tingsrätten.

## **Svindleri**

Tingsrätten anser beträffande, revisor Nils Brehmer, att det inte framlagts något vitalt som skulle tyda på att intäkterna skulle ha varit redovisade på ett felaktigt sätt i årsredovisningen. Eftersom det följaktligen inte uppdagades någon misstanke om oklarheter vid den återupptagna granskningen, resulterade detta i ett muntligt intygande vid bolagsstämman den 27 april år 1998. Syftet med den återupptagna granskningen, i april år 1998, var att kunna lägga fram en kritisk undersökning, på bolagsstämman, om huruvida det skulle finnas skäl att ändra de tidigare bedömningarna av intäkterna i bolaget. För detta skall betonas, att delar av den förnyade granskningen togs på initiativ, helt och hållet, av Nils Brehmer personligen. Utöver detta genomfördes en kompletterande granskning av Lennart Bertheden. Syftet med denna var att granska Brehmers bedömningar och underlag i dennes granskning. Lennart Bertheden konstaterar att Brehmer hade utfört sin granskning med tillräcklig noggrannhet. Från april år 1998 finns att hämta anteckningar som styrker de risker som existerade beträffande vissa av affärerna. Brehmer har kunnat klargöra hur han har kommit att bedöma dessa risker. Inget kan läggas Nils Brehmer till last vid tidpunkten för den aktuella bolagsstämman. Ty det står inget att finna i denna utredning, som tyder på att granskningsunderlaget skulle vara ofullständigt eller att bedömningarna med det givna underlaget skulle varit oriktiga. Domstolens bedömning är denna att åtalet för svindleri inte är styrkt och därmed ogillas åtalet.

## **6.4 Skadeståndsdomen**

Turerna kring skadeståndsmålen inleddes år 2001 då Prosolvias konkursbo stämde styrelsen samt verkställande direktören i Prosolvias AB på skadestånd. Detta till följd av försumlig redovisning och förvaltning under räkenskapsåret 1997. Samtidigt stämde det ansvariga revisionsbolaget, Öhrlings PWC samt den huvudansvarige revisorn Nils Brehmer. Stämningen omfattade försumlig revision av den aktuella förvaltningen, redovisningen samt den gjorda granskningen av delårsrapporterna. Av praktiska skäl kom målet att separeras på så vis att tvistemålet gentemot styrelsen och verkställande direktören skulle komma att avvaktas av prövningsprocessen mot revisorerna (Lindgren, 2010).

I Prosolviamålet har vi Prosolvias konkursbo å den ena sidan, å den andra sidan Öhrlings PricewaterhouseCoopers AB tillsammans med den ansvariga revisorn Nils Brehmer. Svarande och käre har diametrala ståndpunkter i sina sakframställningar. Med detta följer att huvudregeln för bevisbördan ligger hos den skadelidande, som är tvungen att styrka sambandet mellan skadan och den skadegörande handlingen d.v.s. adekvat kausalitet. Med tanke på skadeståndsmålets komplexa struktur har det krävts flera expertutlåtanden i ärendet. Dessa samlade expertutlåtanden leder fram till att det anses som befogat att mildra beviskravet på grund av detta. (jfr NJA 1991 s. 481 och NJA 1993 s.764)

All given information är inhämtad från skadeståndsdomarna T 3715-01, T 3716-01 samt T 4807-01 om inget annat anges som källa.

#### 6.4.1 Åtalet mot revisorn och revisionsbolaget

I detta mål har tingsrätten att ta ställning till kärandes yrkande d.v.s. huruvida;

- Nils Brehmer och PWC felaktigt redovisat intäkterna och kundfodringarna för år 1997 i strid med vad god redovisningssed innebär.
- Revisionsteamet med påtecknande revisor Nils Brehmer varit oaktsam vid utförandet av sitt revisionsuppdrag.
- Den felaktiga redovisningen och det oaktsamma genomförandet av revisionen orsakade den kritiska mediabevakningen.
- Detta mediadrev gjorde att Prosolvias AB inte kunde erhålla kredit.
- Ovan nämnda punkter orsakade Prosolvias AB:s konkurs.

#### 6.4.2 Tingsrättens bedömning

I målet har Tingsrätten kommit fram till att revisionsbolaget PWC samt den ansvarige revisorn i ärendet, Nils Brehmer, redovisat intäkter och kundfodringar för året 1997 på ett sätt som inte överensstämmer med god redovisningssed.

