

LR: dom 1999-11-24, mål nr Ö 2670-98 (ref)
KamR: beslut 2000-02-29, Överklagandet återtaget

D 4/98

X kommun har anmält auktoriserade revisorn A-son till Kommerskollegium. Anmälan rör A-sons insatser som vald revisor i en av kommunen bildad bostadsstiftelse under räkenskapsåren 1986-1992. Ärendet har överförts till Revisorsnämnden (RN) som den 1 juli 1995 övertagit Kommerskollegiums ansvar för revisorsfrågor. Enligt övergångsbestämmelserna till lagen (1995:528) om revisorer skall ärendet, vad avser bedömningen i sak, prövas enligt äldre bestämmelser, dvs. enligt förordningen (1973:221) om auktorisation och godkännande av revisorer (revisorsförordningen). De disciplinära påföljder som enligt 23 § nämnda förordning kan komma i fråga är varning eller upphävande av auktorisationen.

Bakgrund

Bostadsstiftelsen beslutade år 1985 att genomföra en omfattande ombyggnad av sitt fastighetsbestånd. Stiftelsen, som inte hade någon egen personal anställd, uppdrog åt ett fristående förvaltningsbolag att utforma och genomföra ombyggnadsprogrammet. Förvaltningsbolagets verkställande direktör utsågs till verkställande funktionär i stiftelsen med uppgift att svara för den löpande verksamheten i enlighet med styrelsens riktlinjer och anvisningar. A-son var vald revisor även i förvaltningsbolaget. Förutom att utöva projektledning och kontroll skulle förvaltningsbolaget ansvara för uppföljning och analys av projektet. I uppdraget ingick även att förvalta stiftelsens fastigheter. Arbetet beräknades vara slutfört år 1992.

Investeringsbeloppet beräknades ursprungligen till ca 1 miljard kr. En grundförutsättning för ombyggnadsprojektet var att finansieringen i allt väsentligt skulle ske med statligt subventionerade lån beslutade av Länsbostadsnämnden i X (länsbostadsnämnden). Det visade sig dock att utgifterna redan i ett tidigt skede med betydande belopp översteg budget. Situationen förvärrades gradvis och den slutliga utgiften för projektet kom att uppgå till ca 3 miljarder kr.

A-son har avgett rena revisionsberättelser i stiftelsen till och med räkenskapsåret 1991. I revisionsberättelsen för räkenskapsåret 1992 har han anmärkt att den verkställande funktionären kan ha orsakat stiftelsen skada genom att lägga fram ekonomiska kalkyler, främst avseende finansieringen, som torde ha vilselett styrelsen beträffande frågan om stiftelsens framtida överlevnad. Med hänvisning till en av kommunfullmäktige föranstaltad utredning i ansvarsfrågan, vilken pågick vid revisionsberättelsens avgivande, har A-son vare sig till- eller avstyrkt ansvarsfrihet för styrelsens ledamöter eller den verkställande funktionären.

Anmälarens kritik

Kommunen har riktat kritik mot A-son i bl.a. följande avseenden.

Den interna rapporteringen och projektstyrningen i stiftelsen var behäftade med väsentliga brister. Den verkställande funktionären underlät exempelvis att lämna för stiftelsens styrelse viktig information i fråga om kostnader i projektet utöver budget. Den ekonomiska återrapporeringen skedde inte heller på likartat sätt från gång till annan. Bristerna i den interna rapporteringen medförde svårigheter för styrelsen att jämföra utfall

med budget och gav inte heller i övrigt ett tillfredsställande underlag för styrelsens bedömningar och beslut. A-son har varit medveten om dessa brister. Han har emellertid inte på ett tillräckligt tydligt sätt påtalat sina iakttagelser för styrelsen. Bristerna har varit så allvarliga att A-son även borde ha anmärkt i sina revisionsberättelser.

A-son uppmärksammade tidigt att utgifterna för ombyggnadsprojektet överskred budget och den beslutade låneramen. Trots detta har han avgett sina revisionsberättelser utan att först närmare granska innehållet i länsbostadsnämndens beslut såvitt avsåg den för det ekonomiska utfallet avgörande frågan om omfattningen av och villkoren för projektets finansiering med statligt subventionerade lån. Styrelsen synes härvidlag ha vilseletts av att den verkställande funktionären fortlöpande och så sent som år 1992 gjort gällande att projektet höll sig inom budgetramen och att det inte fanns några överkostnader. I en slutprognos, avgiven i augusti 1991, hävdade den verkställande funktionären att han fört förhandlingar med länsbostadsnämnden om en utvidgning av den statligt subventionerade låneramen. Han hänvisade i detta sammanhang till en bekräftelse som han själv sänt in till länsbostadsnämnden. Även dessa förhållanden borde A-son ha granskat närmare än som skett.

A-son har, trots särskild anmodan från kommunstyrelsen, vägrat att efterkomma sin stadgeenliga skyldighet att i revisionsberättelsen för år 1992 uttala en självständig uppfattning i frågan om beviljande av ansvarsfrihet för styrelsen och den verkställande funktionären.

A-son borde inte ha åtagit sig revisionsuppdraget i stiftelsen samtidigt som han var vald revisor i förvaltningsbolaget.

A-sons bemötande av kritiken

A-son har anfört bl.a. följande.

Enligt stiftelsens stadgar betecknades kommunen som stiftelsens huvudman. Kommunen utsåg såväl styrelse som revisorer och blev genom borgensåtaganden i realiteten finansiär av stiftelsens verksamhet. Under större delen av den aktuella perioden ingick 4-5 av kommunstyrelsens ledamöter i stiftelsens styrelse. Kommunen hade därmed full insyn i stiftelsens verksamhet.

A-son fick i juni 1987 i uppdrag av styrelsen att utarbeta förslag till en modell för ekonomisk uppföljning och kontroll, en s.k. rapportmall. Han skulle även, i den utsträckning det befanns erforderligt, närvara vid styrelsens sammanträden. A-son informerade i detta sammanhang styrelsen om att han även var revisor i förvaltningsbolaget. Den föreslagna rapportmodellen användes vid tertialboksluten per april och augusti 1989. Några ytterligare prognoser enligt rapportmallen presenterades inte för styrelsen förrän i maj 1991. I en revisionsrapport daterad den 22 april 1991 påpekade A-son att systemet med rapportering enligt rapportmallen snarast borde återinföras. Som revisor har han dock endast haft möjlighet att påtala bristerna och lämna förslag till åtgärder. Ansvar för att rapportering inte skett enligt modellen åvilar styrelsen.

Byggherrekostnaderna översteg de antagna ramarna. A-son har i sina granskningsrapporter till styrelsen också påpekat att de verkliga byggherrekostnaderna var väsentligt högre än enligt förkalkylerna och från och med 1989 påtalat att dessa utgifter borde särredovisas för varje ombyggnadsetapp. Vad gäller pågående arbeten har han påtalat att den verkställande funktionären inte presenterat någon slutkostnadsprognos i vilken hänsyn tagits till överskridandet av utgifterna i förhållande till den statliga finansieringen. Under räkenskapsåren 1988-1990 har han understrukt vikten av att styrelsen upprättade prognoser över den totala investeringskostnaden och att styrelsen med ledning av dessa prognoser bedömde förvaltningsresultatet efter slutförd ombyggnad. Han har även anmärkt på att delar av den statliga finansieringen inte var dokumenterad. Förutom att ha framfört synpunkter i rapporter och promemorior har A-son haft frekventa och omfattande muntliga kontakter med styrelsen. Han bedömde därför att såväl stiftelsens styrelse som kommunstyrelsen varit väl införstådda med det kritiska läget avseende ombyggnadsprojektet. Stiftelsens styrelse rättade sig också i betydande utsträckning efter de påpekanden han gjorde, bl.a. fattade styrelsen

under år 1989 beslut om förbättringar i det interna rapportsystemet. De kvarvarande bristerna var vare sig var för sig eller sammantagna av sådan art att anmärkning borde ha skett i revisionsberättelserna.

Vad beträffar finansieringen med statliga lån har A-son framhållit att alla låneansökningar från allmännyttiga bostadsföretag behandlas i det kommunala förmedlingsorganet – i regel identiskt med kommunstyrelsen – som har till uppgift att granska och godkänna ansökningar om statliga bostadssubventioner. Kommunen hade således därigenom full kontroll över att den verkställande funktionären skötte lånefrågorna på ett korrekt sätt. Det är riktigt att den verkställande funktionären under sommaren 1991 hänvisat till pågående förhandlingar med länsbostadsnämnden. Alla, inklusive kommunens tillsynsorgan, var dock medvetna om att några andra löften om lån än de som följde av regler och beslut inte kunde lämnas. Han har gjort en självständig granskning av att föreliggande beslut stämde överens med stiftelsens ansökningshandlingar och att dessa handlingar givits ett riktigt innehåll. Någon annan granskningsmetod var inte möjlig och borde inte heller ha använts. Sammantaget ansåg A-son inte att det förelåg sådan osäkerhet beträffande finansieringen relativt kostnadsutvecklingen att anmärkning i revisionsberättelserna var motiverad. Det har även i efterhand visat sig att det fanns utrymme för finansiering med statliga lån utöver vad stiftelsen ansökt om.

