



EKONOMI
HÖGSKOLAN
Lunds universitet

Kandidatuppsats

HAR 420

HT 2005

Revisorns ansvar i förhållande till tredjeman

Handledare:
Krister Moberg

Författare:
Gisela Exler
790818-4000

Sammanfattning

- Titel:** Revisorns ansvar i förhållande till tredjeman.
- Seminariedatum:** 19 januari, 2006.
- Ämne/Kurs:** HAR 420, Kandidatuppsats, 10 poäng, HT 2005.
- Författare:** Gisela Exler.
- Handledare:** Krister Moberg.
- Nyckelord:** God revisionssed, skadeståndsansvar, ren förmögenhetsskada, tredjeman.
- Syfte:** Denna uppsats har för avsikt att med utgångspunkt i rättsfallen NJA 1987 s 692 samt NJA 2001 s 878 och med hjälp av skadeståndslagen klargöra i vilken omfattning som revisorn är skadeståndsansvarig för ren förmögenhetsskada gentemot tredjeman.
- Metod:** Den metod som används i uppsatsen är traditionell juridisk metod för att hantera de rättskällor som används som grund för uppsatsen. De rättskällor som framför allt använts i uppsatsen är lagstiftning, praxis och doktrin samt vetenskaps- och branschartiklar inom det aktuella området.
- Slutsatser:** Revisorns skadeståndsansvar i utomobligatoriska förhållanden kan anses vara högst oklart, bland annat eftersom SkL 2 kap 2 § ställer krav på att brott föreläggat vid ren förmögenhetsskada, men samtidigt visar praxis och doktrin på att skadeståndsansvar, trots brist på brottslig handling, ändå kan komma att bli aktuellt. Kone-fallet är ett sådant rättsfall där HD formulerade en rättsregel vars innebörd är att intygsutfärdare kan anses vara skadeståndsansvariga gentemot tredjeman då tredjeman haft anledning att lita på den avgivna informationen, vilket innebär att intygsavgivare, som ska ha insett att det avgivna intyget kunde komma att användas av flera personer

och olika ändamål, kan bli skadeståndsansvariga i utomobligatoriska förhållanden. NJA 2001 s 878 är ett annat rättsfall där en utvidgning av skadeståndsansvaret har skett, eftersom HD kungjorde att skadeståndsansvar för ren förmögenhetsskada kan bli aktuellt i utomobligatoriska förhållanden trots att brott inte förelegat. Just med tanke på att det föreligger stor osäkerhet kring huruvida revisorn är skadeståndsansvarig gentemot tredjeman eller inte, är det av stor vikt att revisorer förstår friskrivningsklausulens betydelse.

Innehållsförteckning

Förkortningar	5
1. Inledning	6
1.1 Bakgrund	6
1.2 Problemställning	7
1.3 Syfte	7
1.4 Avgränsningar	7
1.5 Metod och material	8
1.6 Uppsatsens fortsatta disposition	8
2. Revisorns roller och uppgifter	9
2.1 Allmänt om revisorns roller	9
2.1.1 Revisorn som granskare – Den traditionella revisorsrollen	10
2.1.2 Revisorn som fristående rådgivare – Den utvidgade revisorsrollen	10
2.2 Gränsdragningen mellan rollen som granskare och rådgivare	11
2.2.1 NJA 1996 s 224	12
2.3 Sammanfattning på revisorns roller och uppgifter	14
3. Allmänt om revisorns skadeståndsansvar	15
3.1 Enligt traditionell revisorsroll	15
3.1.1 Internt skadeståndsansvar	16
3.1.1.1 Uppdraget	16
3.1.1.2 Culpa	16
3.1.1.3 Adekvat kausalitet	18
3.1.1.4 Skada	19
3.1.2 Externt skadeståndsansvar	19
3.1.2.1 Uppdraget	19
3.1.2.2 Culpa	19
3.1.2.3 Adekvat kausalitet	20
3.1.2.4 Skada	21
3.2 Enligt den utvidgade revisorsrollen	22
3.2.1 Mellan revisorn och uppdragsgivare	22
3.2.1.1 Uppdraget	22
3.2.1.2 Culpa	22
3.2.1.3 Adekvat kausalitet och skada	23
3.2.2 Mellan revisorn och tredjeman	23
3.3 Sammanfattning på allmänt om revisorns skadeståndsansvar	23
4. Revisorns ansvar i förhållande till tredjeman	24
4.1 Revisorns ansvar i förhållande till tredjeman	24

4.1.1 Några utgångspunkter	24
4.1.2 Huvudregeln	25
4.1.3 Utvidgat ansvar	25
4.1.3.1 Praxis inom det utomobligatoriska området	26
4.1.3.2 Rättsutveckling och doktrin	29
4.1.3.3 Revisorns ansvar	30
4.2 Sammanfattande slutsatser	32
5. Slutdiskussion	34
5.1 Inledande diskussion	34
5.2 Praktiskt bidrag – forskningsfrågan besvaras	34
5.3 Framtida utveckling	35
Referenser	37
Bilaga 1	41

Förkortningar

ABL	Aktiebolagslagen (2005:551)
AvtL	Avtalslagen(1915:218)
FAR	Föreningen auktoriserade revisorer
HB	Handelsbalken (1736:0123)
HD	Högsta domstolen
HovR	Hovrätten
NJA	Nytt juridiskt arkiv, Avdelning I
NJA II	Nytt juridiskt arkiv, Avdelning II
Prop	Proposition
RB	Rättegångsbalken
RL	Revisionslagen (1999:1079)
RN	Revisorsnämnden
SkL	Skadeståndslagen (1972:207)
SOU	Statens offentliga utredningar
SvJT	Svensk juristtidning

1. Inledning

I detta kapitel kommer jag att redogöra för revisorns skadeståndsansvar, bakgrund och utveckling. Detta leder fram till uppsatsens problemställning samt dess syfte. Jag kommer även att redogöra för uppsatsens avgränsning samt dess metod. Detta kapitel kommer att förse läsaren med en nödvändig bakgrund för att förstå uppsatsens problemställning och syfte.

1.1 Bakgrund

De senaste åren har flera stora företagsskandaler uppdagats, både i Sverige och utomlands, och de flesta av oss känner till rubrikerna kring till exempel Enron och WorldCom i USA.¹ Dessa bolagsskandaler har ökat allmänhetens krav på strängare lagstiftning och revision samt kontroll på företagen och deras ekonomi.

Även om Sverige inte har drabbats av så omfattande bolagsskandaler som till exempel USA, så har ett antal bolagsskandaler uppdagats i Sverige. Däribland Skandia, och det statliga Systembolaget där det framkom att det förekommit oegentligheter inom bolaget. Anledningen till att Skandias företagsledning inte uppmärksammat oegentligheterna var att det fanns brister i bolagets interna kontroll.²

Dessa händelser har bland annat ökat intresset för revisorns uppgifter och ansvar samt oberoende. Då företagsskandalerna uppdagats har företagens revisorer fått mottaga en del kritik, eftersom det tycks som allmänheten anser att revisorerna har ett stort ansvar i att upptäcka felaktigheter i bolaget i samband med revision. *The deep pocket theory*, som innebär att stämna den som har gott om pengar, är troligtvis en annan anledning till att revisorerna ofta klandras före till exempel styrelsen. Detta eftersom revisorer enligt 27 § Revisorslagen (2001:883) ska inneha en obligatorisk ansvarsförsäkring för den ersättningsskyldighet som revisorn kan ådra sig i sin revisionsverksamhet.³ Vidare kan man tänka sig att vissa företagsledningar avsiktligt använder revisionen som en metod att förflytta sitt ansvar till revisorns ansvarsområde.⁴

¹<http://www.di.se/Nyheter/?page=%2fAvdelningar%2fArtikel.aspx%3fMobious%3dY%26ArticleID%3d2004%5c01%5c15%5c96395>, 2005-11-14.

² Nilsson, S, (2004), Systemet och V & S får kritik, *Svenska Dagbladet*, (2004-03-20).

³ http://80-www.ne.se.ludwig.lub.lu.se/jsp/notice_board.jsp?i_type=1, 2005-11-08.

⁴ Samuelsson, (2001), sid. 458 ff.

Som nämnts i ovanstående föreligger det en risk att revisorn drabbas av skadeståndsanspråk i samband med revisionen. Bolagsrevisorns huvudsakliga uppgifter är att genomföra en så kallad lagstadgad revision, vilket innebär att han eller hon granskar företagets räkenskaper och förvaltning. Enligt lagen är revisorn skadeståndsskyldig vid fullgörande av uppdrag om han eller hon av oaktsamhet eller uppsåt skadar företaget, aktieägare eller annan. När det gäller revisorns skadeståndsskyldighet i förhållande till aktieägare eller annan krävs det överträdelse av aktiebolagslagen (ABL ,2005:551), tillämplig lag om årsredovisning eller bolagsordning.

Revisorns roll har stegvis ändrats till att förutom granskning även omfatta rådgivning, vilket innebär att revisorer även kan bli skadeståndsansvariga i samband med rådgivning, så kallad självständig rådgivning. ABL behandlar dock inte revisorns skadeståndsansvar vid rådgivning, detta trots att rådgivningsverksamheten bland revisorer är vedertagen. Av den orsaken är det intressant att närmare analysera rådgivningsansvaret, och då speciellt ansvaret i förhållande till tredjeman i samband med rådgivning.

1.2 Problemformulering

Som nämnts ovan har revisorns roll utökats från att enbart omfatta granskning till att även omfatta rådgivning. Då revisorn ingått ett avtal med sin uppdragsgivare kan revisorn bli skadeståndsskyldig om han eller hon agerar oaktsamt i förhållande till sin uppdragsgivare. Härom råder ingen tvekan. Den intressanta frågan är om en revisor kan bli skadeståndsskyldig i förhållande till tredjeman. Ovanstående leder fram till tredjemansproblematiken och uppsatsens forskningsfråga:

Har revisorn ett ansvar gentemot tredjeman i samband med rådgivning?

1.3 Syfte

Denna uppsats ämnar att med utgångspunkt i rättsfallet NJA 1987 s 692 samt NJA 2001 s 878 och med hjälp av skadeståndslagen utreda i vilken omfattning som revisorn är skadeståndsansvarig för ren förmögenhetsskada i förhållande till tredjeman.

1.4 Avgränsning

Jag kommer i uppsatsen att avgränsa mig så att uppsatsen behandlar i vilken mån revisorn kan drabbas av skadeståndsansvar för ren förmögenhetsskada vid

oaktsam rådgivning utanför revisionsverksamheten i förhållande till tredjeman. Som ett led för att kunna besvara och resonera kring uppsatsens forskningsfråga behandlas även rådgivningsansvaret i inomobligatoriska förhållanden. Disciplinära åtgärder och straffansvar kommer inte att behandlas i denna uppsats. Vidare kommer forskningsfrågan enbart att behandla revisorns skadeståndsansvar vid vårdslös eller oaktsam rådgivning, och alltså inte då revisorn agerat uppsåtligt eller brottsligt.

1.5 Metod och material

I denna uppsats används traditionell juridisk metod för att hantera de rättskällor som används som underlag för uppsatsen. De rättskällor som främst använts i uppsatsen är lagstiftning, praxis och doktrin samt vetenskaps- och branschartiklar inom det aktuella området.

