



**EKONOMI
HÖGSKOLAN**
Lunds universitet

Företagsekonomiska
institutionen

Magisteruppsats
Mars 2005

Prosolvias

Den civilrättsliga processen gällande revisorns
skadeståndsansvar

Handledare
Krister Moberg
Sven-Arne Nilsson

Författare
Paula Eninge
Dragana Milutinovic

Sammanfattning

Uppsatsens titel: Prosolvias – Den civilrättsliga processen gällande revisorns skadeståndsansvar

Seminariedatum: 3 mars 2005

Ämne/kurs: FEK591 Magisteruppsats i redovisning 10 poäng

Författare: Paula Eninge och Dragana Milutinovic

Handledare: Krister Moberg och Sven-Arne Nilsson

Nyckelord: Redovisning, revisor, skadeståndsansvar, ABL, Prosolvias

Syfte: Syftet är 1) att beskriva och analysera de påstådda bristerna i Prosolvias redovisning och göra en bedömning av om denna strider mot god redovisningssed, 2) att analysera om bolagets revisor, utifrån gällande lagar och normer, handlat oaktsamt vid utförandet av sitt revisionsuppdrag och 3) att göra en bedömning om Konkursboet kan tilldömas skadestånd vid den framtida domstolsprövningen.

Metod: Då uppsatsen är tvärvetenskaplig har vi funnit att kombinationen av kvalitativ fallstudie och traditionell juridisk metod är mest lämplig för att uppnå syftet. Vi har således använt oss av rättskällor bestående av lag, förarbeten, praxis och doktrin för att bedöma det civilrättsliga målet gällande Prosolvias i rättslig bemärkning.

Slutsatser: På grund av att Prosolvias åsidosatt sina principer vid intäktsföringen och i vissa fall använt sig av oriktiga uppgifter, samt eftersom dotterbolaget IVS genom bokföringstekniska åtgärder felaktigt undanhölls ur koncernredovisningen, anser vi att redovisningen var upprättad i strid mot lag och god redovisningssed på det sätt som käranden påstått.

Vår bedömning är att revisorn gjort sig skyldig till oaktsamhet i utförandet av sitt uppdrag då han avgav en ren revisionsberättelse trots att han rimligtvis borde ha upptäckt ovan påstådda brister.

Vad gäller skadeståndsrekvisiten står det klart att revisorn stod i ett uppdragsförhållande gentemot bolaget, samt att han varit culpös i utförandet av sitt uppdrag. Vidare anser vi att konkursen hade gått att undvika i de fall revisorn hade agerat korrekt trots att företagets börsvärde initialt hade sjunkit, vilket innebär att skadan hade ett orsaks samband med revisorns oaktsamhet. På grund av ovanstående drabbades bolaget av förlorade intäkter samt minskad förmögenhetsmassa. Vår slutliga bedömning är således att alla rekvisit för att utkräva skadestånd är uppfyllda.

Innehållsförteckning

Förkortningslista.....	5
1 Inledning.....	6
1.1 Introduktion.....	6
1.2 Ämnesval	7
1.3 Problemformulering.....	8
1.4 Syfte	8
1.5 Målgrupp.....	8
1.6 Disposition	9
2 Metod	10
2.1 Övergripande angreppssätt.....	10
2.1.1 Objektivitetsbegreppet och referensramen	10
2.1.2 Induktiv eller deduktiv metod.....	11
2.1.3 Fallstudie och en fallstudies egenskaper	11
2.1.4 Juridisk metod.....	12
2.1.5 Validitet och reliabilitet	13
2.2 Material	13
2.3 Källkritik	14
3 Allmänt om redovisning och revision	16
3.1 Goda seder	16
3.1.1 God redovisningssed.....	16
3.1.2 God revisionssed.....	17
3.1.3 God revisorssed	18
3.2 Revisionsprocessen	18
3.3 Ansvarsfördelningen mellan bolagsledning och revisor.....	19
4 Allmänt om Prosolvias	20
4.1. Prosolvias-koncernen	20
4.2 Börsintroduktionen	21
4.3 Virtual Reality-center.....	21
4.4 Avtal med Industrifonden	22
4.5 Centers of Excellence	23
4.6 Faktorer som utlöste konkursen	23
4.7 Prosolvias fortsatta agerande	24

5	Redovisningsfrågor i Prosolvias	26
5.1	Intäktsredovisning.....	26
5.2	Konsolidering av dotterföretag.....	27
5.3	Kritiken mot Prosolvias räkenskaper.....	28
5.3.1	<i>För tidig intäktsföring av leveranser</i>	28
5.3.2	<i>Ej balansgilla kundfordringar</i>	31
5.3.3	<i>IVS – ett dotterföretag</i>	31
5.3.4	<i>Försäljning i strid med avtal</i>	33
5.4	Analys av redovisningen.....	33
5.4.1	<i>Intäktsredovisningen</i>	33
5.4.2	<i>Redovisningen av IVS</i>	35
6	Revisionen i Prosolvias	36
6.1	Granskning enligt god revisionsred.....	36
6.1.1	<i>Granskning av årsredovisningen</i>	36
6.1.2	<i>Granskning av förvaltningen</i>	37
6.2	Kritiken mot revisorns granskning av räkenskaperna.....	38
6.2.1	<i>Intäktsföringen</i>	38
6.2.2	<i>Kundfordringarna</i>	39
6.2.3	<i>Avtalshanteringen</i>	40
6.3	Kritiken mot revisorns granskning av förvaltningen.....	40
6.4	Analys av revisionen.....	41
7	Frågan om skadestånd	43
7.1	Tillämpliga lagrum.....	43
7.2	Rekvisit för skadestånd enligt ABL.....	44
7.2.1	<i>Fullgörande av uppdrag</i>	44
7.2.2	<i>Culpa</i>	45
7.2.3	<i>Adekvat kausalitet</i>	45
7.2.4	<i>Skada</i>	46
7.3	Yrkanden i Clarus-målet.....	46
7.3.1	<i>Grunder för talan</i>	46
7.3.2	<i>Grunder för bestridande</i>	47
7.4	Analys av skadestandsfrågan.....	48
7.4.1	<i>Rättegångsprocessen</i>	48
7.4.2	<i>Rekvisiten</i>	48
8	Slutsatser	51
	Källförteckning	53
	Publicerade källor.....	53
	Övriga källor.....	54

Förkortningslista

ABL	Aktiebolagslagen (1975:1385)
BFL	Bokföringslagen (1999:1078)
BFN	Bokföringsnämnden
Clarus	Prosolvias Clarus AB
CoE	Centers of Excellence
IVS	Interactive Visual Simulation International Gothenburg AB
Konkursboet	Prosolvias AB i konkurs
RN	Revisorsnämnden
RR	Redovisningsrådet
SkL	Skadeståndslag
Systems	Prosolvias Systems AB
VR-center	Virtual Reality-center
VRA	Ideella Föreningen Virtual Reality Association
ÅRL	Årsredovisningslagen (1995:1554)
Öhrlings	Öhrlings PricewaterhouseCoopers

1 Inledning

I detta inledande kapitel ges en introduktion till uppsatsens problem samt en kort beskrivning av ämnesvalet. Relevanta frågeställningar redogörs för i en särskild avdelning, följt av formuleringen av uppsatsens syfte. Kapitlet avslutas med en beskrivning av uppsatsens vidare disposition.

1.1 Introduktion

Under våren 1998 kunde man i en artikel i Dagens Industri läsa att Prosolvias bokslut innehöll fel och oklarheter som gjorde att företagets resultat blåsts upp med närmare 80 Mkr. Göteborgsföretaget Prosolvias var vid den tiden en av börsens älsklingar vars aktie gått som en raket på O-listan, värdet på aktien hade under det första året på börsen ökat med 237 %.¹ Kritiken mot Prosolvias fortsatte i en serie artiklar, där företaget anklagades för luftfakturering och bedrägeri.² Uppgifter om att bolaget fakturerade motparter utan skrivna avtal, eller utan att leverans skett, samt uppgifter om påhittade bolag publicerades i media.³ Detta i kombination med sviktande förtroende för ledande befattningshavare gjorde att aktien föll kraftigt och att finansiärerna flydde bolaget. Den 28 december 1998 försattes Prosolvias i konkurs; skandalen var därmed ett faktum.

Prosolviahärvan har gett upphov till ett gigantiskt rättsligt efterspel. Den 30 mars 2001 inkom en stämningsansökan till Göteborgs tingsrätt gällande skadeståndsansvar för Prosolvias huvudansvarige revisor Nils Brehmer och revisionsbolaget Öhrlings PricewaterhouseCoopers (Öhrlings). Anledningen är att Prosolvias AB i konkurs (Konkursboet) anser att revisorerna varit oaktsamma vid utförandet av sitt uppdrag i dotterföretagen Prosolvias Systems AB och Prosolvias Clarus AB, genom att inte iaktta den noggrannhet och omsorg som följer av lag och god revisionssed.⁴

Dessutom lämnades en straffrättslig stämningsansökan den 31 januari 2003 gällande Prosolvias ledning och revisor. De riskerar att dömas till flera års fängelse för ekonomisk brottslighet. Utredningen är en av de mest omfattande som Ekobrottsmyndigheten har genomfört, den har pågått i tre år och omfattar närmare 70 A4-pärmar samt förhör med 139 personer.⁵

¹ Hermele (1998 a)

² Hermele (1998 b)

³ Hermele (2003)

⁴ TT (2001)

⁵ Johansson (2003)

Den straffrättsliga processen påbörjades i januari 2004, där en dom väntas i slutet på mars 2005.⁶ Under Brehmers förhör, i april 2004, gav han uttryck för sitt orubbade förtroende för Prosolvias f.d. vice VD Morgan Herou, samtidigt som han redogjorde för sin åsikt att det var rätt att intäktsföra de omtalade fakturorna som nämnts ovan⁷. Brehmer har dock visat ånger på en punkt, nämligen att revisorerna inte skickat en saldiförfrågan till en köpare i S:t Petersburg. Enligt Brehmer blev de stoppade av Prosolvia med motiveringen att relationen till köparen var känslig, varpå Prosolvia själva ordnade en bekräftelse på att fakturan var accepterad av köparen. Denna affär är enligt åklagaren en bluff.⁸ Efter att brottsmålsprocessen är avslutad väntar den civilrättsliga processen, som av allt att döma kommer att vara en riktig "långkörare". En sak kan man i alla fall vara säker på, historien om Prosolvia kommer att vara den mest betydelsefulla någonsin när det gäller revisorns ansvar.

1.2 Ämnesval

Denna uppsats påbörjades höstterminen 2002 då vi började fundera över ämnet revisorns skadeståndsansvar. Anledningen till ämnesvalet var vårt intresse för revision och handelsrätt. Under tiden som materialinsamlingen pågick insåg vi att ämnet var tämligen populärt bland studenter och att flera uppsatser redan behandlat revisorns skadeståndsansvar, varför ämnesvalet modifierades en aning med handledarnas hjälp. Det nya ämnet skulle behandla revisorns respektive styrelsens skadeståndsansvar gentemot tredje man enligt Aktiebolagslagen (ABL) 15:2. Det var tänkt att vi skulle ställa dessa bolagsorgan gentemot varandra och utreda hur långt ansvaret stäcker sig för fel som kan uppkomma i en årsredovisning.

Av denna anledning genomfördes en enkät där revisorer, styrelseledamöter och försäkringsbolag ombeddes att besvara ett par frågor om skadeståndsansvaret. Svaren vi fick från våra respondenter var tyvärr inte så revolutionerande som vi hade önskat, varför vi blev tveksamma till om det var rätt ämne att bygga uppsatsen kring. Genom det fortsatta insamlingsarbetet kom vi över relativt mycket material om Prosolvia, vilket väckte vårt intresse då fallet gav upphov till många olika ansvarssituationer och antagligen kommer att vara oerhört viktigt för frågan om revisorns ansvar i framtiden. De då påbörjade processerna mot Prosolvias revisor och ledande befattningshavare var av stor dignitet, varför vi bestämde oss för att återigen ändra inriktning på uppsatsen.⁹

⁶ Hermele (2003)

⁷ Förhör i samband med förundersökningen i brottmålet.

⁸ Hermele (2004)

⁹ Uppsatsarbetet försenades dock inte enbart av de flerfaldiga inriktningsbytena, även författarnas befattning med andra projekt bidrog till förseningen. Pga. ytterligare studier och anställningar, tidvis på annan ort, försvårades samarbetet författarna emellan, varför uppsatsarbetet lades på is för att fortsättas vid ett senare tillfälle.

1.3 Problemformulering

Prosolvias redovisning har, av kritikerna, ansetts brista huvudsakligen på två punkter, nämligen intäktsredovisningen och konsolideringen av dotterföretag. En fråga för denna uppsats är om dessa brister faktiskt föreligger. På vilket sätt kan Prosovias redovisning i så fall ifrågasättas och vad skall utgöra referens vid bedömningen om Prosovias redovisning avvikit på ett sådant sätt att den strider mot lag och god redovisningssed?

Vårt intresse för redovisning gjorde att vi främst ställde oss frågan på vilket sätt den ansvarige revisorn kommer att påverkas. Då han anklagas för att ha varit oaktsam vid utförandet av sitt revisionsuppdrag, har vi tittat på vad som gäller enligt lag och god sed samt vad som menas med oaktsamhet i rättsligt avseende. Vidare har vi frågat oss på vilket sätt käranden ansett att revisorn har agerat oaktsamt och vad han skulle ha gjort annorlunda för att vara fri från ansvar. Intressant är dessutom vad svaranden, dvs. Nils Brehmer och Öhrlings, har för inställning till kärandens yrkanden och vad de i sin tur har anfört till sitt försvar.

Vidare ställer vi oss frågan om käranden har fog för sina påståenden att skada har uppkommit på ett visst sätt, respektive om svaranden på ett acceptabelt sätt kan förklara det inträffade utan att revisorn för den skull kan anses som oaktsam. Andra frågor som är av intresse för denna uppsats är, på vilket sätt den uppkomna skadan skall beräknas och vem som har bevisbördan för vad i processen. Vilka frågeställningar måste behandlas för att göra en bedömning av hur utgången i målet kommer att bli? Hur skall man hantera de olika frågeställningarna för att kunna svara på frågan om revisorn skall utge skadestånd till Konkursboet?

1.4 Syfte

Syftet är 1) att beskriva och analysera de påstådda bristerna i Prosovias redovisning och göra en bedömning av om denna strider mot god redovisningssed, 2) att analysera om bolagets revisor, utifrån gällande lagar och normer, handlat oaktsamt vid utförandet av sitt revisionsuppdrag och 3) att göra en bedömning om Konkursboet kan tilldömas skadestånd vid den framtida domstolsprövningen.

1.5 Målgrupp

Denna uppsats riktar sig främst till studerande vid ekonomihögskolor i Sverige med inriktning mot redovisning eller handelsrätt. Dessutom vänder den sig till alla som är intresserade av vad som hände i Prosovia och vilka konsekvenser som kan följa för den ansvarige revisorn.

1.6 Disposition

Uppsatsens vidare disposition är enligt följande:

- Kapitel 2 I detta kapitel redogörs för den metod vi har använt oss av för att uppnå uppsatsens syfte. Inledningsvis beskrivs det övergripande angreppssättet, där bl.a. författarnas referensramar presenteras. Därefter presenteras det material som har använts som källor till uppsatsen. Kapitlet avslutas med en avdelning om källkritik.
- Kapitel 3 Detta kapitel består av en kortfattad redogörelse för de övergripande redovisningsprinciper som är relevanta för denna uppsats samt en beskrivning av huvuddragen i ett revisionsuppdrag. Detta för att ge en bild av revisorns arbetsprocess som är avsedd att jämföras med Nils Brehmers insatser enligt kapitel 6.
- Kapitel 4 Kapitel fyra inleds med en historik över Prosolvias för att ge läsaren möjlighet att bekanta sig med företaget. Därefter beskrivs händelseförloppet som ledde till företagets konkurs samt Prosolvias agerande därefter. Denna bakgrundsbeskrivning är av stor vikt då den förtydligar bilden av Brehmers handlande och ställningstaganden.
- Kapitel 5 I detta kapitel behandlas två frågor gällande Prosolvias redovisning där brister föreligger enligt Konkursboet, nämligen intäktsredovisningen och konsolideringen av dotterföretag. Här görs en genomgång av de påstådda brister som påträffats i Prosolvias redovisning, samt parternas inställning till dessa. Kapitlet innehåller dessutom en analys av dessa redovisningsfrågor.
- Kapitel 6 Då frågan om skadeståndsansvar till stor del styrs av frågan om revisorn varit oaktsam vid utförandet av sitt uppdrag, behandlas Nils Brehmers revision av Prosolvias i ett särskilt kapitel. Kapitlet innefattar en analys av denna fråga.
- Kapitel 7 För att avgöra om skadeståndsansvar föreligger enligt ABL, beskrivs och analyseras de rekvisit som skall vara uppfyllda för att utlösa ett sådant ansvar.
- Kapitel 8 I detta avslutande kapitel återfinns författarnas slutsatser.