I samband med revisionen av räkenskapsåret 1992 förelåg skäl att utreda frågan om ansvar för verkställande funktionären och vissa styrelseledamöter. Frågan var komplicerad. Kommunen medgav emellertid inte någon extra tid för den omfattande utredning som krävdes. Mot bakgrund av att kommunen tillsatt en egen utredning beslutade A-son, efter att ha konsulterat en erfaren kollega, att med hänvisning till denna utredning inte uttala sig i ansvarsfrågan. Syftet med revisionsberättelsen i en stiftelse är att ge mottagaren ledning vid valet av styrelse för nästa valperiod. Den information som lämnades i revisionsberättelsen år 1992 gav kommunalfullmäktige tillräckligt underlag för detta ställningstagande.

RN:s bedömning

A-son har uppgett att han i samband med att han erhöll tilläggsuppdraget att utarbeta en rapportmall informerade stiftelsens styrelse om att han var vald revisor även i förvaltningsbolaget. Styrelsen har således, i vart fall från och med juni 1987, haft kännedom om A-sons dubbla revisorsroller och synes heller inte ha haft något att erinra mot detta förhållande.

En revisor är alltid skyldig att fortlöpande och självständigt ta ställning till om det inträtt någon omständighet som kan konstituera jäv. Revisorn skall likaledes beakta om omständigheter inträtt som kan rubba förtroendet till revisorns självständighet eller objektivitet. I det sammanhanget bör beaktas att det allmänt sett kan vara ägnat att rubba förtroendet till en revisors opartiskhet eller självständighet (jfr 14 § revisorslagen /1995:528/) om denne är vald revisor i ett företag och samtidigt har motsvarande befattning i en av företagets viktigaste kunder/leverantörer. RN finner det dock inte utrett att A-son borde ha av sagt sig något av uppdragen på grund av jäv.

Det ifrågavarande ombyggnadsprojektet har varit mycket omfattande. Stiftelsen var beroende av statligt subventionerade lån för finansieringen. De subventionerade lånen var också av avgörande betydelse för projektets lönsamhet och därmed även för värderingen av stiftelsens tillgångar. A-son har därför haft anledning att särskilt granska projektets kostnadsutveckling och dessa lån. Även den interna rapporteringen och kontrollen har utgjort ett område som A-son med hänsyn till omständigheterna haft anledning att granska särskilt noggrant. Att den verkställande funktionären inte rapporterade till styrelsen på likartat sätt från gång till gång är exempel på en sådan omständighet, särskilt mot bakgrund av att A-son varit med om att utforma en rapportmall för den ekonomiska uppföljningen och kontrollen. Vidare har A-son haft att beakta att stiftelsens verkställande funktionär, som även var verkställande direktör för det förvaltningsbolag som stiftelsen anlitade för genomförandet av

projektet, kan ha haft att tillgodose motstridiga intressen. A-sons revisionsinsatser skall bedömas mot bakgrund av vad som nu sagts.

Det får anses utrett att förvaltningsbolagets och den verkställande funktionärens rapportering inte gav styrelsen ett tillräckligt underlag för att följa projektets ekonomiska utveckling. A-son har uppmärksammat styrelsen på behovet av förbättringsåtgärder och flera år i rad för styrelsen påtalat ett antal brister avseende den interna kontrollen. Han har även pekat på återkommande brister i den interna redovisningen, bl.a. beträffande stiftelsens redovisning av hyresbortfall. Beträffande finansieringen har A-son i en delrapport till styrelsen den 18 december 1991 gjort bedömningen att de största kvarvarande riskerna var kopplade till resultatet av förhandlingar med länsbostadsnämnden avseende olika tillkommande pantvärden. Det fanns inte några beslutsdokument från länsbostadsnämnden avseende dessa pantvärdesökningar. Om förhandlingarna utföll enligt plan skulle stiftelsen erhålla statliga lån med 95 procent av ett totalt pantvärde på ca 2,3 miljarder kr. I annat fall skulle stiftelsen vara tvungen att finansiera ca 345 miljoner kr på annat sätt. Lån av den storleksordningen till marknadsränta skulle innebära en hyreshöjning på 135 kr per kvadratmeter bostadsyta. Enligt A-son visade detta tydligt hur beroende stiftelsen var av att ytterligare statlig finansiering erhöles. I en granskningsrapport till styrelsens ordförande den 26 maj 1992 påtalade A-son att stiftelsens investeringar nått en sådan nivå att de krävde särskild finansiering och att årsredovisningen för år 1991 inte kunde fastställas innan kommunen valt finansieringsåtgärd alternativt utfärdat en generell garanti för att täcka framtida förluster och finansieringsbehov. Inför genomgången av årsbokslutet för år 1991 på styrelsemöte den 30 juni 1992 har A-son ånyo i en rapport den 25 juni 1992 till stiftelsens ordförande påtalat att den långfristiga finansieringen inte var löst och att föreslagen lösning på finansieringen innehöll en hög riskexponering samt att huvudmannen måste informeras och ställa garantier för att säkra stiftelsens fortbestånd.

A-son synes i sina rapporter till styrelsen i allt väsentligt och på ett adekvat sätt påtalat de brister han funnit vid granskningen. Någon kritik i detta hänseende bör därför inte riktas mot honom. Även om styrelsen fattat beslut om förbättringar avseende bl.a. den interna rapporteringen har dock, vilket framgår av A-sons återkommande påpekanden, väsentliga brister i bl.a. den interna rapporteringen och kontrollen av byggherrekostnaden inte åtgärdats. RN anser att A-son i vart fall senast i sin revisionsberättelse för år 1991 borde ha anmärkt på dessa förhållanden inte minst mot bakgrund av vad han anfört i sina rapporter till styrelsen.

Under större delen av projektiden har en avsevärd osäkerhet förelegat beträffande den för stiftelsens fortlevnad avgörande frågan om den statligt subventionerade finansieringen av projektet. Utgifter som inte täckts av beslutade statliga lån har i princip förelegat under hela ombyggnadstiden och successivt kraftigt ökat. Osäkerheten i fråga om de statligt subventionerade lånen har också inneburit att en betydande grad av osäkerhet förelegat i vad mån de färdigställda fastigheternas framtida avkastningsförmåga motiverade det redovisade värdet på dessa tillgångar. Detta har inte tydligt framgått av stiftelsens årsredovisningar. I samband med genomgången av 1991 års bokslut har A-son, som ovan redovisats, till styrelsens ordförande framfört att den föreslagna lösningen på finansieringen – A-son torde härmed avsett bl.a. att den verkställande funktionären ställt i utsikt att ytterligare statliga lån kunde erhållas – innehöll en hög riskexponering och att huvudmannen måste informeras och ställa garantier för stiftelsens fortbestånd.

Det anförda visar enligt RNs mening att det vid tidpunkten för avgivandet av revisionsberättelsen för räkenskapsåret 1991 fortfarande kvarstod betydande osäkerhet beträffande finansieringen och värdet av stiftelsens tillgångar. Styrelsen har trots A-sons allvarliga påpekanden underlåtit att upplysa om dessa för stiftelsens resultat och ställning väsentliga förhållanden. Följden har enligt RN blivit att årsredovisningen inte ger en så rättvisande beskrivning av stiftelsens ekonomiska situation (jfr FARs rekommendationer i revisionsfrågor för år 1991 s. 419) som en användare av årsredovisningen haft anledning att förvänta sig. Mot denna bakgrund utgör A-sons underlåtenhet att påtala förhållandena senast i

sin revisionsberättelse för år 1991 ett klart avsteg från god revisionssed. Kommunstyrelsens eventuella insynsmöjlighet i stiftelsens verksamhet föranleder ingen annan bedömning.

Enligt stiftelsens stadgar skall revisionsberättelsen innehålla ett uttalande huruvida ansvarsfrihet för förvaltningen tillstyrks eller ej. Vid neutralt uttalande skall revisorn – enligt god revisionssed – ange skälen för eller emot ansvarsfrihet. RN har förståelse för att A-son i sin revisionsberättelse för år 1992 inte ansåg sig kunna göra något uttalande grundat på egen bedömning utan att först företa kompletterande utredning. Han borde dock ha angett i revisionsberättelsen att han inte haft tillräckligt med tid för att utreda och bedöma frågan.

