



LUNDS UNIVERSITET

**Ekonomihögskolan
Institutionen för handelsrätt
HAR 420
Kandidatuppsats**

HT 2006

Culpabedömning i samband med revisorers skadeståndsansvar enligt ABL

Handledare: Krister Moberg

Författare: Daniel Kusecek

Sammanfattning

Denna uppsats syftar till att ge en redogörelse för de grundsatser som ligger till grund för culpabedömningen i samband med revisorns skadeståndsansvar enligt ABL samt tillämpningen av dessa. Enligt 29 kap 2 § ABL, med hänvisning till 29 kap 1 § ABL, ska en revisor som under fullgörandet av sitt uppdrag, av oaktsamhet eller uppsåtligen, skadar bolaget ersätta skadan. Revisorns skadeståndsansvar delas in internt och externt ansvar med den åtskillnaden att det vid externt ansvar, som syftar till att skydda tredjeman, krävs att revisorn brutit mot ABL, tillämplig lag om årsredovisning eller bolagsordning. Oaktsamhetsbedömningen bygger på culpapregeln varpå antingen en fri culpabedömning eller en normativ culpabedömning aktualiseras. Utöver detta finns det enligt Dahlman, konkurrerande culpakriterier som används av svenska domstolar i deras avgöranden i skadeståndsmål. Culpabedömningen för revisorer grundas i de flesta fall på de normer som ligger till grund för revisorers yrkesutövning. Det är framförallt den goda revisionsseden och revisorsorganisationernas föreskrifter som har en avgörande roll i sammanhanget, varpå domstolarnas bedömning ofta hänvisar till efterlevnaden av dessa för att avgöra om culpa föreligger eller inte. Det finns dock andra kriterier som är av betydelse för bedömningen. Det åligger även domstolarna att avgöra om förekomsten av culpa från revisorns sida är tillräcklig för att detta ska leda till skadeståndsskyldighet.

Nyckelord: Culpabedömning, Revisor, Aktiebolagslagen, Skadeståndsansvar, God revisionssed

Innehållsförteckning

1	INLEDNING	6
1.1	Bakgrund	6
1.2	Syfte	7
1.3	Metod	7
1.4	Avgränsning	7
1.5	Disposition	8
2	REVISOR I AKTIEBOLAG	9
2.1	Allmänt om revisorn	9
2.1.1	Uppdraget	9
2.1.2	Uppgifter	10
2.1.3	Kvalifikationer	10
2.1.4	Information från bolagsledningen	11
2.2	Revisionsprocessen	11
2.2.1	Planering	12
2.2.1.1	Väsentlighet och risk	12
2.2.2	Granskning	13
2.2.2.1	Bokföring och årsredovisning	13
2.2.2.2	Förvaltningsrevision	14
2.2.3	Rapportering	15
2.2.3.1	Revisionsberättelse	15
2.2.3.2	Erinringar och påpekanden	16
2.2.4	Dokumentation	16
3	REVISORNS SKADESTÅNDSANSVAR ENLIGT ABL	18
3.1	Allmänt om skadestånd enligt ABL	18
3.1.1	Skadeståndskriterier	19
3.2	Skadeståndsansvar för revisorer	19
3.2.1	Internt skadeståndsansvar	20
3.2.2	Extern skadeståndsansvar	21
3.2.3	Övrigt att beakta vid revisorns skadeståndsansvar	22
4	CULPABEDÖMNING	23
4.1	Allmänt om culpa	23
4.2	Allmänt om culpabedömning	24
4.2.1	Objektiv och subjektiv bedömning av culpa	24
4.2.2	Normavvägning	25
4.2.2.1	Författningar och föreskrifter	25
4.2.2.2	Prejudikat	26
4.2.2.3	Sedvana	26

4.2.3	Fri culpabedömning	26
4.2.3.1	Särskilda omständigheter	27
4.2.4	Konkurrerande culpakriterier.....	28
4.2.4.1	Normalitetskriteriet	28
4.2.4.2	Det ekonomiska kriteriet	29
4.2.4.3	Trygghetskriteriet.....	30
5	CULPABEDÖMNING I SAMBAND MED REVISORNS SKADESTÅNDSANSVAR ENLIGT ABL	31
5.1	Några utgångspunkter	31
5.1.1	Objektiv culpabedömning.....	31
5.1.2	Professionsansvar	32
5.2	Culpabedömningen för revisorer	32
5.2.1	Allmänt om normativ bedömning.....	32
5.2.1.1	God revisionsred	35
5.2.2	Subjektiva rekvisit	38
5.2.3	Fri culpabedömning för revisorer	40
5.2.4	Culpabedömningen vid några av revisorns ansvarssituationer	41
5.2.4.1	Revisionen.....	41
5.2.4.2	Revisionsberättelsen.....	42
5.2.4.3	Väsentliga poster och dokumentation	44
5.3	Avslutande reflektioner.....	46
	KÄLLFÖRTECKNING	48

Förkortningar

ABL	Aktiebolagslagen (2005:551)
HD	Högsta domstolen
HR	Hovrätten
NJA	Nytt juridiskt arkiv
RL	Revisorslagen (2001:883)
RN	Revisorsnämnden
RS	Revisionsstandard i Sverige
SkL	Skadeståndslagen (1972:207)
UfR	Ugeskrift for rettsvitenskap (Danmark)
VD	Verkställande direktör

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Revisorns skadeståndsansvar har under en längre tid varit ämne för diskussion vilket aktualiserats ytterligare i bakvattnet av de senare årens företagsskandaler i både Europa och USA. I förarbetena till den idag gällande ABL fördes en diskussion om huruvida revisorns skadeståndsansvar skulle begränsas. Enligt 15 kap 2 § ABL (nuvarande 29 kap 2 § ABL) ska en revisor som uppsåtligt eller av oaktsamhet vid fullgörandet av sitt uppdrag ersätta skadan. Skadeståndsansvaret begränsas förvisso till att endast omfatta den skada som vållats av revisorn samtidigt som det föreligger en möjlighet att jämka skadan. Trots detta har det funnits anledning att förespråka en ytterligare begränsning. Den främsta anledningen därtill är att revisorn är det enda bolagsorganet som måste ha en ansvarsförsäkring. Detta medför att de skadelidande väljer att rikta sina skadeståndsanspråk mot revisorn istället för VD eller styrelseledamot eftersom dessa saknar ansvarsförsäkring. Det ovan anförda till trots ansåg inte regeringen att det förelåg någon anledning att begränsa revisorns skadeståndsansvar.¹

Även inom EU har revisorns skadeståndsansvar varit ämne för utredning. I en EU-rapport från september 2006 framförs ett antal intressanta slutsatser i frågan. Risker för att drabbas av stora skadeståndsanspråk eller kostsamma uppgörelser har ökat under de senaste åren. För närvarande finns det inom EU elva skadeståndsanspråk på revisionsbyråer till belopp på mellan 160 till 785 miljoner euro och fem skadeståndsanspråk som sträcker sig över 785 miljoner euro. Med tanke på de omfattande beloppen och risken för ytterligare skadestånd föreligger det en stor fara för att någon av de stora revisionsbyråerna går i graven. En begränsning av skadeståndsansvaret hade minskat risken för potentiella skadestånd med katastrofala följder. Vidare hade en begränsning medfört en minskning av de skadelidandes benägenhet att se revisorer som ett tacksamt mål på grund av de resurser som i dagsläget finns tillgängliga.²

Även i Sverige har antalet stämningar i revisionsärenden ökat liksom beloppens storlek, vilka oftast rör sig kring en till tio miljoner kronor. I många av fallen är det tredje man som gör en stämningsansökan grundad på revisorns rena revisionsberättelse. Orsaken till de ökade skadeståndsanspråken är att kreditgivarna har större kunskaper i kombination med att deras förmånsrätt försämrats.

¹ Prop. 1997/98:99, s. 198 f.

² London Economics (2006)

Det finns även en tendens till att allt fler leverantörer blir varse om att det vid en konkurs finns möjligheter att inhämta pengar via revisorns ansvarsförsäkring.³

De ökade skadeståndsanspråken och farhågorna om en eskalering i frågan ger anledning att titta närmare på förutsättningarna för revisorns skadeståndsansvar. Revisorns skadeståndsansvar bygger på culparegeln som förutsätter att revisorn agerat vårdslöst eller oaktsamt för att skadestånd ska komma i fråga. När är revisorns agerande culpöst och vilka grunder har bedömningen i denna fråga? Med tanke på de omfattande skadeståndsanspråken mot revisorer verkar det finnas ett stort utrymme för att påvisa att revisorn varit culpös vilket kan tolkas som att bedömningen i frågan ställer krav på revisorn som denne inte kan leva upp till. Framförallt uppkommer frågan om det inte vore önskvärt att begränsa skadeståndsansvaret för att skydda revisorer på grund av deras till synes utsatta situation. Bygger culpabedömningen vid revisorns skadeståndsansvar på orättfärdiga bedömningar och skuldförskjutningar som har sin grund i den obligatoriska ansvarsförsäkringen? Frågan är inte alldeles enkel att besvara utan att se till de rådande omständigheterna för skadeståndsansvaret och då särskilt frågan om culpa. Det föreligger härmed all anledning att närmare undersöka culpabedömningen vid revisorns skadeståndsansvar enligt ABL och de faktorer som ligger till grund för bedömningen.

1.2 Syfte

Syftet med denna uppsats är att ge en redogörelse för de grundsatser som ligger till grund för culpabedömningen i samband med revisorns skadeståndsansvar enligt ABL samt tillämpningen av dessa.

1.3 Metod

Denna uppsats bygger på en traditionell juridisk metod där jag använt rättskällor i form av lagstiftning, doktrin och praxis inom associations- och skadeståndsrätt. Den praxis som använts har hämtats från domstolsavgöranden i Sverige, Norge och Danmark.

1.4 Avgränsning

I denna uppsats behandlar jag revisorns skadeståndsansvar enligt ABL och därmed utelämnas de allmänna skadeståndsreglerna enligt SkL. Vidare fokuserar uppsatsen på revisorn i rollen som granskare enligt den lagstadgade revisionen

³ Precht (2007), Balans nr 1, s. 21

och bortser därför från revisorns roll som rådgivare eller konsult. Inte heller revisorns disciplinära ansvar eller straffansvar berörs.

1.5 Disposition

I *kapitel två* redogör jag för revisorns roll och uppgifter i ett aktiebolag samt lämnar en kortare beskrivning av revisionsprocessen. *Kapitel tre* behandlar revisorns skadeståndsansvar enligt ABL genom en presentation av de kriterier som är en förutsättning för at skadeståndskyldigheten ska inträffa. Därefter beskrivs de specifika förhållanden som gäller för revisorns skadeståndsansvar. *Kapitel fyra* består av en redogörelse av culpabegreppet och de grundsatser som ligger till grund för culpabedömningen inom svensk rätt i samband med skadestånd. I *kapitel fem* redogör jag för culpabedömningen i samband med revisorns skadeståndsansvar enligt ABL varpå kapitlet avslutas med mina reflektioner över ämnet i fråga.

2 Revisor i aktiebolag

2.1 Allmänt om revisorn

2.1.1 Uppdraget

Varje bolag måste enligt 9 kap 1 § ABL ha minst en revisor och denne ska utses av bolagsstämman (3 §). Om bolaget har ytterligare revisorer får dessa utses på annat sätt under förutsättning att detta föreskrivs i bolagsordningen. Revisorn tillsammans med bolagsstämman, VD, och styrelsen utgör bolagets organ, varav revisorn är det kontrollerande bolagsorganet. Revisorn är därmed en del av bolagets organisation och intar således inte något motsatsförhållande till bolaget som sådant. Revisorns rättigheter och skyldigheter finns reglerade i lag, bolagsordning och delvis genom beslut vid bolagsstämman. Genom sin ställning i bolaget kan revisorn ses som en förtroendemann för bolaget som dock måste utföra sina skyldigheter med sådan vårdnad och omsorg som krävs av en syssloman.⁴ Revisorn ska inta en självständig ställning gentemot styrelsen och aktieägarminoriteten. Detta innebär att revisorn även måste beakta utomstående intressenters och minoritetens intressen genom att tillse huruvida styrelsen följt de bestämmelser i ABL och bolagsordning som har till syfte att skydda dessa.⁵ Det lagstadgade kravet att varje bolag måste ha en revisor grundar sig på intressenternas behov av ett självständigt och sakkunnigt organ som kontrollerar bolagets verksamhet och ställning. Revisorn är även till nytta för företagsledningen genom sin kompetens vad gäller granskning, kontroll och rådgivning i samband med revisionen.⁶

Revisorns uppdrag sträcker fram till den årsstämma som hålls i slutet av dennes fjärde räkenskapsår, 9 kap 21 § ABL, varpå en förlängning till ytterligare tre räkenskapsår kan göras. Om en revisor väljer att avgå eller entledigas från sitt uppdrag i förtid måste en anmälan om detta göras till bolagets styrelse, 9 kap 22 § ABL. Avgår revisorn på eget bevåg måste han, enligt 9 kap 23 § ABL, anmäla detta till aktiebolagsregistret och samtidigt lämna en redogörelse för den granskning som genomförts fram till avgången.

⁴ Moberg (2006), s. 47 f.