Tingsrätten har slagit fast att revisorerna varit oaktsamma i den revision som de har utfört samt att detta inte varit förenligt med god revisionsledning.

Domstolen gör bedömningen att mediernas kritiska rapportering om Prosolvias AB inte har något samband med den felaktiga redovisningen av koncernen som revisionsteamet utfört. Vidare i detta finner man inte heller någon koppling till mediabevakningen, vad beträffar oaktsamhet i själva revisionsutförandet för dessa affärer.

I skadeståndsmålet framkommer att mediadrevet inte var av avgörande betydelse för att Prosolvias AB inte kunde erhålla önskad kredit. Istället framhåller man att finansieringsproblemen, som uppdagades mellan slutet av år 1997 och i början av januari år 1998, var orsaken till detta.

Rörande orsaken till bolagets konkurs fastställer tingsrätten att skadans uppkomst har flera bakomliggande orsaker. Således kan inte någon av orsakerna sägas utgöra en självständig förklaring till varför Prosolvias AB gick i konkurs. Istället gör tingsrätten bedömningen att de återopade orsakerna istället vilar i en helhetsbild, vilken i sin tur har kommit att orsaka bolagets konkurs. Med andra ord så utgjorde tingsrättens kritik mot bristerna i redovisningen samt oaktsamheten i revisionen inte orsakerna till vare sig den kritiska mediabevakningen eller bolagets konkurs. Domslutet från tingsrätten låter göra gällande att det finns brist i orsakssambandet. Därav saknas möjlighet för rätten att kunna utdöma ett skadestånd. Av detta följer att rätten saknar motiv till att göra en självständig bedömning av skadan och dess storlek. Kontentan blir av detta att käromålet ogillas.

## 7 Analys

---

*I kapitel sju kommer vi som författare till denna kandidatuppsats göra en analys av rättsfallet Prosolviva AB, sett med dagens lagstiftning. Vi kommer i vår analys att begagna oss av presenterad och använd fakta som finns i föregående kapitel av denna uppsats.*

Utgångspunkten för vår analys är att brottmålet i Prosolviva AB har vunnit laga kraft medan det civilrättsliga efterspelet i skadeståndsärendet fortsätter vidare. För skadeståndsärendet har det emellertid kommit ut en första bedömning från första rättsinstansen som är tingsrätten. Detta kan nu komma att ge en fingervisning om åt vilket håll rättspraxis kommer att gå. Sammantaget gör detta nu, att berörda myndigheters regelverk på området nu har fått en rättslig prövning.

Dagens lagstiftning skiljer sig från år 1997, vilket var året då åtalet mot Prosolviva AB väcktes. Skillnaden består i att det har tillkommit en ny bokföringslag, att IAS/IFRS redovisningsrekommendationer har implementerats samt att det har kommit till en kod för bolagsstyrning. Med den nya bokföringslagen skedde en rad olika förändringar, men endast en är att betrakta som relevant i rättsfallet Prosolviva. Den äldre BFL (1976:125) hänvisade till att grundbokföringen skulle utgå från perspektivet god affärssed. Detta perspektiv har i den nya BFL (1999:1078) fått en ny ordalydelse och utgår nu istället från god redovisningssed. Vad beträffar IAS/IFRS så implementerades detta regelverk år 2005 i Sverige. Dessförinnan var denna dock i bruk som internationell praxis, från vilken man kunde inhämta vägledning. Tingsrätten kan i sin bedömning konstatera från anteckningar i revisionsakten, att Nils Brehmer hade gjort en prövning redan år 1997 gentemot IAS och anser då att redovisningen uppfyllde dessa kriterier. (T 3715-01) När det kommer till bolagskoden tycks det vara så att även denna inte medför något nytt. Detta då bolagskoden egentligen bara samlar ihop redan existerande lagar och rekommendationer på området i Sverige. Syftet med koden kommer i praktiken innebära att den blir en uppmaning att följa eller förklara redan existerande lagar och rekommendationer. (Strid & Pilebjer-Bosson, 2010)