Sammanfattningsvis finner RN att A-son inte utfört sitt uppdrag som revisor i stiftelsen med den omsorg som god revisionssed kräver. A-son kan därför inte undgå disciplinär påföljd. Med stöd av 23 § andra stycket revisorsförordningen meddelar RN A-son varning.

Ärendet har avgjorts av RN:s ordförande Lennart Grufberg samt ledamöterna Stig von Bahr, Siv Björs, Elisabet Fura-Sandström, Margit Knutsson, Jan-Erik Moreau, Eva-Britt Nordhall, Per Thorell och Gunnar Widhagen. Vid den slutliga handläggningen har i övrigt närvarit avdelningsdirektörerna Åsa Arffman och Fredrik Bengtsson. Föredragande har varit Åsa Arffman och Fredrik Bengtsson.

Länsrätten i Stockholms län, rotel 111

Dom 1999-11-24 i mål nr Ö 2670-98

A-son har överklagar beslutet och yrkat att länsrätten med ändring av Revisorsnämndens beslut skall undanröja den varning som Revisorsnämnden meddelat honom. Som skäl har han anfört bl.a. följande.

Brister vid Revisorsnämndens prövning

Av Revisorsnämndens beslut är det svårt att utläsa exakt vad i A-sons gärning som klandras och hur Revisorsnämnden menar att A-son skulle ha förfarit för att undgå disciplinär påföljd. Det är ur legalitetssynpunkt tveksamt att det i ett disciplinärt förfarande inte tydligt redovisas vad som kritiserats och på vilka närmare grunder så sker. Denna synpunkt gör sig med särskild styrka gällande när den principiella grunden för kritiken utgörs av påstådda avvikelser från en sedvanerättsligt grundad norm som "god revisionssed".

Revisorsnämndens beslut är grundat på omständigheter som utgör anmälarnas (A kommun och Bostadsstiftelsen A-bostad) version av händelseförloppet vilket är omstritt. Bakgrundsbeskrivningen är även delvis felaktig och ofullständig. Nämnden har i sitt beslut inte beaktat den beskrivning av händelseförloppet och de uppgifter i övrigt som lämnats av A-son. Av regeringsrättens praxis framgår att nämnden endast kan basera sitt avgörande på ett otvetydigt fastlagt händelseförlopp. Revisorsnämnden har handlat i klar strid mot denna regel.

Brister i den interna rapporteringen och E-son av byggherrekostnaderna

Revisorsnämnden har förbisett att någon verkställande funktionär inte stadgeenligt utsågs i Bostadsstiftelsen. Istället för att utse en verkställande funktionär beslutade styrelsen den 17 december 1985 att låta utse ett arbetsutskott bestående av stiftelsestyrelsens ordförande respektive vice ordföranden för att följa A-bolags arbete. Arbetsutskottet var styrelsens verkställande organ. I anslutning till att ett nytt avtal tecknades mellan stiftelsen och A-bolag den 23 oktober 1988 utsågs på nytt ett arbetsutskott med samma sammansättning. Arbetsutskottet skulle ha rätt att besluta i frågor inom av styrelsen godkända ramar. A-bolag rapporterade – förutom genom skriftliga rapporter till styrelsen – muntligen genom sin verkställande direktör D-son till arbetsutskottet. D-son utsågs enligt avtalet med A-bolag till

verkställande funktionär. I dessa avtal tillerkändes D-son befogenheter liknande en verkställande direktör i ett aktiebolag och det stadgas att han skulle bära ett ansvar motsvarande en sådan verkställande direktör. En väsentlig anledning till att styrelsens arbetsutskott fick så långtgående befogenheter var just att A-bostad inte ville utse en verkställande funktionär utan föredrog konstruktionen med ett arbetsutskott. Detta var ett uttryck för att styrelsen själv ville behålla E-son över ombyggnadsprojektet. Styrelsen kan vidare inte delegera sitt ansvar till annan än stadgeenligt utsedd verkställande funktionär eller ett eget arbetsutskott. En konsult kan således inte åläggas ett sådant ansvar. Något ansvar för A-son att agera på visst sätt kan inte baseras på D-sons dubbelställning då någon sådan ej funnits.

De synpunkter som A-son framförde på den interna löpande rapporteringen före räkenskapsåret 1991 åtgärdades. Vad gäller den interna löpande rapporteringen för tiden därefter anför A-son att under denna period var arbetet med ombyggnadsprojektet koncentrerat på att säkra projektets slutliga finansiering. Det hade i det skedet, den 30 juni 1992, inte varit meningsfullt med hänsyn till väsentlighet och risk, att anmärka i revisionsberättelsen om eventuella brister i den löpande rapporteringen till styrelsen. Detta gällde särskilt som projektet nästan var färdigt vid den tidpunkten och styrelsen på det stadiet själva tog mycket aktiv del i det löpande arbetet med att utarbeta långsiktiga prognoser och lösningar för A-bostads framtida ekonomi. A-bostad övervägde under 1993 till 1994 att riva upp sina beslut om ansvarsfrihet för A-bostads styrelse för åren 1986 – 1991 vilket hade varit möjligt om årsredovisningarna och projektledningen verkligen varit så grovt bristfälliga som gjorts gällande. Kommunfullmäktige beslutade att inte riva upp besluten då det inte kunde visas att A-bostads styrelse vållat A-bostad skada. Frågan kan därför ställas varför A-son, vid äventyr av varning, i revisionsberättelsen skulle påtala eventuella brister i den interna projektkontrollen som A-bostads huvudman inte anser kan visas ha medfört någon skada. Även om någon brist skulle anses föreligga i A-sons revision på denna punkt, kan den i vart fall inte anses vara så allvarlig att den ensam eller i förening med andra omständigheter motiverar disciplinär påföljd.

Det hade med hänsyn till väsentlighet och risk inte varit meningsfullt att i 1991 års revisionsberättelse anmärka på E-son av byggherrekostnaden i det ombyggnadsprojekt som då nästan var avslutat. Detta gäller i princip oberoende av hur allvarliga brister som på det stadiet än må ha belastat E-son av byggherrekostnaderna. De påpekanden A-son gjorde vid ett par tillfällen till styrelsen (i 1989 och 1990 års revisionsrapporter) var motiverade för att säkerställa att styrelsen var medveten om nackdelarna med den valda redovisningstekniken samtidigt som styrelsens ställningstagande att inte efterkomma A-sons synpunkter i denna del enligt A-sons uppfattning inte i sig kunde anses motivera anmärkning därom i revisionsberättelsen. Även om någon brist skulle anses föreligga i A-sons revision på denna punkt, kan den i vart fall inte anses vara så allvarlig att den ensam eller i förening med andra omständigheter motiverar disciplinär påföljd.

Vidare kan angående internkontrollfrågan sägas att även om Revisorsnämndens slutsats att A-son senast i revisionsberättelsen för 1991 skulle ha lämnat tilläggsupplysningar är riktig, borde denna brist rimligtvis inte leda till någon disciplinär påföljd. Frågan om upplysningar bör ges i revisionsberättelsen rörande interna kontroll- och rapporteringsfrågor när dessa inte föranleder revisorn att avstyrka fastställelse av resultat- och balansräkning eller avstyrka ansvarsfrihet, torde vara omtvistat. Olika uppfattningar har förts fram i en debatt härom i tidskriften Balans nyligen (november och december 1996). Ordförande i FAR:s revisionskommitté, auktoriserade revisorn Åke Danielsson, har hävdad att "anmärkning om brister i planering och kontroll – kontroll i vidare bemärkelse – inte kan förekomma annat än i undantagsfall om inte ansvarsfrågan samtidigt är aktualiserad. Ledamoten i Revisorsnämnden, auktoriserade revisorn Gunnar Widhagen, har däremot i polemik mot Danielssons artikel hävdad den uppfattningen som nu kommit till uttryck i Revisorsnämndens beslut. Det är långt ifrån självklart att Revisorsnämndens uppfattning är den enda rätta uttolkningen av god revisionssed. Det torde vara svårt att visa på ett exempel på att den av Revisorsnämnden

hävdade uppfattningen kommit till användning i praktiken vad gäller större företag. Det är därför fel att anse att A-son bort anmärka på dessa förhållanden. Den disciplinära påföljden varning är avsedd att användas då revisor uppträtt klandervärt. Det förhållandet att Revisorsnämnden har en uppfattning om innehållet i god revisionssed som inte är oomstridd kan rimligen inte innebära att även i övrigt samvetsgranna och skickliga revisorer skall ådömas disciplinär påföljd då de handlar på annat sätt än vad Revisorsnämnden anser är korrekt. God revisionssed är yrkesnormer som uppkommer vid utövandet av revisorsyrket av högt kvalificerade revisorer. Ett handlingsmönster som betraktas som god revisionssed utesluter dock inte att det finns handlingssätt som faller utanför detta mönster men ändå inte står i strid med aktsamhetsnormen. Det kan således finnas flera alternativa handlingssätt som inte i något avseende är klandervärda. Därutöver skall påpekas att situationen 1991 och 1992 medförde svåra bedömningsfrågor. Det kan i efterhand vara svårt att göra sig bekant med underlaget för gjorda bedömningar då endast en ringa del finns dokumenterad.