⁵ Skog (2006), s. 167

⁶ Johansson (2001), s. 197

2.1.2 Uppgifter

Enligt 9 kap 3 § ABL ska en revisor granska bolagets årsredovisning, bokföring och styrelsens samt den verkställande direktörens förvaltning. Revisorn ska även lämna en revisionsberättelse efter varje räkenskapsår, 9 kap 5 § ABL. Granskningen ska utföras så ingående och omfattande som krävs enligt god revisionssed. Detta medför att revisionen måste anpassas till bolagets storlek och de särskilda omständigheter som kan göras gällande i varje enskilt fall. Det är revisorn själv som bestämmer omfattning av sin granskning och denna kan därmed inte inskränkas av bolagsstämma eller styrelse. Dock kan bolagsstämman lämna särskilda föreskrifter för revisionen i fråga om vissa specifika avsnitt som de menar borde genomgå en speciell granskning och rapportering. Revisorn måste dessutom beakta den pågående utvecklingen inom praktik och teori i fråga om de kriterier som karakteriserar en fullgod revision.⁷ Revisionen fyller en viktig funktion för bolagets intressenter eftersom denna tillgodoser behovet av att bolagets verksamhet och ställning kontrolleras av ett sakkunnigt och självständigt organ⁸. Syftet med revisionen är således att säkerställa den ekonomiska information som bolaget ger ut⁹.

Revisorn har även andra uppgifter i ett aktiebolag än granskningen enligt 9 kap 3 § ABL. Vid bildandet av ett aktiebolag måste en revisor lämna ett skriftligt, undertecknat yttrande över betalningen av aktierna om denna skett med apportegendom, 2 kap 19 § ABL. I emissionsprospekt som ges ut av publika företag måste vissa uppgifter granskas av revisorn enligt 11 kap 18 § ABL. Även vid nyemissioner krävs enligt 13 kap 8 § ABL en granskning av en eller flera revisorer gällande värdet på egendomen och emissionsvillkoren.

2.1.3 Kvalifikationer

Enligt 9 kap 12 § ABL måste en revisor i ett aktiebolag vara antingen godkänd eller auktoriserad. Även juridiska personer i form av registrerade revisionsbolag kan utses till revisor enligt 9 kap 19 § ABL. Revisorn måste, enligt 9 kap 11 § ABL, ha den insikt och erfarenhet av redovisning och ekonomiska förhållanden som krävs för att fullgöra uppdraget i ett bolag med tanke på verksamhetens art och omfattning. Dock måste minst en revisor vara godkänd eller auktoriserad revisor som avlagt revisorsexamen om bolaget är noterat på en börs eller auktoriserad marknadsplats. Detta görs även gällande då tillgångarnas nettovärd enligt balansräkningen överstiger 1000 basbelopp eller medeltalet anställda överstigit 200 personer de två senaste räkenskapsåren, 9 kap 13 § ABL.

⁷ Skog (2006), s. 209

⁸ Prop. 2000/01:146, s. 31

⁹ Moberg (2006), s. 34

I 9 kap 17 § ABL anges de jävsituationer som förhindrar revisorn från att inneha ett revisionsuppdrag i bolaget. Någon som blivit försatt i konkurs, har näringsförbud eller har förvaltare enligt 11 kap 7 § föräldrabalken kan inte heller utses till revisor.

Enligt 27 § RL måste revisorer och registrerade revisionsbolag teckna en försäkring eller ställa säkerhet hos RN för den ersättningsskyldighet som revisorn eller revisionsbolaget kan ådra sig.

2.1.4 Information från bolagsledningen

För att revisorn ska kunna utföra en granskning av den omfattning som han anser vara nödvändig är han beroende av styrelsens och den verkställande direktörens medverkan. Enligt 9 kap 7 § ABL måste dessa därför lämna de upplysningar och den hjälp som revisorn begär av dem. Bolagsledningen har därmed ingen rätt att undanhålla revisorn någon information gällande bolagets angelägenheter¹⁰. Dock är det inte alldeles klart huruvida en granskningsåtgärd från revisorns sida ska ses som nödvändig. Enligt Moberg ska detta bedömas efter en objektiv måttstock i det enskilda fallet där särskild hänsyn ska tas till de lagstadgade granskningsuppgifterna. Bolagsledningen måste således lämna upplysningar om detta är nödvändigt för granskningens genomförande ur ett objektivt perspektiv. Det samma gäller revisorns rätt till biträde från bolagsledningen.¹¹

Enligt 9 kap 41 § ABL har revisorn tystnadsplikt gentemot enskild aktieägare i bolaget eller någon utomstående. Revisorn får inte obehörigen lämna upplysningar som kommit till revisorns kännedom under uppdragets utförande om detta kan vara till skada för bolaget.

2.2 Revisionsprocessen

Revisionens syfte är att granska bolagets bokföring, årsredovisningen och företagsledningens förvaltning. Denna granskning ska utmynna i en från revisorn avgiven revisionsberättelse. Själva revisionen utförs i flera steg och består av planering, genomförande, rapportering och dokumentation.¹²

¹⁰ Kedner et al. (1996), s. 50

¹¹ Moberg (2006), s. 128

¹² Moberg (2006), s. 111

2.2.1 Planering

För att revisionen ska utföras på ett effektivt sätt måste revisorn planera det föreliggande revisionsarbetet genom en utarbetad strategi. Planeringen bidrar till att revisorn riktar sin uppmärksamhet på väsentliga områden för att identifiera problem och att arbetet fortskrider effektivt, RS 300 p.4. För att åstadkomma detta måste revisorn upprätta en revisionsplan som beskriver revisionens inriktning och utförande, p.8.

För att kunna identifiera och förstå de omständigheter som kan komma att påverka revisorns granskningsposter måste revisorn ha, eller införskaffa, tillräcklig kunskap om verksamheten i det bolag som granskas, RS 310 p.2SE. Det åligger revisorn att göra en utvärdering av sina möjligheter till att införskaffa sig den kunskap om branschen och bolaget som krävs för att genomföra revisionen innan han accepterar uppdraget, RS 310 p.4SE.

2.2.1.1 Väsentlighet och risk

Målet för revisionen är att revisorn utifrån denna bl.a. ska uttala sig om huruvida bolagets årsredovisning i all väsentlighet upprättats enligt tillämplig lag om årsredovisning, RS 320 p.4SE. Det är dock omöjligt för revisorn att detaljgranska varje post och transaktion som kan förekomma i det aktuella bolaget. Revisorn måste därför göra vissa urval och fokusera sin revision kring dessa. För att urvalen ska vara relevant måste dessa baseras på väsentlighet och risk. Enligt RS 320 p.9 måste revisorn vid planeringen av sin revision beakta vad som skulle kunna leda till att årsredovisningen blir felaktig i ett väsentligt avseende. Bedömningen ligger till grund för de poster som ska granskas och den metod som revisorn använder vid granskningen. Det åligger således revisorn att på egen hand bedöma vilka av bolagets poster som är väsentliga och därmed ska underkastas en närmare granskning. Poster som enligt revisorns bedömning är av oväsentlig art lämnas därmed åt sidan såvida det inte förekommer särskilda omständigheter. En sådan omständighet kan vara att många små poster utgör ett sammanlagt belopp som i sig utgör en väsentlig post och torde därför granskas närmare, RS 320 p.6.

Genom att använda sig av en väsentlighetsbedömning kan revisorn välja de granskningsåtgärder som kan minska revisionsrisken till en acceptabelt låg nivå, RS 320 p.9. Revisionsrisken är den risk som föreligger för att revisorn gör ett oriktigt uttalande i revisionsberättelsen och består av följande tre komponenter, RS 400 p.3SE:

- *Inneboende risk*, vilket åsyftar benägenheten hos ett saldo eller en transaktion att innehålla en felaktig uppgift som skulle kunna vara väsentlig bortsett från den interna kontrollen, RS 400 p.4.

- *Kontrollrisk*, vilket innebär den risk som föreligger för att ett saldo eller en transaktion inte upptäcks eller korrigeras genom företagets interna kontroll, RS 400 p.5.
- *Upptäcktsrisk*, vilket är risken för att revisorn genom sin granskning inte upptäcker ett fel i en post eller en transaktion och som skulle kunna vara väsentlig RS 400 p.6.

En viktig del av revisorns riskbedömning är hänförlig till bolagets internrevision och till vilken grad revisorn kan tillförlita sig på denna. Enligt RS 610 p.2 måste revisorn bedöma den interna revisionen och den inverkan denna kan få på hans arbete. Det föreligger dock väsentliga skillnader mellan den interna och externa revisionen då den interna revisionens mål varierar efter företagsledningens behov, p.6.

2.2.2 Granskning

Enligt 9 kap 3 § ABL ska revisorn granska bolagets bokföring och årsredovisning samt styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning. Revisorns granskning ska vara så ingående och omfattande som god revisionsred kräver. Granskningens omfattning bestäms av som kan anses utgöra god revisionsred vilket medför att det inte finns några detaljerade föreskrifter i ABL gällande revisionens utformning. Genom att hänvisa till god revisionsred kan revisionens innebörd och omfattning lättare anpassas efter företagets föränderliga förhållanden och utvecklingen inom praxis och teori. Utvecklingen av god revisionsred liksom ansvaret för normeringen handhas av RN som i sin egenskap av statens organ på området har tolkningsföreträde gällande innehållet i den goda revisionsreden. Även revisorsorganisationerna har ett stort inflytande genom sin utgivning av rekommendationer, standarder och uttalanden i revisionsfrågor, inte minst genom RS som ska tillämpas vid revision av ett bolags årsredovisning, bokföring och förvaltning. Det slutliga avgörandet av vad som omfattas av begreppet god revisionsred görs av domstolarna.¹³

2.2.2.1 Bokföring och årsredovisning

Vid granskningen av bokföringen och årsredovisningen skall revisorn kontrollera att uppgifterna överensstämmer med verkligheten och att gällande redovisningsregler tillämpats.¹⁴ Granskningen sker genom en kontroll av bolagets verifikationshantering, löpande intern och extern redovisning, bokslut, intern kontroll och arkivering av räkenskapsmaterial. Revisorns kontroll ska ske löpande över

¹³ Moberg (2006), s. 107 ff.

¹⁴ Johansson (29004), s. 203

hela den tid som omfattas av hans uppdrag.¹⁵ Årsredovisningens granskning syftar till att ge en uppfattning om huruvida informationen som lämnas är rättvisande, om rapporteringsskyldigheten fullgjorts och om informationen utformats enligt god revisions sed. För att uppnå detta kan revisorn använda sig av substansgranskning, analytisk granskning eller granska den interna kontrollen.¹⁶ Vidare måste revisorn för att kunna dra betryggande slutsatser genom sin granskning införskaffa tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis, RS 500 p.2.

I 9 kap 34 § ABL framgår det att revisorn särskilt måste granska om bolaget fullgjort sina skyldigheter gällande betalning av skatter och avgifter. Därmed ges revisorn en funktion i av det allmännas behov av ett effektivt beskattningssystem.¹⁷

2.2.2.2 Förvaltningsrevision

Enligt RS 209 p.13 ska revisorn i sin granskning av bolagets förvaltning bedöma:

- om någon styrelseledamot eller verkställande direktör gjort sig skyldig till åtgärd eller försummelse som kan föranleda ersättningsskyldighet gentemot bolaget
- om bolaget fullgjort sin bokföringsskyldighet
- förekomsten av andra överträdelser av ABL, tillämplig lag om årsredovisning eller bolagsordning

Revisorns granskning av beslut, åtgärder och förhållanden i bolaget är av betydelse för bedömningen av bolagsledningens ersättningsskyldighet. Enligt 29 kap 1 § ABL ska styrelseledamot och VD som vid uppdragets fullgörande ersätta skadan om denna skett genom en uppsåtlig eller oaktsam handling.¹⁸ Förvaltningsrevisionen är dock inte ämnad att avgöra om bolagsledningens förvaltningsåtgärder varit korrekta ur ett affärsmässigt perspektiv. Ett sådant förfarande hade varit besvärligt eftersom gränsdragningen mellan oaktsamt och affärsmässigt olämpligt agerande är ytterst svårbedömd.¹⁹ Granskningen är även ämnad att granska bolagets interna kontroll och dess överensstämmelse med reglerna i ABL²⁰. Revisorn ska bedöma alla omständigheter som kommer till dennes kännedom oavsett om detta skett genom själva förvaltningsgranskningen eller genom granskningen av bolagets räkenskaper.²¹

¹⁵ Kedner et al. (1996), s. 37 ff.

¹⁶ Moberg (2006), s. 117 f.

¹⁷ Moberg (2006), s. 120

¹⁸ Moberg (2006), s. 119

¹⁹ Johansson (2004), s. 203

²⁰ Moberg (2006), s. 120

²¹ Kedner et al. (1996), s. 48

2.2.3 Rapportering

2.2.3.1 Revisionsberättelse

Revisorns granskning utmynnar i en revisionsberättelse som ska lämnas till bolagsstyrelsen senast tre veckor före årsstämman. Revisorn måste enligt 9 kap 30 § ABL ange vilka normsystem som revisionen bygger på. Dessutom ska revisorn ange; om han har en från styrelsen avvikande uppfattning i någon fråga som behandlas i revisionsberättelsen, om revisionens inriktning varit begränsad samt om underlaget varit otillräckligt för ett uttalande i vissa bestämda frågor.