2 Metod

I detta kapitel beskrivs inledningsvis det övergripande angreppssättet i form av författarnas perspektiv och val av metod. Därefter ges en ingående beskrivning av arbetsgången.

2.1 Övergripande angreppssätt

För att ge läsaren möjlighet att skapa sig en uppfattning om författarnas ställningstaganden, beskriver vi här de aspekter som inom företagsekonomi anses vara av särskild vikt vid uppsatsarbete, såsom objektivitet, referensram, angreppssätt, validitet och reliabilitet.

2.1.1 Objektivitetsbegreppet och referensramen

Frågan om objektivitet, när det gäller utredning och analys, beskrivs av Lundahl och Skärvad¹⁰ som komplicerad. En uppfattning som dominerar bland samhällsvetare är att fullständig objektivitet inte är möjlig, men att största möjliga saklighet bör eftersträvas. Utredaren bör, med andra ord, redovisa sina antaganden och perspektiv öppet och tydligt. Anledningen till att fullständig objektivitet inte kan uppnås är, enligt Gunnar Myrdal¹¹, att det utanför en referensram av begrepp och teorier inte finns några organiserade fakta, det finns bara ett kaos utav data. För att få svar måste frågor ställas, och frågor innehåller i grunden värderingar. På så sätt kommer värderingar in i bilden redan under det stadium då fakta observeras, och inte endast då slutsatser skall dras. Tyvärr är det många gånger svårt att fastställa vilka dessa värderingar är för att i sin tur bedöma hur de har påverkat utredningsarbetet.

När det gäller denna uppsats kan referensramen sägas innehålla författarnas egna kunskaper, normer, värderingar och handlingsregler, baserade på tidigare erfarenheter¹². Efterhand som vi fått en djupare förståelse för det studerade problemområdet, har referensramen utökats. Vår akademiska bakgrund består av studier vid Ekonomihögskolan i Lund med huvudsaklig inriktning mot redovisning. En av författarna har dessutom en magisterexamen från Juridiska fakulteten i Lund. Kombinationen av dessa skilda perspektiv anses av oss som fördelaktig för att uppnå uppsatsens syfte, som i sig bygger på de båda ämnesområdena. Analysen är

¹⁰ Lundahl & Skärvad (1992) s.71

¹¹ Lundahl & Skärvad (1992) s.72 f

¹² Wiedersheim – Paul & Eriksson (1991) s.51

medvetet företagen utifrån domstolsväsendets perspektiv, dock kan vårt intresse för revision även ha påverkat utfallet av denna uppsats.

2.1.2 Induktiv eller deduktiv metod

I läroböcker om metod brukar det talas om två angreppssätt när det gäller en företeelse som skall studeras, nämligen deduktion och induktion, eller bevisandets respektive upptäckens väg.¹³ Deduktivt inriktade forskare hoppas finna information som stödjer en teori, medan induktiva forskare vill formulera en teori som kan förklara den information de har. Ofta är dock kombinationen av dessa båda angreppssätt mest givande för att skapa ny kunskap.¹⁴ I denna uppsats har vi tagit upp ett fall som i praktiken blivit föremål för skadeståndsansvar och som blivit flitigt debatterat i medier, och vi har analyserat detta genom teoretisk förankring. Man kan då tala om en strävan efter ny förståelse samt upptäckten av nya relationer och begrepp, snarare än prövning av på förhand specificerade hypoteser, vilket i högre grad överensstämmer med det induktiva angreppssättet.

2.1.3 Fallstudie och en fallstudies egenskaper

Forskningsproblemets art är avgörande när man bestämmer vilket angreppssätt som ska tillgripas. Metoden ska utgöra det bästa sättet att få svar på sina frågor, och metodens fördelar ska uppväga nackdelarna. Då man studerar en komplex situation som består av multipla variabler som kan vara av betydelse för att förstå en företeelse kan fallstudien vara ett lämpligt verktyg. För att fördjupa vår kunskap om fallstudien som metod har vi till stor del använt oss av boken *Fallstudien som forskningsmetod* av Sharan B Merriam¹⁵, varför texten i denna avdelning huvudsakligen bygger på Merriams metodresonemang, om inget annat anges.

Genom att välja en viss händelse som man finner av intresse kan man genom ökad kunskap om denna få en bättre generell förståelse för den företeelse som man är intresserad av. Vidare talas det ofta om att fallstudier är kvalitativa, vilket innebär att slutsatserna baseras på exempelvis attityder, värderingar och föreställningar¹⁶, istället för att information förvandlas till mängder utifrån vilka statistiska analyser genomförs, vilket är fallet vid en rent kvantitativ metod¹⁷. Man kan säga att man med ett kvalitativt angreppssätt har som främsta syfte att förstå innebörden av en viss företeelse. Man strävar efter att förstå hur alla delar samverkar för att bilda en helhet, till skillnad från kvantitativ forskning där man plockar isär en företeelse för att studera dess komponenter.

Fyra grundläggande egenskaper är utmärkande för kvalitativt inriktade fallstudier, de anses nämligen vara partikularistiska, deskriptiva, heuristiska och induktiva.

¹³ Holme & Solvang (1997) s.51

¹⁴ Merriam (1994) s.33

¹⁵ Merriam (1994)

¹⁶ Lundahl & Skärvad (1992) s.82

¹⁷ Holme & Solvang (1997) s.76

Nedan beskrivs innebörden av de tre förstnämnda uttrycken, medan den induktiva aspekten beskrivits ovan i avdelning 2.1.2.

Partikularistisk betyder att fallstudien fokuserar en viss situation, händelse, företeelse eller person. Själva fallet åskådliggör något som är viktigt för företeelsen i fråga. Fallstudier riktar uppmärksamheten mot det sätt som ett problem hanteras på utifrån ett helhetsperspektiv. Vidare kan en fallstudie visa läsaren på vad som bör göras och vad som inte bör göras i en liknande situation, dvs. gälla en speciell situation men ändå belysa ett generellt problem.

Den *deskriptiva* aspekten i en fallundersökning innebär att beskrivningen av den företeelse man studerat är omfattande och relativt fullständig. Det är önskvärt att en fallstudie innefattar så många variabler som möjligt och beskriver samspelet mellan dem över en relevant tidsperiod. Den visar således komplexiteten i en situation. Vidare kan man i en fallstudie hämta sin information från många olika sorters källor, man kan presentera informationen på många olika sätt och utifrån många olika perspektiv. Deskriptiv forskning används när man strävar efter beskrivning och förklaring snarare än förutsägelser som baseras på orsak och verkan. Angreppssättet är således särskilt användbart när det inte är möjligt att manipulera potentiella orsaker till handlingar.

Att en fallstudie är *heuristisk* innebär att den kan förbättra läsarens förståelse av den företeelse som studeras. Den kan skapa nya innebörder, vidga läsarens erfarenhet eller bekräfta det man redan visste eller trodde sig veta. Något man kan förvänta sig av fallstudier är insikter om hur saker och ting blivit som de är och förklaringar till varför ett problem har uppstått. Vidare ger de ofta bakgrunden till en viss situation och ger möjlighet att diskutera och bedöma de alternativ man inte valt.

2.1.4 Juridisk metod

Eftersom vårt syfte är att ge en bild av Prosolvias redovisning samtidigt som revisorns insatser analyseras utifrån gällande rätt för att avgöra vilka konsekvenser som kan följa, är den ovan nämnda fallstudien lämplig, särskilt i kombination med juridisk metod. Detta för att kunna uppnå vårt syfte med uppsatsen, som är av tvärvetenskaplig natur.

Uppsatsen bygger således även på traditionell juridisk metodik, vilket innebär att författarna använder sig av rättskällor bestående av lag, förarbeten, praxis och doktrin för att bedöma en situation i rättslig bemärkning.¹⁸ En utförligare presentation av vilka rättskällor som har använts i denna uppsats återfinns i avdelning 2.2 Material.

¹⁸ För ytterligare information inom detta område, se Aleksander Peczenik (1995) Juridikens teori och metod, Norstedts juridik.

2.1.5 Validitet och reliabilitet

Oberoende av vilken typ av forskning som bedrivs är validitet och reliabilitet frågor som man kan åtgärda genom en noggrann uppmärksamhet på de grundläggande begreppen i undersökningen och på hur man samlat in, analyserat och tolkat informationen.¹⁹

Begreppet validitet kan översättas med giltighet eller relevans, där utmaningen ligger i att samla in data som är relevanta för den problemställning man arbetar med²⁰. När det gäller Prosolvias fall har vi använt vårt material med syftet att plocka ut de fakta som är mest relevanta, och vi har valt att analysera de delar som vi anser vara mest väsentliga när det gäller revisorns skadeståndsansvar. Vidare har vi genom kontakt med de båda parterna i Prosolvias fall fått kopior på dokument som sedermera kommer att ligga till grund för domen. Därför anser vi att uppsatsens resultat har en hög validitet.

Med reliabilitet menas hur pålitliga mätningarna är, dvs. i vilken utsträckning ens resultat kan upprepas. Hög reliabilitet betyder att oberoende mätningar ger ungefär identiska resultat²¹. Detta är ett problematiskt begrepp inom samhällsforskningen, eftersom människans beteende inte är statiskt utan föränderligt. Hur en revisors handlande bedöms är i hög grad beroende av den mänskliga faktorn, som exempelvis hur objektiv bedömare är samt vilken referensram man utgår ifrån. Vi har ovan utförligt beskrivit våra egna utgångspunkter, allt för att läsaren själv skall ha möjlighet att bedöma uppsatsens reliabilitet.

Ovanstående problematik kan även jämföras med domstolsväsendet. Man kan exempelvis aldrig garantera att två domare tolkar och bedömer ett händelseförlopp på exakt samma sätt. Ett prejudikat kan dessutom kringgås i de fall omständigheterna inte är exakt likadana. Även advokaternas argumentation och tillgång till bevis kan påverka hur utfallet blir i två tillsynes liknande fall.

2.2 Material

Mycket av det material som samlats in inledningsvis blev irrelevant på grund av att uppsatsens karaktär förändrades. Vi syftar då främst på ett otal tidskriftsartiklar och böcker. Istället sökte vi vidare, och fann ett antal artiklar om Prosolvias fall genom bl.a. Malmö Stadsbiblioteks artikeldatabas och tidskrifters Internetupplagor. Vi sökte då främst på begreppen ”skadeståndsansvar”, ”revision” och ”Prosolvias fall” i tidskrifter och tidningar såsom Dagens Industri, Veckans Affärer, Balans och Dagens Nyheter.

För att kunna redogöra för på vilket sätt som konkursförvaltaren anser att revisorn i Prosolvias fall handlat oaktsamt på ett sådant sätt som är skadeståndsgrundande

¹⁹ Texten i avdelning 2.1.5 bygger på Merriam (1994) s.176-180 om inget annat anges.

²⁰ Halvorsen (1992) s.41-43

²¹ Halvorsen (1992) s.41-43

beställde vi från Göteborgs tingsrätt stämningsansökan som Prosolvias konkursförvaltare, genom Ackordcentralen, riktat mot bolagets huvudrevisor Nils Brehmer och revisionsbolaget Öhrlings. På grund av vår strävan efter objektivitet samt för att ge en heltäckande bild av båda parter beskrivning av händelseförloppet kontaktade vi Brehmers försvarsadvokat, och fick på så sätt tillgång till svaromålet.

Eftersom vi i vår disposition av uppsatsen har valt att ge en kort introduktion till vad som i doktrinen beskrivs som ansvarsgrundande civilrättsligt har vi tagit del av relevant litteratur på området.

För att öka förståelsen för ämnet har vi även bekantat oss med lagar som ABL, Årsredovisningslagen (ÅRL), Skadeståndslagen (SkL) samt förarbetena till dessa lagar. Redovisningsrådets (RR) rekommendationer om intäktsredovisning och koncernredovisning har vi tagit del av eftersom avsteg från dessa kan anses utgöra en otillfredsställande redovisning. Dessutom har vi studerat Revisionsprocessen för att bedöma om Brehmers insatser vid utförandet av revisionsuppdraget kan anses brista på ett skadeståndsgrundande sätt.

2.3 Källkritik

Oavsett vilka källor man använder i sin studie måste man kritisk granska dem för att vara medveten om dess styrkor och svagheter. Fallstudiens unika styrka är dess förmåga att hantera många olika typer av material, som exempelvis dokument, intervjuer och observationer.²² I denna uppsats har dokument varit övervägande, varför vi i källkritiken har fokuserat på detta slag av källa.

En begränsning hos dokument som källor är att dessa inte utarbetats eller utformats i ett forskningssyfte, till skillnad från exempelvis intervjuer eller observationer. Materialet kan därför ur forskningssynpunkt vara ofullständigt eller ha en form som forskaren inte riktigt förstår. Informationen hämtad från dokument behöver heller inte passa de aktuella begreppsdefinitioner som forskaren tillämpar.²³ I vårt fall har främst stämningsansökan och svaromål haft en typiskt juridisk form som företagsekonomer inte nödvändigtvis är vana vid. I detta avseende har vi haft nytta av den juridiska utbildningen som en av författarna har.

Ett annat viktigt problem med källmaterial är hur man ska avgöra dess riktighet och äkthet. Även offentliga protokoll, som ju skall vara objektiva och riktiga, kan innehålla skevheter som en forskare inte är medveten om. De frågor man bör ställa sig när det gäller äktheten hos ett dokument är bl.a. vilken bakgrunden till ett dokument är, om dokumentet är i sitt ursprungliga skick och vad upphovsmannen ville uppnå med dokumentet.²⁴ Dokumenten som vi haft tillgång till är utarbetade i syfte att "fälla eller fria" en part. För att kringgå den naturliga

²² Merriam (1994) s.23

²³ Merriam (1994) s.118 f

²⁴ Merriam (1994) s.119 f

subjektivitet som därmed uppstår har vi gjort vårt bästa för att ta hänsyn till båda parterns åsikter genom att ta del av olika versioner som belyser samma händelse, nämligen både stämningsansökan och svaromål. Dessa har, enligt vår bedömning, varit i sitt ursprungliga skick.

Trots dessa begränsningar utgör dokument av flera skäl en god informationskälla. Den största fördelen är att de är stabila och icke reaktiva. Till skillnad från intervjuer och observationer påverkar inte forskaren det som studeras genom sin närvaro. Vidare är de en produkt av den kontext de tillkom i och har därför en koppling till verkligheten. Många dokument är dessutom lätta att få tag i till en marginell kostnad, och de rymmer information som det skulle innebära stor möda för en forskare att samla in på egen hand.²⁵

²⁵ Merriam (1994) s.120-122

3 Allmänt om redovisning och revision

I detta kapitel behandlas de grundläggande redovisnings- och revisionsnormer som är relevanta för denna uppsats. Inledningsvis beskrivs vad som avses med god sed, detta eftersom Prosolvias redovisning ansetts strida mot god redovisningssed. Därefter redogörs för revisorns uppgifter och ansvar vid utförandet av ett revisionsuppdrag. Slutligen ges en kort beskrivning av ansvarsfördelningen mellan bolagsledningen och revisorn.

3.1 Goda seder

Redovisnings- och revisionsområdet är i hög grad präglad av rättsliga standarder för god sed. En revisor skall i sitt arbete ta hänsyn till tre olika seder, nämligen god redovisningssed, god revisions sed och god revisors sed. Gemensamt för dessa standarder är att de är förankrade i lag eller annan författning, men bestämmandet av innebörden är av lagstiftaren lämnat åt praxis. Denna innebörd kan på så sätt förändras över tiden och anpassas efter rådande omständigheter. Rättsliga standarder av denna typ är inte särskilt heltäckande eller väldefinierade. Ulf Gometz har i en artikel²⁶ försökt reda ut begreppen genom att säga att god redovisningssed avser bokföring och extern redovisning, att god revisions sed avser sed vid utförande av revision och att god revisors sed avser god sed för revisorer och är det vidare begreppet som inkluderar de andra. Nedan följer en utförligare redogörelse för de olika sederna.

3.1.1 God redovisningssed

I Bokföringslagen (BFL) 4:2 hänvisas till denna sed genom följande mening: ”Bokföringsskyldigheten skall fullgöras på ett sätt som överensstämmer med god redovisningssed”, och i ÅRL 2:2 kan man utläsa: ”Årsredovisningen skall upprättas på ett överskådligt sätt och i enlighet med god redovisningssed.”