I realiteten har tyngdpunkten på informationen om projektet legat på muntliga föredragningar i arbetsutskottet av D-son. Även om den skriftliga rapporteringen från A-bolag kunde förbättras hade styrelsen tidigt klart för sig att risken var stor för att finansieringen för projektet kunde bli dyrare än beräknat. Arbetsutskottet förberedde under 1990 andra finansieringslösningar. I januari 1991 föredrogs ett sådant förslag i stiftelsens styrelse och på A-sons begäran utarbetades under hand en långtidsplan. Även om det kunde kvarstå brister i sättet att rapportera fanns inte någon oacceptabel kvarstående osäkerhet om det ekonomiska läget för projektet. Av systemet med statliga subventioner följde med nödvändighet osäkerhet beträffande sådana låneansökningar som ännu ej behandlats eller ej ingivits. Det har i efterhand kunnat konstateras att farhågorna i detta avseende var överdrivna.

A-son har vidare anfört att Revisorsnämndens tolkning att syftet med granskningen enligt FAR:s "Revisionsprocessen", nämligen att med beaktande av lagbestämmelser om god redovisningssed fastställa bl.a. att årsredovisningens ekonomiska information tillsammans med uppgifter i resultat- och balansräkningar samt finansieringsanalys, ger en rättvisande beskrivning av bolagets resultat och ställning, också skall gälla rapportering i revisionsberättelsen, knappast har stöd i aktiebolagslagen och inte går att utläsa ur dess 10 kap. 10 § som beskriver revisorernas avgivande av revisionsberättelse till bolagsstämman. Revisorsnämndens tolkning är inte heller i linje med "Revisionsprocessen" p. 1.6 om revisorns rapportering i revisionsberättelsen. A-son hänvisar även till Aktiebolagskommitténs betänkande "Aktiebolagets organisation" (s. 235) varav framgår att utgångspunkten för aktiebolagskommitténs övervägande är att det inte existerar någon upplysningsplikt och därför rimligen inte heller någon rapporteringsplikt. Kommittén beslöt mot bakgrund härav att inte föreslå någon utökad rapporteringsplikt för revisorer.

Osäkerhet beträffande finansieringen och värdet av stiftelsens tillgångar

Årsredovisningen för 1991 innehöll omfattande uppgifter rörande finansieringen av stiftelsen som Revisorsnämnden synbarligen inte observerat. Bl.a. framgick att "myndighetsbeslut har ändrat förutsättningarna för finansiering på olika sätt och genom ändringar i regelsystemet förorsakat ökade kapitalkostnader". Vidare framgick att det var "mycket svårt att göra långtidsprognoser om hyresutvecklingen" vilket bl.a. angavs bero på att boendekostnaderna tydligare skulle styras av det allmänna ränteläget. Vidare framgick att ombyggnadsprogrammet i huvudsak genomförts i enlighet med ursprungliga planer samt att kortfristig upplåning skett för täckande av ombyggnadskostnader i avvaktan på placering av bostads- och bottenlån samt att denna upplåning skett genom utlandsupplåning, certifikatsprogram, penningmarknadskonto och nyttjande av förvaltningens fonderade medel. Av resultaträkningen och finansieringsanalysen framgick att resultat och förändring av rörelsekapital var negativa för 1991 samt till vilket belopp räntekostnaderna för fastighetslånet ökat. Även om det inte explicit angavs att "betydande osäkerhet beträffande finansiering" förelåg innehöll, som framgår ovan, årsredovisningen för 1991 ändå omfattande

information till belysning av stiftelsens resultat och ställning. Dessutom berodde osäkerheten till stor del på att förhandlingarna med länsbostadsnämnden om en slutuppgörelse ännu pågick. Detta var således inte något som kommunen särskilt behövde upplysas om varför en anmärkning därom i revisionsberättelsen inte var påkallad. En anmärkning i 1991 års revisionsberättelse avlämnad den 30 juni 1992 då projektet var i det närmaste färdigt hade vidare inte påverkat kommunens agerande då kommunens ledande företrädare hade utmärkt insyn i ombyggnadsprojektets ekonomi under hela projekttiden. En anmärkning i detta skede skulle således helt ha saknat praktisk betydelse.

Vidare synes nämnden inte ha tagit hänsyn till att vid styrelsens bokslutssammanträde den 30 juni 1992 presenterades en ekonomisk långtidsplan vilken innehöll preciserade antaganden om hyresnivåer, förväntad inflation och samband mellan inflation och utveckling av hyror och driftkostnader, den svenska räntenivån, räntan för valutalån m.m. Långsiktplanen bifogades årsredovisningen som lämnades till kommunstyrelsen där den diariefördes. Dokumenten betraktades som, och avsågs utgöra, en enhet. De upptagna tillgångsvärdena kunde enligt A-sons uppfattning försvaras, men endast under vissa förutsättningar. Dessa var dels att de garantier som A-son begärt, som låg till grund för långtidsplanen och som kommunen genom kommunstyrelsens ordförande E-son ställt i utsikt innan revisionsberättelsen undertecknades, verkligen ställdes av kommunen och dels att de övriga åtgärderna som utpekades i långtidsplanen och den därtill hörande upplåningspolicyn genomfördes. Genom långtidsplanen reducerades tidigare osäkerhet beträffande finansiering och värdet av stiftelsens tillgångar till en rimlig och godtagbar nivå. Professor emeritus Sven-Erik Johansson har avgivit ett utlåtande den 13 september 1995, "Utlåtande om nedskrivning av anläggningstillgångar, redovisning av ombyggnadsprojekt som sammanhållet projekt jämte redovisning av evakueringskostnader" vilket är ingivet i ärendet där han gjort följande bedömning på sidan 9. "Planen kan sägas möta det grundläggande kravet för beaktande av osäkerhet enligt tidigare diskussion". Revisorsnämnden har helt förbigått långsiktplanen och professor Johanssons utlåtande och beslutet går uppenbarligen stick i stäv med professor Johanssons bedömning av vad som är god redovisningssed.

Frågan om kommunstyrelsen erhållit information om relevanta förhållanden beträffande finansieringen och värdet av stiftelsens tillgångar har på ett ingående sätt diskuterats i Johanssons utlåtande. Han anger där att bokslutet för 1991 och därtill anknytande informationsgivning var av unik karaktär. Även om förvaltningsberättelsen inte lämnade någon specifik information om den för bedömningen av bokslutet mycket väsentliga händelse som inträffat efter balansdagen och som innebar ett beslut om ändrad finansieringspolicy, har kommunstyrelsen i stället erhållit samma skriftliga dokumentation beträffande framtida upplåningspolitik och därpå baserad ekonomiskt långtidsplan som legat till grund för stiftelsestyrelsens beslut. Johansson hävdar vidare att principen "substance over form" borde tillämpas vilket innebär att även om årsredovisningen inte skulle anses vara upprättad enligt stiftelsens stadgar då förvaltningsberättelsen saknar information om viktiga händelser efter balansdagen, måste förhållandet att kommunstyrelsen erhållit den dokumentation beträffande framtida upplåningspolitik som legat till grund för stiftelsestyrelsens beslut tillmätas stor betydelse. Johansson anger att den dokumentationen som liksom årsredovisningen blir offentlig handling skulle ha kunnat presenterats som en integrerad del av årsredovisningen och drar slutsatsen att "situationen beträffande 1991 års bokslut var sådan att den ej lånar sig till tvärsäkra uttalanden om graden av överensstämmelse med god redovisningssed".

A-son har även påpekat att det är av största betydelse att vara medveten om att alla inblandade – styrelse, revisorer och övriga – den 30 juni 1992 utgick ifrån, och hade befogad anledning att utgå ifrån, att kommunen stod bakom långtidsplanen och de för dennas genomförande nödvändiga kommunala garantierna.