Enligt 9 kap 31 § ABL ska revisorn uttala sig huruvida årsredovisningen upprättats enligt tillämplig lag om årsredovisning och då särskilt ange om förvaltningsberättelsen är förenlig med denna samt om bilden av företagets resultat och ställning är rättvisande. I de fall revisorn är osäker på något av dessa förhållanden måste han uttrycka detta i revisionsberättelsen. Saknas upplysningar som är obligatoriska enligt tillämplig lag om årsredovisning ska revisorn påpeka detta och i den mån det är möjligt på egen hand lämna dessa. Dock ska revisorn inte lämna tilläggsuppgifter som han inte är skyldiga att lämna ut.²²

Vidare måste revisorn uttala huruvida balansräkningen och årsredovisningen bör fastställas av bolagsstämman och om bolagets vinst eller förlust ska disponeras efter förslaget i förvaltningsberättelsen, 9 kap 32 § ABL. Vid frågan om vinstdisponering måste revisorn beakta bolagets konsolideringsbehov, likviditet och ställning i övrigt. Bedömningen måste även ta hänsyn till minoriteten i bolaget och om denna missgynnas av förslaget.²³

Revisorn ska uttala sig huruvida styrelsens ledamöter och VD bör beviljas ansvarsfrihet gentemot bolaget, 9 kap 33 § ABL. Uttalandet ligger sedermera till grund för bolagsstämmans skyldighet att fatta ett beslut i frågan. Allmänt sett borde revisorn antingen tillstyrka eller avstryka ansvarsfriheten men det föreligger ingen skyldighet för detta i ABL. Ansvarsfriheten gäller individuellt för styrelsens ledamöter och VD och är således inte kollegial.²⁴

Enligt 9 kap 33 § 2 st. ABL måste revisorn göra en anmärkning i revisionsberättelsen om han vid sin granskning funnit att styrelseledamot eller VD, utfört en åtgärd eller är skyldig till försummelse och detta kan leda till skadeståndsansvar. Dock måste revisorn endast göra en anmärkning om han verkligen finner att försummelsen eller åtgärden medför skadeståndsskyldighet. Revisorn måste även anmärka om det förekommer handlingar som strider mot ABL, tillämplig lag

²² Kedner et al. (1996), s. 55

²³ Skog (2006), s. 210

²⁴ Moberg (2006), s. 136

om årsredovisning eller bolagsordning.²⁵ Enligt 9 kap 34 § ABL är revisorn skyldig att anmärka om bolaget inte fullgjort sina skyldigheter i fråga om skatte- och avgiftsbetalning.

En revisor får lämna upplysningar i revisionsberättelsen som han anser att aktieägarna bör få kännedom om, 9 kap 35 § ABL. Om revisorn lämnar en upplysning måste han beakta att revisionsberättelsen är en offentlig handling. Därmed är det av vikt att uppgifterna inte avslöjar affärshemligheter eller skadar bolaget på annat sätt.²⁶

2.2.3.2 Erinringar och påpekanden

Förutom anmärkningar kan revisorn göra uttalanden i form av erinringar och påpekanden. Anmärkningar ska framföras då det föreligger ersättningsskyldighet eller om bolagsledningens agerande strider mot ABL eller bolagsordning och brister i betalning av skatter och avgifter. Eftersom anmärkningarna är skriftliga och medtas i revisionsberättelsen kommer de till aktieägarnas och intressenters kännedom. Erinringar skiljer sig från anmärkning såtillvida att den antecknas i protokoll eller annan handling och lämnas till bolagsstyrelsen för förvaring på ett betryggande sätt, 9 kap 39 § ABL. Erinringar ska vara skriftliga och är uttalanden från revisorn till bolagsledning rörande frågor som inte anses vara tillräckligt betydelsefulla för att komma till aktieägares eller allmän kännedom. Dessa kan föranledas av revisorns löpande granskning eller revision och kan bestå av råd eller förslag till framtida förbättringar. I vissa fall kan erinringarna bestå av väsentlig kritik av förekommande omständigheter men som inte ansetts vara av den karaktär att de föranlett en anmärkning.²⁷ Dock behöver inte alla uttalanden som revisorn gör under den löpande verksamheten ha formen av erinringar. Det finns även en möjlighet för revisorn att göra påpekanden vilka kan vara både skriftliga uttalanden och muntliga framställningar. Revisorns val mellan anmärkning och erinring torde i slutändan grunda sig på risken av att drabbas av ansvar enligt ABL eller RL.²⁸

2.2.4 Dokumentation

Enligt RS 230 p.2SE måste en revisor dokumentera de förhållanden som ligger till grund för dennes uttalanden i revisionsberättelsen. Dokumentationen tjänar även som bevis för att granskningen utförts enligt god revisionssed. Dokumentationen utgörs av det material som revisorn upprättat eller erhållit under sin revision, RS

²⁵ Kedner et al. (1996), s. 55

²⁶ Skog (2006), s. 211

²⁷ Kedner et al. (1996), s. 63

²⁸ Moberg (2006), s. 141

230 p.3. Även RL innehåller bestämmelser om revisorns dokumentation. Enligt 24 § ska dokumentationen innehålla den information som är väsentlig för att revisorns arbete och opartiskhet ska kunna bedömas i efterhand. Vid tveksamheter rörande revisorns arbete torde dokumentationen utgöra en viktig förutsättning för att hans agerande ska kunna utvärderas. Bristande dokumentation är ett återkommande förhållande i RNs tillsynsärenden och ses som en allvarlig förseelse²⁹.

²⁹ Moberg (2006), s. 126

3 Revisorns skadeståndsansvar enligt ABL

3.1 Allmänt om skadestånd enligt ABL

Inom den allmänna skadeståndsrätten behandlas inte de speciella förhållanden som råder inom aktiebolagsrätten varpå ABL innehåller egna skadeståndsregler. Eftersom skadorna som kan komma i fråga är rena förmögenhetsskador ger SkL endast begränsade ersättningsmöjligheter vilket medför att det inte föreligger tillräckliga incitament för bolagsorganen att fullgöra sina skyldigheter. Dock utgår ansvarsbedömningen inom ABL från de allmänna skadeståndsrättsliga principerna i fråga om uppsåt och oaktsamhet.³⁰ Eftersom ansvarsreglerna i ABL inte är fullständiga har de inte heller till syfte att skapa en detaljerad normering. Bedömningen av bolagsrättsliga ansvarsfrågor kan oftast inte göras efter detaljerade föreskrifter, beroende på graden av olika omständigheter som kan förekomma från fall till fall. Denna varians medför att det inte rimligtvis går att utforma föreskrifter som är heltäckande för alla möjliga situationer. Ansvarsbedömningen bygger på culparegeln vilket i sig ger ett brett spelrum över ett stort område.³¹

Den associationsrättsliga bedömningen av skadeståndsskyldighet grundas på ett beaktande av omständigheter i det enskilda fallet. Visserligen görs en viss generalisering av förutsättningarna för ansvaret men dessa kan medför att det är betingat att det förekommer undantag när särskilda skäl föreligger. En statisk tillämpning av generella regler för ansvarsbedömning medför inte att lösningarna blir bra eller riktiga i alla situationer.³²

Det associationsrättsliga ansvaret bygger på föreställningen att det inte bara är bolaget själva utan även en minoritet av medlemmarna som ska ha möjlighet att utkräva skadestånd från organledamöter. Det förekommer inte något lagrum som föreskriver att en revisors ansvarsfrihet måste behandlas av bolagsstämman. Dock förutsätter bolagets skadeståndstalan mot revisor att frågan behandlats på stämman eller att åtminstone en minoritet biträtt ett sådant förslag.³³

³⁰ Andersson et al. (2006), del III 29:2 f.

³¹ Taxell (1983), s. 2

³² Taxell (1983), s. 2

³³ Johansson (2004), s. 244 f.

3.1.1 Skadeståndskriterier

Organledamöter i ett aktiebolag kan enligt 29 kap ABL bli ersättningskyldiga för den skada som de vållar bolaget, aktieägare eller annan. De har en skyldighet att utföra de uppgifter som medföljer denna ställning på ett omsorgsfullt och lojalt sätt. Skada som tillfogas bolaget uppsåtligen eller av oaktsamhet vid utövandet av deras skyldigheter som organledamöter kan leda till skadeståndsanspråk. De associationsrättsliga reglerna om skadeståndsskyldighet är endast tillämpliga då den skadevållande agerat i egenskap av organledamot och gäller därmed inte vid exempelvis skadegörelse på egendom. I sådana fall tillämpas istället allmänna skadeståndsregler.³⁴ För att skadeståndsskyldigheten ska inträda måste det föreligga ett orsakssamband mellan den oaktsamma eller uppsåtliga handlingen och den uppkomna skadan. Således kan en försumlig handling av en organledamot inte leda till skadestånd om skadan hade inträffat oberoende av handlingen utförande. Dessutom uppställs ett krav på att orsakssambandet ska vara adekvat för att på så sätt avgränsas alltför avlägsna följder och oväntade verkningar av en handling. Härigenom möjliggörs en avgränsning av alla möjliga bakomliggande faktorer till att omfatta dem som är mest relevanta ur en rättslig bedömning.³⁵ Även om ovanstående förutsättningar är uppfyllda måste det föreligga en påvisad ekonomisk skada för att skadeståndsskyldighet ska inträffa³⁶.

3.2 Skadeståndsansvar för revisorer

Det är endast den skadelidande som kan utkräva skadestånd från en revisor enligt ABL. Skadeståndsskyldighetens primära funktion är därmed att återupprätta den ekonomiska skada som den skadelidande parten drabbats av. Ur ett samhällligt perspektiv finns det inget intresse av att utkräva skadestånd från revisorer om den skadelidande inte finner anledning att göra detta för egen räkning.³⁷ Således bygger revisorns skadeståndsansvar enligt ABL på att den som drabbats av ekonomisk skada agerar på eget bevåg vilket innebär att en revisor inte kan stå till svars inför annan som tycker att han agerat culpöst och därmed måste drabbas av påföljder.

En revisor kan enligt ABL ådra sig skadeståndsskyldighet för ren förmögenhetsskada inte bara gentemot bolaget utan även tredje man, närmare bestämt anställda i bolaget, enskilda aktieägare, borgenärer och utomstående. Detta innebär att ansvaret delas in i två olika kategorier; intern och extern skadeståndsskyldighet.

³⁴ Johansson (2004), s. 342 f.

³⁵ Dotevall (1999), s. 48

³⁶ Moberg (2006), s. 156

³⁷ Langsted et al. (1994), s. 136

3.2.1 Internt skadeståndsansvar

Revisorns interna skadeståndsansvaret regleras i 29 kap 1 § 1m. ABL, med hänvisning från 29 kap 2 § ABL, där det uppges att revisorn är skadeståndsskyldig då han genom uppsåt eller oaktsamhet skadar bolaget under fullgörandet av sitt uppdrag. Det interna ansvaret bygger således på att det är bolaget som åsamkats skadan och därmed den part som har rätt till skadestånd. Liksom för andra organledamöter förutsätter revisorns interna skadeståndsansvar att ett antal rekvisit uppfyllts.

Skadeståndstalan mot revisorn aktualiseras endast då denne agerat eller underlåtit att handla under *fullgörandet av sitt uppdrag* som revisor i bolaget. Därmed utesluter ABL skadeståndsanspråk på revisorn då denne agerat utanför sitt uppdrag.

Vidare förutsätter skadeståndsansvaret att revisorn agerande givit upphov till *culpa*, vilket innebär att revisorn måste ha agerat uppsåtligt eller oaktsamt. Bedömningen av vad som är oaktsamt görs på basis av de värderingar som är gällande inom professionen, genom användandet av en professionell måttstock för hur revisorer ska utföra sina arbetsuppgifter.³⁸ I fråga om revisorerens aktsamhetsbedömning görs detta utifrån principerna för syssloman. Den omsorg som erfordras av en revisor vid en revision finns i lagens och bolagsordningens bestämmelser om kraven på revisorns plikter och kvalifikationer.³⁹ Vid en bedömning av vilken omsorg som revisorer måste beakta för att undvika skadeståndsansvar är det viktigt att ha revisionens syfte i åtanke. Revisorn är i utförandet av sitt uppdrag att ses som förtroendemän inte bara för aktieägarna, utan även fordringsägare, de anställda, den aktieköpande allmänheten och det allmänna. Detta innebär att han är skyldig att beakta alla dessa intressen i sitt granskningsuppdrag.⁴⁰

Skadeståndsskyldigheten förutsätter vidare även att det föreligger ett orsaks samband, *kausalitet*, mellan den uppkomna skadan och revisorns agerande eller underlåtenhet. Därmed är inte revisorn skadeståndsskyldig om en skada drabbat bolaget oavsett om revisorn upptäckt oegentligheten eller inte.⁴¹ Kausaliteten måste även vara *adekvat* vilket innebär att skadans inträffande inte får vara en slumpmässig eller opåräknelig följd av skadevållarens agerande⁴². Genom kravet på adekvat kausalitet ansvarar inte revisorn i situationer då sambandet mellan det culpösa beteendet och den orsakade skadan är av oväntat eller alltför avlägset slag.⁴³ Således är revisorn endast ersättningsskyldig för den skada som han orsakat genom uppsåtligt eller oaktsamt agerande eller underlåtenhet. Vid

³⁸ Moberg (2006), s.148

³⁹ Kedner et al. (1996), s 266

⁴⁰ Andersson et al. (2006), del III 29:3

⁴¹ Moberg (2006), s. 155

⁴² Hellner / Johansson (2000), s. 203

⁴³ Moberg (2006), s. 155

underlåtenhet att framställa en anmärkning i revisionsberättelsen ansvarar revisorn endast för det beloppet som uppkommit som en följd av denna försummelse. En varaktigt bristande kontroll eller förlustbringande åtgärd som företas, och åtgärden inte skulle ha företagits om inte revisionen brustit i sin kontroll, medför dock att revisorn ansvarar för hela skadan.⁴⁴

Slutligen förutsätter revisorns skadeståndsskyldighet att det uppkommit *skada* i form av en ekonomisk mätbar förmögenhetsförlust som drabbat bolaget. Denna skada kan bestå av inkomstbortfall, kostnader eller värdeminskning på bolagets egendom vilket innebär att skadeståndsskyldigheten omfattar såväl inträffad förmögenhetsminskning såväl som bortfall av en framtida intäkt.⁴⁵

3.2.2 Externt skadeståndansvar

Revisorns externa skadeståndansvar regleras i 29 kap 1 § 2m. ABL med hänvisning från 29 kap 2 § ABL. Det externa skadeståndansvaret bygger i stort på samma rekvisit som det interna skadeståndansvaret. Dock förekommer det vissa väsentliga skillnader för vilka jag redogör nedan.