1.6 Fortsatt disposition

I *andra kapitlet* kommer jag att redogöra för relevant information inom ämnet, revisorns roller och uppgifter. Detta kapitel syftar till att ge läsaren en god förståelse för den lagstiftning, rättspraxis samt doktrin som föreligger inom området. Kapitlet inleds med behandling av revisors roller och uppgifter och avslutas med gränsdragningen mellan rollen som granskare och rådgivare.

I det *tredje kapitlet* redogörs allmänt för revisorns skadeståndsansvar. I kapitlet behandlas vidare skadeståndsansvaret enligt den traditionella revisorsrollen, inkluderat både externt och internt. Vidare redogör jag även för ansvaret i den utvidgade revisorsrollen.

Det *fjärde kapitlet* ämnar jag att besvara uppsatsens forskningsfråga, och till min hjälp har jag traditionell juridisk metod och relevanta rättskällor. Frågan som jag ska försöka att besvara är huruvida revisorn har ett skadeståndsansvar i förhållande till tredjeman i samband med rådgivning.

I *femte kapitlet* förs en slutdiskussion som besvarar uppsatsens forskningsfråga. Därefter kommer jag att reflektera över uppsatsens slutsatser.

2. Revisorns roller och uppgifter

I detta kapitel kommer jag att redogöra för den lagstiftning, praxis och doktrin som är relevant för uppsatsens forskningsfråga. Den lagstiftning som används är skadeståndslagen och aktiebolagslagen, samt praxis runt dessa lagar. Detta kapitel syftar till att ge läsaren en god förståelse för den lagstiftning, praxis och doktrin som föreligger inom området. Kapitlet inleds med allmänt om revisorns roller för att avslutas med gränsdragningsproblematiken mellan revisorn som granskare och rådgivare.

2.1 Allmänt om revisorns roller

Den yrkesutövande revisorn förknippas främst med frågor som rör revision, det vill säga arbetsuppgifter som rör planering, granskning, rapportering samt dokumentation. Revisorn kan dock i vissa fall även agera som rådgivare och konsult kring frågor som inte faller in under revisionsverksamheten. Revisorsbranschen omfattar idag en komplicerad organisationsstruktur och revisionsbyråerna utför såväl ren revision som rådgivning till sina klienter. Revisorns rådgivning tenderar vidare att gå från den traditionella rådgivningen, som till exempel redovisnings- och skattefrågor, till att även omfatta andra områden som till exempel fastighetsvärdering, finansiellanalys och företagsanalys. Denna utveckling diskuteras flitigt just av den anledningen att revisorn riskerar icke-oberoende situationer som till exempel att revisorn först utför rådgivning och sedan ska revisorn granska det som han eller hon tidigare varit inblandad i. Vidare diskuteras även problematiken kring vart gränsen går mellan revisionsverksamhet och annan verksamhet som till exempel rådgivning, och denna problematik är även föremål för rättslig undersökning.⁵

I samband med frågor kring revisorns skadeståndsansvar gentemot tredjeman kan det vara intressant att se på revisorns olika roller, eftersom ansvaret kan se annorlunda ut för de olika rollerna. Revisorns olika roller brukar delas in i den traditionella revisorsrollen och den utvidgade revisorsrollen. Syftet med indelningen är att klargöra revisorns olika roller.⁶

⁵ SOU 1999:43 – Oberoende, ägande och tillsyn i revisionsverksamheten.

⁶ FAR: s Revisionsbok 1998, sid. 99 ff.

För att kartlägga revisorns förhållande till företaget och tredjeman kan Maws – of Horsells – Craig-Coopers⁷, se figur i bilaga 1, utifrån ett företagsstyrningsperspektiv vara behjälplig. Denna figur kan underlätta förståelsen för revisorns olika roller, vilka behandlas nedan.

2.1.1 Revisorn som granskare - Den traditionella revisorsrollen

Den traditionella revisorsrollen är lagstadgad och beskrivs i ABL 9 kap 3 § samt i Revisionslagen (1999:1079) 5 §, och benämns lagstadgad revision, det vill säga revisorn ska utföra granskning av bolagets räkenskaper och förvaltning enligt god revisions sed. Vad som kan anses vara god revisions sed påverkas av utvecklingen inom rättsområdet och rättspraxis.⁸ Enligt ABL ska företaget utse en eller flera revisorer, och antalet revisorer ska enligt ABL 3 kap 1 § anges i företagets bolagsordning. Vidare ska ett aktiebolag, för den granskning som stadgas i ABL, enligt ABL 9 kap 12 § anlita en godkänd eller auktoriserad revisor. Vidare kan sägas att råd som ges i samband med revisorns granskning kan betraktas tillhöra den lagstadgade revisionen eftersom sådana råd kan sägas vara starkt sammankopplade till revisionsverksamheten.⁹ Vidare kan revisorn anses ha en kontrollerande uppgift, det vill säga revisorn ska intyga att den externa redovisningen uppfyller redovisningens referensram¹⁰ så att bolagets intressenter inte får en felaktig bild av bolaget.

Enligt RL 2 § 7 p. tillhör även viss rådgivning revisionsverksamheten om rådgivningen kan sägas ha en naturlig koppling till revisionsverksamheten. Övrig rådgivning faller utanför revisionsverksamheten och tillhör den utvidgade revisorsrollen som behandlas nedan.

2.1.2 Revisorn som rådgivare - Den utvidgade revisorsrollen

Den utvidgade revisorsrollen omfattar revisorn som rådgivare. Till den utvidgade revisornsrollen hör rådgivning som ges i samband med revision men som inte kan sägas ha ett naturligt samband med revisionsverksamheten och därför inte faller in under den traditionella revisorsrollen. I samband med situationer då en revisor som inte har någon koppling till företaget anlitas som rådgivare på grund av hans eller hennes kompetens och kunskap.¹¹ Eftersom det inte finns någon lagstadgning på att företag ska ha en revisor som rådgivare finns det inte heller några krav på rådgivande revisors kompetens eller kunnighet. Dock berör Lagen om förbud mot yrkesmässig rådgivning i vissa fall, m.m. (1985:354) 7§ viss kvalitetskontroll kring rådgivning. Revisorn som rådgivare anses vara en uppdragstagare och i

⁷ Maw, N.G – of Horsell, L– Craig-Cooper, M, (1994), Maw of Corporate Governance, sid. 3.

⁸ SOU 1971:15 s 266.

⁹ FAR: s Revisionsbok 1998, sid. 101.

¹⁰ Artsberg, Kristina, (2005), sid. 165 ff.

¹¹ Revisorssamfundet SRS, (2002).

vissa fall syssloman, varför denna tvåfaldiga roll kan ha en väsentlig betydelse vid bedömning av revisorns ansvar gentemot uppdragsgivaren och tredjeman.

Vad som anses tillhöra rådgivningsverksamhet är inte helt lätt att avgöra, bland annat eftersom begreppet rådgivning används av flera olika professioner. Rådgivningsansvaret är ett viktigt skadeståndsrättsligt område, eftersom ett flertal skadeståndsanspråk på grund av felaktig rådgivning har prövats i domstolarna. Trots detta kan begreppet råd ej anses vara en juridisk term.¹² Även Kleineman menar att begreppet rådgivning saknar en juridisk definition.¹³ Oftast används dock definitionen;

En rekommendation om ett visst handlingssätt i en given situation.¹⁴

Syftet med rådgivningen är att konsultera uppdragsgivaren till en åsikt i en viss situation där uppdragsgivaren saknar tillräcklig kunskap om ämnet. I situationer där uppdragstagaren förfogar över annans penningmedel eller egendom med ansvar att ange redovisning, ses rådgivaren som en syssloman varav sysslomannareglerna i 18 kap Handelsbalken tillämpas.¹⁵

Spörsmålet om när ett uppdragsförhållande föreligger ställdes på sin spets i rättsfallet NJA 1992 s 243. I det aktuella rättsfallet hade en auktoriserad revisor vid ett flertal tillfällen haft kontakt med ett bolag angående överlåtelse av aktier. HD ansåg att revisorn kunde anses ha utfört rådgivning åt bolaget eftersom revisorn även hjälpt bolagets ägare med självdeklarationen de senaste åren, och därmed fanns det anledning för bolaget att betrakta revisorn som rådgivare. Till följd därav ansåg HD att ett uppdragsavtal slutits trots att inga formella avtal ingåtts.¹⁶

2.2 Gränsdragningen mellan rollen som granskare och rådgivare

Gränsdragningen mellan revisorn som granskare och revisorn som rådgivare kan ha stor betydelse vid bedömning av revisorns ansvar gentemot tredjeman. Detta eftersom ansvar i samband med rådgivning som faller in under revisionsverksamheten behandlas av ansvarsreglerna i ABL. Ansvarsfrågor i samband med rådgivning av fristående karaktär bedöms av reglerna om skadestånd i avtalsförhållanden. Även om regelkomplexen har vissa likheter finns det skillnader. Här kan nämnas att om rådgivningsverksamheten faller in under

¹² Gullefors, Björn, (1999), sid.42.

¹³ Kleineman, Jan, (1987), sid. 509.

¹⁴ Moberg, Krister, (2003), sid. 170.

¹⁵ Moberg, Krister, (2003), sid.170.

¹⁶ Moberg, Krister, (2003), sid. 187.

revisionsverksamheten kan under vissa förutsättningar tredjeman erhålla skadestånd enligt ABL. Vid rådgivning av fristående karaktär regleras tredjemans möjlighet till skadestånd av allmänna skadeståndsrättsliga regler, eftersom det då är en utomobligatorisk relation som inte fångas upp av ABL.

På grund av ovanstående är revisorns skadeståndssituation inte lättbesvarad, och stor betydelse har gränsdragningen mellan revisorns roll som granskare och fristående rådgivare. Ett rättsfall som berör gränsdragningen är NJA 1996 s 224, som jag behandlar nedan.

2.2.1 NJA 1996 s 224

Gränsdragningsproblematiken berörs i rättsfallet NJA 1996 s 224, där rättsfrågan löd;

Revisor i aktiebolag har enligt 15 kap 2 § jämförd med § 1 aktiebolagslagen ansetts skadeståndsskyldig gentemot bank genom att medverka till en vilseledande värdering av bolagets tillgångar, vilken påverkat kreditgivningen.

Rättsfallet NJA 1996 s 224 behandlar frågan vad som faller in under rekvisitet fullgörande av uppdrag. Auktoriserade revisorn Bengt J var revisor i bolaget Clinics AB under hösten 1985 och ett år framåt. Bolaget gick dock dåligt, och i början av 1985 var hela aktiekapitalet förbrukat varför Försäljningsbolaget bildades för att rekonstruera verksamheten. Verksamheten skulle drivas vidare i Försäljningsbolaget och Clinics AB: s rättigheter skulle överlåtas till Försäljningsbolaget. Bengt J var även vald revisor i Försäljningsbolaget och i samband med överlåtelsen upprättade han en preliminär balansräkning för Clinics AB. I HD: s domslut sades att balansräkningen inte kunde ses som en regelrättig balansräkning, utan den preliminära balansräkningen var mer att ses som en ställningsöversikt grundlagd på bokföringen. Denna preliminära balansräkning och en av Clinics AB upprättad budget låg som underlag då ett lån beviljades av banken Första Sparbanken för att finansiera verksamhetens fortsatta drift i Försäljningsbolaget. Det visade sig senare att denna preliminära balansräkning var missvisande, vilket innebar att Försäljningsbolaget inte kunde betala tillbaka lånet till Första Sparbanken. Vidare hade varken Clinics AB eller Försäljningsbolaget upprättat någon årsredovisning varken 1985 eller 1986. Då revisor Bengt J inte fick någon respons och gehör för sin kritik på den interna och externa redovisningen avgick han hösten 1986. Första Sparbanken yrkade att revisor Bengt J var skadeståndsskyldig enligt det externa skadeståndsansvaret i ABL.