Allmänt

Revisorsnämnden har heller inte i tillräcklig grad beaktat att revisorerna hade att göra en avvägning mellan värdet av informationen för mottagarna (i första hand kommunfullmäktige) och de skadliga konsekvenser som kunde följa för stiftelsen av kritiska offentliga uttalanden om stiftelsens verksamhet. Revisionen skall i första hand utföras i stiftelsens intresse och bostadsstiftelsens intresse skulle således sättas i förgrunden. Revisorsnämnden har inte berört denna svåra avvägningsfråga. I Bostadsstiftelsen A-bostad utsågs samtliga styrelseledamöter och suppleanter av kommunfullmäktige. Stiftelsestyrelsen och därmed kommunen hade full insyn i stiftelsens ekonomi och övriga förhållanden. Detta förhållande borde rimligen påverka frågan om avvägning av värdet av informationen för kommunen och möjliga skadekonsekvenser. Situationen kan inte jämföras med behandlingen av ansvarsfrihetsfrågan på bolagsstämman i ett aktiebolag. Bolagsstämmans enda informationskanal från bolaget utöver styrelsen är bolagets revisorer. Ställningstagandet i ansvarsfrihetsfrågan får omedelbar betydelse för möjligheten för bolaget att föra ansvarstalan mot styrelsen. Beviljas ansvarsfrihet prekluderas denna möjlighet. I stiftelsens fall fanns däremot flera kanaler till kommunen genom att ledamöterna i stiftelsestyrelsen satt i kommunfullmäktige och kommunstyrelsen, kommunens revisorer hade en representant som revisor i stiftelsen och 4 § i stiftelsens stadgar gav kommunen direktinsyn i stiftelsen. Revisorsnämnden har inte beaktat den utomordentligt känsliga situation som förelåg för bostadsstiftelsen sommaren 1992. Såsom Revisorsnämnden har konstaterat hade de brister som A-son påtalat i sin rapportering till stiftelsestyrelsen via personalunion nått fram till kommunen. A-son och övriga revisorer hade att väga risken för skada som kunde drabba stiftelsen genom att de lämnade en oren revisionsberättelse mot de fördelar som kunde uppnås genom att finansieringen tryggades. Risken för skada torde ha varit betydande. Genom tillkomsten av långtidsplanen blev frågan om anmärkning i revisionsberättelsen inte längre aktuell. Även om den varit aktuell borde tystnadsplikten vägt över eftersom kommunfullmäktiges ställningstagande i ansvarsfrihetsfrågan inte hade någon betydelse.

Revisorsnämnden har inte heller observerat eller i vart fall inte beaktat att stiftelseformen avviker från de associationsrättsliga formerna på sätt som motiverar i vissa hänseenden en annan uppfattning om god revisionssed inte minst i ansvarsfrihetsfrågan. Det strider mot stiftelsens natur och konstruktion att styrelsen skall kunna beviljas ansvarsfrihet. Innan den nuvarande stiftelselagen trädde i kraft den 1 januari 1996 gällde otvetydigt att endast stiftelsen själv kan föra talan om ansvar mot organledamöter för skada som stiftelsen lidit. Frågan om ansvarsfrihet genom beslut av kommunfullmäktige får således inte några rättsliga konsekvenser. Några andra tänkbara motiv för att inte bevilja ansvarsfrihet än vad som angivits i stadgarna, d.v.s. vad som är relevant vid bedömningen av om skadeståndsansvar för styrelseledamot föreligger eller ej, får inte beaktas. Utredningen i ansvarsfrihetsfrågan måste med hänsyn till detta inte ha samma betydelse när det gäller stiftelsen som i aktiebolag.

A-son hade vidare att beakta medrevisorernas uppfattning. Förutom A-son deltog, två s.k. förtroendevalda revisorer, H-son och I-son. H-son var samtidigt ordinarie revisor i A kommun. Inför avlämnandet av revisionsberättelsen för 1991 förekom omfattande kontakter mellan revisorerna och diskussion om revisionsberättelsens lydelse. De förtroendevalda revisorerna motsatte sig bestämt att medverka till en oren revisionsberättelse vilket påverkade den slutliga utformningen. Revisorsnämnden synes inte ha observerat eller tagit hänsyn till detta faktum. De förtroendevalda revisorernas medverkan vid revision av kommunala företag anses vara av stor betydelse och det är självfallet inte så att yrkesrevisorn kan diktera revisionsberättelsen utan att ta hänsyn till de andra revisorernas uppfattning.

Det neutrala uttalandet i 1992 års revisionsberättelse

Angående 1992 års revision har A-son anfört följande. Det avgörande skälet för revisorernas neutrala utlåtande i ansvarsfrågan var inte bristande tid utan det förhållandet – vilket även anges i revisionsberättelsen – att en sakkunnigutredning i frågan var tillsatt. Enligt

revisionsnämnden borde A-son i revisionsberättelsen ha angett "att han inte haft tillräckligt med tid för att utreda och bedöma frågan". A-son anser att det är svårt att förstå Revisorsnämndens bedömning. Efter påstötning av kommunstyrelsens ordförande begärde visserligen revisorerna mer tid för att utreda frågan men fick av kommunledningen beskedet att de inte fick mer tid på sig. Vid detta förhållande borde inte mottagaren av revisionsberättelsen anses behöva en uttrycklig upplysning om det tidsbehov man redan uppmärksammat på. Revisorernas skäl för det neutrala uttalandet var emellertid att kommunen redan initierat en sakkunnigutredning i frågan och utredningen hade vid revisionsberättelsens avgivande redan påbörjats. Grunddragen för de huvudsakliga skälen för och emot ett avstyrkande av ansvarsfrihet för styrelsen framgick tydligt av revisionsberättelsen. Det neutrala uttalandet i ansvarsfrihetsfrågan står således inte i strid med god revisionssed. Revisorernas handlande var i enlighet med gällande revisorspraxis. Det av Revisionsnämnden anvisade sättet att i revisionsberättelsen ge förklaring till ett neutralt uttalande hade självfallet inte tillfört mottagarna någon information av värde.

Revisorsnämnden har yttrat sig över A-sons överklagande och anført följande. Vad gäller A-bolags engagemang i Stiftelsen A-bostad framgår av ett avtal från den 23 oktober 1988 att stiftelsen kontrakterat A-bolag att verkställa beslutade åtgärder och att kontinuerligt rapportera till stiftelsens styrelse om projektets kostnader och utveckling. A-bolags VD, D-son, har enligt avtalet personligen ålagts samma skyldigheter och ansvar gentemot stiftelsen som en VD har enligt aktiebolagslagen. Enligt förvaltningsberättelsen för räkenskapsåret 1988 har avtalet förlängts att gälla till 1994. Även om stiftelsen formellt sett inte utsett D-son till verkställande funktionär synes avsikten med avtalet ha varit att D-son faktiskt skulle fungera som verkställande organ i stiftelsen. Avsikten kan inte rimligtvis ha varit annan än att D-son skulle handha de uppgifter som enligt stadgarna faller på den verkställande funktionären. Såvitt framgår har han också de facto verkat och även utåt sett framstått som verkställande funktionär. I sin revisionsberättelse för år 1992 har A-son själv hänvisat till D-son som stiftelsens verkställande funktionär enligt avtal. Formuleringarna i revisionsberättelsen ger stöd för att D-sons ställning varit att jämföras med en "stadgeenligt vald" verkställande funktionär. På annat sätt är det svårt att förstå det förhållandet att revisorerna övervägt att avstyrka ansvarsfrihet för den verkställande funktionären. Att styrelsen utsett ett arbetsutskott för att följa A-bolags arbete har såvitt Revisorsnämnden kunnat finna inte inskränkt A-bolags eller D-sons skyldigheter och ansvar enligt avtalet. Även om viss oklarhet kan anses föreligga beträffande D-sons formella ställning i stiftelsen vidhåller Revisorsnämnden att denna i sina dubbla roller kan ha haft att tillgodose motstridiga intressen och att A-son haft att beakta detta vid utförandet av revisionen. Revisorsnämnden har dock inte funnit skäl att anmärka på A-sons granskningsinsats som sådan. Något ansvar för A-son har således inte baserats på D-sons dubbelställning.