Sammanfattningsvis tycks dessa förändringar i lagstiftning och rekommendationerna inte kunna förändra utgången av tingsrättens domslut. Detta på grund av att förändringen i bokföringslagen endast är en begreppsförändring med samma innebörd. Vad beträffar IAS/IFRS, så föreligger redan en domstolsprövning av denna fråga. Inte heller bolagskoden kommer att påverka utgången i realiteten, då denna endast är en sammanställning av redan existerande lagar och rekommendationer. En ny prövning av Prosolvivafallet men med dagens lagstiftning och de nya redovisningsrekommendationerna, skulle därmed sannolikt inte leda till någon annan rättslig utgång. Detta då det i realiteten inte inträffat några förändringar som kan påverka rättslig praxis. I en artikel av Björn Hedensjö (2005), belyses den allmänna uppfattningen bland kritikerna till Prosolvivarättegången. I artikeln återges följande av aktiespararnas chefjurist Lars Millberg; ”Vi har inte för vana att ha en åsikt om domstolarnas arbete, men tingsrättens dom visar att det antingen är fel på lagen eller tingsrättens förmåga. Nu har vi fått ett antal fall där oacceptabla ageranden inte har lett till fällande domar”.

En relevant fråga att ställa utifrån denna artikel, blir om det förelåg några brister i tingsrättens hantering av ärendet i Prosolviva. Här ser vi att det exempelvis skulle kunna vara så att man inte kunde hantera ärendet i sin helhet. Detta på grund av en kunskapsbrist på området hos polis- och åklagarmyndigheten, vilket har påpekats av Nils Brehmers försvarsadvokat (Johansson, 2004). Kunskapsbristen skulle kunna bero på att lika omfattande rättsfall tidigare

inte varit ärende för svensk domstol och därmed saknas riktlinjer från tidigare rättspraxis. Den skulle även kunnat bestå i att man inte kände till all relevant lagstiftning på området. Som exempel kan nämnas att lag (1985:354), lagen om förbud mot juridiskt eller ekonomiskt biträde i vissa fall, inte ha applicerats i domstolsprövningen av Prosolvias AB och revisorn Nils Brehmer. Tingsrätten slår fast att revisorerna har varit oaktsamma i den revision som de har utfört samt att detta inte varit förenligt med god revisionsred. I och med detta skulle man kunna ha bundit Nils Brehmer med revisionsteam till lag (1985:354). Ett exempel på en annan möjlig brist skulle kunna ha varit att det förelåg en tröghet, hos berörda myndigheter, i viljan att hantera ekonomisk brottslighet. Vad vi menar här är att andra brott kanske prioriterades i högre utsträckning. Detta skulle kunna ha föranlett att domstolen inte fick ett tillräckligt stort och relevant underlag för en fällande dom.

Ärendet i Prosolviamålet präglades mycket starkt av IAS/IFRS regler för intäktsredovisning och hur dessa skulle tolkas, då dessa var i bruk i andra länder men inte i Sverige. Genom arbetets gång har det framgått att IAS/IFRS har genomarbetat sin redovisningsstandard grundligt samt att man har pragmatisk intention för sitt arbete. Vid sidan om detta följer det emellertid en parallell verksamhet från domstolarnas sida. Dessa två verksamheter tycks löpa jämsides men inte ha samma agenda för sitt arbete. Domstolarna tycks föra en riktlinje som ser ut att försvaga den antagna redovisningsstandard. Det framgår av domsluten att IAS/IFRS inte är kompatibla med den gällande svenska lagstiftningen. Detta eftersom brottmålsdomen och skadeståndsdomen i domskälen finner att Nils Brehmer förfarit oaktsamt samt redovisat intäkter och kundfodringar för året 1997 på ett sätt som inte kommer överensstämma med god redovisningsred. Trots det att tingsrätten tycks ha hela bilden klar för sig beträffande felaktigheter i revisorernas arbete, är domstolens inställning att inte någon enskild orsak kunde sägas utgöra en självständig förklaring till varför Prosolvias AB gick i konkurs. Domstolen fastställer däremot att den oaktsamma revisionen utgör en av flera orsaker till konkursen. Därmed borde den skada som revisionen vållat för bolaget, tilldelats det straffvärde som detta berättigar. Även om en enskild orsak inte kan sägas utgöra hundra procent av orsaken till konkursen, så skulle man behöva tillmäta ett visst ansvar till varje enskilt orsakssamband. Genom att göra en prövning på detta sätt skulle man kunna få fram en adekvat kausalitet mellan regelverket IAS/IFRS och den rådande lagstiftningen på området. För att förtydliga länken mellan lagstiftningen IAS/IFRS skulle det behövas få till stånd en rättspraxis på redovisningsområdet. För att uppnå rättspraxis, måste ett rättsfall få en prejudicerande status genom ett domslut från HD. Domskälet och domslutet måste fastställa överträdelse av IAS/IFRS samt att denna gärning knyts till en paragraf i lagtexten. Hela tankegången kring att få till stånd de mellan lagstiftningen och IAS/IFRS, är i första hand att förenkla arbetet för de som handhar dessa ärenden. Detta genom att HD avlagt en dom som läggs till i Nytt juridiska arkiv som en prejudicerande dom. I sin tur gynnar detta bolagsintressenterna på så vis att deras rättssäkerhet stärks.