God redovisningssed definieras av FAR²⁷ som en rättslig standard som grundas på lag, praxis och rekommendationer, vilken innebär en skyldighet att följa lagen och de redovisningsprinciper som anges i lagen. Allmänna råd och rekommendationer

²⁶ Gometz (1996/97) s.216 f

²⁷ FAR var ursprungligen en förkortning av Föreningen Auktoriserade Revisorer, men heter nu bara FAR eftersom kompetens inhämtas från flera yrkesgrupper.

av organ som RR och Bokföringsnämnden (BFN) tillmäts också stor betydelse. Därutöver definieras god redovisningssed i förarbetena till BFL och ÅRL som en faktiskt förekommande praxis hos en kvalitativt representativ krets av bokföringsskyldiga.²⁸ Uttalanden som görs av den praktiskt och teoretiskt verksamma expertisen på redovisningsområdet har stor betydelse för begreppets innebörd.²⁹

3.1.2 God revisionsned

Begreppet god revisionsned infördes i 1975 års ABL och ersatte tidigare försök att räkna upp vilka åtgärder revisorn skulle vidta. En uppräknig av vad en revision skulle omfatta kunde enligt lagförarbetena³⁰ ha en negativ effekt, eftersom en sådan uppräknig inte kan göras uttömmande. Om sådana normer lagfästs riskerar man att revisorns granskning begränsas, detta eftersom en reglering skulle kunna föranleda motsatsslut.³¹ I ABL 10:3 anges att revisorn skall granska bolagets årsredovisning och bokföring samt styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning. Granskningen skall vara så ingående och omfattande som god revisionsned kräver. Om bolaget är moderbolag, skall revisorn även granska koncernredovisningen och koncernföretagens inbördes förhållanden.

En nästintill identisk formulering finns i Revisionslagen (1999:1079) 5 §. På detta sätt har granskningens omfattning knutits till begreppet god revisionsned, vilket innebär att revisionen kan anpassas efter den utveckling som sker genom teori och praxis vad gäller innebörd och omfattning. Innebörden av god revisionsned bestäms i stor grad av FAR:s rekommendationer i revisionsfrågor, men även ärenden avgjorda av den av staten utsedda tillsynsmyndigheten, tidigare Kommerskollegium men numera Revisorsnämnden (RN), kan påverka utvecklingen.³²

Enligt FAR skall revisorn göra en bedömning av omfattningen och inriktningen av det arbete som krävs för fullgörande av varje särskilt uppdrag. FAR utfärdar rekommendationer i revisionsfrågor som skall ses som en vägledning för denna bedömning. Rekommendationerna skall beaktas och därigenom beaktas även god revisionsned.³³ Från och med den 1 januari 2004 gäller RS Revisionsstandard i Sverige, vilken bygger på IFAC:s internationella standarder ISA i revisionsfrågor. Vid tiden för den av Brehmer utförda revisionen gällde emellertid rekommendationen Revisionsprocessen, vilken kommer att behandlas utförligare nedan.³⁴

²⁸ FAR:s rekommendationer m.m. i redovisningsfrågor (2001) *Vägledning – Om årsredovisning i aktiebolag*

²⁹ Gometz (1996/97) s.216. Även om artikeln skrevs före nuvarande BFL trädde ikraft har inte begreppet någon annan innebörd i den nya lagen.

³⁰ SOU 1971:15 s.266

³¹ Moberg (2003) s.109

³² Gometz (1996/97) s.216 f

³³ FAR:s rekommendationer och uttalanden i revisionsfrågor (2001) *Inledning till rekommendationer m.m. i revisionsfrågor*

³⁴ Moberg (2003) s.108 f

3.1.3 God revisorssed

God revisorssed är numera förankrad i Revisorslagen (2001:883) 19 § st. 1 genom följande mening: ”En revisor skall iaktta god revisorssed.” Denna sed begränsar sig inte till den lagstadgade revisionen utan avser alla revisorns uppdrag, som exempelvis revision, rådgivning och utredningar. Även revisorns uppträdande i tjänsten och i viss mån utanför den omfattas av denna sed.³⁵ I samma lag 3 § p. 4 kan utläsas att det är RN som skall ansvara för att god revisorssed och god revisionssed utvecklas på ett ändamålsenligt sätt. FAR:s styrelse skall, enligt dess stadgar, utfärda regler till vägledning för revisorernas skyldighet att följa god revisorssed enligt gällande lag. Dessa regler skall ses som kompletteringar till de bestämmelser och föreskrifter som finns främst i Revisorslagen, förordningen (1995:665) om revisorer och i RN:s föreskrifter. Reglerna syftar till att ge en övergripande bild av god revisorssed och gör således inte anspråk på att vara uttömmande. De är uppbyggda kring nio regler som bl.a. styr revisorns yrkesmässiga beteende, oberoende och tystnadsplikt.³⁶

3.2 Revisionsprocessen

Revisionen syftar till att ge trovärdighet åt den ekonomiska information som bolaget lämnar. Detta sker genom att revisorn granskar bolagets bokföring, årsredovisning och företagsledningens förvaltning, för att sedan avge en revisionsberättelse. Eftersom revisorn omöjligen kan granska allt, sker ett stickprovsmässigt urval under planeringsmomentet. Granskningen skall enligt god revisionssed inriktas på de områden där risken för väsentliga fel är störst.³⁷

När det gäller bokföringen som granskningsområde, har revisorn till uppgift att granska de uppgifter och handlingar som har betydelse då bolaget fullgör sin bokföringsskyldighet, som exempelvis verifikationer samt grund- och huvudbokföring. Denna granskning sker vanligtvis genom granskning av intern kontroll och substansgranskning i lämplig avvägning.

Årsredovisningen kan ses som en sammanställning av bolagets ställning och resultat för det gångna räkenskapsåret. För att ge en välgrundad uppfattning om huruvida denna information är rättvisande, om företaget fullgjort sin rapporteringsskyldighet enligt lag och om utformningen av informationen överensstämmer med god redovisningssed, är årsredovisningen föremål för revisorns granskning. I slutfasen av revisorns granskning av årsredovisningen används vanligtvis en analytisk granskningsmetod, då substansgranskning och granskning av intern kontroll huvudsakligen skett vid granskningen av bokföringen.

³⁵ Gometz (1996/97) s.217

³⁶ Bestämmelser för revisorer, FAR:s stadgar, FAR:s etikregler och rekommendationer m.m. (2002) *Regler till vägledning för FAR-ledamöternas skyldighet att följa god revisorssed*

³⁷ Informationen i avdelning 3.2 är hämtad ur Moberg (2003) s.31, 113-123

Förvaltningsrevisionen innebär att revisorn granskar styrelseledamöters och VD:s beslut, åtgärder och andra förhållanden i bolaget. Revisorn skall bl.a. pröva deras ersättningskyldighet gentemot bolaget i de fall de av oaktsamhet eller uppsåtliga skadar bolaget. Dessutom har revisorn att bedöma huruvida någon styrelseledamot eller VD på annat sätt handlat i strid med ABL, tillämplig lag om årsredovisning eller bolagsordningen.

3.3 Ansvarsfördelningen mellan bolagsledning och revisor

VD och styrelsen har det primära ansvaret för bokföringen och den interna kontrollen, enligt ABL 8:3 och 8:25. Detta ansvar ligger således inte på revisorn i bolaget och kan inte heller delegeras till denne. Emellertid riskerar revisorn ett skadeståndsansvar enligt ABL 15:2 om han inte påtalar brister i den interna kontrollen, vilka framkommit eller bort framkomma vid en granskning i enlighet med god revisionsred.³⁸

Vad gäller revisors ansvar för oegentligheter som begåtts av bolagets arbetstagare, har revisorn ingen plikt att utföra en så ingående granskning att varje oegentlighet upptäcks. Han har dock, som ovan sagts, en plikt att i den omfattning som god revisionsred kräver, undersöka om det finns en tillfredsställande intern kontroll i bolaget. Finns brister i kontrollen eller förhållanden som inger misstanke om att kontrollen inte är effektiv ökar risken att även revisorn drabbas av ansvar.

Årsredovisningen upprättas på grundval av bokföringen i bolaget och är en offentlig rapport om bolagets ekonomiska ställning. Bolagets revisor skall enligt ABL 10:3, som tidigare nämnts, granska årsredovisningen och bokföringen, för vilka styrelsen och verkställande direktören har primäransvaret. Såväl ledamöterna av bolagsledningen som revisorn kan således göras ansvariga för felaktigheter i årsredovisningen, eftersom de har olika plikter avseende denna. För skada som uppstått genom att årsredovisningen inte överensstämmer med bokföringen blir i de flesta fall revisorn ensam ansvarig enligt ABL 15:2. Bolagsledningen skall i detta avseende kunna lita på den granskning som utförts av bolagets revisor. I de fall då felaktigheterna i årsredovisningen har sin grund i så allvarliga brister i bolagets bokföring att en revisor som fullgjort sitt uppdrag med normal omsorg borde ha upptäckt dessa, kan bolagets revisor, vid sidan av styrelseledamöter och verkställande direktör, drabbas av ansvar.

³⁸ Informationen i avdelning 3.3 är hämtad ur Dotevall (1999) s.109-111

4 Allmänt om Prosolvias

Detta kapitel syftar till att ge en bakgrund till det inträffade i Prosolvias. En beskrivning ges av Prosolvias verksamhet samt det händelseförlopp som så småningom ledde till företagets konkurs.³⁹

4.1. Prosolvias-koncernen

Prosolvia Konsult AB bildades 1988 av de två civilingenjörerna Dan Lejerskär och Morgan Herou. Företagets framgångar ledde till en kraftig expansion, och bolaget fick konsultuppdrag från flera av de största svenska industriföretagen, såsom Volvo, Saab och Ericsson. De båda grundarna eftersträvade en lönsamhet och möjlighet till internationalisering som en renodlad konsultverksamhet inte kunde skapa, varför ambitionen var att kombinera konsultverksamheten med försäljning av redan befintliga samt egenutvecklade programvaror. I maj 1993 bildades ett nytt moderbolag vid namn Prosolvias Utbildning AB, som förvärvade samtliga aktier i Prosolvias Konsult AB. Senare ändrades moderbolagets firma till **Prosolvia AB**, medan Prosolvias Konsult AB ändrade firma till **Prosolvia Research & Technology AB**.

Den amerikanska industrin hade börjat efterfråga programvaror för produktutveckling, design och tillverkningsmodellering, varför Lejerskär och Herou utvecklade kontakter med företag i USA som arbetade med programvaruteknik, då de ansåg att Prosolvias hade goda möjligheter att utvecklas i denna bransch.

Under 1994 startades ännu ett företag, vid namn Clarus AB, av Prosolvias tillsammans med två nya affärspartners. Även detta företag firmändrades senare, till **Prosolvia Clarus AB** (Clarus). Inom Clarus utvecklades en mängd olika programapplikationer, varav främst EON och Oxygen fick kommersiell framgång. Ännu ett bolag, **Prosolvia Systems AB** (Systems), bildades under 1996. I det bolaget lades utvecklingen och försäljningen av programvaror avsedda för industriell tillverkningsprocess och logistik, bl.a. för lagerhantering.

I Prosolvias strategi ingick att vara närvarande på samtliga geografiska marknader av betydelse. Detta skulle uppnås genom att etablera strategiska partnerskap och allianser med kunder, universitet och leverantörer på respektive marknad. År 1995 påbörjades etableringen av utländska dotterföretag, först genom Prosolvias Inc. i Michigan (USA) och sedan genom Prosolvias GmbH i München, Prosolvias A/S i

³⁹ Om inget annat anges är informationen i detta kapitel hämtad ur Ackordcentralens stämmingsansökan, såsom företrädare för Konkursboet.

Oslo, Prosolvias Oy i Helsingfors samt Prosolvias Ltd i Bickenhill (England). Denna kraftiga expansion krävde dock mer kapital än vad rörelsen vid denna tidpunkt kunde generera. Kapitalanskaffningen kunde enklast ordnas genom en börsnotering av bolaget.

4.2 Börsintroduktionen

Första steget mot börsintroduktionen togs av styrelsen under sommaren 1996, då Svenska Handelsbanken och D. Carnegie AB kontaktades för att utreda förutsättningarna. Den planerade börsnoteringen ledde till att ekonomiavdelningen i december 1996 förstärktes med Magnus Svernlöv som ekonomi- och finansdirektör i Prosolvias-koncernen.

När diskussionerna med Stockholms Fondbörs kommit igång lämnade fondbörsen i uppdrag åt den auktoriserade revisorn Ulf Gometz, Ernst & Young Revisionsbyrå i Göteborg, att påbörja en undersökning av Prosolvias. Gometz ansåg, vid den ursprungligen planerade introduktionstidpunkten, att Prosolvias inte uppfyllde börsens krav, varför ansökan senare lades medan organisationen förstärktes. Även i sin slutliga granskningsrapport var Gometz tveksam till Prosolvias börsmässighet. Hans tvivel berodde på rapport- och uppföljningssystemets kvalitet och om bolaget hade den informationsberedskap som krävdes. Gometz tillstyrkte dock Prosolvias ansökan denna gång, mycket med hänsyn till att bolagets revisorer, med Nils Brehmer i spetsen, förklarade att bolagets ekonomifunktion nu var av god kvalitet och hade kapacitet för börsmässig informationsgivning. Börsnoteringen beviljades och Prosolvias-aktien noterades på Stockholms Fondbörs O-lista med början den 18 juni 1997.

4.3 Virtual Reality-center

Inom Prosolvias-koncernen utvecklades idén att skapa Virtual Reality-center (VR-center) som skulle utgöra en försäljningskanal för företagets produkter, och därutöver fungera som utställningslokaler, utbildningsenheter samt produktions- och applikationsutvecklare. När VR-centeridén föddes fanns inte många alternativ eller konkurrenter till Prosolvias Virtual Reality-teknik. Ledningen för Prosolvias ansåg det vara viktigt att utnyttja Prosolvias försprång och att snarast möjligt etablera Prosolvias teknologi som den ledande standarden för VR-teknik. Ett sätt att nå detta mål var att närma sig högskolor och universitet, främst därför att utbildning i Prosolvias VR-teknik skulle etablera den som den ledande standarden samt för att den generation som utbildades i Prosolvias VR-teknik kunde förväntas bli trogen Prosolvias standard.⁴⁰

De första VR-centren etablerades i Sverige redan 1995, och 1996 påbörjades etableringen av VR-center utomlands. Inledningsvis ägdes de varken direkt eller

⁴⁰ Wistrand Advokatbyrå, Svaromål

indirekt av Prosolvias; företaget hade endast rätt till en andel i eventuell vinst. Efterhand som idén utvecklades började styrelsen bli intresserad av delägarskap, då centren ansågs väsentliga ur kommersiell och strategisk synvinkel. Styrelsen ansåg dock att VR-centren inte borde konsolideras i koncernredovisningen på grund av affärsrisken och den negativa resultatutvecklingen som initialt förväntades. I samband med börsintroduktionen beslutades därför att delägandet och administrationen av VR-centren skulle hanteras i ett särskilt bolag där Prosolvias skulle äga en minoritetsandel. Den redan befintliga samarbetspartnern Industrifonden var för Prosolvias en möjlig delägare i det nya bolaget, varför kontakterna dem emellan fördjupades.

4.4 Avtal med Industrifonden

Det nya bolaget bildades av Prosolvias i april 1997 med firman Interactive Visual Simulation International Gothenburg AB (IVS). I juni 1997 övertog Industrifonden 49,5 % av aktierna i IVS. Samtidigt beslutades att en ideell förening, med namnet Ideella Föreningen Virtual Reality Association (VRA), skulle bildas för att överta 1 % av aktierna i IVS från Prosolvias. De olika VR-centerbolagen och lokala partners skulle utgöra föreningens medlemmar och ledamöter i föreningens styrelse var anställda i koncernen. Konstituerande föreningsmöte hölls den 9 april 1998, då föreningen kom att bildas.

Den 23 juni 1997, i samband med överenskommelsen mellan Prosolvias och Industrifonden, träffades tre avtal med benämning Aktieägareavtalet, Samarbetsavtalet samt Leverans- och underhållsavtalet.

Aktieägareavtalet hänfördes till Prosolvias och Industrifonden, och däri redogjordes för att Prosolvias direkt eller indirekt genom Clarus etablerade och ombesörjde driften av sammanlagt tio hel- eller delägda VR-center runtom i världen. Dessutom drev Prosolvias indirekt genom Prosolvias Research & Technology ett VR-center i USA. I avtalet angavs vidare att IVS var bildat med syfte att etablera, bygga upp, finansiera och ombesörja driften av ytterligare 15 VR-center.

Samarbetsavtalet reglerade förhållandet mellan Prosolvias och IVS. Där angavs att Prosolvias inte hade för avsikt att självt eller genom annan än IVS etablera VR-center på något ställe i världen, förutom de elva stycken som redan etablerats. Vidare angavs att Prosolvias överlätit avtal om etablering av ytterligare 15 VR-center till IVS utan kostnad, och att Prosolvias förbundit sig att tillse att motparterna i de aktuella avtalen godkände att IVS inträtt som part i Prosolvias ställe.