Angående betydelsen av att styrelsen fått del av den ekonomiska långsiktssplanen anför Revisorsnämnden följande. En väsentlig förutsättning för att den ekonomiska långtidsplan som behandlades och fastställdes vid bokslutssammanträdet den 30 juni 1992 skulle kunna genomföras var att kommunen ställde garantier genom kommunal borgen för att säkra stiftelsens fortbestånd. Någon sådan utfästelse från kommunens sida fanns inte när styrelsen fastställde bokslutet för år 1991. Detta konstateras även av professor emeritus Johansson som vidare i sitt utlåtande förmodar att styrelsen uppenbarligen var övertygad om att kommunstyrelsen skulle ställa sådan säkerhet. Revisorsnämnden anser att den omständigheten att en väsentlig förutsättning för långtidsplanen och därmed även för stiftelsens framtida överlevnad, ännu inte infriats medförde en betydande osäkerhet beträffande projektets finansiering och värdet av stiftelsens tillgångar. Information om denna osäkerhet borde ha lämnats i årsredovisningen. Även om styrelsen fattat beslut om förbättringar i den interna kontrollen menar Revisorsnämnden att de kvarvarande bristerna förstärkt den osäkerhet som förelåg beträffande värdet av stiftelsens tillgångar. Trots påpekanden från A-son har styrelsen underlåtit att i årsredovisningen för 1991 lämna nödvändig information om den betydande

osäkerhet som förelåg beträffande finansieringen och värdet av tillgångarna. Följden har blivit att årsredovisningen inte gav en så rättvisande beskrivning av stiftelsens ekonomiska situation som en användare av årsredovisningen haft anledning att förvänta sig. Då styrelsen underlåtit att göra detta har det ålegat A-son i egenskap av revisor att påtala förhållandet i revisionsberättelsen. Det är således inte riktigt att långtidsplanen minskat osäkerheten till en rimlig och godtagbar nivå. Revisionsnämnden vidhåller att A-sons underlåtenhet att i 1991 års revisionsberättelse påtala dessa förhållanden utgör ett klart avsteg från god revisionssed. Vidare skall påpekas att enligt stiftelsens stadgar ankom det på kommunfullmäktige i A kommun att ta ställning till stiftelsens årsredovisning för att kunna ta ställning i frågan om ansvarsfrihet för stiftelsens styrelse. Även om kommunfullmäktiges beslut i ansvarsfrihetsfrågan inte skulle ha någon betydelse vad gäller eventuella skadeståndsanspråk mot styrelsen hade en anmärkning i revisionsberättelsen kunnat utgöra ett värdefullt incitament för kommunfullmäktige att vidta andra åtgärder, exempelvis att förstärka styrelsens kompetens. Den omständigheten att långtidsplanen överlämnats till kommunens styrelse kan därför, oavsett planens innehåll, inte ersätta den information som bort lämnats i revisionsberättelsen.

Angående revisionsberättelsen för 1992 anför Revisorsnämnden att det förhållandet att kommunen påbörjat en egen utredning har inte utgjort något godtagbart skäl för A-son att inte uttala sig i ansvarsfrihetsfrågan. Vidare bör en revisor som inte får tillräckligt med tid på sig, för att kunna göra en egen välgrundad bedömning i ansvarsfrågan påtala detta i revisionsberättelsen. Mot bakgrund av att A-son anför att stiftelsens förtroendevalda revisorer bestämt motsatt sig att medverka till att avge en oren revisionsberättelse för 1991 framhåller Revisorsnämnden att det av revisorns individuella ställning och ansvar följer att han alltid har rätt att få en från medrevisor avvikande mening uttryckt antingen genom att foga ett särskilt yttrande till revisionsberättelsen eller genom att avge en egen revisionsberättelse. Revisorsnämnden utgår även från att A-son i egenskap av ensam kvalificerad revisor står bakom innehållet i den revisionsberättelse han undertecknat. Inte heller vad A-son anför om sin tystnadsplikt föranleder Revisorsnämnden att ändra sin tidigare bedömning då en anmärkning i revisionsberättelsen är det verktyg revisorn har till sitt förfogande för att uppmärksamma utomstående intressenter på väsentliga fel och brister i klientens räkenskaper och förvaltning. I princip är revisionsberättelsen den enda kanal en utomstående har för att få kännedom om sådana skyldigheter. Det är mot bakgrund härav inte rimligt att tystnadsplikten skall väga tyngre än rapporteringsskyldigheten i det nu aktuella fallet. Kommunfullmäktiges ställningstagande i ansvarsfrihetsfrågan saknar inte rättslig betydelse då kommunfullmäktige enligt stadgarna skulle ta ställning till frågan om ansvarsfrihet och haft att utse styrelse. Även andra motiv för den av kommunen valda ordningen än ett eventuellt skadeståndsansvar förtjänar således att beaktas.

Länsrätten har den 29 oktober 1999 på A-sons begäran hållit muntlig förhandling i målet.

Länsrätten (chefsrådmannen Susanne Nylund med nämnd har avslagit överklagandet. Som skäl har anförts följande.

Enligt 23 § andra stycket förordningen (1973:221) om auktorisation och godkännande av revisorer får varning meddelas revisor som åsidosätter de plikter som åvilar honom som revisor.

I 10 kap. 7 § aktiebolagslagen (1975:1385) -ABL- stadgas att revisor, i den omfattning god revisionssed bjuder, skall granska bolagets årsredovisning jämte räkenskaperna samt styrelsens och verkställande direktörens förvaltning. Revisorn skall följa de särskilda föreskrifter, som meddelats av bolagsstämman, såvida de inte strider mot lag, bolagsordning eller god revisionssed.

Enligt 10 kap. 10 § ABL skall revisorerna för varje räkenskapsår avge revisionsberättelse till bolagsstämman. Berättelsen skall överlämnas till bolagets styrelse

senast två veckor före ordinarie bolagsstämma. Revisionsberättelsen skall innehålla uttalande, huruvida årsredovisningen uppgjorts enligt denna lag. Har i årsredovisningen inte lämnats sådana upplysningar som enligt 11 kap. skall lämnas, skall revisorerna ange detta och, om det kan ske, lämna erforderliga upplysningar i sin berättelse.

Av 11 kap. 9 § ABL framgår att i förvaltningsberättelsen skall upplysning lämnas dels om sådana för bedömningen av bolagets verksamhetsresultat och ställning viktiga förhållanden, för vilka redovisning ej skall lämnas i resultaträkning och balansräkning, dels om händelser av väsentlig betydelse för bolaget, som inträffat under räkenskapsåret eller efter dettas slut.

Av 20 § bokföringslagen (1976:125) skall i resultaträkningen och balansräkningen, anpassat efter rörelsens förhållanden, bl.a. lämnas uppgifter och upplysningar om grunderna för värdering av tillgångar och skulder med angivande av sådana ändringar i värderingsgrunderna som avsevärt påverkat årsresultatet samt upplysning om annat förhållande av väsentlig betydelse för att bedöma rörelsens resultat och ställning.

Av Föreningen auktoriserade revisorer (FAR) utgivna rekommendationer i revisionsfrågor, den s.k. "Revisionsprocessen", för 1991 års revision framgår under avsnittet om revisionsberättelsens innehåll (2.5.4.1) att enligt 10 kap. 10 § ABL skall det i revisionsberättelsen i förekommande fall ingå angivande av att i årsredovisningen ej lämnats sådana upplysningar som enligt 11 kap. ABL skall lämnas. Om det kan ske skall revisorn lämna erforderliga upplysningar. Vidare kan revisorn även i övrigt i revisionsberättelsen meddela upplysningar, som han önskar bringa till aktieägarnas kännedom. En förutsättning härför är givetvis att tystnadsplikten inte utgör hinder härför. Enligt ABL skall revisorn iakttä att upplysningar, som kan vara till skada för bolaget, endast får lämnas om det är nödvändigt för att revisorn skall kunna fullgöra sin lagstadgade rapporteringsskyldighet. Åsidosätter revisorn sin tystnadsplikt kan han ådra sig skadeståndsansvar.

Av Stiftelsen A-bostads stadgar i dess lydelse vid tiden för revisorernas avgivande av 1991 och 1992 års revisionsberättelse framgår att i fråga om styrelsens och verkställande funktionärens årsredovisning skall, utöver vad som stadgas i bokföringslagen om årsbokslut, i tillämpliga delar gälla bestämmelserna i 11 kap. aktiebolagslagen om årsbokslut och i 10 kap. om revision. Vidare framgår att revisorernas uppgift är att i den omfattning god revisionssed bjuder granska stiftelsens årsredovisning jämte räkenskaperna samt styrelsens och verkställande funktionärens förvaltning. Revisorerna har därvid att följa de särskilda föreskrifter som meddelas av kommunen, om de ej strider mot lag eller god revisionssed. Revisorerna har att avge berättelse, innehållande redogörelse för resultatet av sin granskning med uttalande, huruvida anmärkning mot räkenskapernas förande eller förvaltningen i övrigt kan göras eller inte. Framställdes anmärkning skall anledning till denna anges i berättelsen. Revisionsberättelsen skall även innehålla särskilt uttalande huruvida ansvarsfrihet för förvaltningen tillstyrks eller ej.

Brister i Revisorsnämndens prövning

A-son har anfört att Revisorsnämndens beslut inte är tillräckligt tydligt motivera. Länsrätten finner att beslutet innehåller de skäl som bestämt utgången och således uppfyller förvaltningslagen krav i detta avseende.