Högsta domstolen ansåg att Bengt J bidragit till att ge en missvisande bild av de tillgångar som överförts från Clinics AB till Försäljningsbolaget. Vidare ansåg HD att Bengt J inte följt god revisions sed, och att revisorns agerande;

... bör hänföras till sådana åtgärder med avseende på förvaltningen som avses i 10 kap 7 § ABL.

Detta beslut kan diskuteras eftersom det inte ingår i revisorns uppgifter att leda eller förvalta bolaget. På grund av bankens talan kunde den allmänna skadeståndsrätten inte användas, och för att komma åt revisorn använde därför HD ABL 10 kap 7 § (numera 9 kap 3 §) för att kunna tillämpa det externa skadeståndsansvaret i ABL. En annan kritisk synpunkt på HD: s dom är att det inte ingår i revisorns uppgifter att upprätta en preliminär balansräkning, utan denna arbetsuppgift bör betraktas som konsultuppdrag. Detta trots att HD i vissa fall anser att uppgifter som normalt inte betraktas tillhöra revisorns ordinarie uppgifter kan anses falla in under revisionsverksamheten.¹⁷

I propositionen 1997/98: 99 yttrar sig Regeringen i frågan;

Frågan om en revisor har handlat inom ramen för sitt uppdrag som revisor torde emellertid liksom hittills få avgöras från fall till fall. Regeringen avser därför inte att ta initiativ till någon lagändring i denna del.

Vidare fastställde HD att för att revisor Bengt J ska anses skadeståndsskyldig enligt ABL 15 kap 2 § (numera 29 kap 2 §) jämfört med 1 § förutsätts att han brutit mot ABL. HD: s uttalande i frågan är som följer:

Även om den medverkan som J lämnat med avseende på omstruktureringen av Clinics och överlåtelsen av dess tillgångar i viss mån gått utöver hans egentliga åligganden som revisor, var det i hans egenskap som revisor bolagsledningen anlitat honom för att biträda vid bolagskonstruktionen. Hans handlande bör därför hänföras till sådana åtgärder med avseende på förvaltningen som avses i ABL 10 kap 7 §. I den mån J förfarit i strid med god revisions sed, har han därför även brutit mot detta lagrum.

Avslutningsvis har HD: s dom i rättsfallet NJA 1996 s 224 inte medverkat till att klargöra vad som faller in under fullgörande av uppdrag, vilket innebär att revisorn riskerar att bli skadeståndsskyldig gentemot tredjeman till följd av ABL: s regler om det externa skadeståndsansvaret, om han eller hon fullgör rådgivning till ett aktiebolag där han eller hon är revisor.¹⁸ För den traditionella revisorsrollen har domen inneburit att revisorer som inte anses följa god revisions sed bryter mot lagstiftningen och anses vid sådant förfarande alltid agerat försumligt. Avslutningsvis kan tilläggas att HD: s dom i rättsfallet har fått en hel del kritik framförallt för utvidgningen av revisorns ansvar. Moberg ställer sig kritisk till HD: s dom, av den anledningen att Moberg inte anser att det ingår i revisorns arbetsuppgifter att förvalta eller leda bolaget. Dock anser HD att i vissa fall kan uppgifter som normalt inte omfattas av revisorns uppgifter ändå kan anses tillhöra

¹⁷ Moberg, Krister, (2003), sid. 161 ff.

¹⁸ Moberg, Krister, (2003), sid. 163.

revisionsverksamheten.¹⁹ Vilket även kan utläsas i ABL 9 kap 3 § där det står följande:

Revisorn ska granska bolagets årsredovisning och bokföring samt styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning. Granskningen skall vara så ingående och omfattande som god revisionsred kräver.

2.3 Sammanfattning på revisorns roller och uppgifter

Vanligtvis förknippas en revisor med arbetsuppgifter som rör revision, det vill säga arbetsuppgifter som planering, granskning, rapportering och dokumentation. Det är dock inte ovanligt att revisorer agerar som rådgivare och konsulter kring frågor som inte faller in under revisionsverksamheten. Ovanstående två roller benämns vanligtvis den traditionella revisorsrollen och den utvidgade revisorsrollen och kan vara intressanta att beakta, eftersom ansvaret kan se olika ut för de skilda rollerna. Därav kan gränsdragningen mellan de två olika rollerna ha stor betydelse vid bedömning av revisorns ansvar gentemot tredjeman. Rådgivning som faller in under revisionsverksamheten behandlas av ABL, medan rådgivning som faller utanför revisionsverksamheten behandlas av SkL och analogier för närliggande rättsområden samt doktrin. Ett rättsfall som bland annat rör ovanstående gränsdragningsproblematik är NJA 1996 s 224. HD: s dom i fallet har dock inte bidragit till att tydliggöra vad som faller in under fullgörande av uppdrag, vilket innebär att revisorn kan bli skadeståndsskyldig gentemot tredjeman till följd av ABL: s regler om det externa skadeståndsansvaret. Vidare har domen inneburit att en revisor som agerar enligt den traditionella revisorsrollen och som inte följer god revisionsred bryter mot lagstiftningen, och anses vid sådant agerande alltid agerat försumligt.

¹⁹ Moberg, Krister, (2003), sid. 163.

3. Allmänt om revisorns skadeståndsansvar

I det tredje kapitlet redogörs för revisorns skadeståndsansvar. I kapitlet behandlas vidare skadeståndsansvaret enligt den traditionella revisorsrollen, inkluderat både externt och internt. Vidare redogör jag även för ansvaret i den utvidgade revisorsrollen.

3.1 Enligt traditionell revisorsroll

Skadeståndsbestämmelserna i ABL 29 kap grundar sig på culparegeln som är central inom skadeståndsrätten. Culparegeln finns i ABL 29 kap 1 § och lyder:

En stiftare, styrelseledamot eller verkställande direktör som när han fullgör sitt uppdrag uppsåtligen eller av oaktsamhet skadar bolaget, skall ersätta skada.

Med ovanstående culparegel som bakgrund så finns revisorns culparegel i ABL 29 kap 2 §. Culparegeln delas in i en objektiv del samt en subjektiv del, varav den objektiva delen inbegriper att underlåtenheten eller oaktsamheten har medverkat till att skada har uppkommit, och att den uppkomna skadan kan konstateras, samt att adekvat kausalitet finns mellan själva handlingen eller underlåtenheten och den uppkomna skadan. Den subjektiva delen innefattar förhållanden som har att göra med den person som har orsakat skadan, och hänsyn tagen till den subjektiva delen kan få till följd att skadeståndet jämkas eller att culpa inte finns.²⁰

Det finns flera brister i ABL: s ansvarsregler för revisorer, vilket innebär att allmänna skadeståndsbestämmelser ofta används då ovanstående regler inte är tillräckliga. Enligt ABL kan revisorns skadeståndsansvar uppdelas i det interna skadeståndsansvar och det externa skadeståndsansvaret. Efter hänvisning från ABL 29 kap 2 § tas det interna skadeståndsansvaret upp i ABL 29 kap 1 § 1 m. Det externa skadeståndsansvaret rör ansvar gentemot aktieägare och annan, och grundas på ett utomobligatoriskt förhållande. Revisorerers externa skadeståndsansvar finns i ABL 29 kap 1 § 2 m. efter hänvisning till ABL 29 kap 2 §. Med annan menas alla de olika intressenter som kan ha ett motiverat krav på en icke bristfällig revision. Den största skillnaden mellan de två olika skadeståndsansvaren är att det interna skadeståndsansvaret baseras på en traditionell culpabedömning, vari för skadestånd ska utgå så är det tillräckligt om

²⁰ Moberg, Krister, (2003), sid. 148-149.

det kan påvisas att revisorn agerat vårdslöst.²¹ För att skadeståndsansvar ska vara uppfyllt enligt det externa skadeståndsansvaret gäller att det ska ha skett en överträdelse av omnämnda lag, tillämplig lag om årsredovisning eller bolagsordning. Vidare ska alla rekvisit i ABL 29 kap 1 § uppfyllas innan det interna skadeståndsansvaret och det externa skadeståndsansvaret gäller.

3.1.1 Internt skadeståndsansvar

För att internt skadeståndsansvar ska utgå krävs att de fyra rekvisiten *fullgörande av uppdrag, culpa, adekvat kausalitet* samt *skada* uppfylls.²² Vidare återfinns, som tidigare nämnts, det interna skadeståndsansvaret i ABL 29 kap 1 § efter hänvisning från ABL 29 kap 2 § 2 m.

3.1.1.1 Uppdraget

Som tidigare nämnts kan ett registrerat revisionsbolag väljas till revisor, men revisionsbolaget måste i sådana fall välja en fysisk person som är huvudansvarig revisor. Enligt ABL 29 kap 2 § är då både revisionsbolaget och den huvudansvarige revisorn skadeståndsansvariga för revisionen. Vidare kan biträde hjälpa revisorn vid revisionen och skadeståndsregler för dessa medhjälpare återfinns i ABL 29 kap 2 §.²³

Som tidigare nämnts tillhör den reviderande revisorn den renodlade revisorsrollen, och för arbetsuppgifter som faller in under revisionsverksamheten regleras revisorns skadeståndsansvar enligt ABL. Arbetsuppgifter som faller utanför revisionsverksamheten tillhör den utvidgade revisorsrollen och regleras enligt allmänna skadeståndsrättsliga regler. Som tidigare nämnts rör rättsfallet NJA 1996 s 224 bland annat gränsdragningsproblematiken mellan revisorns två olika roller, och vilka råd som kan sägas tillhöra revisionsverksamheten. Det torde vara av stor vikt att en riktig gränsdragning mellan revisorns två olika roller genomförs, eftersom revisorns roll har betydelse för skadeståndsansvaret.

3.1.1.2 Culpa

I SkL 2 kap 1§ finns den så kallade culparegeln som säger:

Var och en som uppsåtligen eller av vårdslöshet vållar person- eller sakskada skall ersätta skadan, såvitt inte annat följer av denna lag.

Culpa som är det latinska ordet för skuld, betyder inom juridiken, vållande, oförsiktighet, vårdslöshet och oaktsamhet. I straffrätten finns två sorters brott,

²¹ Nial, H & Johansson, S, (2001), sid. 374.

²² Moberg, Krister, (2003), sid. 171.