Revisorns externa skadeståndsskyldighet avser revisorns ansvar gentemot andra än själva bolaget, nämligen tredje man. Enligt 29 kap 1 § 2m. ABL är revisorn skadeståndsskyldig för skada som tillfogas aktieägare eller någon annan vid överträdelse av ABL, tillämplig lag om årsredovisning eller bolagsordning. Med ”någon annan” menas borgenärer, andra utomstående eller anställda i bolaget. Det externa skadeståndansvaret utvidgar revisorns ansvar i fråga om ren förmögenhetsskada i utomobligatoriska förhållanden⁴⁶ Revisorns externa ansvar begränsas dock till de regler som har till syfte att skydda tredje mans intresse och återfinns främst i 9 kap ABL.⁴⁷ Enligt Kedner et al. är det en av revisorns viktigaste uppgifter att se till att de regler i ABL som har till syfte att skydda enskilda aktieägare, fordringsägare och annan tredje man inte överträds av bolaget. Revisor som uppsåtligt eller av oaktsamhet inte anmärker på oriktiga uppgifter i årsredovisningen kan därmed bli skadeståndsskyldig.⁴⁸ Det är dock upp till den skadelidande att visa att revisorn handlat culpöst för att kunna göra sin skadeståndstalan gällande.⁴⁹

Vid revisorns externa skadeståndsskyldighet är det främst en direkt påvisad ekonomisk skada som aktualiseras. Tredje man kan drabbas av direkt skada i samband med att denne lämnar kredit till bolaget på grundval av en oriktig uppgift av bolagets ekonomiska ställning. Även aktieägare kan drabbas genom att någon

⁴⁴ Andersson et al. (2006) del III 29:14

⁴⁵ Dotevall (1999), s. 51

⁴⁶ Moberg (2006), s. 161

⁴⁷ Dotevall (1999), s. 167

⁴⁸ Kedner et al. (1996), s. 266 f.

⁴⁹ Johansson (2004), s. 248 ff.

bestämmelse i ABL som syftar till att skydda aktieägare överträtts eller genom att aktieägaren säljer sitt aktieinnehav till ett för lågt pris på grund av brister i årsredovisningen. Med direkt skada avses därmed en skada som drabbar tredje man men som inte leder till någon förmögenhetsminskning för bolaget.⁵⁰ Tredje man kan dock även drabbas av indirekt skada genom att bolaget lider skada. Enligt Moberg torde bolagets borgenärer ha rätt till ersättning vid indirekt skada under förutsättning att bolaget blivit insolvent eller en förekommande insolvens förvärrats av revisorns agerande eller underlåtenhet.⁵¹

3.2.3 Övrigt att beakta vid revisorns skadeståndsansvar

Den revisor som är huvudansvarig i ett revisionsuppdrag har ett principalansvar och är därmed skadeståndsskyldig för eventuella felaktigheter som begås av dennes medhjälpare i ett uppdrag, enligt 29 kap 2 § 2m. ABL. Detsamma gäller för utlåtande från självständiga experter som en revisor använder sig av. Däremot ansvarar inte revisorn för felaktigheter som delvis grundas på uppgifter från bolagets internrevisorer om dessa använts i samförstånd med klienten och god revisionssed tillämpats.⁵²

I fråga om internt skadeståndsansvar får bolaget, enligt 29 kap 13 § 3 p. ABL, inte väcka talan mot revisorn sedan fem år förflutit från utgången av det räkenskapsår som revisionsberättelsen avser, såvida inte talan grundas på ett brott. Vad gäller det externa skadeståndsansvaret finns det ingen preskriptionstid angiven i ABL, varpå reglerna i preskriptionslagen tillämpas och talan måste således väckas inom tio år.⁵³

Om ett registrerat revisionsbolag utsetts till revisor är det enligt 29 kap 2 § 2 st. ABL, detta revisionsbolag och den huvudansvarige revisorn som är skadeståndsskyldig.

Om revisorn blir ersättningsskyldig kan enligt 29 kap 5 § ABL, skadeståndet komma att jämkas efter vad som är skäligt med tanke på skadans storlek, handlingens art och omständigheterna i övrigt. Har fler revisorer ådömts att ersätta samma skada har de enligt 29 kap 6 § ABL ett solidariskt betalningsansvar såvida inte någon av revisorernas skadeståndsskyldighet jämkats enligt ovan.

⁵⁰ Dotevall (1999), s. 53

⁵¹ Moberg (2006), s. 164

⁵² Gomard (1979), s. 68

⁵³ Moberg (2006), s. 165

4 Culpabedömning

4.1 Allmänt om culpa

Inom den allmänna skadeståndsrätten används begreppet culpa, eller vållande, som en gemensam term för oaktsamhet och uppsåt. Den som ansvarar enligt culparegeln har ett ansvar för skada som denne vållat genom ett uppsåtligt eller oaktsamt förfarande.⁵⁴ Innebörden av ordet uppsåt är inte synonymt med avsikt i den bemärkelsen att skadevällaren haft för avsikt att tillfoga någon skada. En vetskap om alla de föreliggande omständigheter som lett till skadans uppkomst och en förståelse för att detta kunde leda till skada är också att ses som en uppsåtlig handling.⁵⁵

Den allmänna culparegeln enligt 2 kap 1 § SkL är kort och koncis och anger att den som uppsåtligen eller av vårdslöshet vållar person- eller sakskada ska ersätta denna. Trots sin enkla formulering är det inte alldeles enkelt att bedöma om någon varit oaktsam eller agerat på ett sätt som ger upphov till att skadestånd ska utdömas.

Avgörandet för den grad av oaktsamhet som ska föreligga för att medföra skadeståndsskyldighet bygger på en culpabedömning. Det centrala i bedömningen är huruvida den som varit oaktsam borde ha agerat på ett annat sätt. För att avgöra frågan finns det i varje enskilt fall flertalet omständigheter att beakta, vilkas vikt och betydelse är av varierande slag. Detta medför att en relevant bedömning måste bygga på en standard till vilken skadevällarens handlande kan ställas i relation.⁵⁶ Det är inte möjligt att inom lagtextens omfång göra en konkret uppställning av de handlingsmönster som krävs i alla tänkbara situationer som kan bli aktuella för en aktsamhetsbedömning. Genom att ställa upp en aktsamhetsnorm som rättesnöre möjliggörs istället en avvägning huruvida skadevällaren kunde ha agerat på något annat sätt än som skett. Oaktsamhet föreligger därmed om handlingen överträtt denna aktsamhetsnorm.⁵⁷

Traditionellt sett har utgångspunkten för culpabedömningen varit den grad av aktsamhet som en god familjefar, pater bonus familias, förväntas ha. Kärnan i resonemanget är att välaktade personers agerande ska utgöra en standard för den grad av aktsamhet som ligger till grund för bedömningen. Härmed fås en enkel

⁵⁴ Hellner / Johansson (2000), s. 123

⁵⁵ Bengtsson et al. (1985), s. 36

⁵⁶ Hellner / Johansson (2000), s. 125

⁵⁷ Bengtsson et al. (1985), s 36

och lättbegriplig standard som täcker många av de situationer som kan komma att bli aktuella.⁵⁸ Dock ger en bedömning som bygger på abstrakta principer och allmänt rådande värderingar i samhället upphov till alltför subjektiva värderingar.⁵⁹ Domarkåren består inte av en enhetlig grupp utan varje domare präglas av egna uppfattningar, reflektioner och bedömningar av verkligheten vilka därmed kan leda till olika värderingar.⁶⁰ Bonus pater familias har i modernare tid förlorat sin tillämplighet, främst med tanke på den förenklade bedömning som sker och den otillräcklighet som detta medför vid en praktisk användning i dagens samhälle. Begreppet har därmed inte längre någon tillämpning vid culpabedömningen.⁶¹ Istället bygger dagens culpabedömning på en kombination av vad som ur allmän synpunkt varit önskvärt och vilka handlingar som rimligen kan krävas från skadevållarens sida för att undgå skada.⁶² Enligt Andersson innehåller culpabegreppet ingen aktsamhet eller oaktsamhet i sig utan detta måste i sin tur relateras till något - nämligen konsekvenserna av den önskade handlingens efterlevnad eller åsidosättande. Detta innebär att en culpamotivering måste förklara varför och på vilket sätt skadevållaren agerat bristfälligt.⁶³

4.2 Allmänt om culpabedömning

4.2.1 Objektiv och subjektiv bedömning av culpa

Culpabedömningen innehåller såväl en objektiv som subjektiv sida. Den *objektiva bedömningen* fokuserar på skadevållarens agerande i förhållande till den allmänna handlingsregel som anses önskvärd i det enskilda fallet.⁶⁴ Härmed beaktas inte personliga och individuella egenskaper hos den som orsakar skadan utan förutsättningarna för skadeståndsskyldigheten kan fastställas oberoende av dessa.⁶⁵ Den *subjektiva bedömningen* utgår från den enskilda personen och görs med hänsynstagande till huruvida skadevållaren kan anses ha tillräcklig insikt i de omständigheter som utgjorde risken för skadan. Därmed görs bedömningen om personen i fråga borde ha insett vissa omständigheter om han varit allmänt uppmärksam.⁶⁶ Det finns ingen tydlig gräns mellan culpabedömningens objektiva och subjektiva sida. Istället görs i första hand en prövning av ansvar enligt objektiva förutsättningar varpå en förekomst av dessa leder till ett hänsynstagande av de subjektiva omständigheterna.⁶⁷

⁵⁸ Hellner / Johansson (2000), s. 125

⁵⁹ Bengtsson et al. (1985), s. 36 f.

⁶⁰ Karlgren (1969), s. 9

⁶¹ Hellner / Johansson (2000), s. 125

⁶² Bengtsson et al. (1985), s. 37

⁶³ Andersson (1993), s. 346

⁶⁴ Bengtsson et al. (1985), s.38

⁶⁵ Hellner / Johansson (2000), s. 101

⁶⁶ Andersson (1993), s. 282

⁶⁷ Hellner / Johansson (2000), s. 102

Vid en skadeståndstalan är det i regel den som drabbats av skada som har bevisbördan för att skadevållaren varit oaktsam i sitt förfarande. I fall då skadevållaren anser att det förekommit ursäktande omständigheter som är av betydelse för culpabedömningen läggs bevisbördan över på honom.⁶⁸

4.2.2 Normavvägning

Culpabedömning genom normavvägning innebär att den skadevållandes handlingar jämförs med en måttstock som utgörs av de aktsamhetsnormer som är relevanta i det aktuella fallet. Varje norm har till syfte att utgöra ett skydd mot en specifik sorts skada. Därmed är skadeståndsansvaret endast tillämpligt när skadan drabbat det intresse som handlingsnormen i fråga är avsedd att skydda.⁶⁹ Genom att använda en handlingsnorm som jämförelse görs en konkret prövning av oaktsamheten i det enskilda fallet. Dock är inte detta den enda avvägning som måste göras eftersom den totala culpabedömningen tar hänsyn till skaderisken, ursäktande omständigheter och möjligheten att förebygga skadan.⁷⁰

Culpabedömningen i dagens samhälle utgår mestadels från en normavvägning genom användandet av *lagar och andra föreskrifter, prejudikat* samt *jämförelse med sedvana*. Vid avsaknad av vägledning vid något av det ovanstående tvingas domstolarna göra *skönsmässiga bedömningar*.⁷¹

4.2.2.1 Författningar och föreskrifter

Culpabedömningen grundas i de flesta fall på normer som specificerats i författningar och föreskrifter som utfärdas av myndigheter. Inom vissa verksamheter är föreskrifternas omfattande till den grad att en aktsamhetsbedömning nästan uteslutande grundas på om dessa efterföljts eller inte. En skadeståndsrättslig tillämpning av föreskrifter förutsätter dock att de är ämnade att tillvarata den skadelidandes ekonomiska intressen. I vissa fall kompletteras specifika föreskrifter av mer allmänt hållna regler som ger utrymme för en vidare skönsmässig aktsamhetsbedömning.⁷²

Författningar eller föreskrifter som på ett utförligt sätt redogör för hur vissa handlingar ska utföras medför inte per automatik att den som utfört handlingen varit culpös om dessa inte efterföljts. Vid culpabedömningen kan det vara av vikt att göra en helhetsbedömning för att avgöra om handlingen ska ligga till grund för

⁶⁸ Hellner / Johansson (2000), s. 145 f.

⁶⁹ Bengtsson et al. (1985), s. 44 f.

⁷⁰ Andersson (1993), s. 276 f.

⁷¹ Hellner / Johansson (2000), s. 125

⁷² Hellner / Johansson (2000), s. 125 ff.

skadeståndsskyldighet. Även om skadevällaren inte agerat förenligt med normen i fråga kan det finnas giltiga ursäkter för avvikelser vilket därmed domstolen ska ta ställning till. Dock blir ett sådant förfarande mindre relevant ju mer specifikt handlingsregeln är utformad.⁷³

4.2.2.2 Prejudikat

Användandet av prejudikat för att göra culpabedömningar inom skadeståndsrätten är inte lika vanligt som bruket av författningar och föreskrifter. Orsaken till detta är att bedömningen sker i varje enskilt fall varpå prejudikaten i de flesta fall inte är direkt tillämpbara på de förutsättningar som råder i det aktuella fallet. Dock används prejudikaten i betydande omfattning för att bedöma en allmän aktsamhetsstandard vilket innebär att tidigare avgöranden återspeglas i bedömningen. Detta medför en konsekvent rättskipning där aktsamhetskraven inte ställs högre eller lägre i fall som har en jämförbar relation utan bedöms på likartat sätt. Förutsättningarna är dock att omständigheterna i de båda fallen inte präglas av individuella faktorer eftersom detta kan komma att påverka bedömningen.⁷⁴

4.2.2.3 Sedvana

Bruket av den goda seden som aktsamhetsnorm inom culpabedömningen är jämförelsevis sparsam eftersom en utredning av vad som är sedvana på ett visst område torde vara både kostsamt och invecklat. Dock förekommer ett beaktande av sedvana på områden som präglas av fast praxis och där handlingssättet som skaderisken grundas på har ett nära samband med det sätt som arbetet utförs på. Förekomsten av praxis och allmänt bruk innebär dock inte att domstolarna strikt tillämpar den goda seden i sin bedömning eftersom de har rätt att pröva om praxis ska gottas.⁷⁵ Således betyder ett förfarande enligt god sedvana inom ett visst område inte att domstolarna är förhindrade att bedöma handlingarna som culpösa.