A-son har vidare anfört att fel föreligger i beslutet då det inte baserats på ett otvetydigt fastlagt händelseförlopp. Länsrätten uppfattar detta så att A-son menar att Revisorsnämnden inte upprätthållit det höga beviskrav som uppställs vid disciplinära förfaranden. Länsrätten finner att även om vissa meningsskiljaktigheter råder i fråga om fakta – om t.ex. huruvida D-son varit verkställande funktionär eller ej – är det i allt väsentligt ostridigt vad som hänt. Det som är tvistigt i målet är själva bedömningen, dvs. om dessa fakta borde ha föranlett uttalanden i revisionsberättelserna för 1991 och 1992. Länsrätten finner således inte att Revisorsnämnden lagt obevisade fakta till grund för sitt beslut.

Brister i bl.a. den interna rapporteringen.

Vad gäller Revisorsnämndens kritik av att A-son inte senast vid sin revisionsberättelse för år 1991 anmärkt på kvarstående brister i bl.a. den interna rapporteringen har Revisorsnämnden vid den muntliga förhandlingen uppgivit att de brister man avsett i beslutet var brister i rapporteringen från A-bolag till stiftelsens styrelse, brister i kontrollen av byggherrekostnaderna och brister i fördelningen av byggherrekostnaderna. Revisorsnämnden har vägt in att stiftelsens styrelse enligt deras bedömning inte haft kunskaper att ta emot den information som givits.

Av utredningen i målet framgår att Stiftelsen A-bostads styrelse under åren 1990 till 1992 bestod av fem ordinarie ledamöter samt ordförande och vice ordförande. G-son, socialdemokratisk ledamot av kommunfullmäktige och senare även kommunstyrelsen, var ordförande för stiftelsen 1990 och 1991. 1992 övertogs denna post av E-son som under 1990 och 1991 var vice ordförande i stiftelsens styrelse och samtidigt ledamot i kommunfullmäktige och kommunstyrelsen för moderaterna. G-son och E-son utgjorde även stiftelsens verkställande utskott under 1990 – 1992. A-son har vid den muntliga förhandlingen uppgivit att han ansåg att stiftelsens styrelse var mycket kompetent. G-son var civilekonom och förstod de ekonomiska frågorna mycket väl. E-son var jur.kand. och även om han inte var lika insatt i ekonomifrågorna som G-son hade han på grund av sitt nära samarbete med G-son i arbetsutskottet ändå goda kunskaper om de förhållanden som rådde i stiftelsen. Av handlingarna i målet framgår att även övriga av styrelsens ordinarie ledamöter och suppleanter hade stor erfarenhet av arbete som politiskt valda ledamöter i kommunala organ och styrelser. En av suppleanterna under 1990 och 1991 var, som framgår av handlingarna i målet, förutom ledamot i kommunfullmäktige och kommunstyrelsens ansvarige för bostadsfrågor och ledamot i kommunstyrelsens arbetsutskott, insatt i stiftelsens styrelse särskilt för att bevaka arbetet med ombyggnadsprojektet.

Revisorsnämnden anför i sitt beslut att A-son på ett "i allt väsentligt och på adekvat sätt påtalat de brister han funnit vid sin granskning" och att någon kritik i detta hänseende därför inte bör riktas mot honom. Av handlingarna i målet framgår att A-son i skrivelse till styrelsen den 1 november 1988 framfört kritik mot bristen på prognoser över stiftelsens totalekonomi som visar hur stora underskotten i stiftelsen blir under de kommande åren och hur de skall finansieras. I revisionsrapporten för 1988 uppger stiftelsens revisorer att de noterat stora överdrag gentemot budget vad avser evakueringskostnader och räntekostnader, brister vad gäller valda redovisningsprinciper och brister i den ekonomiska rapporteringen vad gäller förvaltningsresultatet. Revisorerna har även gett förslag på förbättringar i dessa avseenden. I revisionsrapporten för 1989 upplyste revisorerna stiftelsens styrelse om att kostnader som ej kunde finansieras med statliga lån (s.k. överkostnader) ökat samt att byggherrekostnaderna för 1989 uppgick till 43 % av entreprenadkostnaden och året innan till 42 % trots att de för projektet budgeterats till 30 %. Revisorerna föreslog även en annan redovisning av byggherrekostnaderna än som användes för att jämförbarheten skulle bli bättre. Vidare föreslog man att byggherrekostnaderna borde bli föremål för en åtgärdsplan så att de kunde sänkas till budgeterad nivå. I revisionsrapporten för 1990 redovisade revisorerna att man funnit att byggherrekostnaderna fortfarande var höga och att analysen försvarades på grund av det valda redovisningssättet, att överkostnaderna fördubblats på ett år och att den interna kontrollen och uppföljningen av förvaltningskostnaderna var bristfällig. Revisorerna lämnade även förslag till åtgärder. Som Revisorsnämnden funnit genomförde stiftelsens styrelse en del förändringar efter revisorernas påpekande. Styrelsen har även som framgår av ett sammanträdesprotokoll så tidigt som den 16 november 1988 noterat att den av A-bolag lämnade rapporten angående nedlagda ombyggnadskostnader inte ger fullständig information om projektets kostnadsbild.

Vad gäller rapporteringen från A-bolag till stiftelsens styrelse om byggherrekostnaderna har styrelsen i årsredovisningarna 1987 – 1991 rapporterat byggherrekostnader till belopp som väsentligt överstigit 30 % av entreprenadkostnaderna. Vidare framgår av

styrelseprotokoll från 1988 – 1991 att A-bolag rapporterat lika höga eller högre byggherrekostnader till styrelsen. En svårighet med E-son och fördelningen av byggherrekostnaderna var utformningen av den för stiftelsens gällande kontoplanen. Trots revisorernas påpekanden om risken för svåröverskådlighet med den gällande kontoplanen ändrades den inte av styrelsen. Någon kritik innebärande att den av stiftelsen valda kontoplanen skulle strida mot god redovisningssed har heller inte framförts av Revisorsnämnden.

Enligt 8 kap. 6 § ABL är det ett bolags styrelse som svarar för bolagets organisation och förvaltning samt har att tillse att organisationen beträffande bokföringen och medelsförvaltningen innefattar en tillfredsställande kontroll. A-son har således påpekat brister i dessa avseenden för styrelsen som valt att åtgärda delar av bristerna. Med hänsyn till vad som framkommit om styrelsens sammansättning och kompetens fanns det enligt länsrättens mening inte skäl för A-son att utgå ifrån att revisorernas påpekanden inte kommit styrelsen till del och att styrelsen därefter inte noga övervägt valet av åtgärder.

Av de av A-son återopade artiklarna i tidskriften Balans (nr. 11/96 och 12/96) samt en artikel i samma fråga av Olle Herolf i Balans nr 1/97 framgår att en bedömning av frågan huruvida A-son skulle ha gjort de av Revisorsnämnden efterlysta anmärkningarna inte är självklara. A ena sidan talar projektets omfattning och de stora ekonomiska värden som stod på spel för att de kvarstående bristerna i den interna rapporteringen och E-son var att anse som så väsentliga att en anmärkning om att bristerna fanns borde ha lämnats av A-son. Å andra sidan talar styrelsens kompetens och att större delen av ombyggnationen redan var utförd när 1991 års revisionsberättelse lämnades och att i förhållande till projektet i sin helhet endast mindre kostnader återstod, för att återstående brister inte kunde anses som så väsentliga att en anmärkning bort göras. Till detta skall även läggas stiftelsens styrelses sammansättning med företrädare från olika partigrupper och olika kommunala organ som talade för att revisorernas tidigare meddelade kritik i de olika frågorna borde ha nått fram till större delar av kommunfullmäktige och kommunstyrelsen. Länsrätten finner därför att det inte är självklart att A-sons handlande i denna del utgör avsteg från god revisionssed. Han skall därför inte åläggas disciplinär påföljd på grund av underlåtenhet i detta avseende.

Det neutrala uttalandet i 1992 årsrevisionsberättelse

Vad gäller kritiken som riktats mot det neutrala uttalandet anser länsrätten att det av revisorernas skrivning i revisionsberättelse för 1992 framgår att orsaken till att de inte kunde uttala sig om ansvarsfrihetsfrågan var att de inte ansåg att de kunde göra en rättvis bedömning av den komplexa frågan om styrelsens och dess enskilda ledamöters ansvar för den uppkomna situationen med vilseledande ekonomiska kalkyler och risk för uteblivna räntesubventioner. För en utomstående läsare av revisionsberättelsen torde det redan av revisorernas skrivning stå klart att stiftelsens överlevnad stod på spel och att de misshälligheter som skulle utredas av Kommunförbundet var av allvarlig art och att detta var skäl som talade mot att revisorerna tillstyrkte ansvarsfrihet. Ett tillägg av revisorerna att de inte haft eller fått tillräckligt med tid att utreda frågan ordentligt hade enligt länsrättens mening i detta läge inte tillfört revisionsberättelsen något av betydelse. Länsrätten finner därför att utformningen av det neutrala uttalandet i 1992 års revisionsberättelse med hänsyn till då rådande omständigheter inte kan anses strida mot god revisionssed på ett sådant sätt att A-son skall åläggas disciplinär påföljd därför.