²³ Kedner, G – Roos, C M & Skog, R, Aktiebolagen med kommentarer del II s 268.

dolusbrott som är ett uppsåtsbrott som till exempel mord, samt culpabrott som är ett oaktsamhetsbrott där till exempel vållande till annans död faller in under. Den väsentliga skillnaden är att vid uppsåtsbrott känner gärningsmannen till att han eller hon kommer orsaka någon skada, men vid culpabrott ska gärningsmannen ha misstänkt, så kallad medveten culpa, eller borde ha misstänkt, så kallad omedveten culpa, att en skada kunde ha uppkommit som en följd av handlingen. För att omedveten culpa ska anses föreligga krävs det att den berörda kan skuldbeläggas för att han eller hon inte gjort nog för att få tillräckligt med nödvändig insikt. Vid bedömning om det föreligger omedveten culpa beaktas bland annat bristande erfarenhet eller intelligens. Vidare behöver inte alltid en culpabedömning, där domstolen avgör huruvida den orsakade skadan var oaktsam eller inte, ha sin utgångspunkt i vad gärningsmannen borde ha förstått, utan kan även ha sin utgångspunkt i huruvida ett risktagande kan anses tillåtet.²⁴ Till exempel kan det anses culpöst att utföra ett yrke utan nödvändig utbildning.²⁵

Minst culpa är den andra förutsättningen för att erhålla skadestånd. Vid oaktsamhetsbedömning utifrån de allmänna skadeståndsrättsliga principerna får sysslomannareglerna i HB kap 18 betydelse eftersom man kan se den renodlade revisorsrollen som en syssloman. Vidare grundas revisorns skadeståndsansvar på ABL:s culparegel.²⁶ Vilket innebär att den som återoppar skadestånd måste bevisa att revisorn agerat vårdslöst eller oaktsamt. Vad som kan anses vårdslöst eller oaktsamt kan vara problematiskt att utvärdera, varför en bedömning av culparegelns objektiva och subjektiva del görs. Som tidigare nämnts innebär culparegelns objektiva del att underlåtenheten eller oaktsamheten har orsakat att skadan har uppkommit, och att skadan är konstaterad, samt att det föreligger adekvat kausalitet. Den subjektiva delen innebär att den skadevållandes person, vilket vanligtvis är psykiska förhållanden, tas med vid bedömningen av culpa. Hänsyn tagen till den subjektiva delen kan leda till att culpa inte föreligger eller att skadeståndet jämkas.

Enligt lag ska revisorns granskning vara så ingående och omfattande som god revisionsred kräver, varför bedömningen av vad som är god revisionsred har stor betydelse vid bedömning av culparegelns objektiva sida. Vidare torde även professionsansvaret, det vill säga den norm som finns inom den aktuella professionen, vara av stor vikt vid bedömning av culpa.²⁷ Ytterst är det dock domstolarna som fastställer vad som är god revisionsred.

²⁴ Gullefors, Björn, (1999), sid. 70.

²⁵ http://80-www.ne.se.ludwig.lub.lu.se/jsp/notice_board.jsp?i_type=1, 2005-11-08.

²⁶ Moberg, Krister, (2003), sid. 170.

²⁷ Moberg, Krister, (2003), sid. 170.

Bristande kunskaper eller kvalifikationer är inte några argument för att undgå skadestånd.²⁸ Vilket även bekräftas av att ett aktiebolag enligt lag enbart får anlita kvalificerade revisorer vid revisionen.²⁹ Stress, depression eller sjukdom påverkar inte heller culpabedömningen.³⁰ Enligt doktrin kan en viss skillnad göras vid culpabedömning mellan en godkänd och en auktoriserad revisor, vilket torde innebära att det ställs högre krav på särskilt kompetenta revisorer.³¹ Vidare kan en arbetsfördelning och därmed ansvarsfördelning bli aktuell i fall då en av revisorerna upptäckt felaktigheter och övriga revisorer inte kan klandras för att de inte upptäckt felaktigheten.³² Ovanstående resonemang från doktrin torde innebära att det är fullt möjligt att göra en arbetsfördelning och därmed även en ansvarsfördelning. I förarbetena till 1944: års ABL togs frågan upp:

... en viss arbetsfördelning mellan revisorerna framstår som rimlig och praktiskt ofrånkomlig.³³

3.1.1.3 Adekvat kausalitet

Tredje förutsättningen för att erhålla skadestånd är krav på adekvat kausalitet. Förutom att förövaren måste ha orsakat den drabbade skada, så måste det även finnas ett samband mellan handling och skada. Detta orsakssamband, kausalitet, är en förutsättning för skadeståndsansvar.³⁴ Kausalitetbedömningen följer i allmänna drag skadeståndsrättsliga principer.³⁵ För att inte alla handlingar som givit upphov till person- eller sakskador ska innebära skadeståndsskyldighet, krävs det att det förelegat en påräknelig risk för fara vid handlat. Detta innebär att den uppkomna skadan ska vara en adekvat konsekvens av handlingen. Vidare anses det i vissa fall problematiskt att göra en korrekt oaktsamhetsbedömning, men en utgångspunkt är att hänsyn tas till den aktuella situationen då handlingen inträffar.³⁶

Kravet på ett orsakssamband mellan revisorns handlande och den uppkomna skadan innebär att revisorn inte kan bli skadeståndsskyldig för sådant som han eller hon inte kunnat påverka. Vidare krävs det att adekvans föreligger, det vill säga orsakssambandet mellan handlingen och den uppkomna skadan ska vara rättsligt relevant. På detta vis blir adekvansbedömningen en uppskattning av orsakssambandet.³⁷

²⁸ Moberg, Krister, (2003), sid. 170.

²⁹ Gorton, Lars, (1976), sid. 199 ff.

³⁰ Moberg, Krister, (2003), sid.173.

³¹ Moberg, Krister, (2003), sid. 172.

³² Moberg, Krister, (2003), sid. 169 och 178 ff.

³³ SOU 1941:9 s 476.

³⁴ Moberg, Krister, (2003), sid. 170.

³⁵ Kedner, G – Roos, C M & Skog, R, (1998), sid. 261, 266 ff.

³⁶ <http://www.ur.se/campus/155>, 2005-11-08.

³⁷ Anderson, Håkan, (1993), sid. 95.

Avslutningsvis kan sägas att som regel föreligger adekvat kausalitet i sådana fall så revisorn överträtt ABL, tillämplig lag om årsredovisning, bolagsordning eller efter instruktioner av bolagsstämman.³⁸

3.1.1.4 Skada

Den sista förutsättningen för att erhålla skadestånd är att visa att en påvisad ekonomisk skada uppkommit. För att räkna ut storleken på den ekonomiska skadan används den så kallade differensläran där hänsyn tas till hur den drabbades rådande ekonomiska situation skulle ha sett ut om skadan ej inträffat.³⁹ Vidare används Rättegångsbalken (RB) 35 kap 5 § ofta av domstolarna för att räkna ut skadans storlek. Ett bolag kan drabbas av ren förmögenhetsskada genom inkomstbortfall, kostnader eller att egendom minskar i värde, men av ovan sagda innebär det även att ren förmögenhetsförlust inte enbart innebär konstaterad förmögenhetsminskning utan också förlorad intäkt.

3.1.2 Externt skadeståndsansvar

Som tidigare nämnts återfinns det externa skadeståndsansvaret i ABL 29 kap 1 § 2 m. efter hänvisning från ABL 29 kap 2 §. Liksom det interna skadeståndsansvaret krävs att de fyra rekvisiten *fullgörande av uppdrag, uppdraget, skada och adekvat kausalitet* uppfylls.⁴⁰

3.1.2.1 Uppdraget

Uppdragets omfattning är detsamma för det interna skadeståndsansvaret som för det externa skadeståndsansvaret, varför hänvisning görs till 3.1.1.1.

3.1.2.2 Culpa

Andra förutsättningen för att erhålla skadestånd är krav på culpa, i samband med överträdelse av ABL, tillämplig lag om årsredovisning eller bolagsordning. Det är inte tillräckligt att som vid det interna skadeståndsansvaret påvisa att revisorn agerat oaktsamt. För att rekvisitet culpa under externt skadeståndsansvar ska sägas vara uppfyllt krävs det att man kan påvisa att revisorn agerat culpöst genom att han eller hon överträtt någon bestämmelse med syfte att skydda aktieägare eller annan. Ett exempel på en sådan bestämmelse är ABL 9 kap 3 §. ABL:s regler om skadestånd kan sägas utvidga revisorns skadeståndsansvar för rena förmögenhetsskador i utomobligatoriska förhållande.⁴¹

Enligt spärregeln i SkL 2 kap 2 § kan skadestånd för ren förmögenhetsskada i utomobligatoriska förhållanden enbart utges då brott förelegat.

³⁸ Moberg, Krister, (2003), sid. 157 ff.

³⁹ http://80-www.ne.se.ludwig.lub.lu.se/jsp/notice_board.jsp?i_type=1, 2005-11-08.

⁴⁰ Nial,H & Johansson, S, (2001), sid. 349 ff.

⁴¹ Moberg, Krister, (2003), sid. 163 ff.

3.1.2.3 Adekvat kausalitet

Adekvat kausalitet under det interna skadeståndsansvaret kan även tillämpas på det externa skadeståndsansvaret varför hänvisning görs till 3.1.1.4. Något som dock skiljer adekvat kausalitet under det externa skadeståndsansvaret från adekvat kausalitet under det interna skadeståndsansvaret, är avseendet på den stora krets som rent teoretiskt skulle kunna bli skadelidande vid en bristande revision.

Omfattningen av det externa skadeståndsansvaret diskuteras flitigt, men även val av tillvägagångssätt har diskuterats. Kleineman har argumenterat att kretsen av skadelidande skall begränsas genom tillämpning av den så kallade tillitsteorin.⁴² Tillitsteorin innebär i detta sammanhang att man ser till hur stor anledning som den skadelidande hade att lita på den avgivna informationen, och på vilket sätt den skadelidande haft förbindelse med bolaget. Ett problem är att vilket krav på närhet som krävs mellan den skadedrabbade och den som orsakat skadan, vilket även behandlas i Prop. 1997/98:99. Dock har lagstiftaren inte menat att det är lämpligt att begränsa skadeståndsskyldigheten, utan tvärtom har praxis fått mycket spelrum i frågan och jämkning framhålls.⁴³ Samuelsson ställer sig kritisk till tillitsteorin och menar att betoning ska ligga på adekvanskrav vid bedömning av skada.⁴⁴ Även Roos är kritisk till tillitsteorin eftersom han anser att tillitsteorin saknar tillräckligt med betydelsefullt underlag.⁴⁵

Med ovanstående som bakgrund och det faktum att förarbetena inte ansett det lämpligt att begränsa det externa skadeståndsansvaret så torde den skadeståndsberättigade kretsen kunna bli mycket stor.

3.1.2.4 Skada

Det som allmänt sägs i skada under det interna skadeståndsansvaret är även tillämbart på skada under det externa skadeståndsansvaret, men skillnaden mellan det interna och det externa skadeståndsansvaret är att man i det externa måste göra en uppdelning mellan direkt och indirekt skada. Den skada som åsamkas aktieägare eller annan kan antingen vara direkt eller indirekt, där ett exempel på en direkt skada kan till exempel vara då en aktieägare tar felaktiga beslut på grund av att årsredovisningen är bristfällig. På liknande sätt kan en borgenär lida direkt skada genom att borgenären lämnat kredit med oriktiga uppgifter om bolagets ekonomiska ställning som underlag.⁴⁶

⁴² Kleineman, Jan, (1987), sid. 421.

⁴³ Prop. 1997/98:99 s 191 ff.

⁴⁴ Samuelsson, Per, (1991), sid. 307 ff.

⁴⁵ Roos, Carl Martin, (1988), sid. 53.

⁴⁶ Moberg, Krister, (2003), sid. 166 ff.