Leverans- och underhållsavtalet avsåg Clarus och IVS, och reglerade Clarus åtagande att leverera och IVS skyldighet att köpa viss i avtalet närmare beskriven hård- och mjukvara till de VR-center som IVS etablerat. Av definitionerna i avtalet framgår att termen Utrustningen omfattade all erforderlig maskin- och programvara samt installation och utbildning. Avtalet hade till stora delar utformats efter det standardavtal för leverans av datasystem innefattande

program- och maskinvara som framtagits av bl.a. Svenska IT-företagens Organisation AB.

I Leverans- och underhållsavtalet redogjordes även för hur betalning av beställd utrustning till VR-center skulle ske - 25 % av priset skulle nämligen erläggas så snart Clarus bekräftat IVS beställning. 60 % av priset skulle erläggas av IVS vid leveransmottagandet, som definieras som den dag Utrustningen, med undantag av Utbildningen som ingick, mottogs av IVS. Återstående 15 % av priset skulle erläggas när effektiv leveransdag har inträtt, vilket definieras som den dag då:

- a) leveransen av Utrustningen till ett VR-center har godkänts av IVS, eller
- b) leveranskontrollperioden upphört utan att IVS gjort befogad anmärkning mot leveransen, eller
- c) leveransen uppfyllde avtalad specifikation efter det att IVS gjort befogad anmärkning mot leveransen och IVS därefter har godkänt leveransen.

Det var tänkt att finansieringen av inköpen till VR-centren skulle lösas genom leasing, varför Prosolvias under hösten 1997 förhandlade med Handelsbanken Finans om ett ramavtal avseende leasingfinansiering av de nya VR-centren. Förhandlingarna blev dock resultatlösa, och i de flesta fall fick den lokala partnern själv lösa finansieringen av sin insats. Den uteblivna leasingfinansieringen kom att bidra till den ytterst ansträngda likviditet som drabbade Prosolvias under 1998.

4.5 Centers of Excellence

Inom Prosolvias Systems utvecklades under 1997 Centers of Excellence (CoE), vilket var en motsvarighet till VR-center och byggde på i huvudsak samma principer. Dock uppgick Systems ägarandel endast till 19 %. I Systems åtagande ingick att leverera och integrera erforderlig maskin- och programvara till centren. Sammanlagt avtalades om att starta fyra CoE runt om i Sverige. Därutöver skedde fakturering till ett påstått CoE i St. Petersburg, men något skriftligt avtal synes inte ha ingåtts för detta.

4.6 Faktorer som utlöste konkursen

Prosolvias årsredovisning för 1997 offentliggjordes den 3 april 1998, och samma dag publicerade Dagens Industri en artikel⁴¹ som riktade mycket allvarlig kritik mot årsredovisningen. Enligt artikeln innehöll årsredovisningen felaktig information om försäljning från IVS till VR-centers. Dessutom framfördes viss tveksamhet mot kundfordringarnas värde, eftersom en stor del av fordringarna var obetalda flera månader efter påstådd leverans.

⁴¹ Hermele (1998 a)

Kort tid därefter, den 18 april 1998, publicerades ytterligare en artikel⁴² i Dagens Industri där redovisningen åter ifrågasattes. Framför allt kritiserades Prosolvias intäktsredovisning. I artikeln påstods att Prosolvias resultat var uppblåst genom att en stor del av faktureringen i slutet av 1997 utgjorts av ”luftfakturor”.

Den massmediala uppmärksamheten ledde till att börsens marknadsövervakningsenhet tidigarelade ettårsuppföljningen av Prosolvias. Detta uppdrag överlämnades till Ulf Gometz, som även tidigare granskat företaget, då i samband med börsintroduktionen. Gometz kritiserade starkt Prosolvias bristande information till aktiemarknaden rörande redovisningen av fordringar, informationen om IVS och innehållet i delårsrapporten per den 31 mars 1998. Enligt Gometz rapport hade Prosolvias brutit mot noteringsavtalet, och eftersom fondbörsens disciplinnämnd delade denna bedömning dömdes Prosolvias till böter med 452 580 kronor.

Under tiden som ettårsuppföljningen pågick beslutade Stockholms Fondbörs att flytta Prosolvias från O-listan till OBS-listan. Efter det att ettårsuppföljningen var klar beslutade Fondbörsen den 9 juni 1998 att Prosolvias skulle återföras till O-listan.

4.7 Prosolvias fortsatta agerande

Parallellt med Gometz utredning gav Prosolvias styrelse företagens revisionsbyrå, Öhrlings, i uppdrag att granska den påstådda ”luftfaktureringen”. Öhrlings redovisade den 26 maj 1998 i en skriftlig rapport att fordringarna var giltiga och att det således inte rörde sig om några ”luftfakturor”.

I maj 1998 vidtogs en omfattande omorganisation där en ny ledning utsågs, detta på grund av den allvarliga kritik som riktades mot Prosolvias ledning. Lejerskär och Herou lämnade den operativa ledningen, medan Johan Ekener utsågs till Prosolvias VD. Vidare utsågs Magnus Svernlöv till vice VD och vice koncernchef.

Den kraftiga expansion som planerades krävde, som ovan nämnts, ytterligare kapital, varför styrelsen diskuterade främst två alternativa finansieringsvägar. Den ena var att genomföra en nyemission under våren 1998 som beräknades inbringa omkring 300 miljoner kronor, och den andra var att finna en kapitalstark industriell partner. Då felaktigheterna i Prosolvias offentliggjorts genom artiklarna i Dagens Industri försämrades förutsättningarna för de båda alternativen avsevärt. Detta tvingade Prosolvias att söka finansieringslösningar på annat håll. Återigen var Industrifonden en potentiell samarbetspartner. Industrifonden ställde som villkor för att delta i en fortsatt finansiering av Prosolvias att få omvandla delar av sina utestående fordringar till aktier i företaget.

Ett avtal mellan Industrifonden, Prosolvias och huvudägarna Lejerskär och Herou träffades den 9 juli 1998. Därefter försämrades det ekonomiska läget för Prosolvias

⁴² Hermele (1998 b)

ytterligare. Enligt Industrifonden framkom dessutom ytterligare tveksamheter kring Prosolvia, varför Industrifonden krävde en optionsrätt att förvärva huvuddelen av Lejerskärs och Herous aktier i moderbolaget för att fullfölja emissionserbjudandet. I samband med bolagsstämman den 1 september 1998 träffades ett avtal som uppfyllde Industrifondens krav, dvs. optionsrätt på huvuddelen av aktierna till ett symboliskt pris. Industrifonden utnyttjade sedan optionen och blev Prosolvias huvudägare med ca 46 % av kapitalet och 60 % av rösterna.

När Industrifonden tog över som huvudägare, i september samma år, sades att Prosolvia skulle stöttas finansiellt för att ge den nya styrelsen och ledningen möjlighet att rekonstruera bolaget. Som en del i rekonstruktionsarbetet fördes också förhandlingar om att sälja delar av Prosolvias verksamhet, och i november 1998 träffades en principöverenskommelse med ABB. Efter utförd undersökning beslutade dock ABB i december 1998 att backa ur affären. Prosolvias situation blev i och med detta mycket akut. Industrifonden beslutade i sin tur att inte tillskjuta ytterligare kapital och att inte garantera sin del av en planerad nyemission. Följden blev att styrelsen drog tillbaka förslaget om nyemission och ansökte den 28 december 1998 om konkurs.

5 Redovisningsfrågor i Prosolvias

För att kunna göra en bedömning av ansvarsfrågan gällande Brehmer måste man först konstatera att Prosolvias redovisning avvikit från vad som anses vara god redovisningssed. I detta kapitel görs en fördjupning i intäktsredovisning och konsolidering av dotterföretag enligt svenska rekommendationer, då det var särskilt på dessa punkter som Prosolvias redovisning ansågs brista. Vidare görs en genomgång av de eventuella brister som påträffats i Prosolvias redovisning och parternas inställning till dessa. Kapitlet avslutas med en analys av Prosolvias redovisning.

5.1 Intäktsredovisning

Det finns särskilda regler för hur inkomster som hänför sig till företagets affärstransaktioner skall behandlas i redovisningen. Den viktigaste frågan är när inkomsten skall redovisas som intäkt i resultaträkningen.⁴³ En grundläggande redovisningsprincip som man kan finna i ÅRL 2:4 är att endast *konstaterade* intäkter under räkenskapsåret får tas med i resultaträkningen. För ytterligare vägledning när det gäller intäkter bör företaget enligt god redovisningssed följa RR:s rekommendation RR 11 Intäkter⁴⁴.

Enligt rekommendationen skall inkomster från försäljning av varor redovisas som intäkt när samtliga följande villkor är uppfyllda:⁴⁵

- a) Företaget har till köparen överfört de väsentliga risker och förmåner som är förknippade med varornas ägande.
- b) Företaget behåller inte något sådant engagemang i den löpande förvaltningen som vanligtvis förknippas med ägande och företaget utövar inte heller någon reell kontroll över de varor som sålts.
- c) Inkomsten kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.
- d) Det är sannolikt att de ekonomiska fördelar som för säljaren är förknippade med transaktionen kommer att tillfalla denne.
- e) De utgifter som uppkommit eller som förväntas uppkomma till följd av transaktionen kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

⁴³ RR 11 Intäkter, p.1

⁴⁴ Rekommendationen trädde ikraft först den 1 januari 2001, men kan dock ses som en kodifiering av tidigare gällande praxis samtidigt som tidigare tillämpning uppmuntrades av RR.

⁴⁵ RR 11 Intäkter, p.14

5.2 Konsolidering av dotterföretag

I ÅRL 1:4 definieras begreppen moderföretag och dotterföretag, där det framgår att ett företag är ett moderföretag och en juridisk person är dotterföretag, om företaget:

1. innehar mer än hälften av rösterna för samtliga andelar i den juridiska personen,
2. äger andelar i den juridiska personen och på grund av avtal med andra delägare i denna förfogar över mer än hälften av rösterna för samtliga andelar,
3. äger andelar i den juridiska personen och har rätt att utse eller avsätta mer än hälften av ledamöterna i dess styrelse eller motsvarande ledningsorgan, eller
4. äger andelar i den juridiska personen och har rätt att ensamt utöva ett bestämmande inflytande över denna på grund av avtal med den juridiska personen eller på grund av föreskrift i dess bolagsordning, bolagsavtal eller därmed jämförbara stadgar.

Av ÅRL 7:5 framgår emellertid att ett dotterföretag inte behöver omfattas av koncernredovisningen i vissa undantagsfall, nämligen om:

1. betydande och varaktiga hinder i väsentlig grad begränsar moderföretagets möjligheter att utöva sitt inflytande över dotterföretaget,
2. nödvändig information för att upprätta koncernredovisningen inte kan fås utan oskälig kostnad eller inom rimlig tid, eller
3. andelarna i dotterföretaget innehas tillfälligt och uteslutande i avsikt att säljas vidare.

Ett företag som tillämpar dessa undantag skall enligt denna paragraf upplysa om skälen för detta i en not.

Enligt Prosolvias årsredovisning för 1997 upprättad i enlighet med RR:s rekommendation, RR 1:96 Koncernredovisning. Även av denna framgår att dotterföretag i vissa fall kan undantas från redovisningen. Undantaget gäller:

- Dotterföretag som förvärvats och ägs endast i syfte att avyttras, i normalfallet inom ett år från förvärvstidpunkten, och över vilka det bestämmande inflytandet således endast är tillfälligt. Omklassificering till tillfälligt innehav får inte ske av ett företag som en gång omfattats av koncernredovisningen.
- Dotterföretag för vilka det föreligger betydande och varaktiga hinder som i väsentlig grad begränsar moderbolagets möjligheter att utöva sitt inflytande över dotterföretaget.

Dotterföretag, som av dessa skäl inte omfattas av koncernredovisningen, redovisas enligt anskaffningsvärdemetoden.⁴⁶

5.3 Kritiken mot Prosolvias räkenskaper

Kritiken mot Prosolvias räkenskaper kan delas in i fyra huvudfrågor, nämligen:⁴⁷

- (i) intäktsföring av leveranserna har skett för tidigt
- (ii) om erforderlig leverans hade skett och intäktsföring därmed i och för sig fick ske, har de kundfordringar som därvid tagits upp i Prosolvias böcker emellertid saknat värde och därför inte varit balansgilla
- (iii) IVS var dotterföretag och all försäljning dit hade bort elimineras i sin helhet i koncernredovisningen för Prosolvias, oaktat att Prosolvias inte ägde 100 procent av aktierna i IVS utan endast 50,5 procent, och
- (iv) Prosolvias försäljning direkt till VR-center eller till lokal part var i strid med Prosolvias avtal med IVS. Enligt dessa avtal skulle IVS stå som leverantör till VR-center eller lokal part, vilket innebär att Prosolvias försäljning till VR-center eller lokal part i själva verket borde ha bokförts som försäljning till IVS, vilken i så fall skulle ha elimineras enligt vad som sagts ovan i (iii).

I avsnitten nedan redogörs för kärandens inställning till ovanstående frågor följt av svarandens invändningar.

5.3.1 För tidig intäktsföring av leveranser

Efter konkursutbrottet fick dåvarande revisionsbyrån Arthur Andersen i uppdrag av konkursförvaltaren att granska Prosolvias redovisning, vilket resulterade i en rapport som avgavs den 1 november 1999. Denna rapport återopas i stämningsansökan. I sin sammanfattande bedömning konstaterade Arthur Andersen att såväl de redovisningsprinciper som Prosolvias angett i årsredovisningen som de interna instruktionerna för intäktsredovisningen inför bokslutet 1997, i sig *inte* bryter mot lag och god redovisningssed. Enligt deras mening har Prosolvias emellertid i sin redovisning i flera fall *inte följt* de i årsredovisningen och instruktionerna angivna principerna.⁴⁸

Enligt Arthur Andersen hade även oriktiga uppgifter lämnats avseende ett flertal VR-center och CoE. Redovisningen hade i detta avseende därför inte gjorts enligt lag och god redovisningssed i Sverige. Redovisningen uppfyllde heller inte internationellt fastställda redovisningsnormer för intäktsredovisning. Till följd härav gav årsredovisningen för 1997 inte en rättvisande bild av respektive koncernbolags och koncernens resultat och ställning. De intäkter som under 1997 var

⁴⁶ RR 1:96 Koncernredovisning, p.6

⁴⁷ Advokatbyrå Wistrands Svaromål, s.15

⁴⁸ Arthur Andersens utredning

redovisade i strid med lag och god redovisningssed uppgick för Prosolvias koncernen till 125 Mkr, dvs. för Clarus till 114 Mkr samt för Systems till 36 Mkr.

Förutom Arthur Andersen har konkursförvaltaren låtit professor Erik Nerep analysera Prosolvias räkenskaper. Som underlag för sin utredning hade Nerep tillgång till Arthur Andersens rapport samt källmaterial. I sitt uttalande fastslår han att Arthur Andersens slutsatser enligt hans bedömning är välgrundade.

Nereps utredning av Prosolvias intäktsredovisning visar att den övervägande delen av intäkterna för 1997 intäktsförts under december månad, och därav en betydande del under dagarna mellan jul och nyår. I ett flertal fall har fakturering och intäktsredovisning skett utan att någon leverans alls ägt rum under året. I de fall någon form av leverans skett har det varit fråga om endast en CD-romskiva och inte den utrustning som stadgas i avtalen. I vissa fall har delar av utrustningen levererats utan att beställningar förekommit eller innan ett VR-center eller CoE-bolag ens bildats eller registrerats.⁴⁹

I denna fråga framhåller svaranden att Konkursboets framställning om leverans- och underhållsavtalen samt avtalen med VR-center eller lokal part är motstridig och oklar. Å ena sidan påstås att leverans av mjukvara inte gav någon rätt till betalning, utan fakturering fick ske först när samtliga åtaganden fullgjorts. Å andra sidan redogörs för att Prosolvias hade rätt att fakturera 25 % vid avtals-tecknande, 60 % vid leveransmottagande och resterande 15 % efter att leverans-godkännande skett.

Dessutom hävdar svaranden att de sakkunniga Arthur Andersen och Erik Nerep är oense om vilka principer som bör tillämpas överhuvudtaget för ifrågavarande typ av avtal. Vidare påminner Öhrlings om att Gometz, och därigenom Ernst & Young, i sin ettårsuppföljning från juni 1998 *inte* påstod att redovisningen stred mot god redovisningssed. Det påstod Ernst & Young inte heller i sin gransknings-rapport beträffande Prosolvias inför börsnoteringen, i vilken Ernst & Young beskrev Prosolvias ifrågasatta redovisningsprincip utan att kritisera denna.