A-sons underlåtenhet att upplysa om osäkerhet beträffande finansieringen och därmed beträffande värdet på stiftelsens tillgångar

I bilaga 2 daterad den 6 maj 1992 till revisorernas bokslutsgranskning anför revisorerna under rubriken "Sammanfattning" att den preliminära hyreskalkyl som upprättats avseende 1993 bör redovisas vid ett nytt slutrevisionssammanträde avseende årsbokslutet per den 31 december

1991. Revisorerna konstaterar vidare att hyreskalkylen enligt uppgift uppvisar en stor årlig förlust främst beroende på mycket stora kapitalkostnader och att kapitalkostnaderna under vissa förutsättningar kan öka ytterligare om inte den statliga finansieringen når beräknad nivå. Revisorerna fastslår vidare att innan årsbokslutet kan fastställas måste åtgärder vidtas som säkerställer bostadsstiftelsen långsiktiga finansiering. I en skrivelse den 26 maj 1992 till styrelseordföranden E-son begär revisorerna att den hyreskalkyl som redovisades vid ett möte den 21 maj 1992 kompletteras i vissa avseenden samt att slutprognosen avseende den totala investeringen revideras då den inte förefaller realistisk eftersom den tar upp för låga byggherrekostnader. Revisorerna anser att hyreskalkylen därefter bör räknas om utifrån den reviderade slutprognosen och i materialet bör även framgå vilka antaganden som den uppgivna statliga finansieringen utgår ifrån. Revisorerna konstaterar slutligen att bostadsstiftelsen är beroende av ägarna/kommunen för sin fortlevnad eftersom investeringen nått en sådan nivå att den måste finansieras med särskilda säkerheter från ägarna och eftersom bostadsstiftelsen därutöver överväger ett speciellt risktagande i form av utländsk upplåning. Revisorerna upplyser därför stiftelsens styrelse om att innan årsredovisningen för 1991 kan fastställas bör ägarna/kommunen ha valt finansieringsåtgärder eller ha utfärdat en generell garanti att täcka framtida förluster och finansieringsbehov. För det fall finansieringsåtgärderna inte vidtagits nödsakas revisorerna yrka på omfattande nedskrivning av bostadsstiftelsens tillgångar.

Vid ett möte den 2 juni 1992 med E-son i hans egenskap av kommunstyrelsens ordförande framhöll E-son att han var införstådd med allvaret i situationen och att han i egenskap av kommunstyrelsens ordförande skulle se till att nödvändiga kommunala beslut fattades för att säkra bostadsstiftelsens fortbestånd. Vid stiftelsens styrelsemöte den 17 juni 1992 togs dock inget beslut att begära att kommunen skulle ta ställning till frågan om ekonomiska garantier för stiftelsen. Den 18 juni 1992 tillskrev därför revisorerna stiftelsens styrelseordförande E-son och påpekade att frågan om den långfristiga finansieringen ännu inte lösts varför presentationen av likviditetsflödena ej kunde anses vara trovärdig, att huvudmannen borde informeras och helst ställa garantier för stiftelsens fortbestånd då den föreslagna lösningen på finansiering hade en hög riskexponering och stiftelsen saknar buffert i form av eget kapital samt att en reviderad slutprognos avseende ombyggnadsprojektet och statliga finansiering var nödvändig för en bedömning av den långfristiga finansieringen. Revisorerna anförde vidare att innan dessa huvudfrågor lösts kan de ej ta ställning till stiftelsens balansräkning. I en skrivelse den 25 juni 1992, inför styrelsemötet den 30 juni 1992-och årsbokslutet 1991 upprepade revisorerna de i skrivelsen den 18 juni 1992 framförda kraven och anförde nu att huvudmannen måste informeras.

Av sammanträdesprotokollet från stiftelsens extra styrelsemöte den 30 juni 1992 framgår följande. Vid mötet utdelades en "Handlingsplan- upplåningspolicy för bostadsstiftelsen A-bostad" samt en långsiktsplan i A-bostad med cashflowanalys som bilaga. Materialet föredrogs och överlades varvid frågor ställdes och besvarades. Efter ajournering beslutade styrelsen sig för tre olika handlingsalternativ varvid

- ett innebar att styrelsen vid ett negativt utfall i förhållande till plan kan höja och marknadsanpassa hyresnivåerna,
- ett innebar att styrelsen för att täcka negativt utfall jämfört med plan kan utnyttja fria pantbrev för att ta upp nya lån och
- ett innebar att bostadsstiftelsen uttalar att man förutsätter att A kommun iett innebar att bostadsstiftelsen uttalar att man förutsätter att A kommun i egenskap av ägare, vid ett negativt utfall som inte täcks av högre hyror eller nya lån, genom ytterligare kommunal borgen möjliggör en ytterligare upplåning till stiftelsen.

Styrelsen beslutade även att A kommun i egenskap av ägare skulle informeras om tänkt finansieringslösning och gav arbetsutskottet i uppdrag att utforma en skrivelse till kommunen. Styrelsen fastställde föreslagen långsiktsplan.

Vid mötet den 30 juni 1992 var samtliga politiska partier i kommunfullmäktige representerade. A-son har vid den muntliga förhandlingen uppgivit att han vid mötet gick

igenom vad han krävde för att lämna en godkänd revision. Sammanträdet ajournerades för att mötesdeltagarna skulle kunna överlägga med respektive partigrupp. A-son har uppgivit att representanterna för samtliga partier när mötet åter samlades uppgav att de skulle verka för att begärda ekonomiska garantier beviljades av kommunfullmäktige. Partiföreträdarna verkade skakade av revisorernas redogörelse och var besjälade av att av genom partigrupperna verka för att ekonomiska garantier kom till stånd så att utlandsupplåningen gick att ordna. Till följd av partiföreträdarnas uttalanden och de beslut som fattades vid mötet fann inte A-son skäl att lämna något annat än en ren revisionsberättelse. Genom att långtidsplanen antogs och tillgångsvärdena i planen styrktes genom cashflowanalysen samt genom att beslutet om utlandsupplåningen togs blev underlaget för årsredovisningen enligt hans mening så väsentligt förbättrat att han kunde godkänna den.

Av den handlingsplan för upplåningspolicy för stiftelsen som antogs vid mötet den 30 juni 1992 framgår att vid upplåning i utlandsvaluta krävdes kommunal borgen av A kommun. I den ekonomiska långsiktsplanen som antogs vid mötet står det att säkerheten för det lån i utländsk valuta som styrelsen avsåg, att ta upp var kommunal borgen från A kommun. Ingenstans i årsredovisningen sägs att A kommun vid årsredovisningens avgivande ännu inte fattat beslut om att bevilja denna borgen. En sådan garanti var som redan framkommit dock av väsentlig betydelse för riktigheten av långsiktsplanen och cashflowanalysen och därmed också riktigheten av det uppgivna värdet på stiftelsens tillgångar. I årsredovisningen hänvisas inte ens till långtidsplanen och cashflowanalysen.

Vid dessa förhållanden finner länsrätten att det enligt god revisionssed ålegat A-son att påtala att beslut om kommunal borgen ännu inte fattats och att betydande osäkerhet därför förelåg om finansieringen och därmed om värdet på stiftelsens tillgångar. Årsredovisningen och revisionsberättelsen är offentliga handlingar och deras riktighet angår fler än i detta fall stiftelsens styrelse och kommunfullmäktige. Den omständigheten att det efter de löften som gavs på stiftelsens styrelsemöte den 30 juni 1992 för A-son framstod som om kommunfullmäktiges beslut om kommunal borgen bara var en formsak och att bostadsstiftelsens behov av en sådan garanti för sin överlevnad var allmänt känd bland kommunfullmäktiges ledamöter medför inte att skyldigheten att påtala förhållandet bortfaller. Länsrätten finner att ett oeftergivligt krav måste upprätthållas att en revisor inte på grund av löften och försäkringar från den reviderade underlåter att ange att årsredovisningen saknar upplysning om förhållanden som är viktiga för bedömningen av bolagets verksamhetsresultat och ställning. Länsrätten delar därför Revisorsnämndens bedömning att A-sons underlåtenhet att i revisionsberättelsen för 1991 redogöra för att beslutet om kommunal borgen ännu inte fattats av kommunfullmäktige och att detta medförde en betydande osäkerhet vad gäller förutsättningarna för finansiering och värdet av stiftelsens tillgångar utgör ett avsteg från god revisionssed. A-son har således åsidosatt de plikter som åvilat honom som revisor. Revisorsnämndens beslut att meddela varning skall därför inte ändras.