4.2.3 Fri culpabedömning

Om inte förekommande normer är tillämpbara för att göra en culpabedömning måste domstolarna göra en skönsmässig bedömning av vilka krav som ska ställas på att ett aktsamt agerande. Ur en rättsekonomisk synpunkt är det viktigt att ställa kostnaden för att förebygga eventuella skador mot kostanden för att undvika

⁷³ Hellner / Johansson (2000), s. 126

⁷⁴ Hellner / Johansson (2000), s. 128

⁷⁵ Hellner / Johansson (2000), s. 129

sannolika förluster.⁷⁶ Dras kravet på förebyggande åtgärder för långt leder detta dock till att nyttan inte blir samhällsekonomiskt effektiv.

En fri culpabedömning bygger på tre faktorer: *skaderisken, storleken på den sannolika skadan och möjligheterna att förebygga skadan*. Vid beaktande av skaderisken är utgångspunkten att kravet på åtgärder för att förebygga skadan ska stå i relation till dess följder.⁷⁷ Bedömningen tar inte enbart hänsyn till risken i det enskilda fallet utan möjligheten för att icke obetydliga skador ska uppkomma. Därmed läggs inte fokus vid den konkreta skadan i ett specifikt förhållande som handlingen lett till utan dess skadepotential. Synnerliga svårigheter eller en omöjlighet att företa försiktighetsåtgärder är ingen godtagbar ursäkt för att en handling ska anses vara berättigad eftersom alternativet till handlingen är att den inte företas. Kraven på de åtgärder som ska vidtas anses vara större när skadans uppkomst är av stor omfattning och vid en hög sannolikheten för att en handling kan leda till skada.⁷⁸

Vid culpabedömningen bör även den handlandes möjligheter och anledning att inse risken för fara beaktas. Härvid beaktas både situationen i allmänhet och de omständigheter som föreligger i det specifika fallet.⁷⁹ Skadevållaren måste kunna lastas för att han inte agerat på ett ändamålsenligt sätt med hänsyn till hans personliga förutsättningar. Detta innebär att det åtminstone måste ha förelegat en teoretisk möjlighet för skadevållaren att agera enligt gällande handlingsnorm genom att han varit medveten om denna.⁸⁰

Culpabedömningen görs genom en helhetsbedömning där de ovanstående faktorerna vägs mot varandra för att på så sätt avgöra om det från skadevållarens sida funnits skäl att agera på annat sätt. De centrala punkterna i bedömningen är därmed risken för att skada ska uppkomma och kostnaderna för att förebygga skadans uppkomst. Utifrån detta avgörs om omständigheterna varit sådana att skadevållaren bör anses vara skadeståndsskyldig för sin underlåtenhet att handla.⁸¹

4.2.3.1 Särskilda omständigheter

Förutom en allmän aktsamhetsstandard kan särskilda omständigheter tillmätas betydelse vid culpabedömningen. I vissa fall kan det förekomma omständigheter som medför att den allmänna situationen skiljer sig från normala förhållanden. I andra fall kan omständigheterna vara sådana att situationen kräver ett hänsynstagande till skadevållarens individuella egenskaper eller förhållanden. Omständig-

⁷⁶ Hellner / Johansson (2000), s. 130

⁷⁷ Hellner / Johansson (2000), s. 130

⁷⁸ Andersson (1993), s. 269

⁷⁹ Hellner / Johansson (2000), s. 131 f.

⁸⁰ Bengtsson et al. (1985), s. 38

⁸¹ Hellner / Johansson (2000), s. 131 f.

heterna kan medföra skärpta eller mildare bedömningar av aktsamhetskravet beroende på dess art. Vid tidigare inträffade skador som skadevållaren känt till eller borde ha känt till kan kravet på aktsamhet ställas högre samtidigt som tidigare ej förekomna skador kan utgöra en anledning beaktas som en förmildrande omständighet.⁸²

Skadevållarens personliga omständigheter och kvalifikationer kan i vissa fall innebära en skärpt culpabedömning. Under förutsättning att denne är särskilt kunnig och erfaren inom ett visst område kan hans agerande bedömas som culpöst även om det motsvarat kravet enligt den standard som råder. Hellner anser dock att detta förfarande inte är särskilt sannolikt och han ser det som osäkert om personliga faktorer kan bidra till förmildrande omständigheter. Tillkortakommanden som okunnighet, bristande erfarenhet eller sjukdom beaktas inte i större utsträckning vid kvalificerad verksamhet. Skadevållaren ansvarar själv för sina åtaganden eftersom han de facto har möjlighet att avhålla sig från verksamheten i fråga.⁸³

4.2.4 Konkurrerande culpakriterier

Enligt Dahlman baseras inte domstolarnas culpabedömning i skadeståndsmål på endast en tydlig och enhetlig definition av begreppet vårdslöshet. Istället identifierar han tre alternativa definitioner – tre konkurrerande culpakriterier – vilka bygger på olika idéer om aktsamhet. Vid domstolarnas bedömning i culpafrågor används således inte endast en konsekvent aktsamhetsnorm. De kriterier som används vid culpabedömningen är: *normalitetskriteriet*, *det ekonomiska kriteriet* och *trygghetskriteriet*.⁸⁴

4.2.4.1 Normalitetskriteriet

En culpabedömning enligt normalitetskriteriet har sin utgångspunkt i de gängse krav på försiktighetsåtgärder som ställs inom den verksamhet som är aktuell. Culpå föreligger då man brustit i att vidta de försiktighetsåtgärder *som en normalt aktsam person* förväntas vidta. För att avgöra innebörden av vad som ska anses som ”normalt” används två olika metoder. *Den första metoden* refererar till en fiktiv normalperson vars handling i samma situation står som förebild för bedömningen. Genom att jämföra skadevållarens agerande med en förmodad bild av en normalpersons allmänna försiktighetsnivå och det sätt som denne hade agerat på kan man dra en slutsats om förfarandet varit vårdslöst. Culpå föreligger härmed om handlingen avviker från normalpersonens förmodade försiktighet och

⁸² Hellner / Johansson (2000), s. 134

⁸³ Hellner / Johansson (2000), s. 137 f.

⁸⁴ Dahlman (2000), s. 16 f.

handling. *Den andra metoden* för att avgöra innebörden av lydelsen ”normalt” tar sikte på de akksamhetsvanor som anses etablerade inom en viss verksamhet. Culpabedömningen görs genom att jämföra handlingen med de vedertagna vanor som existerar varpå en överensstämmelse med dessa innebär att skadevällaren inte varit culpös.⁸⁵

Skillnaden mellan de två metoderna som tillämpas enligt normalitetskriteriet är att den första metoden utgår från den enskilde individens inställning till akksamhet medan den andra metoden tar hänsyn till de sociala vanor som råder mellan individer inom samma verksamhetsområde. En kategorisering i personliga egenskaper och sociala fenomen är inte alltid helt självklar eftersom båda har en inverkan på individens agerande och därmed beaktas vid en culpabedömning.⁸⁶

4.2.4.2 Det ekonomiska kriteriet

Att använda det ekonomiska kriteriet vid culpabedömning innebär att den bedömda akksamheten varit otillräcklig i de fall då skadevällaren genom ytterligare försiktighet kunnat minska verksamhetens sammanlagda kostnader. En åtgärd måste utföras om förtjänsten av denna är tillräcklig för att fullt ut kompensera den som missgynnas av åtgärden. En förutsättning för att tillämpa det ekonomiska kriteriet är att alla kostnader värderas lika, oavsett om det är skadevällarens eller den skadelidandes kostnad, och att agerandet är kostnadseffektivt. Därmed accepteras en ökad kostnad för den ena parten om den minskar kostnaden för motparten och detta medför att kostnadsminskningen överstiger kostnadsökningen. Vid värderingen av olägenheter i kostnader eller pengar inbegrips direkta utgifter men även andra olägenheter som drabbar skadevällaren, som förlorad tid eller ett tvång att avstå från något som ger denne tillfredsställelse. Den skadelidandes kostnader kan likaledes omfatta smärta och psykiskt lidande.⁸⁷

När domstolarna använder det ekonomiska kriteriet för att avgöra om en handling varit culpös utgår de från en tänkt nivå av försiktighet där de totala olägenheterna befinner sig på ett minimum. Nivån bestäms av den punkt där kostnaden för de åtgärder som skadevällaren vidtagit står i paritet med vinsten av de olägenheter som förhindras genom dessa. Som referenspunkt används då ett fiktivt handlings sätt som varit mer försiktigt än skadevällarens. Alltför rigorösa åtgärder är inte kostnadseffektiva och därmed överflödiga medan åtgärder som inte når upp till den tänkta nivån är otillräckliga och leder till skadeståndsskyldighet.⁸⁸

⁸⁵ Dahlman (2000), s. 33 ff.

⁸⁶ Dahlman (2000), s. 33f.

⁸⁷ Dahlman (2000), s. 43 f.

⁸⁸ Dahlman (2000), s. 46

4.2.4.3 Trygghetskriteriet

Culpabedömning enligt trygghetskriteriet innebär att oaktsamhet föreligger från skadevållarens sida om dennes verksamhet utsätter en potentiell skadelidande för oacceptabel otrygghet. Hur termen oacceptabel ska uttolkas är inte entydigt men bedömningen grundas på *allvarligheten av den olycka som kan inträffa och den skadelidandes möjlighet att undvika en olycka genom egen försorg*. Om säkerhetsbristerna ger upphov till allvarliga olyckor ökar den skadelidandes otrygghet och vice versa. Ett krav för att oacceptabel otrygghet ska föreligga är att den skadelidande riskerar allvarliga personskador som på ett varaktigt sätt påverkar dennes fortsatta livsföring.⁸⁹

Ansvarsbedömningen enligt trygghetskriteriet görs utifrån den skadelidandes perspektiv. Skadevållaren har varit culpös även om han vidtagit normala försiktighetsåtgärder om dennes verksamhet är befäst med säkerhetsbrister som den skadelidande inte kan förväntas acceptera.⁹⁰

⁸⁹ Dahlman (2000), s. 69 ff.

⁹⁰ Dahlman (2000), s. 68

5 Culpabedömning i samband med revisorns skadeståndsansvar enligt ABL

5.1 Några utgångspunkter

5.1.1 Objektiv culpabedömning

Culpabedömningen bygger i regel på objektiva faktorer vilket innebär att omständigheter med anknytning till den person som ansvarar för ett uppdrag inte beaktas. Istället görs bedömningen med grundval av den kompetens som bör fordras av en person i denna ställning samt vad som är god och förenlig praxis på området.⁹¹ Dock kan culpabedömningen i vissa fall bygga på subjektiva faktorer. Dotevall menar att en objektiv bedömningen av culpa kan göras genom att beakta de kriterier för aktsamhet som ställs på en viss grupp och därefter tillämpa dessa för alla dess medlemmar. Detta kräver avgränsbara grupper med väl definierade kvalifikationer som innehas av samtliga tillhörande denna grupp.⁹² För revisorer innebär detta att bedömningen av deras agerande baseras på de krav som ställs på revisorskåren i allmänhet. Ett godkännande eller en auktorisation borgar för att det föreligger erforderlig kompetens för att utföra ett revisions-uppdrag vilket därmed ger en måttstock för bedömningen av culpöst beteende. Enligt Gomard kan en revisor inte frångå sitt ansvar att genomföra en granskning enligt god revisionssed genom att åberopa hög arbetsbelastning, sjukdom eller personliga problem. Inte heller bristande erfarenhet av en viss bransch eller specifika och särskilt problematiska frågor som revisorn inte har någon tidigare erfarenhet av anses medföra någon anvarslättnad. Revisorn ansvarar för att revisionen varit fullgod vilket innebär att den ska ha utförts enligt god revisionssed och behöver alltså inte sträcka sig utöver denna. Eventuella fel och brister som inte kan upptäckas inom ramen för denna ligger således inte revisorn till last.⁹³

⁹¹ Taxell (1988), s. 23

⁹² Dotevall (1999), s. 46

⁹³ Gomard (1979), s. 65 f.

5.1.2 Professionsansvar

För att avgöra huruvida en revisor varit oaktsam är det allmänna culpaansvaret inte tillräckligt eftersom bedömningen måste baseras på dennes agerande i egenskap av revisor. Således omfattas revisorers yrkesutövande av ett professionsansvar.⁹⁴ Detta innebär att culpabedömningen görs efter en yrkesmässig måttstock, vilken utgörs av en normativ uppfattning av den yrkeskompetens och det omdöme som rimligtvis kan ställas på utövarna av detta yrke. Revisorns agerande blir därmed bedömt efter de regler och normer som fastställer omfattningen och utförandet av en revision. För att fastställa revisorers ansvar måste man beakta den yrkesmässiga utgångspunkten för hur en revision ska utföras. En revisions yrkesmässiga utförande behandlar hur en given uppgift ska lösas på bästa sätt medan den ansvarsmässiga aspekten snarare fokuserar på om revisorn gjort en försvarbar insats. En revisor behöver således inte leva upp till den professionella måttstocken av en helt felfritt utförd revision för att befrias från culpa. Däremot måste revisionen utföras på ett sätt som inte visar på sådan oaktsamhet att revisorn kan anses vara skadeståndsskyldig.⁹⁵

Revisorns professionsansvar medför att det vid en culpabedömning ställs högre krav på dennes agerande än om bedömningen gjorts enligt den allmänna culpajuridens normen. Anledningen till detta är att revisorn, genom sin funktion och kompetens, anlitas av klienten för att utföra uppgifter som denne inte på egen hand har möjlighet att utföra, vare sig det gäller en lagstadgad revision eller ett konsultuppdrag. Ju tydligare revisorns uppgifter definierats av uppdragsgivaren desto lättare blir bedömningen enligt den gällande professionsnormen.⁹⁶

5.2 Culpabedömningen för revisorer

5.2.1 Allmänt om normativ bedömning

Culpabedömningen för revisorer utgår i många fall från en normavvägningsmetod som syftar till att fastställa accepterade normer för hur en revisor ska agera. Normerna utgörs av föreskrifter i lag och bolagsordning samt annan intern norm. Utgångspunkten för bedömningen är därmed det sätt som en aktsam revisor *skall* agera, vilket jämförs med den aktuella revisorns handlingar i fallet i fråga. Om dennes handlingar frångått normen för aktsamhet görs oftast bedömningen att culpa föreligger.⁹⁷

⁹⁴ Halling-Overgaard (2001), s.25

⁹⁵ Langsted et al. (1994), s. 150

⁹⁶ Halling-Overgaard (2001), s. 26 ff.