Öhrlings förklarar i svaromålet att kontraktsvärdet för en leverans uppgick till ca 2 miljoner USD, vilket fördelade sig ungefär enligt följande:

- Hårdvara 10 %
- Mjukvara (nyttjanderätt till program och manualer) 85 %
- Utbildning och installation 5 %

Både hård- och mjukvaran var standardprodukter som inte krävde några specifika kundanpassningar. Dessutom var hårdvaran en utrustning som levererades direkt från en tredje part till kund utan påslag. Samtidigt var inslaget av tjänst, eller konsultverksamhet, i avtalspaketet en mycket liten andel av hela kontraktsvärdet. Öhrlings anser alltså inte att Prosolvias avtal med VR-center och/eller lokal part är ett systemleveransavtal utan ett avtal om köp av en standardprogramvara på

⁴⁹ Ackordcentralens stämningssökans

samma sätt som ett Windows-program, och en standardhårdvara med installation och utbildning. Ett sådant avtal ser Öhrlings till övervägande del som ett köp.

Som stöd för sin invändning har Öhrling listat en rad standardavtal i svaromålet och angetts vad som kännetecknar dem för att visa att den övervägande principen är att leverantören har rätt till betalning allteftersom uppdraget fortskrider, samtidigt som kunden endast kan innehålla 10-20 % av det avtalade kontraktsvärdet till dess att leveransen uppfyller specifikationen, i fall sådan avtalats.

Vidare påpekar Öhrlings att Nerep i sin utredning utgår från att rekommendationen om intäktsredovisning, RR 11, gällde 1997 och 1998, och att denna inte stred mot god redovisningssed. Rekommendationen infördes emellertid först senare och i fråga om vad som utgjorde god redovisningssed dessförinnan kan det till en början konstateras att det då inte fanns någon samlad normgivning beträffande intäktsredovisning. För att avgöra vad som var god redovisningssed före RR 11:s införande bör man, enligt Öhrlings, använda sig av förarbetena till BFL. Som nämnts tidigare kan man där utläsa att god redovisningssed bestäms genom vad en kvalitativt representativ krets av bokföringsskyldiga gör i ett visst avseende. Om detta inte går att fastställa torde ledning kunna hämtas bl.a. från internationell praxis såsom den kommit till uttryck i IAS 18, Revenue.

Svaranden anför att Prosolvias har intäktsfört hela leveransen så snart mjukvaran, bestående av en CD-romskiva med manualer, har levererats. Dock gjordes reservering för kvarstående åtaganden i form av exempelvis leverans av maskinvara, installation och utbildning. Öhrlings fann att denna princip, successiv vinstavräkning, inte stred mot god redovisningssed och inte heller mot det leverans- och underhållsavtal som Prosolvias hade med IVS. Avgörande för huruvida en leverans kunde intäktsföras är därmed primärt om avtal hade ingåtts och om leverans hade skett. I svaromålet återfinns en lång lista med kunder, som dock inte kommer att återges i denna uppsats, för vilka Öhrlings inställning är att avtal förekom och att leverans skett.⁵⁰

Som stöd för Prosolvias användande av principen successiv vinstavräkning, anger Öhrlings att ett flertal börsnoterade företag som bedriver liknande affärsverksamhet och revideras av andra stora revisionsbyråer tillämpar samma princip, varför det skall anses utgöra god sed. Vidare hänvisar Öhrlings till Rolf Rundfelt som i boken *Tendenser i börsbolagens årsredovisningar 1997* skrivit att ett fyrtiotal svenska börsbolag inom tjänstesektorn tillämpar successiv vinstavräkning, medan endast ett tiotal bolag tillämpar ”completed contract method” som är den princip som Konkursboet anser vara den enda rätta.

Rundfelt har även konstaterat att principen successiv vinstavräkning alltid gäller enligt IAS 18 vid redovisning av pågående arbeten och att RR har övervägt huruvida tillämpning av IAS 18 är förenligt med ÅRL. Dock har EU-kommissionen tidigare uttalat att den inte ser några hinder för företag att tillämpa IAS 18 fullt ut

⁵⁰ Advokatbyrå Wistrands Svaromål, s.31

på det här området. Öhrlings påminner även, som stöd för sin talan, om att Rundfelts årliga utgåva numera ses som en institution i svensk redovisningsdebatt.

5.3.2 Ej balansgilla kundfordringar

Enligt Konkursboet hade flera av Prosolvias kunder obetydligt eget kapital och saknade möjligheter att finansiera leveranserna. Vidare hade Clarus lovat att leverera uppdrag till VR-centren, som därigenom skulle erhålla en lönsamhet tillräcklig för att betala för leveranserna. Då man inte kunnat hålla sina löften har betalning av kundfordringarna inte skett, varför Konkursboet anser att dessa leveranser inte gett upphov till någon affärshändelse varigenom en bokföringsmässig fordran uppstått hos Clarus.

Även enligt Nerep har man inom Prosolvia-koncernen helt bortsett från leveransmottagarens betalningsförmåga och betalningsvilja samt avsaknaden av finansieringslösningar, vilket är en grundläggande förutsättning för intäktsredovisning. Det kan enligt Nerep således konstateras att man inom Prosolvia-koncernen inte gjort någon bedömning av sannolikheten för att en intäkt slutligen skulle komma att realiseras.

Som svar på denna punkt säger Öhrlings att de håller med Konkursboet då de menar att ett krav för intäktsföring är att det kan bedömas som sannolikt att den intäkt som resultatförts också kommer att inflyta. Däremot invänder de mot Konkursboets talan om att vissa leveranser på grund härav inte fick intäktsföras. I svaromålet återfinns en lista med leveranser för vilka Öhrlings menar att Prosolvia hade fog för sin bedömning att betalning var sannolik. Skälen för denna bedömning varierar, men bland de vanligaste var att Prosolvia hade tagit kreditupplysningar eller att de hade garantier från en tredje part att betalning skulle ske.

5.3.3 IVS – ett dotterföretag

Konkursboet är av den uppfattningen att IVS skulle ha behandlats som ett dotterföretag i koncernredovisningen för 1997, och inte som ett intressebolag som Prosolvia valt att göra. Denna åsikt fick även stöd av Arthur Andersens utredning. På bokslutsdagen ägde Prosolvia nämligen fortfarande den procent av aktierna i IVS som enligt aktieägaravtalet skulle ha överlåtits till Föreningen VRA den 30 juni 1997. Prosolvias ägande uppgick således till 50,5 %. Vidare bestod föreningen VRA:s styrelseledamöter av två representanter från IVS samt en representant från Prosolvia. Dessutom var anledningen till att Industrifonden gick in som delägare i IVS behovet av extern finansiering, varför Industrifondens roll i IVS enbart bör betraktas som finansiär.⁵¹

⁵¹ Arthur Andersens utredning (på uppdrag av Ackordcentralen) Avdelning II, s.2 f

Arthur Andersen ansåg att det fanns flera omständigheter som talar emot Prosolvias sätt att redovisa IVS som ett intresseföretag. Det skulle istället betraktas som ett dotterföretag till Prosolvias enligt ÅRL 1 kap. 4 §. Om IVS hade inräknats i koncernredovisningen för 1997 enligt förvärvsmetoden, vilket enligt Arthur Andersen skulle ha varit mer rättvisande, skulle det ha medfört att Prosolvias koncernens årsvinst före skatt för räkenskapsåret 1997 minskats med 47-49 Mkr.

Arthur Andersen påpekade även att i vissa av avtalen som upprättades mellan Prosolvias och lokala partners presenterades IVS som "affiliate", vilket i avtalen definierades som ett bolag som direkt eller indirekt kontrolleras av någon av parterna. Med begreppet "kontrolleras" avses ägande av mer än 50 % av aktierna i det avsedda bolaget och/eller rätten att direkt eller indirekt besluta om ledningen och policier för detta bolag, oavsett om det är genom röstinnehav, baserat på kontrakt eller annat. Enligt Arthur Andersen kan det således konstateras att Prosolvias gentemot vissa lokala partners presenterade IVS som ett dotterföretag medan det i årsredovisningen kom att behandlas som ett intresseföretag.⁵²

I svaromålet anges att Prosolvias visserligen ägde 50,5 % av röster och kapital i IVS initialt, men att 1 % skulle avyttras till ideella föreningen VRA så snart denna bildats. Detta kom att ske efter årsskiftet 1997/1998 men före bolagsstämman i april 1998. Medlemmar i VRA skulle vara cheferna för de VR-centers som planerades, och föreningens syfte var att utveckla VR-teknologin ytterligare och samtidigt vara ett centrum för informationsutbyte kring denna teknologi. Prosolvias och Industrifonden utsåg vardera 2 styrelseledamöter i IVS, medan styrelsens ordförande utsågs genom lottning om delägarna inte kunde enas. Vidare var VD:n i IVS extern, utan anknytning till Prosolvias. Således hade inte Prosolvias ett bestämmande inflytande över IVS, enligt Öhrlings.

I koncernens årsredovisning för 1997 angavs, i fråga om ägarandelarna, att denna visserligen var 50,5 % vid årsskiftet, men att IVS ändå inte var att betrakta som dotterföretag då den långsiktiga andelen enligt aktieägaravtalet med Industrifonden skulle vara 49,5 % och att den överskjutande procenten skulle avyttras under första halvåret 1998, vilket också kom att ske. Även om IVS skulle ha ansetts som ett dotterföretag till Prosolvias i juridisk teknisk mening fanns det enligt Öhrlings undantag från skyldigheten att konsolidera som följde av ÅRL 7 kap. 5 § p. 3 (se avdelning 5.2). Innehavet var nämligen endast kortsiktigt överstigande 50 % och var dessutom för annans räkning.

En annan möjlighet för Prosolvias, i de fall IVS trots allt ansågs vara ett dotterföretag, var att tillämpa partiell eliminering, dvs. en metod som eliminerade den internvinst som motsvarade ägarandelen i dotterföretaget, således 50,5 %. Öhrlings hänvisade i svaromålet till proposition 1995/1996:10-2 s. 140, där följande sägs: "Med hänsyn till att man i svensk lag och praxis hittills har tillämpat partiell eliminering av internvinster och då sådan partiell eliminering i vissa situationer kan vara att föredra finner regeringen att även denna

⁵² Arthur Andersens utredning (på uppdrag av Ackordcentralen) Avdelning II, s.3 f

elimineringemetod bör tillåtas.” Det är alltså, enligt Öhrlings, inte givet att total eliminering hade skett även om IVS var ett dotterföretag. Enligt inregistreringskontraktet med fondbörsen hade Prosolvias dock behövt ange detta i en not i årsredovisningen då RR 1:96 förordade total eliminering.

Till sitt försvar noterar Öhrlings dessutom att Gometz i sin ettårsuppföljning till Stockholms fondbörs inte påstått att Öhrlings bedömning i denna fråga var felaktig. Enligt Öhrlings har även Stockholms Fondbörs disciplinnämnd bedömt IVS som ett intresseföretag i sitt beslut.

5.3.4 Försäljning i strid med avtal

Käranden hävdar att Clarus, i strid med avtalen med Industrifonden och IVS, fakturerat olika VR-center eller den lokale partnern direkt, för belopp motsvarande den lokale partners ägarandel av centret, medan IVS av Clarus fakturerats ett belopp motsvarande IVS andel av centret. Enligt käranden hade Clarus dessutom, i strid med avtalen, finansierat dessa VR-centers verksamheter.

Svaranden anför dock att det enligt Leverans- och underhållsavtalet framgår att det var fullt tillåtet för Prosolvias att sälja direkt till VR-center eller lokal part. Oavsett hur det förhåller sig härmed, menar Öhrlings att den försäljning som faktiskt skett till VR-center eller lokal part inte skall redovisas som försäljning till IVS, eftersom det om något vore i strid med god redovisningssed.

5.4 Analys av redovisningen

I kapitel 3 har vi redogjort för vad som gäller enligt god sed och enligt gällande lag. En övergripande regel inom redovisningen är naturligtvis att ge en rättvisande bild av ett företags ekonomiska ställning. Avvikelse från en rekommendation kan ibland vara motiverat utifrån synen att ge en rättvisande bild, varför sådana frågor sällan kan anses okomplicerade. Eftersom det är Konkursboet som är käranden åligger det dem att visa att den i målet aktuella redovisningen avviker från vad som är god redovisningssed.

5.4.1 Intäktsredovisningen

Till en början bör konstateras att den rekommendation som vi redogjort för, RR 11, inte fanns när Prosolvias avlämnade sin årsredovisning för 1997. Rekommendationen bygger dock på IAS 18 som har tjänat som vägledning vid intäktsredovisning alltsedan 1995, varför vi anser att dess innehåll är tillämpligt i detta fall.

Det kan även konstateras att det råder delade meningar parterna emellan vad gäller begreppet successiv vinstavräkning samt om Prosolvias verksamhet skall ses som tjänsteuppdrag eller försäljning av varor. Som tidigare nämnts anser

svaranden att endast 5 % av ett enskilt avtal utgjorde konsulttjänster varför avtalet bör betraktas som försäljning av varor. Vi anser att svaranden har rätt på denna punkt. Emellertid kan man då inte, som svaranden har gjort, tala om successiv vinstavräkning, eftersom detta begrepp hänför sig till tjänsteuppdrag. Istället är det här frågan om *successiv intäktsföring* som baserar sig på ett avtal, nämligen Leverans- och underhållsavtalet som beskrivits ovan. Att tillämpa successiv intäktsföring i avtalets bemärkelse ger enligt vår uppfattning en mer rättvisande bild än att avvakta tills hela uppdraget är avklarat. Med tanke på att flera företag i samma bransch tillämpade denna princip kan det även anses som praxis.

Redovisningsprincipen som sådan kan därför inte anses som stridande mot någon lag eller god sed, vilket poängterats av både Arthur Andersen och Nerep, det är mer en fråga om Prosolvias verkligen har följt de principer som finns i avtalen och de som har angetts i årsredovisningen. Det är således klarlagt att Prosolvias hade rätt att fakturera vissa andelar av ett uppdrag under tiden som detta fortlöpte, både enligt Leverans- och underhållsavtalet och enligt praxis, under förutsättning att allt stod rätt till med avtal och leveranser. På denna punkt är kändanden och svaranden av vitt skilda åsikter.

Ytterligare ett problem i målet är vad som skall avses med en fullständig leverans. Enligt Leverans- och underhållsavtalet skulle Prosolvias erhålla en förhållandevis stor del av betalningen för uppdraget när Utrustningen levererades, där det med Utrustningen avsågs all erforderlig maskin- och programvara samt installation och utbildning. I strid med avtalet har emellertid Prosolvias intäktsfört uppdraget efter leverans av endast en CD-romskiva med motiveringen att mjukvaran utgjorde så pass stor del av avtalet. Vår uppfattning på denna punkt är att Prosolvias inte kan åberopa ingånget avtal till stöd för att rätt till intäktsföring vid denna tidpunkt föreläggat. Dessutom har Prosolvias inte respekterat definitionen i avtalet av begreppet Utrustningen.

I de fall Prosolvias fakturerat kunder utan att dessa överhuvudtaget existerat, utan att avtal föreläggat eller utan att någon leverans skett och därigenom baserat bokföringen på oriktiga uppgifter, vilket kändanden hävdar i vissa fall, är det självklart att detta strider mot både lag och god redovisningssed samt mot rättvisande bild. Detta blir då en fråga om vad som kan bevisas från respektive sida. Vi har genom stämningens ansökan, svaromål och utredningsrapporter tagit del av åtskilliga underlag där exempelvis kändanden listar avtal som av dem anses som ogiltiga eller icke existerande medan svaranden emellertid listat enligt dem godkända avtal. Av förklarliga skäl har vi inte kunnat ta del av all bevisning som kommer att användas i målet, dock anser vi att det vi har haft tillgång till ger kändanden stöd för sin talan.

Vi finner således att det genom den i målet åberopade utredningen är visat att Prosolvias i vissa fall har lagt oriktiga uppgifter till grund för sin redovisning samt i vissa fall brutit mot Leverans- och underhållsavtalet, på det sätt som kändanden påstår. Vad svaranden har anfört medför inte, enligt vår bedömning, att det har varit korrekt att intäktsföra i flera av de åberopade fallen. Den omständigheten att aktuell rekommendation beträffande intäktsredovisning trätt i kraft först senare

medför inte en annan bedömning eftersom det enligt vår mening förelegat en praxis som denna utgör en kodifiering av. Av utredningen i målet framgår att det i vissa fall inte har funnits förutsättningar för att i redovisningen göra en sådan successiv intäktsföring trots att det i normala situationer hade varit motiverat, eftersom fortlöpande leveranser och övriga åtaganden inte fullgjorts i enlighet med avtalen. Det är således visat att den av Prosolvias avlämnade årsredovisningen strider mot god redovisningssed på sätt som käranden påstår.