I ABL framgår det inte tydligt att skillnad ska ske mellan direkt och indirekt skada, varför det är nödvändigt och även ofta problematiskt att klargöra gränsen mellan direkt och indirekt skada. Generellt kan man dock säga att en indirekt skada för enskild aktieägare eller annan kräver en direkt skada för bolaget.⁴⁷ Vidare är det enligt svensk rätt inte vanligt att indirekt skada ersätts, förutom i vissa undantagna fall som rör ren förmögenhetsförlust, men eftersom aktiebolagsrättsliga regler åberopats att gälla även för enskilda aktieägare och annan ställs frågan huruvida någon som drabbats av indirekt skada ska få skadeståndsansättning.⁴⁸

Vid indirekt skada har det lyfts fram att då skadan som drabbar bolaget reellt riktar sig mot viss eller vissa aktieägare, så ska enskilda aktieägare kunna åberopa skadeståndstalan. Dock gäller inte detta om skadan drabbar alla aktieägare på samma sätt. Skada under det externa skadeståndsansvaret syftar vanligtvis på den direkta skadan, och ekonomisk skada ska kunna påvisas.⁴⁹

Enligt doktrin omfattar revisorns skadeståndsskyldighet både direkt och indirekt skada.⁵⁰ Praxis avgör vilka rättsregler, och därmed vilka skador, som kan anses vara föremål för ett skadeståndsanspråk på grund av indirekt skada.⁵¹ Viss restriktiv syn på skadeståndsanspråk på grund av indirekt skada finns i förarbetena till aktiebolagslagen.⁵²

3.2 Enligt den utvidgade revisorsrollen

3.2.1 Mellan revisorn och uppdragsgivare

En revisor kan agera både enligt den traditionella revisorsrollen och enligt den utvidgade revisorsrollen, och som tidigare nämnts är revisorns skadeståndsansvar inte detsamma för de båda rollerna, varför gränsdragningen mellan de båda rollerna är av stor vikt. Vidare bör revisorer, liksom en del andra professioner, vara medvetna om rådgivningsansvarets gränser eftersom denna gräns har stor betydelse för revisorns skadeståndsansvar.⁵³ Kleineman menar att revisorers skadeståndsansvar, jämfört med andra professioner, är mycket omfattande eftersom en revisor kan bli skadeståndsansvarig både enligt den traditionella revisorsrollen och enligt den utvidgade revisorsrollen.⁵⁴ För att revisorn ska anses

⁴⁷ Dotevall, Rolf, (1999), sid. 53 och 178.

⁴⁸ Prop 1997/98:99 sid. 188 ff.

⁴⁹ Moberg, Krister, (2003), sid. 166 ff.

⁵⁰ Moberg, Krister, (2003), sid. 184.

⁵¹ Prop 1997/98:99 sid. 190.

⁵² Prop 1997/98:99 sid. 188 ff. och SOU 1995:44 sid. 2547 ff.

⁵³ Kleineman, Jan, (1987), sid. 511.

⁵⁴ Kleineman, Jan, (1987), sid. 561.

skadeståndsansvarig inför sin uppdragsgivare, det vill säga det inomobligatoriska förhållandet, ska de fyra rekvisiten *uppdragsavtal*, *skada*, *culpa* och *adekvat kausalitet* vara uppfyllda.⁵⁵

3.2.1.1 Uppdraget

Revisorer arbetar idag inte enbart enligt den traditionella revisorsrollen, utan det är mycket vanligt att uppdragsavtal sluts mellan revisorn och uppdragsgivare om att revisorn ska agera som rådgivare i ett visst uppdrag. Dessa avtal kan ingås såväl muntligt som skriftligt, varav de både avtalsmetoderna är lika bindande enligt lag även om det är lättare att bevisa ett skriftligt uppdragsavtals existens. Vid uppdragsavtal är revisorn skyldig att visa omsorg om sin uppdragsgivare, samt så ställs det krav på att revisorn agerar så som är brukligt och att revisorn tillämpar den kunskap och erfarenhet som finns inom professionen.⁵⁶

3.2.1.2 Culpa

För att avgöra huruvida en revisor agerat culpöst är det vanligt förekommande att hänsyn tas till den norm som är satt inom professionen. I vissa fall finns det en etablerad aktsamhetsnorm för professionen, men i de fall en sådan norm saknas så sker referensen till en i regel aktsam person. I revisorerens professionsverksamhet finns aktsamhetsnormer etablerade, och därmed görs en jämförelse vid vårdslöshetsbedömning med vad som är etablerat inom professionen.⁵⁷ För att skadestånd ska utmätas krävs det att revisorn agerat på ett sådant avvikande sätt från professionsnormen att han eller hon kan anses ha agerat culpöst.⁵⁸ Vidare kan tilläggas att revisorn som rådgivare har ett informationsansvar, vilket innebär att revisorn i egenskap av rådgivare har en skyldighet att på ett förståeligt sätt informera klienten angående det aktuella problemet.⁵⁹ Vidare är det av stor vikt att anpassa informationen så att klienten förstår innebörden av den avgivna informationen, annars kan revisorn bli ansvarig för skador som uppstått på grund av att klienten missförstått informationen.⁶⁰

3.2.1.3 Adekvat kausalitet och skada

Det som sägs om adekvat kausalitet och skada under det interna och det externa skadeståndsansvaret tillämpas även på den utvidgade revisorsrollens adekvata kausalitet. Dock kan det möjligtvis vara lite mer problematiskt att avgöra huruvida det föreligger ett orsakssamband mellan den rådgivande revisorn och den uppkomna skadan.

⁵⁵ Moberg, Krister, (2003), sid. 169 ff.

⁵⁶ Moberg, Krister, (2003), sid. 170.

⁵⁷ Dahlman, Cristian, (2000), sid. 33.

⁵⁸ Moberg, Krister, (2003), sid. 172 ff.

⁵⁹ Kleineman, Jan, (1998), sid. 188.

⁶⁰ Gullefors; Björn, (1999), sid. 122.

3.2.2 Mellan revisorn och tredjeman

En revisor som agerar som självständig rådgivare och lämnar råd, som inte kan anses tillhöra revisionsverksamheten och reglerna i ABL, ansvarar i förhållande till sina klienter i överensstämmelse med de avtal som inrättats mellan parterna och skadeståndsansvaret grundas på allmänna kontraktsrättsliga regler. Mellan revisorn och tredjeman saknas avtal, vilket innebär att utomobligatoriskt skadeståndsansvar bedöms enligt SkL och allmänna skadeståndsrettsliga principer.⁶¹

Enligt SkL 2 kap 2 § ersätts rena förmögenhetsskador i utomobligatoriska förhållanden enbart om brott förelegat.⁶² Det är emellertid en känd realitet att skadeståndsansvar gentemot tredjeman kan bli aktuellt då en rådgivare agerat culpöst i vissa situationer.⁶³ Nedan behandlas huruvida revisorn kan bli ansvarig i förhållande till tredjeman i en kontraktuell rådgivarsituation.

3.3 Sammanfattning på allmänt om revisorns skadeståndsansvar

Enligt ABL kan revisorns skadeståndsansvar delas upp i det interna skadeståndsansvaret och det externa skadeståndsansvaret. Det interna skadeståndsansvaret grundas på en traditionell culpabedömning, vari revisorn anses skadeståndsansvarig om det kan påvisas att han eller hon agerat culpöst. För att revisorn ska bli skadeståndsansvarig enligt det externa skadeståndsansvaret krävs att culpa är anknuten till denna lag, tillämplig lag om årsredovisning eller bolagsordning.

Culpa är central inom skadeståndsrätten och revisorns culparegel återfinns i ABL 29 kap 2 § efter hänvisning från ABL 29 kap 1 §. Vidare krävs för revisorns skadeståndsansvar att han eller hon uppfyller de fyra rekvisiten *uppdraget*, *skada*, *culpa* samt *adekvat kausalitet*.

För att den utvidgade revisorsrollen, det vill säga revisorn som rådgivare, ska bli skadeståndsansvarig gentemot uppdragsgivare krävs det att de fyra rekvisiten *uppdragsavtal*, *skada*, *culpa* och *adekvat kausalitet* uppfylls. Vidare är spärregeln i SkL 2 kap 2 § av stor betydelse för den utvidgade revisorsrollen då gäller revisorsansvar i förhållande till tredjeman.

⁶¹ Moberg, Krister, (2003), sid. 180 ff.

⁶² Moberg, Krister, (2003), sid. 181.

⁶³ Moberg, Krister, (2003), sid. 181.

4. Revisorns ansvar i förhållande till tredjeman

I det fjärde kapitlet ämnar jag att besvara uppsatsens forskningsfråga, och till min hjälp har jag traditionell juridisk metod och relevanta rättskällor. I kapitlet behandlas revisorns ansvar i förhållande till tredjeman i samband med rådgivning.

4.1 Allmänt om rådgivaransvar i förhållande till tredjeman

4.1.1 Några utgångspunkter

Som tidigare nämnts kan revisorn agera enligt den traditionella revisorsrollen samt enligt den utvidgade revisorsrollen. Då revisorn agerar enligt den utvidgade revisorsrollen ansvarar han eller hon i förhållande till klienten enligt de avtal som inrättats mellan parterna, och skadeståndsansvaret grundas på allmänna kontraktsrättsliga bestämmelser.⁶⁴ För den traditionella revisorsrollen finns det emellertid särskilda skadeståndsregler i ABL, men dessa regler är inte fullständiga varför allmänna skadeståndsregler fungerar som komplement till skadeståndsreglerna i ABL. Detta innebär att ABL:s skadeståndsansvar enbart omfattar den traditionella revisorsrollen, medan den allmänna skadeståndsrätten kan få betydelse för såväl den traditionella revisorsrollen som den utvidgade revisorsrollen. På grund av att skadeståndsansvaret inte ser likadant ut för den utvidgade revisorsrollen som den traditionella revisorsrollen tillhör revisorer en profession som bör vara extra medveten om rådgivaransvarets gränser.⁶⁵ Vidare kan man säga att revisorns ansvar är mycket omfattande eftersom revisorn kan anses vara skadeståndsskyldig såväl enligt den traditionella revisorsrollen som enligt den utvidgade revisorsrollen.⁶⁶ Då revisorn agerar enligt den utvidgade revisorsrollen omfattas hans eller hennes arbetsuppgifter inte av ABL:s regler utan av kontraktsrättsliga regler. Mellan den rådgivande revisorn och tredjeman finns inte några kontraktsförhållanden, varför ansvar gentemot tredjeman regleras av SkL som behandlas nedan.⁶⁷

⁶⁴ Moberg, Krister, (2003), sid. 180.

⁶⁵ Kleineman, Jan, (1987), sid. 511.

⁶⁶ Kleineman, Jan, (1987), sid. 561.

⁶⁷ Moberg, Krister, (2003), sid. 180 ff.

4.1.2 Huvudregeln

I svensk rätt är huvudregeln enligt SkL kap 2 § 2 att ren förmögenhetsskada ersätts i utomobligatoriska förhållanden enbart i samband med brott.⁶⁸ Vidare karaktäriseras svensk rätt av en mycket konservativ syn på ansvaret för dylika rena förmögenhetsskador. Kleineman menar att den svenska huvudregeln i SkL 2 kap. 2 §, som säger att ersättning ska utgå vid brottslig handling, är osäker. Vidare styrks påståendet med att huvudregeln i praktiken används i allt mindre utsträckning, samt att ansvaret för rena förmögenhetsskador i utomobligatoriska förhållanden utan samband med brott vidgats genom rättsfallen NJA 1987 s 692, det så kallade Kone-fallet, och NJA 1996 s 700.