Till vårt förslag på att göra en sådan prövning och därmed sammankoppla lagstiftningen med IAS/IFRS, finns en helt diametral ståndpunkt. I statens offentliga utredning beträffande revisorers skadeståndsansvar (SOU2008:79) förslås ett subsidiärt ansvar för revisorn. Enligt Diamant (2008) så innebär ”I juridisk mening ett subsidiärt ansvar att den subsidiärt ansvariges ersättningsskyldighet inträder först om det inte är möjligt för den skadelidande att få betalt från den primärt ansvarige. En sådan fördelningsregel innebär därför inte att den skadelidandes rätt till ersättning från den subsidiärt ansvarige avskärs helt, utan endast att den skadelidande först måste uttömma möjligheterna att utfå ersättning av den primärt ansvarige.”

Genom att distanseras från det ekonomiska skadeståndsansvaret tycks det primära syftet vara att skapa ett fritt manöverutrymme för revisorns arbete. Man vare sig önskar sig eller vill arbeta mot att få tillstånd en koppling till den gällande lagstiftning som fullt ut skulle kunna integrera med IAS/IFRS regelverk på området. Hur kan man nu till följd av denna utveckling tolka revisorns roll och ställning gentemot staten och bolagsintressenterna? Om revisorn i sitt arbete kan pendla fritt i en gråzon, utan att denne kan tilldelas ett straffansvar för detta, ter det sig som att utvecklingen går i en felaktig riktning för en stat som vill kalla sig rättsstat. Revisionsbranschen kan då, i och med detta, sätta sina egna spelregler och stå utanför lagstiftningen. Detta kan då tolkas som att alla inte är lika inför lagen, vilket inte är signifikativt för en rättsstat. En annan viktig aspekt på problemet är enligt Diamant (2008) att ett begränsat ansvar leder till att revisionens värde och legitimitet urholkas. Om detta skulle bli realitet, kan revisorns arbete starkt ifrågasättas. Revisorns arbete består av att granska och kvalitetssäkra bolagens ekonomiska rapporter. Om denna kvalitetssäkring urholkas faller därmed revisorns existensberättigande.

## 8 Slutsats

---

*I kapitel åtta kommer vi som författare till denna kandidatuppsatts att resumera uppsatsens slutresultat. Vi kommer att diskutera vad detta slutresultat grundar sig på samt vilka konsekvenser detta kommer att medföra. I slutet av kapitlet ges förslag till fortsatt forskning.*

Författarna gör den bedömningen, att den lagstiftning och de rekommendationer för redovisning som tillkommit efter väckt åtal för Prosolvia AB, inte tycks kunna förändra utgången av tidigare domslut. Rättsystemet som fanns, tiden före åtalet, kunde konstatera att stora felaktigheter hade begåtts av revisorn Nils Brehmer. Felaktigheterna kom att bestå i överträdelse av existerande rekommendationer på redovisningsområdet, detta till trots så valde domstolen att fria i målen.

För att kunna få till stånd fällande domar av liknande karaktär, gör vi den tolkningen att det krävs att en prövning av varje delorsak till skadans vållande prövas individuellt. Därmed skulle ett orsakssamband mellan lagstiftningen och branschorganisationernas rekommendationer och föreskrifter få en förutsättning till en prövning. Orsakssambandet skulle sedan kunna förtydligas genom att det skapades en rättspraxis för redovisningsområdet. För att uppnå rättspraxis måste det uppkomma ett prejudicerande rättsfall, genom ett domslut från HD, för att rådanade status för orsakssambandet skall kunna förändras. Domstolen måste fastställa överträdelse av branschorganisationernas rekommendationer och föreskrifter samt knyta dessa överträdelse till en paragraf i den gällande lagstiftningen. Det skall emellertid understrykas för detta, att inte alla är av denna åsikt att det behövs en sammankoppling mellan lagstiftningen och branschorganisationernas rekommendationer och föreskrifter. För det förekommer även helt diametrala åsikter, där man vill få till stånd ett subsidiärt skadeståndsansvar för revisorn.