⁹⁷ Moberg (2006), s. 150

Normerna som ligger till grund för hur revisorer ska agera och därmed culpabedömning återfinns i ABL, bolagsordningen, bolagsstämans beslut och allmänna regler för syssloman. Dessutom förekommer handlingsnormer för revisorer i rättspraxis och disciplinärenden som avgjorts av RN. Den mest betydelsefulla normen för revisorer i fråga om skadeståndsskyldighet enligt aktiebolagslagen är hänvisningen till god revisionsred som återfinns i 9 kap 3 § ABL. En culpabedömning som görs enligt normavvägningsmetoden grundar sig till stor del på begreppet god revisionsred.⁹⁸

I NJA 1998 s. 734 instämde HD i hovrättens bedömning av att revisorn brutit mot god revisionsred genom en bristfällig granskning av årsredovisningar och bolagsledningens förvaltning samt lämnandet av en revisionsberättelse som strider mot bestämmelserna i ABL. Revisorn agerade culpöst genom att inte införskaffa tillräckliga revisionsbevis för att kunna fastställa varulagrets existens och värde trots att detta utgjorde en väsentlig post. Revisorn kunde inte uppvisa någon dokumentation av den påstådda granskningen varmed HD drog slutsatsen att denna inte genomförts med tillbörlig noggrannhet och kontroll. Vidare gjordes inga anmärkningar i revisionsberättelsen angående avsaknaden av noter i balansräkningen eller omtalande i förvaltningsberättelsen om varulagrets speciella karaktär och osäkerhet. Med anledning av detta gjordes bedömningen att revisorn förfarit oaktsamt i vart fall i fråga om värderingen av varulagret. Domstolen har vid bedömningen utgått från de normer som enligt god revisionsred ligger till grund för revisorers värdering av varulager och ansett att revisorn brutit i dessa till den grad att hans agerande varit oaktsamt. Målet uppvisar härmed en tydlig användning av normavvägning vid culpabedömningen gällande revisorns skadeståndsskyldighet.

Culpabedömningen torde i de flesta fall som berör revisorns skadeståndsskyldighet ha stark anknytning till normavvägning och god revisionsred. Dock är domstolarnas hänvisning till den goda revisionsreden inte alltid helt lättförståelig. Ett mål i HD som ger uttryck för detta är NJA 1996 s. 224. En revisor i företaget Clinics medverkade vid en omstrukturering där ett nytt bolag, Försäljningsbolaget, bildades. Även här valdes han till revisor och medverkade vid företagets upptagande av ett lån från Banken. HD fann att revisorn genom sitt handlande i vart fall av oaktsamhet orsakat skada. Någon närmare diskussion i culpabedömningen förs inte vilket närmast kan tolkas som ett uttryck för en självklar uppfattning om att revisorn agerat vårdslöst. Att revisorns handlingar inte varit felfria och kan ifrågasättas i hög grad är dock inte synonymt med att han varit vårdslös eller brutit mot god revisionsred. HD:s konstaterande i frågan är vid närmare betraktelse allt annat än en självklarhet. För att revisorns handlingar ska leda till skadeståndsskyldighet vid externt ansvar måste dessa innebära att han brutit mot bestämmelserna i ABL. Enligt HD:s mening är 10 kap 7 § ABL (nuvarande 9 kap 3 § ABL) tillämplig i fallet, vilken behandlar revisorns granskningskyldighet. På vilket sätt revisorn brutit i sin granskning framgår

⁹⁸ Moberg (2006), s. 150 f.

dock inte. I Clinics kan granskningen av förvaltningen och fastställandet av balansräkningen varit culpös men detta torde inte vara relevant för skadeståndsanspråket från Banken, vilket är hänförligt till Försäljningsbolaget. Revisorns roll i Försäljningsbolaget är mer oklart eftersom han inte utfört någon revision i detta utan varit biträde vid upprättande av en ”balansräkning”. I sin egenskap av biträde kan han knappast klandras för oaktsamhet i sin granskning av företagsledning och räkenskaper. Frågan som kvarstår är på vilket sätt revisorn varit oaktsam och vad culpabedömningen grundas på eftersom det verkar stå klart att revisorn agerat i olika roller i de två bolagen: revisor i Clinics och konsult i Försäljningsbolaget. Härmed är det förvånande att HD gör bedömningen att revisorns handlingar varit oaktsamma och strider mot god revisionssed.

Kan HD i ovanstående fall ha använt sig av en fri culpabedömning för att nå fram till sitt avgörande? Det kan med tanke på revisorns agerande vara troligt att HD ansett att denne borde ha varit medveten om risken för att den nämnda ”balansräkningen” skulle leda till skada för banken eftersom den bevisligen inte återspeglade bolagets faktiska tillgångar. Genom att medverka till att lånet utfärdades bidrog han dessutom till att skadan uppkom och torde därmed ha frångått alla former av försök till att förhindra skada. En fri culpabedömning är med tanke på dessa omständigheter inte omöjlig men resonemanget faller på det faktum att målet behandlar revisorns externa skadeståndsansvar. För att skadeståndsskyldigheten ska bli aktuell måste revisorn förutom att vara culpös, även ha brutit mot reglerna i ABL. Detta menar HD har skett eftersom revisorn inte handlat enligt 9 kap 3§ ABL och därmed inte agerat enligt god revisionssed. I och med detta konstaterande står det klart att domstolen tillämpat gällande normer och därmed har culpabedömningen skett enligt normavvägningsmetoden.

Jag har svårt att se någon anledning till varför HD skulle frångå en normavvägning i just detta fall. Eventuellt har HD varit av uppfattningen att revisorns agerande varit förkastligt och därför använt sig av ett något okonventionellt förfaringsätt för att ålägga denne skadeståndsskyldighet trots rådande omständigheter. Det kan verka föga troligt men HD har möjligtvis gjort en fri culpabedömning och rättfärdigat denna genom en hänvisning till de normer som vanligtvis vore tillämpliga i detta fall.

Domstolarnas tillämpning av en normativ culpabedömning ter sig ganska naturlig med tanke på den stora normbildning som finns för revisorer. Revisorns funktion och ställning innebär att arbetet som utförs är av stor betydelse inte bara för klienten utan även för dennes intressenter. För att revisionen i sig ska fylla sin funktion måste den bygga på gemensamma normer och förutsättningar och inte vara ett uttryck för olika revisorers subjektiva bedömningar. Värdet av en revision hade säkerligen urholkats om revisorns egen uppfattning varit ledstjärnan i fråga om vad som är väsentligt och yrkesmässigt. Culpabedömningen under sådana omständigheter hade förvisso fallit tillbaka på en fri culpabedömning, men samtidigt försvårat revisorers möjlighet att rätta sig efter tydliga ansvarsriterier. Genom att använda riskavvägning som måttstock för en aktsamhetsbedömning

torde kraven på revisorns hänsynstagande till möjliga konsekvenser bli alltför omfattande. Inte heller intressenter torde gynnas av en sådan bedömning eftersom revisionen då inte baserats på en gemensam grund för alla företag utan i stor utsträckning varit präglad av den enskilde revisorns godtycke.

5.2.1.1 God revisionssed

Revisorers verksamhetsområde präglas till stor del av normer för god sed. Dessa har förankrats i lagar och förordningar men innebörden utvecklas genom praxis på området. En revisor är skyldig att iaktta god revisorssed enligt 19 § RL. God revisorssed är ett begrepp som omfattar inte endast revisionen utan alla för revisorer förekommande uppdrag, däribland rådgivning och uttalanden. *God revisionssed* som inkluderas av den goda revisorsseden avser den goda sed som en revisor ska iaktta vid utförandet av en revision.⁹⁹

De båda begreppen är inte alldeles lätta att särskilja och det kan finnas anledning att i vissa fall ifrågasätta om det verkligen är det ena eller det andra begreppet som egentligen åsyftas. Problematiken belyses av det tidigare anförda avgörandet från HD, NJA 1996 s. 224, där revisorn i fråga konstateras ha medverkat till att ge en felaktig bild, av tillgångarna som Försäljningsbolaget övertog, genom sitt biträde vid framtagning av en "balansräkning". Därmed har HD ansett att revisorn brutit mot god revisionssed. Det kan vara svårt att förstå resonemanget eftersom en revision ingalunda omfattar framställandet av en balansräkning. Dessutom framkommer det inte i fallet vad ordet balansräkning åsyftar eftersom det inte handlar om en balansräkning i traditionell betydelse utan förmodligen en förteckning över bolagets tillgångar. Därmed får revisorn anses ha agerat i egenskap av konsult vilket snarare innebär att handlingen i fråga strider mot god revisorssed och att HD egentligen åsyftat detta. Möjligen har HD åsyftat revisorns roll i Clinics och granskningen av detta bolags balansräkning vilken i sin tur kan ha legat till grund för värderingen av tillgångarna. Detta hade berättigat hänvisningen till god revisionssed men medför samtidigt att HD:s fortsatta bedömningar i målet blir irrelevanta. Skillnaden mellan de båda begreppen är i grunden klar men HD:s avgörande i målet har medfört en undran om innebörden av god revisionssed har utvecklats till att omfatta områden som faller under god revisorssed.

Är det försvarbart att revisorer förväntas agera på ett sätt som går utanför ramen av god revisionssed? Det är domstolarna som har det slutliga avgörandet i fråga om vad som är att anses vara god revisionssed. Detta medför att de har en möjlighet att ge uttryck för sitt ogillande av utvecklingen för den goda revisionssed som förs av RN och revisorsorganisationerna. Dock borde detta inte uttryckas genom oklara domar som denna eftersom de knappast ger någon

⁹⁹ Gometz (1996/97), s. 216 f.

vägledning på grund av sitt bristfälliga resonemang kring culpafrågan. Det är inte många aspekter av culpabedömningen som blivit tydliggjorda i målet - snarare tvärtom. Istället skapas en osäkerhet på området eftersom god revisions sed i det fall prejudikat-värdet varit högt hade inneburit en utvidgning av revisorns ansvar till att även omfatta fristående rådgivning. En normativ culpabedömning torde trots allt baseras på relevanta normer för att vara tillämplig.

Hur ingående och omfattande den granskning som revisorn utför måste vara för att anses som fullgod preciseras inte genom lagstiftning. Eftersom en lagreglering på området knappast kan komma att utformas på ett uttömmande sätt har lagtexten istället en hänvisning till god revisions sed i frågan. Genom att hänvisa till god revisions sed istället för lagregleringar möjliggörs en anpassning till företagens skiftande förhållanden. God revisions sed kan därmed komma att få en föränderlig räckvidd eftersom revisionsuppdragets omfattning och innebörd ska utvecklas efter teori och praxis på området.¹⁰⁰

Även om revisorers yrkesutövande sker efter gällande normer består yrkeskåren av en heterogen grupp. Detta innebär att det förekommer variationer i fråga om kompetens, förmåga och tillvägagångssätt mellan olika revisorer. I avgörandet av vad som är att ses som god revisions sed kan det finnas anledning att reflektera över hur denna fråga ska bedömas. Gomard för fram tre olika aspekter på vad som kan stå till grund för bedömningen av god revisions sed; *det tillvägagångssätt som flest revisorer använder sig av*, eller *det tillvägagångssätt som revisorer med utomordentlig kunskap och kompetens använder*, eller *det tillvägagångssätt som domstolar anser borde följas av revisorer*. Enligt Gomard är det mest troligt att god revisions sed har sin utgångspunkt i det förfarande som de flesta revisorer använder sig av. Utvecklingen på området kan i och med detta komma att ske i en långsammare takt än om de två andra alternativen varit gällande. Att använda några få insiktsfulla revisorer som måttstock ställer högre krav på andra revisorer och för yrkeskåren framåt. Samtidigt kan utvecklingen ske i en takt som innebär att det blir svårt för gemene revisor att nå upp till kraven och därmed drabbas av ökade skadeståndsanspråk.¹⁰¹

Visserligen utgör majoritetsbedömningen en bra utgångspunkt för god revisions sed men det föreligger en risk för att arbetet fortgår i ett alltför enkelriktat spår där utomståendes behov inte beaktas i tillräckligt stor utsträckning. Med tanke på att revisionens intressenter sträcker sig utanför själva bolaget är det viktigt att det föreligger ett brett perspektiv i utvecklingen vilket inte alltid är fallet. HD:s avgörande 1996 s. 224 kan vara ett uttryck för att domstolen inte varit tillfredsställd med den goda revisions sedens utveckling och gjort ett ställningstagande i frågan för att uppmärksamma bristerna. Dock gjordes detta tyvärr på ett intetsägande och föga klargörande sätt som inte bidragit till att lösa problematiken, utan snarare skapa osäkerhet på området.