I den internationella skadeståndsdebatten diskuteras det så kallade *floodgate-argumentet*, det vill säga behovet att ställa olika spärrar till förfogande. Dessa olika former av spärrar motverkar utsvävande och i och med det ett allt för svårkontrollerat ansvar. Ett exempel på en spärrregeln är huvudregeln i SkL 2 kap 2 §. Som ovan nämnts så säger denna huvudregel att skadeståndskyldighet vid ren förmögenhetsskada i utomobligatoriska förhållanden endast gäller i samband med en brottslig handling. För inomobligatoriska förhållanden finns inga begränsningar i skadeståndsansvaret, men utomobligatoriskskada ersätts enbart om brott förelegat eller följer av lag.

En annan vanlig spärrregel är den spärrregel som ställdes på sin spets i rättsfallet NJA 1987 s 692, och som behandlar ansvaret för vilseledande information. HD: s domar i rättsfallen NJA 1987 s 692 och NJA 2001 s 878, vilka behandlas nedan, slår fast att det i fråga om ansvar vid rådgivning i förhållande till tredjeman i alla fall krävs att det föreligger en verklig och näraliggande relation för att skadeståndsansvar ska dömas.⁶⁹ Vidare innebar domen i NJA 2001 s 878 att det anses klart vad som gäller för vissa yrkesmäns ansvar gentemot tredjeman, det vill säga att vissa yrkesmän kan bli skadeståndskyldig gentemot tredjeman med stöd av den så kallade tillitsprincipen. Domen understryker även yrkesmannens möjligheter att genom friskrivning begränsa sitt ansvar gentemot tredjeman.

4.1.3 Utvidgat ansvar

I motiven till skadeståndslagen sägs att lagstiftningen inte är ämnad att försvåra en rättsutveckling genom praxis i ett led mot ett utvidgat ansvar för ren förmögenhetsskada i utomobligatoriska förhållanden.⁷⁰ Rättspraxis utveckling kan sägas vara ett tecken på att den svenska inställningen till ansvarfrågor vid rena

⁶⁸ Hellner, Jan, (1996), sid. 126.

⁶⁹ Kleineman, Jan, (2005), sid. 3 ff.

⁷⁰ Prop. 1972:5 s 568, samt NJA II 1972 s 609.

förmögenhetsbrott är förlegad, eftersom ansvarfrågor vid rena förmögenhetsbrott i större utsträckning än ansvarsfrågor vid person- och saksador ger upphov till problem och särregleringar, samt det faktum att så kallade tredjemansskador aldrig särreglerats i SkL.⁷¹ Vidare kan tilläggas att innan tillkomsten av den nuvarande skadeståndslagen förekom fall i rättspraxis där ersättning för rena förmögenhetsskador utgavs trots att brott inte förelegat.⁷²

Ovanstående torde innebära att det föreligger en liberal rättstillämpning för ersättningsmöjligheter för rena förmögenhetsskador i förhållande till tredjeman. Nedan presenteras rättsfallen NJA 1987 s 692 och NJA 2001 878, där utvidgning av skadeståndsansvaret har skett.

4.1.3.1 Praxis inom det utomobligatoriska området

NJA 1987 s 692 (Kone-fallet)

Fråga om skadeståndsskyldighet mot annan än uppdragsgivaren för den som av oaktsamhet lämnat felaktig uppgift i värderingsintyg beträffande fast egendom.

Rättspraxis visar att i fall då ren förmögenhetsskada i utomobligatoriska förhållanden orsakats av annan anledning än brott så har skadeståndsansvar dömts utanför de lagreglerande områdena. Rättsfallet NJA 1987 s 692, Kone-fallet, är ett sådant exempel som enligt Kleineman uppvisar försök på en rättspolitisk förklaring på ett problem inom skadeståndsrätten.⁷³ Sakförhållandena i rättsfallet var att Kone Invest lånade ut en miljon till Bernts Fastighetsbyrå AB, och som säkerhet för lånet utfärdades ett pantbrev på 800 000 kronor i en fastighet. På uppdrag av Bernts Fastighetsbyrå AB anlätades AB J & W för att utfärda ett värderingsintyg på fastigheten, vilket banken krävde för att bevilja lånet. Arne B, värderingsmannen, var oaktsam vid utfärdandet av värderingsintyget eftersom det senare visade sig att intyget var felaktigt ur flera aspekter. Bland annat intygades att en stadsplan för villabebyggelse var upprättad, vilket visade sig inte vara fallet. Vidare hade byggnadsnämnden två dagar efter intygets utfärdande avslagit exploatering av området. Då Bernts Fastighetsbyrå AB senare gick i konkurs visade det sig att fastigheten endast var värd en bråkdel av vad som angivits i intyget.

Ren förmögenhetsskada gentemot tredjeman uppstod då fastighetsägaren inte kunde amortera lånet och säkerheten i fastigheten inte uppfyllde det belopp som var upptaget i värderingsintyget. HD uttalade:

För värderingsmännen måste det stå klart att intyget kan komma till användning för skilda ändamål och av flera personer. Att annan än uppdragsgivaren fäster avseende vid ett värderingsintyg är ofrånkomligt. En ordning att intygsgivaren endast ansvarar mot

⁷¹ Kleineman, Jan, (2005), sid. 3.

⁷² Adlercreutz, Axel, (1998), sid. 139.

⁷³ Kleineman, Jan, (2001-2002), sid. 627.

uppdragsgivaren för med sig åtskilliga dubbelvärderingar utan egentlig fördel för fastighets- eller kreditmarknaden.

Vidare uttalade HD:

Övervägande skäl talar för att den som med fog satt sin tillit till ett värderingsintyg inte skall bära följderna av en skada som ytterst beror på att intygsgivaren förfarit vårdslöst. Skadeståndsansvaret för den som yrkesmässigt åtar sig fastighetsvärderingar bör alltså i regel inte begränsas till skada som uppdragsgivaren lidit utan omfatta också skada som åsamkats tredje man, såvida inte förbehåll om frihet från sådant ansvar gjorts i intyget.

Värderingsmannen befanns av HD skadeståndskyldig mot annan part än sin uppdragsgivare.⁷⁴ I det aktuella rättsfallet framkom att HD anser att den som yrkesmässigt utför värderingar ska stå för uppkommen skada både gentemot uppdragsgivare samt gentemot tredjeman. HD: s motivering innebär ett utvidgat ansvar för värderingsmän, eftersom även tredjeman kan åberopa skadeståndsansvar.⁷⁵ Rättsfallet har fått stor betydelse för bedömandet av skadeståndsansvar vid missvisande information mot annan än kontraktspart.⁷⁶ Vidare har det aktuella rättsfallet ett högt prejudicerande värde eftersom HD genom sin dom uttrycker en rättsregel som säger att en rådgivare kan bli ansvarig i icke-kontraktuella förhållanden om tredjeman omfattas av en krets som på goda grunder har litat på avgivet värderingsintyg, om inte ansvarsfriskrivning har skett i intyget. Vidare ställs det krav på att intyget är professionellt upprättat, samt att värderingsmannen förstått att intyget kan komma att användas av flera personer och olika syften, vilket benämns *end and aim-regeln*.⁷⁷ HD: s dom kan komma att få stor betydelse även för andra professionsutövare, till exempel revisorer, som utfärdar värderingsintyg.⁷⁸ Vidare innebär HD: s dom att HD antagit en fundamental teori för ett professionsansvar i förhållande till tredjeman.⁷⁹

NJA 2001 s 878

Ett annat rättsfall som berör värderingsmans skadeståndsansvar gentemot tredjeman är NJA 2001 s 878, där rättsfrågan löd:

Fråga om skadeståndsskyldighet mot annan än uppdragsgivaren för den som i värderingsintyg beträffande fast egendom av oaktsamhet åsatt fastigheten ett alltför högt marknadsvärde.

Sakförhållandena i rättsfallet var att Föreningssparbanken lämnat kredit till Apex med säkerhet i fastighet, varför banken grundat sin kreditgivning på det av värderingsmannen utfärdade värderingsintyget. Fastigheten såldes därefter ut på exekutiv auktion, och inbringade då inte tillräckligt för att täcka föreningssparbankens fordran. Föreningssparbanken yrkade skadeståndsansvar för

⁷⁴ <http://www.hogstadamstolen.se/2005/2005-09-12%20T%204136-03%20Dom.pdf>, 2005-11-28.

⁷⁵ Kleineman, Jan, (1998), sid. 202.

⁷⁶ Kleineman, Jan, (2001), sid. 626.

⁷⁷ Kleineman, Jan, (1987), sid. 542 ff.

⁷⁸ Smiciklas, Martin, (1988), sid. 49 ff. och Moberg, Krister, (2003), sid. 183.

⁷⁹ Kleineman, Jan, (1998), sid. 202.

Ljungqvist Fastighetsvärdering där värderingsmannen var anställd. Vidare menade Föreningssparbanken att värderingsmannen agerat culpöst och att Ljungqvist Fastighetsvärdering hade ett principalansvar⁸⁰ för värderingsmannens agerande. Vidare hänvisade Föreningssparbanken till det ovan refererade Kone-fallet, eftersom Föreningssparbanken ansåg att på grund av befogad tillit var de berättigade till ersättning med hänvisning till HD: s dom i Kone-fallet. HD uttalade sig angående befogad tillit:

Av betydelse... är bland annat om utställaren gett uttryck för något förbehåll avseende ansvaret för intyget eller om detta har lämnats helt förbehållslöst.

... måste det vara möjligt för värderingsmannen att begränsa sitt ansvar genom att i utlåtandet uttryckligen hänvisa till det ändamål som föranlett utlåtandets utfärdande.

Ljungqvist Fastighetsvärdering svarade med att skadan var en ren förmögenhetsskada varför huvudregelns krav på brott åberopades. Vidare menade Ljungqvist Fastighetsvärdering att värderingsmannen inte agerat culpöst, samt att det inte förelåg ett orsakssamband mellan skadan och värderingsmannens värderingsintyg och att banken varit delaktig i skadans uppkomst. Därutöver menade svaranden att det framgått av intyget att intyget var avsatt att gälla en tvist, och därför var de inte ansvariga gentemot någon som nyttjat intyget i andra syften. Angående värderingsmannens påpekande att intyget var avsatt att gälla en tvist så ansåg HD att trots påpekandets brister så var ändå påpekandet av den beskaffenheten att Föreningssparbanken borde ha insett intygets begränsningar. Vidare menade HD att det inte ska ställas allt för höga krav på formuleringen av så kallade friskrivningar. HD friade värderingsmannen från skadeståndsansvar.