Rättsäkerheten, beträffande revisorns uppdrag, är inte tryggad för de olika bolagsintressenterna. Detta eftersom lagstiftningen, som revisorn omfattas av, inte är i stånd att fälla revisorn till straffansvar i dess nuvarande form. Om inte revisorn kan tilldelas ett straffansvar för sitt felaktiga handlande, uppbär rättsstaten en brist i rättssäkerheten. En viktig aspekt på detta problem är att ett begränsat ansvar leder till att revisionens värde och legitimitet urholkas. Genom detta kan revisorns arbete komma att ifrågasättas och därmed kan hela revisorns existensberättigande hotas.

### 8.1 Förslag till fortsatt forskning

Under uppsatsens gång har det visat sig att börsnoterade bolag påverkas av många olika samhällsfaktorer. En aktör som har stor påverkan på börsbolagen är journalistkåren, tredje statsmakten, som kan lyfta ett obetydligt börsbolag till framgång men samtidigt sänka fungerade bolag. Journalisterna har en utbildning i att bedriva journalistisk verksamhet men räcker denna kunskap till, alla gånger, för att täcka in ett så komplext område som exempelvis finansmarknaden?

## Källförteckning

### Litteratur

Bökmark, Jan & Svensson, Bo (1980). *Bokföringslagen: kommentar till 1976 års lagstiftning*. 2., omarb. uppl. Stockholm: Liber Förlag

Dotevall, Rolf (2008). *Bolagsledningens skadeståndsansvar*. 2., [omarb.] uppl. Stockholm: Norstedts juridik

Edenhammar, Hans & Thorell, Per (2009). *Företagens redovisning: att förstå årsredovisningar*. 6., uppdaterade uppl. Uppsala: Iustus

Heuman Lars (2011). *Process- och straffrätt för juridisk översiktskurs*, 23:e upplagan, Norstedts juridik AB, Stockholm

Jerlinger, Gunilla (2009). *Revisorn*. 3. uppl. Stockholm: Bilda

Leijonhufvud, Madeleine & Wennberg, Suzanne (2007). *Brott och straff i affärslivet: en lärobok för ekonomer*. 3. uppl. Uppsala: Iustus

Lindblom, Per Henrik & Nordback, Kenneth (red.) (2011). *Svensk lag. 2012*. 15. uppl. Uppsala: Iustus

Lundén, Björn (2005). *Revision: praktisk handbok för revisorer i ideella föreningar, bostadsrättsföreningar, ekonomiska föreningar, samfällighetsföreningar*. 4. uppl. Näsviken: Björn Lundén information

Malmström, Åke m.fl., *Civilrätt*, upplaga 22, Liber, Uppsala 2012

McLean, Bethany & Elkind, Peter (2003). *The smartest guys in the room: the amazing rise and scandalous fall of Enron*. New York: Portfolio

Mills, Daniel Quinn (2002). *Buy, lie, and sell high: how investors lost out on Enron and the Internet bubble*. New York: Financial Times Prentice Hall

Moberg, Krister (2006). *Bolagsrevisorn: oberoende, ansvar, sekretess*. 3., [omarb.] uppl. Stockholm: Norstedts juridik

Nilsson, Stellan (2002). *Redovisningens normer och normbildare: en nationell och internationell översikt*. 2., [uppdaterade] uppl. Lund: Studentlitteratur

Rodhe, Knut & Skog, Rolf (2011). *Rodhes aktiebolagsrätt*. 23., [rev.] uppl. Stockholm: Norstedts juridik

Sandgren, Claes (2006). *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare: ämne, material, metod och argumentation*. Stockholm: Norstedts juridik

Thomasson, Jan (2006). *Den nya affärsredovisningen*. 17., [rev.] uppl. Malmö: Liber

Westermarck, Christer (2012). *Bokföringslagen, revisionslagen och revisorslagen: samt normer för hållbarhetsredovisning*. 3., omarb. uppl. Stockholm: Norstedts juridik

### **FAR – branschorganisationen för revisorer och rådgivare**

*Fars samlingsvolym, Revision 2011*. [33., uppdaterade utg.] (2011). Stockholm: Far akademi

*Revision: en praktisk beskrivning*. [2., uppdaterade och kompletterade uppl.] (2006). Stockholm: FAR förlag