Enligt vår bedömning står det, med den i målet föreliggande utredningen och med hänvisning till vad som sedermera inträffat, klart att kundfordringarna inte uppgått till angivna belopp speciellt i de fall det i målet är visat att det är fakturor som inte avspeglar en verklig affärshändelse.

5.4.2 Redovisningen av IVS

När det gäller IVS skulle man kunna säga att Prosolvias hade rätt att avvika från ÅRL 1:4 och därmed inte konsolidera företaget i koncernens årsredovisning med hänvisning till undantagen i ÅRL 7:5, dvs. att majoritetsinnehavet endast är tillfälligt och för annans räkning. Detta gäller dock endast om Prosolvias har varit sanningsenliga i sitt påstående att de inte utövade ett bestämmande inflytande över IVS. I sådana fall skulle Prosolvias avvikelser endast ha gett upphov till en mer rättvisande bild av företaget.

Käranden hävdar emellertid att den ideella föreningen VRA, som skulle äga 1 % av aktierna i IVS, bildades endast i syfte att hålla IVS utanför Prosolvias koncernen på grund av dess initialt negativa resultatpåverkan. Med tanke på att Prosolvias presenterat IVS som ett företag under deras kontroll till kunder och andra samarbetspartners, väcks misstankarna att kärandens påståenden stämmer. Även det faktum att VRA:s styrelse endast bestod av individer kopplade till Prosolvias och IVS samt att Industrifonden, som stod för resten av innehavet i IVS, endast intog rollen som extern finansör, stärker kärandens ståndpunkt enligt vår uppfattning.

Frågan är vad som hade hänt om föreningen VRA hade hunnit bildas och försäljningen av 1 % hade skett under verksamhetsåret 1997. Vår uppfattning är att detta inte hade förändrat situationen eftersom Prosolvias fortfarande utövade bestämmande inflytande över IVS. Om oegentligheterna hade upptäckts skulle antagligen innehavet, vid tillämpning av en genomsyn, räknas som ett majoritetsinnehav och gett upphov till konsolidering.

6 Revisionen i Prosolvias

Då det i förra kapitlet fastslogs att det förelåg allvarliga brister i Prosolvias redovisning, går vi vidare till nästa steg vilket är att undersöka om revisorn varit oaksam vid utförandet av sitt granskningsuppdrag. I detta kapitel återfinns först en fördjupning av Revisionsprocessen som är relevant för bedömningen av revisorns insatser. Sedan genomgås den kritik som käranden riktat mot revisionen, samt svarandens reaktioner på detta. Därefter analyseras revisionen i Prosolvias.

6.1 Granskning enligt god revisionsstandard

Som tidigare nämnts består revisorns granskningsuppdrag av flera olika delar, nämligen bokföringen, årsredovisningen och förvaltningen. I denna avdelning beskrivs mer ingående vad som krävdes av revisorn vid utförandet av granskningsuppdraget enligt den då gällande Revisionsprocessen.

6.1.1 Granskning av årsredovisningen

Som tidigare nämnts i kapitel 3 är substansgranskningen en viktig del av revisionen, och avser granskning av innehållet i olika resultat- och balansposter antingen i den löpande redovisningen eller i ett bokslut. Substansgranskningen kan avse dels detaljgranskning av individuella transaktioner och saldon, dels analys av trender och nyckeltal, s.k. analytisk granskning. I regel är en kombination av dessa granskningsmetoder effektiv.⁵³

Detaljgranskningen kan ske genom kontakt med tredje man vid exempelvis saldoförfrågan till kund, genom fysisk observation av tillgångar eller genom granskning av exempelvis verifikationer, fakturor och betalningsavier. Analytisk granskning kan avse åtgärder av skilda slag, alltifrån enkla jämförelser till komplexa analyser. Vanligtvis utnyttjar revisorn uppgifter från företaget som underlag för den analytiska granskningen, det är dock viktigt att revisorn gör en bedömning om uppgifterna är korrekt sammansatta samt överväger verifiering av företagets kontrollrutiner beträffande dessa uppgifter innan de används.

Kundfordringarna är ofta en väsentlig post i balansräkningen och deras värdering har liksom periodiseringen av försäljningsintäkterna stor betydelse för fastställande av rörelseresultatet. Syftet med granskningen av dessa är att bedöma bl.a.

⁵³ Informationen i avdelning 6.1.1 är hämtad från FAR:s rekommendation Revisionsprocessen.

om kundfordringarna existerar och är företagets egendom på balansdagen, om kundfordringarna är värderade enligt god redovisningssed och att värderingsprinciperna är korrekt angivna i årsredovisningen samt om kundfordringarna är riktigt rubricerade i förhållande till övriga balansposter t.ex. upplupna intäkter och övriga fordringar. Härtill kommer det närliggande syftet att fastställa om försäljningsintäkterna och därtill hörande kostnader periodiserats och redovisats korrekt i resultaträkningen.

De delar av den interna kontrollen som har betydelse för redovisning av kundfordringar och intäkter omfattar bl.a. beställning, leverans av varor och tjänster, fakturering, behandling av inbetalningar, kravverksamhet, behandling av reklamationer, kreditgivning samt avstämning mellan huvudbok och sidoordnad redovisning. Även om verifiering av internkontrollrutiner visat att revisorn i stor utsträckning kan förlita sig på dem, erfordras normalt också substansgranskning för att verifiera kundfordringarnas existens och bedöma deras värde. Detsamma gäller periodiseringen av försäljningsintäkterna. Om den interna kontrollen inte visar sig vara tillfredsställande krävs emellertid mer omfattande substansgranskning.

För att kontrollera kundfordringars existens är inhämtande av bekräftelser direkt från kunder en effektiv granskningsmetod som skall utnyttjas om inte andra metoder anses kunna ge ett likvärdigt underlag för revisorns bedömning. Denna kontroll kan utföras oavsett om det förekommer avvikelser eller ej. Görs kontroller endast då det förekommer avvikelser bör dock den interna kontrollen över försäljningsintäkter och kundfordringar bedömas vara mycket god och kundfordringarna skall samtidigt bestå av ett stort antal små poster. Andra granskningsmetoder kan innebära kontroll av underliggande dokumentation såsom kundorder, följesedlar för levererade varor, fakturakopior, inbetalningar och granskning av korrespondens med ifrågakvarande kund.

6.1.2 Granskning av förvaltningen

Granskningen av förvaltningen syftar till att klarlägga om en åtgärd eller försumelse som kan föranleda ersättningsskyldighet ligger styrelseledamot eller VD till last och om styrelseledamot eller VD på annat sätt handlat i strid med ABL, tillämplig lag om årsredovisning eller bolagsordningen. Som ett led i granskningen enligt ovan skall revisorn bedöma om styrelse och VD utsatt bolaget för risker som kan vålla bolaget skada utan att ge motsvarande fördelar. Revisorn behöver särskilt beakta följande inslag i lagstiftningen: styrelsearbetets former och inriktning, uppgifter och samverkan mellan styrelse och VD, styrelsens rapportrutiner och styrelseordförandens ledning av styrelsearbetet.⁵⁴

För att bedöma om ersättningsskyldighet enligt ABL 15 kap föreligger, skall revisorn granska väsentliga beslut, åtgärder och förhållanden i bolaget. Vid bedömning om skada uppstått som ett led i förvaltningen skall revisorn beakta hur

⁵⁴ Informationen i avdelning 6.1.2 är hämtad från FAR:s rekommendation Revisionsprocessen.

lönsamhet, ställning, likviditet och finansiering påverkats i bolaget. Vid sin bedömning huruvida uppsåt eller oaktsamhet förelegat skall revisorn beakta förhållanden som att styrelseledamot eller VD eller annan gynnats på ett otillbörligt sätt, att styrelseledamot eller VD ej fullgjort sina plikter eller överträtt sina befogenheter, att väsentliga och uppenbara brister funnits i beslutsunderlag, att beslut och förfaranden varit uppenbart ekonomiskt olämpliga eller att skadan i övrigt uppstått genom lagöverträdelser.

För att kunna förse styrelse och VD med underlag för väl grundade beslut måste bolaget ha ett fungerande system för planering och kontroll. Detta kan utöver en riktig och fullständig redovisning vara budgetar och planer för kort och lång sikt, kortperiodiska bokslut, likviditetsrapporter samt statistik av olika slag. Revisorn skall vid sin granskning bedöma om bolagets system för planering och kontroll är tillfredsställande samt om styrelsen och VD har tillräcklig överblick över bolagets risksituation.

6.2 Kritiken mot revisorns granskning av räkenskaperna

I denna avdelning behandlas kritiken mot granskningen av bokföringen och årsredovisningen, där Konkursboet främst har synpunkter på revisorns granskning av intäktsföringen, kundfordringarna och avtalshanteringen.

6.2.1 Intäktsföringen

I sin stämningsansökan skriver Konkursboet att Öhrlings, i sin revisions-PM för år 1997 från den 9 maj 1998, uppgav att de under 1997 vid varje kvartalsbokslut granskat större utgående fakturor för att kontrollera att leverans skett. Det framgår vidare att Öhrlings vid granskningen tog del av den avtalsdokumentation som låg till grund för faktureringen och bedömde därvid att leveranserna till VR-center utgjordes av två huvuddelar, nämligen hårdvara och licenser till mjukvara. Öhrlings ansåg att om mjukvaran hade levererats kunde en licensintäkt bokföras trots att hårdvaran inte levererats.

Enligt Konkursboet var denna bedömning felaktig då Clarus avtal med IVS och VR-center var, som ovan nämnts, att betrakta som systemleveransavtal där leverantören fullgjort sina åtaganden först efter att både mjuk- och hårdvara levererats. Leverans av mjukvara medförde därför inte rätt för leverantören att fakturera. I vart fall skulle dessa fakturor ha bokförts som förskott från kunder.

Vidare skriver Konkursboet att Öhrlings vid sin granskning borde ha funnit att leveranser skett utan att avtal förelegat, varför dessa inte gav upphov till någon förändring i Clarus förmögenhet och skulle således aldrig ha bokförts som affärshändelser.

På grund av det som ovan sagts skulle Öhrlings, enligt Konkursboet, ha anmärkt på den felaktiga intäktsredovisningen genom revisions-PM till företagsledningen i vart fall innan Prosolvias delårsrapport för tredje kvartalet offentliggjordes den 27 oktober 1997. Företagsledningen hade då ändrat bokföringen dels så att faktureringsarna där endast mjukvaran hade levererats kommit att redovisas som förskott från kunder, dels så att faktureringen som skett utan föregående avtal ej kommit att redovisas som intäkt. Hade så ej skett borde Öhrlings ha anmärkt på felen i ett påpekande eller en erinran till styrelsen, varvid Öhrlings borde ha framhållit att om felen inte rättades skulle de tvingas avge en oren revisionsberättelse för år 1997. Enligt Konkursboet hade styrelsen då omgående vidtagit åtgärder för att rätta till felen.

Öhrlings har i huvudsak samma svar på denna fråga som redogjorts för i föregående kapitel, nämligen att intäktsföringen i Prosolvias var korrekt och att revisorn således inte hade något att anmärka på.

6.2.2 Kundfordringarna

Kundfordringarna i Clarus årsredovisning för 1997 uppgick till 117 Mkr. Detta var, enligt Konkursboet, en balanspost av helt avgörande betydelse för bolagets ställning, varför Öhrlings med stor noggrannhet borde ha fastställt att kundfordringarna inte var upptagna till högre värde än sitt verkliga. Detta värde skulle Öhrlings ha bedömt bl.a. mot bakgrund av kundernas betalningsförmåga och eventuella krediteringar efter räkenskapsårets slut. Öhrlings borde då ha funnit att kundfordringarna var upptagna till väsentligt högre belopp än sitt verkliga värde.

Öhrlings borde vid sin granskning ha funnit att flera av kunderna hade obetydligt eget kapital och saknade möjligheter att finansiera leveranserna. Vidare kände Öhrlings till att Clarus lovat att leverera uppdrag till VR-centren, som därigenom skulle erhålla en lönsamhet tillräcklig för att betala för leveranserna. Konkursboet anför att Öhrlings, i sin revisions-PM från den 9 december 1998, påpekat att "Kundfordringarna har uppkommit i samband med försäljning till VR-centers, då viss lönsamhet utlovats genom att man lovat att leverera uppdrag till köparna av VR-center. Då man inte kunnat hålla sina löften har kunden givetvis inte betalat." Således anser Konkursboet att dessa leveranser inte gett upphov till någon affärshändelse varigenom en bokföringsmässig fordran uppstått hos Clarus.

Därmed borde Öhrlings, enligt Konkursboet, ha anmärkt på den felaktiga värderingen av kundfordringar samt den felaktiga redovisningen på samma sätt som ovan föreslagits under avsnitt 6.2.1, varvid styrelsen i sista hand hade vidtagit åtgärder för att rätta till felen.

Öhrlings svar på denna fråga överensstämmer i huvudsak med redogörelsen i föregående kapitel, då de hävdar att Prosolvias hade fog för sin bedömning att betalning av kundfordringarna var sannolik.

6.2.3 Avtalshanteringen

Konkursboet anför att ett viktigt granskningsmoment för revisorn i Clarus var avtalshanteringen och de redovisningsmässiga konsekvenserna av de avtal som hade ingåtts. Enligt Konkursboet borde Öhrlings ha upptäckt vissa felaktigheter, i vart fall senast i samband med granskningen av delårsrapporten för tredje kvartalet 1997, om de hade utfört granskningen av ingångna avtal och deras redovisningsmässiga konsekvenser. Käranden hävdar, såsom beskrivits i avdelning 5.3.4, att Clarus stridit mot avtalen med Industrifonden och IVS och att Clarus i strid med avtalen finansierat vissa VR-centers verksamheter.

Öhrlings skulle således, så snart de upptäckt den felaktiga bokföringen, ha anmärkt på detta genom att till styrelserna för Clarus och Prosolvias överlämna påpekanden eller erinringar om dessa missförhållanden. Enligt Konkursboet hade styrelserna då vidtagit åtgärder så att bokföringen för Clarus rättvisande hade återspeglat de affärshändelser som faktiskt inträffat. Därigenom hade all försäljning – direkt till VR-center, till delägare till VR-center och till IVS – i koncernen redovisats såsom försäljning till intressebolaget IVS och Clarus bokföring och årsredovisning hade då blivit rättvisande i denna del.

Även när det gäller denna fråga är skiljer sig inte Öhrlings svar från tidigare redogörelse, nämligen att det enligt Leverans- och underhållsavtalet framgår att det var fullt tillåtet för Prosolvias att sälja direkt till VR-center eller lokal part.

6.3 Kritiken mot revisorns granskning av förvaltningen

Konkursboet påpekar i stämmningsansökan att det fanns brister även när det gäller revisorernas granskning av förvaltningen. Om Öhrlings fortlöpande hade tagit del av styrelseprotokollen menar Konkursboet att de borde ha uppmärksammat brister i organisation, förvaltning, intern kontroll och ändamålsenligt styrsystem.

I sin revisions-PM från den löpande granskningen för 1996 hade Öhrlings påpekat att detaljerade omkostnadsbudgetar saknades och att budgetarbetet behövde utvecklas och formaliseras så att uppföljning av utfall och avvikelseranalyser kunde genomföras. Öhrlings påpekade också att affärsplanernas detaljeringsgrad borde ökas och anpassas till bolagens krav på uppföljning mot redovisningen. I sin rapport till Carnegie inför börsintroduktionen från den 15 januari 1997 rekommenderade Öhrlings dessutom att arbetet med att utveckla manualer och koncerngemensam nomenklatur skulle slutföras. Detta borde, enligt Öhrlings, sammanställas i en redovisningshandbok där koncernens regler och förutsättningar avseende budgetering, rapportering, redovisning etc. skulle stadgas.

Mot bakgrund av de anmärkningar som Öhrlings gjort skulle de, enligt Konkursboet, ha anmärkt på att dessa brister fortfarande kvarstod. Anmärkningen skulle ha lämnats så snart bristerna konstaterades och i vart fall då den löpande

granskningen avslutades i slutet av 1997. Rapporteringen skulle ha skett genom ett påpekande eller erinran, vilket hade medfört att styrelsen hade vidtagit de åtgärder som hade varit nödvändiga för att avhjälpa bristerna.

Angående ovanstående invänder Öhrlings att de faktiskt tog del av styrelseprotokollen och att de därefter lämnade påpekande angående budgetarbetet i revisions-PM:et samt rekommendationer om framtagandet av en redovisningshandbok i rapporten till Carnegie. Vidare *hade* bolagen, enligt Öhrlings, ett ändamålsenligt styrsystem.