HD: s avgörande har välkomnats eftersom det fanns behov att tydliggöra de fastslagna rättsprinciperna i det tidigare liknande rättsfallet, Kone-fallet. Angående rättsfallet är det av stor betydelse att skilja mellan ansvarsgrundlag och ansvarsbegränsning, eftersom den befogade tilliten är den enda självständiga ansvarsgrunden då det för rena förmögenhetsskador saknas allmänna regler om ansvar. Först efter att den befogade tillitens uppkomst kan fastställas kan ansvarsbegränsningar som till exempel friskrivningar bli aktuella, vilket innebär att friskrivning inte direkt har ett samband med huruvida tilliten varit befogad eller inte. En friskrivning ska i stället ses som en ansvarsbegränsning för eventuell skada som uppkommit på grund av befogad tillit. Ett uttalande i intyget om vad intyget är avsett att användas till, kan inte betraktas som en friskrivning men är trots det ett tillvägagångssätt att begränsa ansvaret.⁸¹ Vidare har HD: s dom i rättsfallet NJA 2001 s 878 klargjort att det är av stor vikt huruvida tilliten varit befogad eller inte.

⁸⁰ Arbetsgivarens ansvar för anställds vållande.

⁸¹ Kleinman, Jan, (2001-2002), sid. 632.

4.1.3.2 Rättsutveckling och doktrin

Kleineman har utvecklat den så kallade tillitsteorin, vars syfte är att skilja mellan de fall där skadeståndsansvar för utomobligatoriska förhållanden är aktuellt och de utomobligatoriska förhållanden där skadeståndsansvar inte är aktuellt.⁸² Vidare är tillitsteorin ett hjälpmedel vid bedömningen av huruvida tredjeman haft fog att lita på den avgivna informationen, och i sådana fall kan skadeståndsansvar bli aktuellt. Vidare anser Kleineman att bedömningen huruvida den skadedrabbade haft anledning att lita på den avgivna informationen ingår i orsakssambandets bedömning.⁸³ Kleineman menar vidare att tillitsteorins ger stabilitet och riktlinjer för rättsfallstolkning, samt lagtolkning vid skadeståndsbedömning vid utomobligatoriska förhållanden. Kleineman betonar att tillitsteorin inte är den enda rätta metoden vid bedömning av skadeståndsansvar gentemot tredjeman, men samtidigt visar rättspraxis att Kleinemans tillitsteori är en vedertagen metod vid ansvarsbedömning gentemot tredjeman.⁸⁴

Enligt Kleineman krävs det att följande fyra rekvisit uppfylls:

- Den som har avgett informationen ska anses ha varit culpös vid informationsavgivningen, vilket innebär att vanlig culpabedömning tillämpas.
- Den skadedrabbade ska ha känt tillit till den avgivna informationen.
- Vidare ställs det krav på att sådan eventuell tillit ska anses vara befogad.
- Sist ska regeln *the end and aim rule* uppfyllas. Denna regel innebär att den som avgivit informationen ska ha kännedom om vilka som kan komma att bruka den avgivna informationen, samt de eventuella skador som kan uppkomma på grund av informationen.⁸⁵

Kleinemans tillitsteori har dock inte undgått kritik, bland annat anser Roos att teorin saknar tillräckligt med stöd, samt att normskyddsläran, culparegeln och principer om immunitet och riktning är fullt tillräckligt vid bedömning av skadeståndsansvaret gentemot tredjeman.⁸⁶ Den tidigare nämnda huvudregeln SkL 2 kap 2 § är en så kallad normskyddsregel, vilket innebär att huvudregeln är en av de regler där det ställs krav på att det förelegat adekvat kausalitet. Kleineman menar dock att det förutom adekvat kausalitet ställs krav på att den norm som kränkts innehar ett skyddsintresse.⁸⁷ Vidare menar Kleineman att normskyddsläran är tillämplig vid bedömningen huruvida bolagets företrädare, till

⁸² Kleineman, Jan, (1987), sid. 467.

⁸³ Kleineman, Jan, (1987), sid. 444 ff.

⁸⁴ Kleineman, Jan, (1987), sid. 420 ff.

⁸⁵ Kleineman, Jan, (1987), sid. 444.

⁸⁶ Roos, Carl Martin, (1988), sid. 53.

⁸⁷ Kleineman, Jan, (1987), sid. 288 ff.

exempel revisorer, är skadeståndsansvariga för ren förmögenhetsskada gentemot tredjeman.⁸⁸

I det tidigare nämnda rättsfallet NJA 1987 s 692 har Kleinemans tillitsteori använts i domen, och i rättsfallet NJA 2001 s 878 menar Kleineman att den befogade tilliten utgjorde den självständiga ansvarsgrunden i domen.⁸⁹ Vidare anser jag, trots bland annat Roos kritik, att Kleinemans tillitsteori fungerat som ett bra hjälpmedel i de båda ovanstående rättsfallen för att utröna huruvida rådgivare varit skadeståndsansvariga gentemot tredjeman. Det kan dock tilläggas att jag ställer mig tveksam till att tillitsteorin ska ses som det optimala hjälpmedlet för att göra en riktig bedömning, detta eftersom tillitsteorin enligt kritiker inte är tillräckligt tydlig. Tillitsteorin torde i stället betraktas som ett viktigt komplement till teorier kring skadeståndsansvar. Nedan diskuteras revisorns ansvar samt sammanfattande slutsatser kring revisorns ansvar i förhållande till tredjeman.

4.1.3.3 Revisorns ansvar

En intressant fråga är om en revisor i sin rådgivarverksamhet kan bli ansvarig i förhållande till tredjeman enligt de principer och grunder som framkommit i NJA 1987 s 692 och NJA 2001 s 878. Smiciklas anser att de ovan nämnda rättsfallen kan få till följd att revisorer kan anses vara skadeståndsansvariga gentemot tredjeman i situationer som till exempel då en revisor genomfört en värdering av ett bolag åt den nuvarande ägaren, och då värderingsutlåtandet senare brukas vid försäljning till tredjeman.⁹⁰ I de båda ovanstående rättsfallen var svaranden professionella värderingsmän, men Moberg anser att HD: s domar är aktuella även för andra professionella rådgivare, som till exempel revisorer. Vidare menar Moberg att det är av stor vikt att revisorer är medvetna om det eventuella skadeståndsansvaret gentemot tredjeman vid utfärdande av intyg och utlåtande.⁹¹

Jag anser att med det som tidigare nämnts samt ovanstående som bakgrund är det högst väsentligt att revisorer är extra uppmärksamma vid upprättande av intyg och utlåtande som kan komma att användas av andra personer samt andra ändamål. Revisorer har flera olika intressenter och en fråga som kan ställas är om det är rimligt att revisorer kan anses vara skadeståndsansvariga gentemot alla som tar del av revisorns avgivna information. Då till exempel en revisor agerar som värderingsman inför ett företagsförvärv kan man ställa sig frågande till hur omfattande revisorns skadeståndsansvar egentligen är. För att utröna detta kan Kleinemans tillitsteori vara behjälplig, varför man först genomför en culpabedömning det vill säga huruvida värderingsmannen, i detta fall en revisor,

⁸⁸ Kleineman, Jan, (1987), sid. 303.

⁸⁹ Kleineman, Jan, (2001-2002), sid. 632.

⁹⁰ Smiciklas, Martin, (1988), sid. 48 ff.

⁹¹ Moberg, Krister, (2003), sid. 183.

enligt professionsnormen kan anses ha agerat culpöst eller inte. Vidare ställs det även krav på att den skadedrabbade ska ha känt tilltro till den avgivna informationen, vilket jag anser är fullt rimligt vid intygsavgivande av en revisor inför ett företagsförvärv. Vidare bör ett intyg inför företagsförvärv vara tillförlitligt, och de intressenter som tar del av intyget bör kunna lita på dess innehåll. Här kan man dock ställa sig frågande till om detta gäller alla eventuella intressenter, vilket skulle leda till att den skadeståndsberättigande kretsen skulle bli enorm. Enligt Kleinemans tillitsteori ställs det dock i detta avseende krav på att tilliten ska vara befogad, vilket torde minska den skadeståndsberättigande kretsen. Vidare ställs det enligt tillitsteorin krav på att den som avgivit informationen, revisorn i detta fall, vet vilka som kommer att använda den avgivna informationen. Detta torde i detta fall minska revisorns skadeståndsansvar i förhållande till tredjeman i den meningen att tredjemansskadeståndskretsen enbart torde omfatta sådana intressenter som har direkt användning av intyget. Dock kan det troligtvis vara problematiskt att utröna vilka som har direkt användning av intyget, varför friskrivningsklausuler kan vara ett mycket viktigt hjälpmedel för revisorer vid begränsning av skadeståndsansvar gentemot tredjeman. Ett sätt att begränsa revisorns skadeståndsansvar gentemot tredjeman är att revisorn gör ett uttalande om vad intyget eller utlåtande avser att användas till.⁹² Det kan dock tilläggas att revisorer aldrig kan friskriva sig från sitt aktiebolagsrättsliga ansvar och vidare bör inte allt för allmänna friskrivningar accepteras i samband med allmänna rättsprinciper enligt AvtL 36 §.⁹³

Avslutningsvis vill jag tillägga att mycket tyder på att rättsläget vad gäller skadeståndsansvar för rena förmögenhetsskador i utomobligatoriska förhållanden för revisorer inte kan anses helt klarlagt, varför revisorer bör vara mycket uppmärksamma på situationer som eventuellt kan leda till skadeståndsansvar i förhållande till tredjeman.

4.2 Sammanfattande slutsatser

HD valde att döma olika i rättsfallen NJA 1987 s 692 och NJA 2001 s 878, detta trots att rättsfallen liknar varandra på många sätt, eftersom det rörde sig om skadeståndsanspråk i utomobligatoriskt förhållande och som saknade direkt stöd enligt lagstiftning. Enligt HD: s domar i de ovanstående rättsfallen ställs det i alla fall krav på att det föreligger en konkret och närliggande relation för att ansvar ska anses vara aktuellt.⁹⁴ Vidare är en förutsättning för skadeståndsansvar att tilliten

⁹² Moberg, Krister, (2003), sid. 182.

⁹³ Moberg, Krister, (2003), sid. 179.

⁹⁴ <http://www.fondhandlarna.se/remisser/prospektansvar.pdf> , 2005-11-27.

kan anses vara befogad, men hänsyn tas även till andra omständigheter varför det inte alltid är en självklarhet att skadeståndsansvar utgår då tilliten varit befogad.⁹⁵

Ett sätt att begränsa skadeståndsansvaret gentemot tredjeman är att upprätta en friskrivningsklausul. I rättsfallet NJA 1987 s 692 påpekade HD att skadeståndsansvar kan begränsas med hjälp av en friskrivningsklausul. Detta framkom ännu klarare i rättsfallet NJA 2001 s 878 där skadeståndsansvar inte utgick bland annat eftersom HD ansåg att banken borde ha noterat att värderingsmannen påpekat att intyget avsåg en tvist, och därmed borde banken ha undersökt huruvida intyget kunde användas för andra ändamål eller inte. Med detta påpekande har HD givit besked om att det är fullt möjligt för värderingsmän, vilket torde inkludera andra yrkesutövare såsom revisorer, att friskriva sig från ansvar gentemot tredjeman. Vidare poängterade HD att det inte bör ställas allt för strikta krav på hur en sådan friskrivning ska se ut, vilket jag anser rimligt eftersom man annars riskerar att hamna i en gränsdragningsproblematik kring vad som kan anses vara en friskrivning och vad som inte kan anses vara en friskrivning. Angående de som använder avgivna intyg så anser jag att det vore rimligt att det ställs krav på att dessa användare agerar kritiskt och inte är naiva i tillämpningen av avgivna intyg, vilket innebär att jag anser att även användaren har ett visst ansvar framförallt om det rör sig om en profession med kompetens och erfarenheter inom området.