[http://www.far.se/pls/portal/docs/PAGE/FAR\\_2010/BRANSCHEN/GOD\\_REVISIORSSSED/ETIKR01\\_JAN\\_2012.PDF](http://www.far.se/pls/portal/docs/PAGE/FAR_2010/BRANSCHEN/GOD_REVISIORSSSED/ETIKR01_JAN_2012.PDF) (hämtad 4/4-2012)



[http://www.far.se/portal/page?\\_pageid=114,340407&\\_dad=portal&\\_schema=PORTAL](http://www.far.se/portal/page?_pageid=114,340407&_dad=portal&_schema=PORTAL)  
(hämtad 10/4-2012)

[http://www.far.se/portal/page?\\_pageid=114,340195&\\_dad=portal&\\_schema=PORTAL](http://www.far.se/portal/page?_pageid=114,340195&_dad=portal&_schema=PORTAL)  
(hämtad 11/4-2012)

[http://www.far.se/portal/page?\\_pageid=114,444210&\\_dad=portal&\\_schema=PORTAL](http://www.far.se/portal/page?_pageid=114,444210&_dad=portal&_schema=PORTAL)  
(hämtad 11/4-2012)

[http://www.far.se/portal/page?\\_pageid=114,340408&\\_dad=portal&\\_schema=PORTAL](http://www.far.se/portal/page?_pageid=114,340408&_dad=portal&_schema=PORTAL)  
(hämtad 4/4-2012)

## **Ekobrottsmyndigheten**

<http://www.ekobrottsmyndigheten.se/Documents/Revisorer/R%C3%A4ttsfallsamling%2020080529.pdf> (hämtad 10/4-2012)

## **Propositioner**

Prop. 1975:103

## **Statens offentliga utredning**

SOU2008:79

## **Departementsserien**

Ds 2002:57

## **Svenska rättsfall**

B 1799-00

T 3715-01

T 3716-01

T 4807-01

## **Tidningsartiklar**

Agerman, Per (2010), *Icke-ansvaret frodas*, ([www.realtid.se](http://www.realtid.se))

Carlström, Victor (2012), *Prosolviaprocessen fortsätter i hovrätten*, (*Mitt i juridiken*, [www.infotorgjuridik.se](http://www.infotorgjuridik.se))

Diamant, Adam(2008), *Begränsat ansvar urholkar revisionens värde och legitimitet*, Balans nr 11 2008

Flood, Linda (2010), *Prosolviadom kan visa vägen för HQ*, ([www.va.se](http://www.va.se))

Henriksson, Karin (2002), *Enronkrisen sätter fokus på revisorsbranschen*, ([www.svd.se](http://www.svd.se))

Johansson, Lars (2004), *Prosolviaåklagare får kritik*, ([www.dn.se](http://www.dn.se))

Kennedy, Marie (2010), *Oavsett utgången blir domen historisk*, ([www.gp.se](http://www.gp.se))

Lindgren, Martin (2010), *Prosolviaadvokaten till attack mot FAR-chefen*, ([www.realtid.se](http://www.realtid.se))

Malmberg, Jonas (2003), *Dags för rättegång i största ekobrottsmålet*, ([www.va.se](http://www.va.se))

Nilsson, Ingemar (2005) , *41miljoner kronor senare – idag faller domen*, ([www.expressen.se](http://www.expressen.se)) uppd. (2007)

Strid, Carina & Pilebjer-Bosson, Ing-Marie (2010), *följ eller förklara*, Balans nr 4 2010

Thorén, Roger (1999), *Spelarna ett hot mot teknikföretag*, ([www.nyteknik.se](http://www.nyteknik.se))

### **Elektroniska källor**

[http://www.bolagsstyrning.se/media/43746/svenskkodbolagsstyrn\\_2010\\_korrigerad20110321.pdf](http://www.bolagsstyrning.se/media/43746/svenskkodbolagsstyrn_2010_korrigerad20110321.pdf) (hämtad 30/3-2012)

<http://sec.gov/about/laws.shtml#sox2002> (hämtad 26/3-2012)

[http://www.revisorsnamnden.se/rn/om\\_rn\\_4706.html](http://www.revisorsnamnden.se/rn/om_rn_4706.html) (hämtad 11/4-2012)

<http://www.pwc.se/sv/om-oss/historik.jhtml> (hämtad 26/4-2012)

<http://www.bfn.se/redovisning/RADET/RR/RR11.pdf> (hämtad 14/5-2012)