¹⁰⁰ Andersson et al. (2006), 9:11; del I

¹⁰¹ Gomard (1979), s. 73

Domstolarna använder vid behov, rekommendationer från revisorsorganisationerna för att få en uppfattning av de normer som ligger till grund för god revisionsred. I NJA 1998 s. 734 använder sig hovrätten av FARs rekommendation om granskning av balansposten varulager (1979) som måttstock för att avgöra om revisorn brutit mot god revisionsred. Aktsamhetsbedömningen var en direkt följd rekommendationens kriterier för granskning av varulager och utförandet av revisorns granskning i förhållande till dessa.

Enligt 3 § p.4 RL är det RN som ansvarar för en ändamålsenlig utveckling av god revisionsred och god revisorsred. Även om den goda seden utvecklas genom rekommendationer från revisorsorganisationerna är det RN som har tolkningsföreträde gällande innehållet i god revisionsred och god revisorsred. I sin funktion som statens organ på revisionsområdet ska RN genom föreskrifter, uttalanden och beslut i enskilda ärenden ansvara för att normeringen utvecklas på ett lämpligt sätt. Det yttersta avgörandet av vad som är att anse som god revisionsred och god revisorsred avgörs av domstol.¹⁰²

God revisionsred har en avgörande betydelse för domstolarnas culpabedömning i samband med revisorns skadeståndsskyldighet. Danska HDs avgörande UfR 1978 653 H fastslår att ett åläggande av skadeståndsansvar för revisorn förutsätter att denne handlat i strid med god revisionsred. I målet riktade tredje man skadeståndsanspråk mot revisorn på grundval av att årsredovisningen i ett bolag inte angav de omfattande borgensåtagande som detta hade gentemot ett bolag inom samma koncern. Domstolen menade dock att revisorn inte kunde anses vara skadeståndsskyldig på grund av sin underlåtenhet att inhämta information från koncernens kreditgivare om bolagets ansvarsförbindelser eftersom detta inte stred mot god revisionsred.¹⁰³ I målet använder domstolen en direkt tillämpning av den goda revisionsreden som grundsats i sin culpabedömning och bygger hela sitt resonemang kring denna. Eftersom det enligt den goda revisionsreden inte kunde förväntas av revisorn att han skulle inhämta den information som enligt den skadelidande saknades i årsredovisningen, kunde han inte heller lastas för sin underlåtenhet. Det är dock inte tillräckligt att en revisor brutit mot god revisionsred för att han ska bli skadeståndsskyldig. Det är upp till domstolarna att på egen hand bedöma om ett åsidosättande av god revisionsred varit av tillräcklig art för att utgör en grund för skadeståndsskyldighet. Det är viktigt att göra en åtskillnad mellan bedömningen av god sed ur ett rent disciplinärt ansvarsperspektiv enligt RNs avgöranden och skadeståndsmässiga bedömningar. Begreppet god sed är ett relativt begrepp som inte behöver ha enhetlig innebörd i alla sammanhang. I vissa fall kan begreppet användas för att avgöra om en företeelse är förenlig med redan existerande och kända förutsättningar för att bedöma ett disciplinärt ansvar. I andra fall kan syftet vara att fastställa hur en revision ska utföras enligt andra och tidsenliga kriterier på vissa områden. Revisorsnämnden har möjlighet att på egen hand utveckla revisionsreden och därmed löpande formulera nya krav på vad som är att anse som god revisionsred.

¹⁰² Prop. 2000/01:146, s. 87 f.

¹⁰³ Halling-Overgaard (2001), s. 54

Domstolarna måste i sin bedömning av revisorns skadeståndsskyldighet ta hänsyn till om de gällande normerna ska ligga till grund för att en culpös handling begåtts. Ett ställningstagande som måste göras är om begreppet god sed i en viss fråga kan bedömas ha fått tillräckligt genomslag för att utgöra grund för skadeståndsskyldighet. Domstolarnas funktion är inte primärt att genom skadeståndsmål stå för utvecklingen av god revisions sed, men de har en möjlighet att genom sina avgöranden markera sin syn på brister och missnöje med denna.¹⁰⁴ Revisorers yrkesutövande omfattas av ett skadeståndsansvar såväl som ett disciplinärt ansvar. I fråga om skadestånd är det domstolarna som gör culpabedömningen medan RN ansvarar för de disciplinära bedömningarna. Med anledning av detta är det viktigt att beakta lämpligheten i att domstolarna frångår de gällande normerna för god revisions sed genom egna bedömningar. Användningen av olika bedömningskriterier i disciplinärt kontra skadeståndsmässigt avseende torde utsätta revisorn för situationer där en handling är culpös i ett avseende och berättigad i ett annat. Är det försvarbart att ålägga revisorn en skyldighet att agera på ett sätt som sträcker sig längre än den goda revisions seden kräver? Genom att handla enligt god revisions sed torde inte revisorn kunna drabbas av ett disciplinärt ansvar men domstolarnas bedömning kan trots detta leda till att skadeståndsskyldighet uppstår. Förvisso måste domstolarna beakta de konsekvenser som revisorns agerande har för tredje man, men domstolarna torde så långt som möjligt grunda sina bedömningar på god revisions sed.

5.2.2 Subjektiva rekvisit

Vid en subjektiv culpabedömning beaktas specifika egenskaper och förhållanden som kan härledas till den person som vållar skadan. Därmed kan personliga faktorer komma att påverka den ansvarsbörda som ska läggas på skadevållaren. De krav som ställs vid bedömningen kan innebära att specifika psykiska faktorer kan komma att minska eller i vissa fall öka kraven på skadevållarens handlande.¹⁰⁵ Hellner et al. menar att skador av liknande art som inträffat tidigare leder till en skärpt culpabedömning under förutsättning att skadevållaren kände till dem eller borde ha känt till dem.¹⁰⁶ Vad gäller revisorer torde detta vara relevant eftersom den goda revisions seden i stor grad utvecklas och utgår från RN:s avgöranden vilket tydliggör omfattningen av revisorns granskning.

En subjektiv culpabedömning i fråga om revisorns kompetens torde inte vara särskilt användbar eftersom en avvikelser från de kompetenskrav som ställs för revisorer knappast kan göras gällande. Enligt Langsted et al. måste en revisor känna till sina egna begränsningar. Att påta sig uppdrag som han inte har kompetensen att klara av är ingen förmildrande omständighet då han själv har möjligheten att tacka nej till dessa. Revisorn måste kunna klara av uppdraget med

¹⁰⁴ Langsted et al. (1994), s 154 f.

¹⁰⁵ Dotevall (1999), s. 44

¹⁰⁶ Hellner / Johansson (2000), s. 134

hänsyn till den kompetens och erfarenhet som han besitter. Revisionens olika intressenter måste kunna lita till att granskningen utförts på ett fullgott sätt. De juridiska tolkningar av olika lagar och föreskrifter som revisorer ofta gör i fråga om redovisnings- och skattefrågor kräver den professionella sakkännedom som omfattas av granskningen. Juridisk kompetens som går utöver detta kan inte ställas på revisorer. Dock måste revisorn vid tillfällen som sträcker sig utanför hans professionella kompetens ta hjälp av, eller samarbeta med, advokater eller juridiska rådgivare.¹⁰⁷

Trots att culpabedömningen för revisorer i huvudsak görs på grundval av objektiva förutsättningar finns det subjektiva faktorer som kan ha betydelse för bedömningen. Det kan finnas anledning att tillämpa en hårdare bedömning för auktoriserade och godkända revisorer som avlagt revisorsexamen jämfört med övriga godkända revisorer eftersom det kan föreligga skillnader i fråga om sakkunskap. Speciellt gäller detta situationer då revisorsexamen är ett kriterium för uppdragets utförande.¹⁰⁸

Revisorns arvode för den utförda revisionen torde inte ha någon koppling till culpabedömningen. En hänvisning till att arvodet inte varit tillräckligt stort för att utföra en fullgod granskning är ingen omständighet som på något sätt kan rättfärdiga oaktsamhet från revisorns sida. Det är revisorns skyldighet att utföra en revision av den omfattning som omständigheterna kräver och arvodet ska baseras på detta faktum och inte tvärtom. Att begränsa revisionen efter arvodet torde innebära att intressenternas behov urholkas och att granskningen i sig inte utgör någon relevant bedömning av klientens ekonomiska ställning.¹⁰⁹

Det kan finnas tillfällen då revisorns granskning försvåras genom att bolagsledningen inte förser honom med erforderliga uppgifter och underlag för utförandet av en fullgod revision. Detta förfarande leder till att revisorn påtvingas en passiv roll och därmed inte kan utföra sitt uppdrag i den utsträckning som krävs. En situation där revisorn drabbas av bristande medverkan från bolagsledningen beaktas vid culpabedömningen och torde inte ligga till last under förutsättning att han gjort vad som kan krävas av honom för att erhålla behövlig information. I händelse av att denna situation fortgår under en längre tid måste revisorn dock vidta åtgärder i form av en anmälan till bolagsstämman eller påkalla styrelsens uppmärksamhet för att culpa inte ska föreligga. Dessutom måste det i revisorns revisionsberättelse framgå att tillgången till information varit bristfällig. Har däremot revisorn intagit en självpåtagen passiv roll i sin granskning genom att inte försöka införskaffa sig information från bolagsledningen är detta att se som ett agerande som frångår revisorns skyldigheter och därmed culpöst. Avgörande för culpabedömningen är således i vilken mån passiviteten är framkallad av bolagsledningen eller revisorn själv.¹¹⁰

¹⁰⁷ Langsted et al. (1994), s. 151

¹⁰⁸ Moberg (2006), s. 153

¹⁰⁹ Moberg (2006), s. 154

¹¹⁰ Moberg (2006), s. 153

5.2.3 Fri culpabedömning för revisorer

Om det i något fall förekommer omständigheter där de gällande normerna för revisorer inte är tillämpbara hänvisas domstolarna till en fri culpabedömning. Med tanke på den omfattande normbildning som finns för revisorns yrkesutövande torde detta inte förekomma alltför ofta. Dock kan det finnas områden inom revisionen där utvecklingen går framåt i sådan takt att normutvecklingen är något eftersatt och därmed inte utgöra en tillräcklig grund vid en culpabedömning. Även i dessa fall torde utgångspunkten i bedömningen vara de grundläggande normer som styr revisorns agerande. Vid en fri culpabedömning beaktas i första hand skaderisken, omfattningen av skadan och möjligheten att förebygga skadan. Revisorns agerande relateras till de risker som föreligger i det aktuella fallet för att den utförda revisionen ska leda till skada. Det torde vara väsentligt att i detta fall även beakta revisorns möjlighet att inse risken för att denna skada ska uppkomma. Med tanke på revisionens syfte och revisorns kännedom om klienten är detta inget orimligt krav att ställa eftersom de olika intressenternas intressen är betydelsefulla.

En viktig faktor i den fria culpabedömningen utgörs av den relation som ställs mellan kostnaden för att förebygga en skadas uppkomst och risken för att skadan ska uppkomma. Det vore troligtvis fördelaktigt, om inte önskvärt, att från revisorns sida göra omfattande granskningar för att förvissa sig om att klientens information är riktig. Med tanke på de omfattande skadeståndsanspråk som revisorer riskerar vore det ur detta perspektiv berättigat med utförligare revisioner för att minimera risken för skada. Den skada som kan bli aktuell är vida överstigande själva kostnaden för revisionen. Med detta i åtanke torde det vara självklart att utföra så djupa granskningar som möjligt. Detta resonemang är även tillämpligt på culpabedömningen enligt det av Dahlman framlagda ekonomiska kriteriet, där en åtgärd måste utföras om det leder till full kompensation för den som missgynnas av åtgärden. Denna bedömning torde vara svår att tillämpa på grund av de stora skillnader i konsekvenser och kostnader som kan förekomma under olika omständigheter. Dessa former av culpabedömning är föga önskvärd ur ett generellt perspektiv eftersom den förutsätter att revisorn vid ett sådant förfarande kan debitera klienten full ut för arbetet vilket dock inte är troligt. Klientens nytta av revisionen torde vara mindre än intressenternas dito och eftersom det trots allt är klienten som betalar arvodet kan kraven på en detaljerad revision inte vara berättigad ur ett samhällsekonomiskt perspektiv. Det är istället upp till revisorn att bedöma de risker som kan uppstå och relatera dessa till kostnaden för hans utökade granskning. Culpabedömningen torde därför utgå från det agerande som hade kunnat förväntas av en revisor med tanke på effekterna av hans beslut.

Culpabedömning enligt Dahlmans trygghetskriterium påvisar aspekter som torde vara relevanta i fråga om revisorer. Aktsamhetsbedömningen här grundas på det faktum att den skadelidande utsatts för oacceptabel otrygghet från skadevållarens sida. Vad gäller revisorer kan den skadelidandes uppfattning av revisionens syfte

och funktion bygga på ett förväntningsgap där dessa faktorer kommit att missuppfattas. Den skadelidande har fäst alltför stor tilltro till revisionsberättelsen eller bolagets årsredovisning på grund av okunskap gällande innebörden av dessa. Å andra sidan måste revisorns revision leva upp till de krav som kan ställas på denna varpå skadelidande som fäst berättigad tilltro till revisionsberättelsen utsatts för oacceptabel trygghet i fall då denna inte efterlever kraven. I dessa fall torde en culpabedömning enligt trygghetskriteriet fylla en funktion. Det finns en möjlighet att HD i NJA 1996 s. 224 delvis tillämpat just denna bedömning och ansett att revisorns genom sitt agerande utsatt den skadelidande för otillbörlig otrygghet och därigenom varit culpös.

5.2.4 Culpabedömningen vid några av revisorns ansvarssituationer

Det förekommer förhållandevis få rättsfall som rör revisorns skadeståndsansvar enligt ABL och då särskilt i fråga om revisorns interna ansvar. Orsaken härtill är att de flesta skadeståndstvister mellan bolaget och revisorn avgörs via försäkringsbolag eller uppgörelser. Nedan redogör jag för culpabedömningen i några av revisorns ansvarssituationer som är av särskilt intresse då de i huvudsak berör revisorns väsentligaste funktioner.