Öhrlings påpekar även att Konkursboet inte har följt upp om Prosolvias följde Öhrlings rekommendationer eller ej. Arbetet med redovisningshandboken hade nämligen slutförts och innehöll allt det som Öhrlings rekommenderat, nämligen regler för budgetering, rapportering och redovisningsprinciper. Även arbetet med att utveckla och formalisera budgetarbetet slutfördes, i varje fall i den meningen att det fanns ett fungerande budgetarbete som exempelvis ledde fram till budgeten för 1997.

Enligt Öhrlings fanns det alltså inga brister att rapportera om i slutet av 1997. De påpekanden som Öhrlings hade lämnat i revisions-PM:et och i sin granskningsrapport till Carnegie hade i allt väsentligt följts av Prosolvias. Det fanns inte anledning för Öhrlings att, utöver de påpekanden som sålunda gjorts, lämna erinran enligt ABL. Öhrlings påpekar även att det alltid är revisorn själv som avgör formen för rapportering, och det avgörande är att de brister som revisorn eventuellt finner kommer till bolagets kännedom, inte formen för rapporteringen.

6.4 Analys av revisionen

Vid genomgången av stämningsansökan och svaromål har vi kunnat konstatera att parterna bygger sin talan på olika grunder. Käranden kritiserar nästintill genomgående revisorns granskningsinsatser, medan svaranden i stort sett endast försvarar sig genom att hävda att bokföringen, årsredovisningen och förvaltningen var korrekta. Svaranden nämner således mycket sällan revisorns granskningsinsatser, eftersom det enligt Öhrlings inte fanns något att anmärka på.

I föregående kapitel har vi dock gjort den bedömningen att årsredovisningen stred mot lag och god redovisningssed, vilket ger upphov till frågan varför revisorn inte gjorde några anmärkningar. Som framgår av kapitel 3 och 6.1, ingår i revisionsprocessen att göra en substansgranskning och granskning av den interna kontrollen, särskilt där risken för väsentliga fel föreligger. Avvikelse från denna rekommendation resulterar ofta i en granskning som inte är utförd enligt god revisionssed.

Intäktsföringen anses av båda parter vara en väsentlig post, som revisorn enligt svaranden varit noga med att granska. Med hänsyn till vad vi kommit fram till tidigare kan man fråga sig hur revisorn kunnat undgå att upptäcka i vart fall fakturorna som hade oriktiga uppgifter till grund. Som vi nämnt i det inledande

kapitlet har det vid förhör med Brehmer framkommit att han inte skickat någon saldoförfrågan till en kund i S:t Petersburg, som senare visat sig vara en bluff, på grund av att han blev ombedd av ledningen att inte göra det. Som vi beskrivit ovan är en betydelsefull del av substansgranskningen att förvissa sig om att tillgångar som exempelvis kundfordringar existerar. Det är vidare vanligt förekommande att tredje man kontaktas vid en sådan kontroll, inte minst när det handlar om stora poster såsom Prosolvias fakturor i huvudsak var. Att ledningen hindrade revisorn i utförandet av sitt uppdrag borde enligt vår uppfattning i vart fall ha väckt misstankar om att allt inte stod rätt till. Här borde revisorn, eftersom han avstod från att skicka en saldoförfrågan, i vart fall ha tagit del av den underliggande dokumentationen i form av kundorder, följesedlar och kundkorrespondens. Även det faktum att den successiva intäktsföringen skedde i strid med befintliga avtal borde rimligen ha framkommit vid granskningen och inte godkänts av revisorn.

Kundfordringarna har som bekant ett naturligt samband med företagets intäkter, varför vi anser att även oegentligheter gällande de fordringar som faktiskt existerade borde ha upptäckts på samma sätt som ovan. Dock har svaranden, som ovan nämnts, invänt att det faktiskt har gjorts en substansgranskning av kundfordringarna varvid de bedömt att de var upptagna till korrekta värden. Frågan är då om de har förlitat sig på ledningens egna uppgifter om att kreditupplysningar och dylikt har utförts eller om revisorn kontrollerat detta ytterligare. Vi anser det vara anmärkningsvärt att det inte någonstans nämns något om revisionsdokumentationen som spelar en viktig roll i fall som detta. Dokumentationen, som är till för att man i efterhand ska kunna bedöma revisorns insatser, borde rimligtvis ge svar på sådana frågor. Då vi inte har tagit del av denna kan vi bara spekulera i om den var fullständig eller bristfällig. Vi bör emellertid anta att parterna har tagit hänsyn till denna i sina sakframställningar och sin bevisning.

Enligt vår uppfattning har käranden rätt i vad de anfört om revisorns anmärkningsplikt. Revisorn skulle, enligt god revisionssed, ha underrättat styrelsen om felaktigheterna genom erinran enligt ABL 10 kap 35 §. I de fall styrelsen inte vidtog åtgärder för att rätta till felen eller då effekterna av felen kvarstod trots rättelse skulle revisorn ha gjort en anmärkning i revisionsberättelsen. Vi anser att detta gäller för intäktsföringen, kundfordringarna samt avtalshanteringen. Däremot är vi något tveksamma till om revisorn vid sin granskning av förvaltningen borde ha upptäckt några oegentligheter. Enligt svaranden hade revisorn vid en uppföljning konstaterat, att de fel som tidigare påpekats åtgärdats av Prosolvias. Då vi inte har tagit del av några uppgifter som bevisar motsatsen, bedömer vi att svaranden har rätt på denna punkt.

Sammanfattningsvis är vår bedömning att revisorn gjort sig skyldig till oaktsamhet i utförandet av sitt uppdrag då han avgav en ren revisionsberättelse trots att han rimligtvis borde ha upptäckt att årsredovisningen inte var upprättad enligt lag och god redovisningssed.

7 Frågan om skadestånd

I detta kapitel citeras inledningsvis de lagrum som den civilrättsliga processen bygger på. Därefter beskrivs de kriterier som skall vara uppfyllda för att de aktuella paragraferna skall vara tillämpliga. Slutligen redogörs för parternas yrkanden och bestridanden i Clarus-målet samt parternas grunder för talan. Kapitlet avslutas med en analys av skadestandsfrågan.

7.1 Tillämpliga lagrum

För att klargöra vad som gäller för skadeståndsrättsligt ansvar citeras här för detta mål gällande lagrum.

ABL 15 kap

Stiftares, styrelseledamots och verkställande direktörs skadeståndsansvar

1 § En stiftare, styrelseledamot eller verkställande direktör som när han fullgör sitt uppdrag uppsåtligen eller av oaktsamhet skadar bolaget, skall ersätta skadan. Detsamma gäller när skadan tillfogats en aktieägare eller någon annan genom överträdelse av denna lag, tillämplig lag om årsredovisning eller bolagsordningen. *Lag (1998:760).*

Revisors, lekmannarevisors och särskild granskares skadeståndsansvar

2 § En revisor, lekmannarevisor eller särskild granskare är ersättningsskyldig enligt de grunder som anges i 1 §. Han skall även ersätta skada som uppsåtligen eller av oaktsamhet vållas av hans medhjälpare. I fall som avses i 10 kap. 40 § svarar dock revisorn endast för skada på grund av oriktiga uppgifter som han eller hans medhjälpare har haft skälig anledning att anta var oriktiga.

Om ett registrerat revisionsbolag är revisor eller särskild granskare, är detta bolag och den för revisionen eller granskningen huvudansvarige som är ersättningsskyldiga. *Lag (1998:760).*

Jämkning

5 § Om någon är ersättningsskyldig enligt 1-3 §§, kan skadeståndet jämkas efter vad som är skäligt med hänsyn till handlingens art, skadans storlek och omständigheterna i övrigt. *Lag (1998:760).*

7.2 Rekvisit för skadestånd enligt ABL

Revisorn är på grund av sin ställning som bolagsorgan skyldig att vid fullgörandet av sitt uppdrag gentemot bolaget iaktta den omsorg som åvilar en syssloman. Trots att revisorn bär ett ansvar som syssloman i förhållande till bolaget, kommer frågan om han iakttagit erforderlig omsorg vid fullgörandet av sitt uppdrag i första hand att bestämmas av ABL:s och bolagsordningens bestämmelser om revisorns plikter och kvalifikationer. Av särskild betydelse är bestämmelserna om skyldigheten för en revisor att iaktta god revisionssed och av bolagsstämman meddelade föreskrifter.⁵⁵

De regler om revisorns skadeståndsansvar som återfinns i ABL är inte fullständiga, vilket innebär att då dessa regler inte räcker till bör vägledning hämtas från allmänna skadeståndsrättsliga principer. Revisorns skadeståndsansvar uppdelas i två huvudgrupper, nämligen det interna ansvaret vilket innebär ansvar gentemot bolaget, och det externa ansvaret vilket innebär ansvar gentemot aktieägare eller annan, som exempelvis borgenär. I denna uppsats är det fråga om det interna skadeståndsansvaret varför enbart detta kommer att behandlas vidare.⁵⁶

Det interna skadeståndsansvaret bygger på culparegeln, som kan anses vara en allmän skadeståndsrättslig princip i den svenska skadeståndsrätten. För att utlösa revisorns skadeståndsansvar krävs att fyra rekvisit är uppfyllda, nämligen:

1. Fullgörande av uppdrag
2. Culpa, dvs. vårdslöshet
3. Adekvat kausalitet
4. Skada

I fråga om hur bevisskyldigheten bör fördelas i mål om skadestånd är huvudregeln att det är den skadelidande som har att visa inte bara liden skada och adekvat kausalitet, utan även att den skadeorsakande handlingen eller underlåtenheten var culpös. I de fall där skadan orsakats genom överträdelse av ABL eller bolagsordningen torde dock culpa ofta kunna presumeras.⁵⁷

7.2.1 Fullgörande av uppdrag

För att revisorn skall kunna dömas att utge skadestånd krävs först och främst att han eller hon har vidtagit en handling eller underlåtit att handla i egenskap av bolagets revisor, dvs. vid fullgörande av uppdraget. Det som revisorn gör som privatperson i förhållande till bolaget kan ej ligga till grund för krav på skadestånd enligt ABL.

⁵⁵ Svensson & Danelius (2002) s.309

⁵⁶ Avdelning 7.2 bygger på Moberg (2003) s.149-158, där inget annat anges.

⁵⁷ Svensson & Danelius (2002) s.305 f

7.2.2 Culpa

Revisorn är skyldig att ersätta skada som han orsakar uppsåtligen eller av oaktsamhet. När man skall avgöra om revisorn varit culpös bör hänsyn tas till de värderingar som gäller för professionen. Man bör således fastställa en yrkesmässig måttstock för hur revisorn skall utföra sina arbetsuppgifter. Man bör även ha i åtanke att revisorn inte bara utför sitt uppdrag för aktieägarna utan även för andra intressenter i bolaget.

När man gör en objektiv culpabedömning sker det främst genom normavvägningsmetoden, vilket innebär att man försöker få fram en norm för hur en aktsam revisor skulle ha handlat i en viss situation för att sedan jämföra det med revisorns handlande i det aktuella fallet. Med norm avses främst föreskrifter i lag eller bolagsordning, men även god revisionssed har stor betydelse för culpabedömningen, likaså principerna om väsentlighet och risk vid revision. Avvikelse från normer talar ofta för att culpa föreligger.

Culparegeln har även en subjektiv sida, vilket hänför sig till skadevållarens person. Hänsynstagande till subjektiva faktorer kan ibland påverka culpabedömningen, men när det gäller revisorsyrket förefaller det inte finnas mycket utrymme för detta. Exempelvis förändras inte ansvarssituationen för att revisorn hävdar att han hade bristande sakkunskap eller avsaknad av andra kvalifikationer, eftersom auktorisationen kan ses som ett bevis på revisorns kvalifikation. Inte heller sjukdom eller annan oförmögenhet att genomföra uppdraget kan ses som en förmildrande omständighet.

7.2.3 Adekvat kausalitet

För skadestånd krävs förutom ovanstående även att det föreligger ett orsakssamband mellan den inträffade skadan och den culpösa handlingen eller underlåtenheten. Ett orsakssamband anses ej föreligga om skadan skulle ha uppkommit oberoende av om revisorn upptäckt missförhållandet eller ej. För att orsakssambandet skall accepteras krävs dessutom att sambandet är adekvat, vilket skiljer bort samband som är oväntade eller av avlägsen natur. Kravet på adekvans är kopplat till att culpabedömningen görs utifrån de skador som ett beteende skapade en risk för, och inte de skador som faktiskt inträffade⁵⁸.

Adekvansregeln innebär således att en persons ersättningsskyldighet begränsas till skador som var möjliga att förutse utifrån personens agerande. Uttrycket att skadan måste ligga i farans riktning används ofta i dessa sammanhang. Detta skall dock inte tolkas som att den skadevållande måste ha kunnat förutse exakt vilken skada som skulle kunna inträffa och på vilket sätt den kan uppstå. Det räcker med att en fackman i efterhand kan bedöma vilka skador beteendet kunde leda till.⁵⁹

⁵⁸ Gullefors (2002) s.84 f

⁵⁹ Gullefors (2002) s.84 f

7.2.4 Skada

Avslutningsvis krävs för skadeståndsskyldighet att det föreligger en påvisad ekonomisk skada, dvs. en mätbar förmögenhetsförlust för företaget. Denna kan bestå av kostnader, förlorade intäkter eller värdeminskning av bolagets egendom. Skadans storlek beräknas vanligtvis genom en s.k. hypotetisk prövning, varigenom bolagets förmögenhet jämförs med hur stor förmögenheten skulle ha varit om den skadebringande handlingen inte inträffat. Den erhållna skillnaden blir således bolagets skada.

7.3 Yrkanden i Clarus-målet

Konkursboet yrkar att tingsrätten skall förplikta Öhrlings och Nils Brehmer att solidariskt till Konkursboet utge ett belopp om 942 000 000 kronor jämte ränta å beloppet enligt 6 § räntelagen från dagen för delgivning av stämningsansökan till dess full betalning sker. Konkursboet yrkar att tingsrätten skall förplikta Öhrlings och Nils Brehmer att solidariskt ersätta Konkursboet för rättegångskostnader i tingsrätten med belopp som senare kommer att anges.⁶⁰

Svarandens inställning är att käromålet bestrids i sin helhet. Inget belopp kan vitsordas som skäligt i sig. Yrkad ränta vitsordas som skälig i sig. Öhrlings yrkar att Konkursboet skall förpliktas att ersätta Öhrlings för dess rättegångskostnader med belopp som senare kommer att anges.

7.3.1 Grunder för talan

Konkursboet anger som grund för sin talan att Nils Brehmer och medhjälpare har – vid utförandet av revisionsuppdraget för räkenskapsåren 1997 och 1998 vid granskningen och rapporteringen av årsredovisningen, räkenskaperna, den interna kontrollen och förvaltningen – varit oaktsamma genom att inte iaktta den noggrannhet och omsorg som följer av lag och god revisionssed. Öhrlings är därmed skyldigt enligt ABL 15 kap. 2 § att ersätta Clarus för den skada som Brehmer och medhjälpare av oaktsamhet orsakat bolaget.

Vidare är Nils Brehmer i sin egenskap av huvudansvarig revisor i Clarus skyldig att enligt ABL 15 kap. 2 § 2 st. solidariskt med Öhrlings ersätta skadan.

Skadan för Clarus är beräknad till 942 000 000 kronor, och utgörs av skillnaden mellan det faktiska förloppet i Prosolvia och resultatet av ett hypotetiskt förlopp där revisorn antas handla enligt god revisorssed. Förmögenhetsförändringen motsvaras, enligt Konkursboet, av summan av marknadsvärdet på den rörelse som bedrevs i Clarus och bristen i Clarus konkurs. Kärandens inställning är att om

⁶⁰ Informationen i denna avdelning är hämtad från Ackordcentralens stämningsansökan och Advokatbyrå Wistrands Svaromål, om inget annat anges.

revisionsuppdraget hade utförts i enlighet med lag och god revisionsred hade skadan inte uppkommit.

Oaktsamheten har, enligt Konkursboet, sammanfattningsvis bestått i följande:

- Öhrlings har vid granskningen av årsredovisningen och räkenskaperna inte uppmärksammat eller i vart fall inte på sätt som åvilat dem rapporterat att årsredovisningen och räkenskaperna i väsentliga avseenden avvek från lag och god redovisningsred.
- Öhrlings har vid granskningen av den interna kontrollen samt styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning inte upptäckt eller i vart fall inte på sätt som det åvilat dem rapporterat att väsentliga brister förelåg.

7.3.2 Grunder för bestridande

Svaranden bestrider att Prosolvias i sin årsredovisning för 1997 tagit upp fordringar som enligt god redovisningsred inte borde ha tagits upp då. Det bestrids också att Prosolvias försäljning till VR-center eller lokal part och CoE, i strid med god redovisningsred, intäktsförts för tidigt. Det bestrids vidare att Prosolvias, i strid med god redovisningsred, underlåtit att eliminera dels försäljning till IVS (som om detta vore dotterföretag), dels försäljning till VR-center eller lokal part (som om denna borde ha skett till IVS).