⁹⁵ Kleineman, Jan, (1987), sid. 453.

5. Slutdiskussion

I detta kapitel ämnar jag att med hjälp av den lagstiftning, praxis och doktrin som har diskuterats att besvara uppsatsens forskningsfråga. Avslutningsvis kommer den framtida utvecklingen att diskuteras.

5.1 Inledande diskussion

Revisorns skadeståndsansvar gentemot tredjeman är ett mycket relevant ämne eftersom revisorer generellt i större utsträckning än till exempel styrelseledamöter, troligtvis på grund av *the deep pocket theory*, riskerar att råka ut för skadeståndsanspråk såväl i inomobligatoriska förhållanden som i utomobligatoriska förhållanden. Trots att det tycks finnas ett behov av att tydliggöra huruvida revisorer är skadeståndsansvariga gentemot tredjeman, finns det luckor i såväl lagtext som praxis. Min uppsats har som syfte att klargöra huruvida revisorn är skadeståndsansvarig gentemot tredjeman, och uppsatsen leder fram till ett praktiskt bidrag som svarar på uppsatsens forskningsfråga; *Har revisorn ett ansvar gentemot tredjeman?*

5.2 Praktiskt bidrag – forskningsfrågan besvaras

Som tidigare nämnts omfattar ABL: s skadeståndsansvar enbart den traditionella revisorsrollen, medan den allmänna skadeståndsrisken kan få betydelse för såväl den traditionella revisorsrollen som den utvidgade revisorsrollen. Vidare kan revisorns skadeståndsansvar i utomobligatoriska förhållanden anses vara högst oklart, bland annat eftersom SkL 2 kap 2 § ställer krav på att brott förelegat, men samtidigt visar praxis och doktrin på att skadeståndsansvar, trots brist på brottslig handling, ändå kan komma att bli aktuellt. Kone-fallet är ett sådant rättsfall där HD formulerade en rättsregel vars innebörd är att intygsavgivare kan anses vara skadeståndsansvariga gentemot tredjeman då tredjeman haft anledning att lita på den avgivna informationen, vilket innebär att intygsavgivare, som ska ha insett att det avgivna intyget kunde komma att användas av flera personer och olika ändamål, kan bli skadeståndsansvariga i utomobligatoriska förhållanden. NJA 2001 s 878 är ett annat rättsfall där en utvidgning av skadeståndsansvaret har skett, eftersom HD kungjorde att skadeståndsansvar för ren förmögenhetsskada kan bli aktuellt i utomobligatoriska förhållanden trots att brott inte förelegat. Även förarbetena till SkL förevisar att lagstiftarens önskan inte har varit att begränsa skadeståndsansvaret, eftersom det i förarbetena framkommer att lagen inte ska

fungera som ett hinder för en utvidgning av skadeståndsansvar för ren förmögenhetsskada i rättspraxis.⁹⁶

Just med tanke på att det föreligger en stor osäkerhet kring huruvida revisorn är skadeståndsansvarig gentemot tredjeman eller inte, är det av stor vikt att revisorer förstår friskrivningsklausuler betydelse. Detta eftersom friskrivningsklausuler är ett sätt att begränsa ansvaret i en tid då revisorer, mycket på grund av den obligatoriska ansvarsförsäkringen, i högre utsträckning än många andra ställs inför skadeståndsansvar.

Avslutningsvis vill jag tillägga att jag anser att en utvidgning av skadeståndsansvaret gentemot tredjeman är att föredra, men samtidigt torde en sådan utveckling leda till att revisorer i ännu högre utsträckning riskerar att hamna inför skadeståndsanspråk. Vad jag menar är att en utvidgning av skadeståndsansvar torde vara positivt eftersom kravet på professionalitet ökar samtidigt som att rätt grupp, och inte den som har störst möjlighet att betala ett eventuellt skadestånd, åläggs skadeståndsansvar.

5.3 Framtida utveckling

Revisorns skadeståndsansvar gentemot tredjeman har ännu inte prövats i praxis, vilket bland annat innebär att revisorns skadeståndsansvar gentemot tredjeman inte är helt klarlagt. För att tydliggöra revisorns skadeståndsansvar gentemot tredjeman kan analogier dras till praxis kring andra professionsutövares skadeståndsansvar gentemot tredjeman. Senare års rättspraxis tyder på en utvidgning av andra professioners skadeståndsansvar gentemot tredjeman, vilket torde innebära att även revisorers skadeståndsansvar gentemot tredjeman kommer att vidgas. Trots att rättsfallen NJA 1987 s 627 och NJA 2001 s 878 berör andra yrkesutövare, torde de båda rättsfallen, som för övrigt kan anses ha ett högt prejudicerande värde, få stor betydelse för den framtida utvecklingen kring skadeståndsansvar gentemot tredjeman, men eftersom det trots allt finns oklarheter i såväl lagtext, praxis samt doktrin så finns möjligheten att det i framtiden förs andra resonemang kring huruvida revisorer, och andra professioner, är skadeståndsansvariga i utomobligatoriska förhållanden. Detta kan betyda att trots att det för tillfället finns en tendens på en utvidgning av ansvar i utomobligatoriska förhållanden, så kan framtiden likväl te sig så att skadeståndsansvaret i utomobligatoriska förhållanden tenderar att begränsas. Jag anser att ovanstående resonemang innebär att det fortfarande föreligger så pass stora oklarheter inom området att det är svårt i dagsläget att veta hur

⁹⁶ Prop. 1972:5

utomobligatoriskt ansvar för rena förmögenhetsskador kommer att se ut
framtiden.

Referenser

Offentliga tryck

Kommittébetänkanden

- SOU 1941:9 Lagberedningens förslag om lag om aktiebolag m.m.
- SOU 1971:15 s 266 Förslag till aktiebolagslag m.m. Betänkande angivet av aktiebolagsutredningen.
- SOU 1995:44 Aktiebolagets organisation
- SOU 1999:43 Oberoende, ägande och tillsyn i revisionsverksamheten.

Propositioner

- Prop. 1972:5 Förslag till skadeståndslag m.m.
- Prop. 1972:5 Förslag till ny skadeståndslag.
- Prop. 1997/98:99 Om revisorernas skadeståndsansvar.

Litteratur

- Adlercreutz, Axel (1998), *Avtalsrätt 1*, 10: e upplagan, Juristförlaget, Lund.
- Anderson, Håkan (1993), *Skyddsändamål och adekvans. Om skadeståndsansvarets gränser*, Uppsala.
- Artsberg, Kristina (2003), *Redovisningsteori – policy och praxis*, Liber AB, Trelleborg.
- Bernitz, Ulf & Heuman, Lars m.fl. (2002), *Finna rätt – juristens källmaterial och arbetsmetoder*, Norstedts Juridik AB, Stockholm.
- Dahlman, Cristian (2000), *Konkurrerande culpakriterier*, Lund.
- Dotevall, Rolf (1999), *Bolagsledningens skadeståndsansvar*, Stockholm.

FAR: s Revisionsbok 1998 (1998), Stockholm.

- Gullefors, Björn (1999), *Ansvar och skadestånd – Reglerna om ansvar för rådgivare, mäklare och andra konsulter*, Media Print, Uddevalla.
- Gorton, Lars (1976), *Revisorns ställning i svenska aktiebolag*, festskrift till Knut Rodhe, (Stockholm).
- Hellner, Jan (1994), *Rättsteori – en introduktion*, Juristförlaget JF AB, Stockholm.
- Hellner, Jan (1996), *Speciell avtalsrätt II. Kontraktsrätt*, Stockholm.
- Hellner, Jan & Johansson, Svante (2000), *Skadeståndsrätt*, sjätteupplagan, Stockholm.
- Heuman, Lars (1987), *Advokatens rättsutredningar*, Stockholm.
- Kedner, G – Roos, C M & Skog, R (1998), *Aktiebolagen med kommentarer del II 5 u*, Stockholm
- Kleineman, Jan (1987), *Ren förmögenhetsskada*, Stockholm.
- (2005), *Almänna skadeståndsrättsliga aspekter på prospktutredningens förslag till utvidgat prospektansvar*, Stockholm.
- Lehrberg, Bert (2001), *Praktisk juridisk metod*, Lustusförlag AB, Uppsala.
- Moberg, Krister (2003), *Bolagsrevisorn*, Norstedts Juridik AB, Stockholm.
- Nial, H & Johansson, S (2001), *Svensk associationsrätt i huvuddrag*, Stockholm.
- Revisorsamfundet SRS (2002), *Vägledning för revisorer – analysmodellen*, SRS Service AB, Stockholm.

Samuelsson, Per (1991), *Information och ansvar*, Göteborg.

Artiklar

Aspholm, Ingalill (2002), Rättsekonomisk analys av revisors skadeståndsansvar i Norden, *Skrifter utgivna vid Svenska handelshögskolan*, Nr 103, Helsingfors.

Christian von Bar *The Common European Law of Torts*, a.a., volume 1.

Kleineman, Jan (1998), Rådgivarens informations ansvar – en probleminventering, *SvJT*, sid. 185-211.

(2001-2002), Om den befogade tillitens skadeståndsrättsliga relevans, *JT 2001-2002*, sid. 625.

Maw, N.G.

– of Horsell, L – Craig

– Cooper, M

(1994), *Maw of Corporate Governance*, Cambridge.

Nilsson, S,

(2004), Systemet och V & S får kritik, *Svenska Dagbladet*, (2004-03-20).

Roos, Carl Martin

(1988), Ren förmögenhetsskada, *SvJT*, sid. 43-52.

Samuelsson

(2001), Om aktiebolagsstyrelsens arbetsformer, *SvJT*.

Smiciklas, Martin

(1988), Rådgivare har ansvar mot tredjeman, *Balans*, 12/88, sid. 47-48.

Rättsfall

NJA 1957 s 621

NJA 1979 s 157.

NJA 1987 s 692.

NJA 1992 s 243.

NJA 1996 s 224.

NJA 1996 s 700.

NJA 1998 s 734.

NJA 2001 s 878.

NJA II 1972 s 609.

Elektroniska källor

Länk 1:
<http://www.di.se/Nyheter/?page=%2fAvdelningar%2fArtikel.aspx%3fMobious%3dY%26ArticleID%3d2004%5c01%5c15%5c96395>, 2005-11-14.

Länk 2: Revisionsverksamhet – Verksamhet som har naturligt samband med revisionsverksamhet – Tillåten sidoverksamhet – Otillåten sidoverksamhet,
<http://www.far.se/doc/Naturligt.doc>, 2005-11-28.

Länk 3: Allmänna skadeståndsrättsliga aspekter på prospektutredningens förslag till utvidgat prospektansvar,
<http://www.fondhandlarna.se/remisser/prospektansvar.pdf>, 2005-11-27.

Länk 4: http://80-www.ne.se.ludwig.lub.lu.se/jsp/notice_board.jsp?i_type=1, 2005-11-08.

Länk 5: Skadeståndsrätt,
<http://www.ur.se/campus/155>, 2005-11-08.

Muntliga källor

Martin Smiciklas Föreläsning revisorsjuridik, Lundsuniversitet, 2005-12-30.

Revisorns ansvar i förhållande till tredjeman

Revisorns ansvar i förhållande till tredjeman

Revisorns ansvar i förhållande till tredjeman