Vidare är svarandens inställning att det Konkursboet anfört beträffande styrelsen och den verkställande direktörens förvaltning inte innebär att denna utförts vårdslöst felaktigt. I vart fall har underlåtenheten att avge påpekanden eller erinran beträffande förvaltningen inte inneburit att förvaltningsrevisionen varit vårdslöst felaktigt.

Det bestrids att Nils Brehmer, och därigenom Öhrlings, genom försumlighet brutit mot god revisionsred vid utförandet av sitt uppdrag. Om Öhrlings har brutit mot god revisionsred och därför skulle vara skadeståndsskyldigt i och för sig, har detta förhållande ändå inte vållat skada. Svaranden anför att såvida Öhrlings brutit mot god revisionsred, så har det ytterst sin grund i att god redovisningsred eftersatts. Det är emellertid den redovisningsskyldige som själv sköter räkenskaperna och upprättar årsredovisningen, inte revisorn. Det vållande som må ligga i att god redovisningsred överträtts av styrelse och verkställande direktör bör i relationen mellan bolaget och revisorn tillräknas bolaget.

Om Öhrlings skulle ha brutit mot god revisionsred bestrids skada. Den relevanta tidpunkten för att beräkna skadan måste vara den tidpunkt då den påstådda försumligheten ägt rum, och det avgörande värdet måste vara vad Prosolvias verksamhet hade kunnat inbringa vid en försäljning, givet att marknaden då hade haft rätt information. Det finns ingen utredning angående detta av Konkursboet.

Svaranden anser att jämkning bör ske under alla omständigheter med hänsyn till konkursbolagets medvällande, till i första hand noll kronor och i andra hand till det belopp som tingsrätten finner skäligt.

7.4 Analys av skadeståndsfrågan

I denna avdelning kommer vi mycket kortfattat att behandla rättegångsprocessen, för att sedan övergå till att analysera och bedöma om de rekvisit som krävs för skadestånd är uppfyllda.

7.4.1 Rättegångsprocessen

I komplicerade mål som detta är det vanligt att domstolen kallar parterna till en muntlig förberedelse innan målet sätts ut till huvudförhandling. Ordföranden i målet kan då försöka få parterna till förlikning, dvs. att de kommer överens och att detta i så fall stadfästs i dom eller att käranden återkallar sin talan. Det är mycket troligt att det kommer att närvara jurister som företräder även andra parter som har intresse av målet på ett eller annat sätt. Exempelvis kan detta vara försäkringsbolaget som har tecknat ansvarsförsäkring för Öhrlings respektive Brehmer. Vid en muntlig förberedelse, för det fall parterna inte kommer överens, kommer det även att diskuteras andra frågor, såsom vilka bevis som kommer att läggas fram och vad som skall visas med dessa samt övriga handläggningsfrågor.

Vår uppfattning är att denna process kommer att påbörjas först när den straffrättsliga processen avslutats, eftersom utgången i den senare med allra största sannolikhet kommer att påverka den civilrättsliga processen. Om Brehmer, eller någon av de övriga, döms för brott kommer detta att ha ett visst bevisvärde även i detta mål.

Svaranden har inte vitsordat något belopp som skäligt i och för sig, vilket innebär att det ankommer på Konkursboet att, för det fall domstolen finner motparten skyldig att ersätta skadan, bevisa till vilket belopp skadan uppgår. Beräkningen av skadans storlek återkommer vi till i nästkommande avdelning. När det gäller den yrkade räntan är det i civilmål normalt att denna vitsordas när den som i förevarande fall följer räntelagen.

7.4.2 Rekvisiten

När det gäller det första rekvisitet, att handlingen eller underlåtenheten skall ha uppkommit vid fullgörande av uppdrag, råder det enligt vår uppfattning ingen tvekan om att det är uppfyllt. Brehmer hade det aktuella räkenskapsåret i uppdrag att revidera Prosolvias verksamhet och det var i samband med detta som han underlät att vidta erforderliga åtgärder som sedermera påstods ha skadat bolaget.

Utifrån analysen i kapitel 6, där vi redogjorde för revisorns granskningsinsatser, anser vi att även culpa kan konstateras, vilket således uppfyller det andra rekvisitet för ansvar. Om Brehmer hade utfört sitt uppdrag enligt god revisions sed skulle han vid exempelvis substansgranskningen ha upptäckt de felaktigheter i Prosolvias redovisning som sedermera framkommit. Genom att ha avgivit en ren revisionsberättelse trots att årsredovisningen inte var upprättad enligt lag och god redovisningssed har Brehmer således förfarit oaktsamt.

Nästa rekvisit till prövning är om det föreligger adekvat kausalitet mellan Brehmers oaktsamhet och den påstådda skadan. För att avgöra detta måste man tänka sig ett hypotetiskt scenario där revisorn agerar korrekt för att försöka bedöma huruvida skadan likväl hade inträffat. Om Brehmer hade anmärkt på de felaktigheter som förekom bör man rimligtvis kunna anta att styrelsen hade vidtagit åtgärder för att rätta felen, för att på så sätt undvika en oren revisionsberättelse för år 1997. På grund av icke infriade resultatmässiga förväntningar på marknaden gör vi antagandet att Prosolvias börsvärde initialt hade sjunkit. Emellertid tror vi att förtroendet för bolagets befattningshavare inte hade rubbats i den omfattning som den faktiskt kom att göra. Vi gör således den bedömningen att företagets finansieringsproblem hade kunnat lösas och konkursen undvikits, vilket betyder att en bestående skada inte hade inträffat.

Med tanke på att företaget var börsnoterat, vilket innebär högre informationskrav och fler intressenter, måste Brehmer ha insett vikten av att ha marknadens förtroende. Då årsredovisningen är ett viktigt verktyg vid företagsbedömning måste han även ha insett att en felaktig årsredovisning kunde skada företaget avsevärt. Vad gäller adekvansregeln gör vi därmed den bedömningen att skadan låg i farans riktning och att även detta rekvisit är uppfyllt.

Det slutliga rekvisitet, en påvisad skada, anser vi också vara uppfyllt. Efter att uppgifterna om missförhållandet nått marknaden får man anta att flera intäkter gick förlorade, bl.a. då man beslutat att sälja delar av Prosolvias verksamhet och därmed träffat en överenskommelse med ABB som sedermera backade ur affären. Även det faktum att Prosolvias aktie rasade kraftigt och omöjliggjorde anskaffning av nytt kapital genom nyemission påvisar en ekonomisk skada i form av minskad förmögenhet.

Enligt vår uppfattning är således alla rekvisit för utkrävande av skadestånd uppfyllda. Det återstår dock att göra en uppskattning av skadans storlek. Utredningen som skall ligga till grund för denna beräkning måste inrikta sig på att bedöma Prosolvias värde vid den tidpunkten då försumligheten ägde rum. Svaranden har angripit det sätt som käranden beräknat skadan, genom att peka på att värderingen av Prosolvias byggde på en prognos som aldrig kom att infrias. Enligt Öhrlings hade de dock inget ansvar för denna prognos och menar att Carnegie med största sannolikhet hade bedömt Prosolvias börsvärde som obefintligt om de hade vetskap om den verkliga prognosen, dvs. en miljardförlust.

Det grundläggande felet i skadeberäkningen blir därmed att den skada som Brehmer vållat måste ha sin utgångspunkt i det värde som Prosolvias skulle ha

uppvisat om han hade utfört sitt uppdrag på ett korrekt sätt. Detta hade inneburit en vinstvarning under hösten 1997, som i så fall hade korrigerat marknadens värdering på Prosolvia. Vi är av den uppfattningen att det är detta värde som Brehmers försummelse raserat, inte introduktionsvärdet som visade sig bygga på felaktiga förutsättningar. Det finns dock ingen utredning som bygger på dessa förutsättningar varför vi inte kan uttala oss om skadans storlek, annat än att vi kan tänka oss ett avsevärt mindre belopp än de dryga 900 miljonerna som käranden utkrävt.

8 Slutsatser

I detta kapitel redogörs för våra slutsatser om Prosolvias redovisning, revisorns granskningsuppdrag och Konkursboets möjligheter att tilldömas skadestånd.

För att avgöra skadestandsfrågan gällande Prosolvias revisor, Nils Brehmer, måste en stegvis analys ske, där man först bedömer om Prosolvias redovisning är behäftad med sådana fel att den strider mot lag och god redovisningssed. För det fall sådana felaktigheter konstateras måste man sedan ta ställning till om revisorn varit oaktsam i sitt revisionsuppdrag, då han inte upptäckt och anmärkt på felaktigheterna och därigenom stridit mot god revisorssed. Slutligen måste man göra en bedömning om övriga rekvisit för skadestandsansvar är uppfyllda, nämligen adekvat kausalitet och skada. Genom den stegvisa analysen har vi i detta fall fått rekvisiten culpa och uppdragsförhållandets existens prövade redan i de inledande delarna av analysen.

Huvudfrågorna kring Prosolvias redovisning handlar om huruvida intäktsföringen var korrekt samt om det var motiverat att konsolidera IVS som om det vore ett dotterföretag. När det gäller intäkterna är vår bedömning att Prosolvias hade rätt att tillämpa successiv intäktsföring i Leverans- och underhållsavtalets bemärkelse, då det gav en mer rättvisande bild av företaget och kunde även anses vara praxis i branschen. Principen som sådan stred således varken mot lag eller mot god redovisningssed. Emellertid bröt Prosolvias mot avtalet genom att inte respektera definitionen av begreppet Utrustningen, då bolaget i vissa fall bokfört intäkter utan att ha fullgjort sitt leveransåtagande. I andra fall har Prosolvias, enligt vår bedömning, fakturerat kunder innan avtal om köp förelegat, samt redovisat intäkter från kunder som senare visat sig inte ha existerat och på så sätt baserat bokföringen på oriktiga uppgifter.

Vår uppfattning om IVS är att företaget skulle ha konsoliderats i koncernredovisningen trots att majoritetsinnehavet enligt Prosolvias inte var långsiktigt. Av allt att döma bildades föreningen VRA, som skulle överta en procent av Prosolvias innehav i IVS, endast i syfte att hålla VR-centrens initialt negativa resultatpåverkan utanför Prosolvias-koncernen, detta med tanke på att Prosolvias presenterat IVS som ett företag under deras kontroll till kunder och samarbetspartners.

På grund av att Prosolvias åsidosatt sina principer vid redovisningen av intäkter och i vissa fall använt sig av oriktiga uppgifter, samt eftersom IVS genom bokföringstekniska åtgärder felaktigt undanhölls ur koncernredovisningen, anser vi att redovisningen var upprättad i strid med lag och god redovisningssed på det sätt som käranden påstått.

Då revisorn undgått att upptäcka ovanstående missförhållanden, anser vi att han ej har iakttagit den noggrannhet som kan utkrävas av honom vid den företagna granskningen. Det faktum att Prosolvias ledning hindrade honom från att skicka saldoförfrågan till en kund av betydande vikt borde, enligt vår uppfattning, ha väckt misstankar hos honom om att allt inte stod rätt till. Revisorn skulle, enligt god revisorssed, ha underrättat styrelsen om felaktigheterna med hänvisning till att han skulle bli tvungen att avge en oren revisionsberättelse i de fall styrelsen inte vidtog åtgärder för att rätta till dem. Vi anser att detta gäller för intäktsföringen, kundfordringarna samt avtalshanteringen. Dock har vi ej funnit att revisorn hade något att anmärka på när det gäller förvaltningen, då de oegentligheter som tidigare påträffats hade blivit åtgärdade. Vår sammantagna bedömning är att revisorn gjort sig skyldig till oaktsamhet i utförandet av sitt uppdrag då han avgav en ren revisionsberättelse trots att han rimligtvis borde ha upptäckt att årsredovisningen inte var upprättad enligt lag och god redovisningssed.

Att Brehmer handlade i egenskap av Prosolvias revisor och därmed stod i uppdragsförhållande gentemot bolaget, samt att han varit culpös i sitt uppdrag, framgår av ovanstående resonemang varför dessa rekvisit inte behöver analyseras vidare. Vi bedömer dem således som uppfyllda.

När det gäller rekvisitet adekvat kausalitet anser vi att företagets börsvärde initialt hade sjunkit på grund av icke infriade resultatmässiga förväntningar, i de fall revisorn hade agerat korrekt. Emellertid hade förtroendet för bolagets befattningshavare inte rubbats i den omfattning att företagets finansieringsproblem inte gick att lösa, varför konkursen hade gått att undvika. Då det ställs högre krav på börsnoterade företag, måste Brehmer ha insett vikten av marknads förtroende samt det faktum att en felaktig årsredovisning kunde skada bolaget. Vi gör därmed den bedömningen att skadan hade ett orsakssamband med revisorns oaktsamhet och att den dessutom låg i farans riktning.

Även det slutliga rekvisitet, en påvisad ekonomisk skada, anser vi vara uppfyllt, eftersom bolaget på grund av ovanstående drabbades av förlorade intäkter samt minskad förmögenhetsmassa. Vi är dock av den uppfattningen att skadan inte är korrekt beräknad. Skadeberäkningen måste ha sin utgångspunkt i det värde som Prosolvias hade uppvisat om revisorn hade utfört sitt uppdrag korrekt, vilket hade resulterat i en vinstvarning som troligtvis hade korrigerat Prosolvias marknadsvärde. Det är därmed detta lägre värde som Brehmers försummelse raserat, inte introduktionsvärdet som visade sig bygga på felaktiga förutsättningar.

Vår slutliga bedömning är således att alla rekvisit för att utkräva skadestånd är uppfyllda, men att skadeståndsbeloppet bör jämkas på grund av felaktiga förutsättningar i den ursprungliga beräkningen.

Källförteckning

Publicerade källor

- Bestämmelser för revisorer, FAR:s stadgar, FAR:s etikregler och rekommendationer m.m. (2002) *Regler till vägledning för FAR-ledamöternas skyldighet att följa god revisorssed*
- Dotevall, Rolf (1999) *Bolagsledningens skadeståndsansvar*, Norstedts Juridik
- FAR:s rekommendationer m.m. i redovisningsfrågor (2001) *Vägledning – Om årsredovisning i aktiebolag*
- FAR:s rekommendationer och uttalanden i revisionsfrågor (2001) *Inledning till rekommendationer m.m. i revisionsfrågor*
- FAR:s rekommendationer och uttalanden i revisionsfrågor (2001) *Revisionsprocessen*
- Gometz, Ulf (1996/97) ”HD vidgar revisornas skadeståndsansvar?”, *Juridisk Tidskrift* nr.1, s.214-229
- Gullefors, Björn (2002) *Ansvar och skadestånd*, Björn Lundén Information
- Halvorsen, Knut (1992) *Samhällsvetenskaplig metod*, Studentlitteratur
- Hermele, Bernt (1998 a) ”Fel och oklarheter i Prosolvias bokslut”, *Dagens Industri* 3 april 1998
- Hermele, Bernt (1998 b) ”Prosolvias anklagas för luftfakturering”, *Dagens Industri* 18 april 1998
- Hermele, Bernt (2003) ”Prosolvias bluff blir rekordrättegång”, *Dagens Industri* 13 december 2003, s.12-15
- Hermele, Bernt (2004) ”Prosolvias revisor litade på Herou”, *Dagens Industri* 19 april 2004, s.7
- Holme, Idar Magne & Solvang, Bernt Krohn (1997) *Forskningsmetodik*, Studentlitteratur
- Johansson, Lars (2003) ”Prosolvias ledning åtalas för svindleri”, *Dagens Nyheter* 1 februari 2003
- Lundahl, Ulf & Skärvad, Per-Hugo (1992) *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer*, Studentlitteratur

Merriam, Sharan B (1994) *Fallstudien som forskningsmetod*, Studentlitteratur

Moberg, Krister (2003) *Bolagsrevisorn – Oberoende, Ansvar, Sekretess*,
Norstedts Juridik

Redovisningsrådets rekommendation RR 1:96 *Koncernredovisning*

Redovisningsrådets rekommendation RR 11 *Intäkter*

Svensson, Bo & Danelius, Johan (2002) *Aktiebolagslagen, Kommentarer och
lagtexter*, Tholin & Larsson

TT (2001) ”Prosolvias revisorer stäms på 1,2 miljarder”, *Dagens Nyheter* 3 april
2001

Wiedersheim – Paul, F & Eriksson, L (1991) *Att utreda, forska och rapportera*,
Liber Hermods AB

Övriga källor

Advokatbyrå Wistrand, Svaromål i mål nr T 4807-01, T 3715-01 och T 3716-01

Ackordcentralen, Ansökan om stämning, Akt 3715/01, Göteborgs tingsrätt

Arthur Andersen, Utredning på uppdrag av Ackordcentralen, 1 nov. 1999

SOU 1971:15 Förslag till aktiebolag m.m.