5.2.4.1 Revisionen

Hur vitt sträcker sig revisorns ansvar för att upptäcka fel och oegentligheter vid en revision? Syftet med revisionen är att ge ett uttryck för ett bolags ekonomiska ställning. Härvid måste revisorn beakta faktorer som kan medföra att årsredovisningen och förvaltningen kan vara bristande med hänsyn till verksamhetens art och organisation. Det är endast i fall då revisorn upptäcker förhållanden som han misstänker vara suspekta som han måste utöka sin granskning för att förevisa sig om farhågorna varit befogade.¹¹¹ En revisor är således inte skadeståndsskyldig om han har utfört en granskning av rimlig omfattning. Detta innebär att revisorn inte varit culpös i händelse av att eventuella kundfordringar och varulager inte uppgår till ett exakt värde om uppskattningen av dessa gjorts enligt god revisionssed. Således kan revisorns granskning av en post anses vara fullt tillräcklig även om någon med ingående branschkunskap har en avvikande uppfattning om värderingen.¹¹² Företagsledningens värdering sker ur ett branschmässigt perspektiv medan revisorns bedömning sker i egenskap av revisor och grundas därmed på dennes yrkesmässiga förutsättningar.¹¹³ En granskning på

¹¹¹ Langsted et al. (1994), s. 154 f.

¹¹² Gomard (1979), s. 65

¹¹³ Halling-Overgaard (2001), s. 64

detaljnivå av alla bolagets poster är en omöjlighet ur ett revisionsperspektiv då ett sådant förfarande vore alltför tidskrävande och därmed också kostsamt. Revisionen utförs istället med utgångspunkt av väsentlighetstal där målet är att upptäcka väsentliga avvikelser som kan komma att påverka bolagets ställning.

I ett avgörande i Norges Høyesterett, Rt 1957 s. 607, behandlar revisorns ansvar i samband med granskningen av styrelsens förvaltning. En styrelseledamot använde olovligen en del av bolagets medel för privat bruk vilket sedermera ledde till stora förluster för bolaget. Revisorn som upptäckt detta vid sin granskning godtog ledamotens förklaringar för sitt agerande och lät saken bero. Domstolen bedömde att revisorn varit culpös genom sin underlåtenhet att vidta åtgärder för att informera de övriga i styrelsen om det olovliga användandet av bolagets medel. Därmed ansågs revisorn brutit mot god revisions sed såväl som regleringar¹¹⁴ på området. Revisorn har således inte utfört en bristfällig granskning av den interna kontrollen utan snarare felat genom att inte påpeka missförhållandena till bolaget till styrelsen. Som tidigare påpekats åligger det inte revisorn att upptäcka alla oegentligheter som kan förekomma inom ett bolag men i fall då detta görs måste informationen föras vidare till bolagsledningen. Återigen ser vi prov på en normativ culpabedömning som grundas på den goda revisions seden. Revisorns underlåtenhet att följa normeringen för utförandet av en revision klargör tydligt bristerna i dennes agerande varpå culpa förelåg. Vad hade revisorn kunnat göra för att friskriva sig från skadeståndsskyldigheten? Förmodligen hade en relativt enkel åtgärd i form av en påpekan till bolagsledningen varit fullt tillräcklig för att revisorn skulle ha ansetts ha förfarit enligt god revisions sed. Något större krav behöver inte ställas på revisorn i detta fall då det åligger bolagsledningen att vidta vidare åtgärder efter att revisorn delgett dem informationen.

5.2.4.2 Revisionsberättelsen

En revision har en viktig funktion ur ett samhällsperspektiv då den har till syfte att tillgodose behov från klientens intressenter. Detta betyder dock inte att en ren revisionsberättelse som lämnas av en revisor garanterar att klientens årsredovisning är fri från fel och oriktigheter. Revisionen kan inte likställas med en kontroll som syftar till att upptäcka alla fel som kan finnas i årsredovisningen. Revisionsberättelsen är istället ett uttalande från revisorns sida som ger läsaren en övergripande uppfattning om företagets ekonomiska ställning. Culpabedömningen görs därför inte med utgångspunkt från de fel som kan finnas i årsredovisningen utan det sätt som revisorn utfört granskningen på. En granskning som gjorts i överensstämmelse med god revisions sed kan inte anses vara culpös även om klientens räkenskaper visar sig innehålla felaktigheter.¹¹⁵ Att likställa en ren revisionsberättelse med en garanti för att årsredovisningen är inte korrekt eftersom den snarare fastslår att granskningen gjorts enligt de metoder som utgör den goda

¹¹⁴ Handelsdepartementets regler av 24. januar 1931 om revisors plikter, 5 §

¹¹⁵ Halling-Overgard (2001), s. 61 f.

revisionsleden. Bedömningen av revisorns culpa görs därmed utifrån denna aspekt. Med detta i åtanke kan det finnas skäl för en revisor att i revisionsberättelsen ange vissa förbehåll om poster som denne inte haft möjlighet att granska enligt gällande normer. Dessa måste dock vara konkreta och relevanta samtidigt som revisorn redogör för förbehållets betydelse för årsredovisningens förståelse. Om förbehållet varit välgrundat betyder detta att revisorn normalt inte kan lastas för ett culpöst beteende avseende den aktuella posten. Dock kräver detta att omständigheterna verkligen varit sådana att de föranlett ett förbehåll. Allmänna förbehåll om att vissa poster inte granskats eller att revisorn utfört en begränsad granskning utgör inte någon culpabefriande. Detsamma gäller när revisorn, i fall då han misstänker oegentligheter, använder sig av förbehåll för att undgå ansvar istället för att utöka sin granskning.¹¹⁶

Eftersom årsredovisningen är ämnad att ge en bild av företagets ekonomiska ställning är den väsentlig för tredje man i dennes strävan efter att skapa sig en uppfattning av företaget i fråga. Huruvida revisionsberättelsen varit ren eller oren utgör därför en central punkt i culpabedömningen med avseende på revisorns agerande. En oren revisionsberättelse ska från tredje mans sida ses som ett ställningstagande från revisorn om årsredovisningens riktighet. Detta förhållande är av särskilt intresse när revisorns externa skadeståndsansvar aktualiseras eftersom tredje mans tilltro till årsredovisningen kan komma att beaktas vid culpabedömningen.¹¹⁷ Det föreligger en risk för att ett förväntningsgap i denna fråga kan bidra till en alltmer utsatta situation för revisorer i fråga om skadeståndsanspråk. Intressenter som ser revisionen som ett kvitto på att företagets räkenskaper är felfria och baserar sina beslut på ett sådant antagande har missuppfattat revisionens syfte. De krav som kan ställas på revisorn måste vara relevanta med utgångspunkt i den funktion som revisorn har och de krav som kan ställas på dennes arbete.

Vid en genomgång av dansk rättspraxis gällande revisionsberättelsens samband med revisorns skadeståndsansvar framgår att bedömningen av revisorns granskning sätts i förhållande till de uttalanden som denne gör. En specifik och konkret revisionsberättelse ger upphov till användandet av en strängare professionsansvarsnorm. I samband med att revisorn lämnar en ren revisionsberättelse kommer eventuella fel och oriktigheter bli föremål för en strängare culpabedömning än om den varit oren. Detta eftersom en intressent med fog kan förutsätta att revisorn, genom att utföra en granskning enligt god revisionsled, inte funnit några omständigheter som föranleder en oren revisionsberättelse.¹¹⁸

En revisor har alltid möjlighet att lämna en oren revisionsberättelse, vilket torde tillmätas stor vikt vid culpabedömningen. Råder det tveksamheter från revisorns sida gällande de omständigheter som ligger till grund för klientens årsredovisning och en noggrannare granskning inte bringat klarhet kan revisorn inte med fog

¹¹⁶ Langsted et al. (1994), s. 180 f.

¹¹⁷ Halling-Overgaard (2001), s. 57

¹¹⁸ Halling-Overgaard (2001), s. 59, 83

tillstyrka denna. Revisorn gör därmed ett självständigt val i fråga om vilket ansvar som kommer att åligga honom eftersom culpabedömningen förmildras avsevärt i relation till revisorns förbehåll. Genom att lämna en oren revisionsberättelse har revisorn en möjlighet att friskriva sig från eventuellt ansvar men samtidigt leder detta till en svår sits för klienten eftersom dennes möjlighet till finansiering torde missgynnas. Således kräver revisionsberättelsen en avvägning från revisorns sida om de konsekvenser som denna kan leda till. I NJA 1988 s. 383 fann HD att revisorn varit oaktsam genom att avge en ren revisionsberättelse trots att klientens bokslut varit felaktiga och därmed lett till att fel ingångsvärden använts de följande åren. HD ansåg dock inte att revisorn varit culpös för att han vid lämnandet av revisionsberättelsen inte varit medveten om de uppsåtliga bokföringsfel som klienten genomfört. Istället förelåg culpa eftersom revisorn inte företagit någon ytterligare granskning trots vetskapen om att hans medarbetare vid tidigare granskningar haft betydande svårigheter och gjort osedvanligt omfattande arbetsinsatser. Revisorn ansågs därmed ha varit oaktsam eftersom han vid en närmare granskning hade upptäckt att boksluten varit felaktiga.

5.2.4.3 Väsentliga poster och dokumentation

Revisorns löpande dokumentation av den utförda revisionsprocessen utgör utgångspunkten för culpabedömningen. De påpekanden och erinringar som revisorn framfört till bolagsledningen är av betydelse för att klargöra hur de brister som upptäckts har kommunicerats till bolagsledningen och hur dessa i sin tur hanterats. Genom sin skyldighet att dokumentera händelseförloppet torde revisorn ha fullgoda belägg för de bedömningar och ställningstaganden som han gör. I händelse av att dokumentationen varit bristfällig ligger detta till last för revisorn eftersom han således inte varit aktsam i tillräckligt hög grad.¹¹⁹

Värderingen av tillgångar är en viktig del i det led som intressenter använder sig av för att skapa sig en bild av företagets ekonomiska ställning. Att värderingen skett enligt gällande normer och föreskrifter är därför en förutsättning för att underlaget ska vara av värde. Revisorn måste vid värderingsfrågor ha tillräckliga revisionsbevis för att godta företagets balansräkning. Omständigheter som ger för hand att värderingen skett på ett felaktigt sätt kräver att revisorn utökar sin granskning av den aktuella posten. Ett åsidosättande härmed torde vara synonymt med att revisorn varit culpös. Denna bedömning illustreras av UfR 1982 595 H där ett företag som sedermera gick i konkurs, upptagit pågående arbeten i balansräkningen på ett felaktigt sätt. Revisorn i företaget hade trots den felaktiga aktiveringen lämnat en ren revisionsberättelse och därmed frångått de normer som var gällande för pågående arbeten. Domstolen ansåg att revisorn, eftersom årsredovisningen inte gav en rättvisande bild av företagets intäkter och tillgångar, brutit mot god revisionssed och därmed varit culpös.¹²⁰ Culpabedömningen i detta

¹¹⁹ Lengsted et al. (1994), s. 184

¹²⁰ Halling-Overgaard (2001), s. 71 f.

fall är odiskutabel med tanke på de förutsättningar som låg för handen. I den aktuella årsredovisningen hade ett betydande underskott omvandlats till ett överskott genom att redovisa posten pågående arbeten på ett otillbörligt sätt. Det torde vara svårt för en revisor att inte upptäcka en sådan manöver vid en granskning av normalt slag eftersom den är uppenbar och inte kan härledas till någon dold oegentlighet. Att revisorn trots detta förbiser felaktigheten tyder minst sagt på oaktsamhet på grund av felets uppenbara art.

Bedömningen av ett företags interna kontroll utgör en viktig del av revisorns granskning. Erinringar som en revisor gör till styrelsen kommer inte till övriga intressenters kännedom och friskriver inte revisorn från ansvar gentemot tredje man. Om den interna kontrollen är bristfällig till den grad att årsredovisningens tillförlitlighet påverkas måste revisorn påpeka detta i sin revisionsberättelse för att undkomma ansvar.¹²¹ I NJA 2006 s. 136 hade revisorn utfört en revision i ett företag vars VD debiterat arvoden och kostnader av betydande belopp till det egna företaget. Trots att beloppen var att se som väsentliga och att VD på egen hand ombesörjde såväl attestering och utbetalning av fakturorna upptäcktes inte något missförhållande av revisorn. HD som fastställde HRs bedömning menade att revisorn genom att underlåta en tillräcklig granskning av de förhållanden som förelåg i företaget varit culpös. Med anledning av de höga belopp som låg för handen var fakturorna till VD att se som väsentliga varpå dessa borde ha granskats närmare. I samband med detta ålåg det revisorn att förvissa sig om de grunder som utbetalningarna gjordes på och det ersättningsavtal som förelåg mellan VD och bolaget. Den interna kontrollen torde i fallet vara bristfällig eftersom en och samma person handhade både debiteringen och attesteringen vilket även detta är en omständighet som revisorn borde ha beaktat. Istället godtog han de uppgifter som VD på egen hand lämnade angående avtalet mellan honom och bolaget. Revisorns culpa bestod i att han inte upptäckt oegentligheterna i företaget eftersom hans granskning varit bristfällig genom underlåtenheten att närmare undersöka de omständigheter som förelåg. Det är svårt att av fallet avgöra hur vitt revisorns granskning borde ha utökats och om detta i sådant fall lett till att VDs transaktioner uppdagats. Dock är förutsättningarna för culpa-bedömningen inte grundade på huruvida revisorn upptäckt de fel som förelåg eller inte. Revisorn hade antagligen vid en utökad granskning, om denna utförts enligt gällande normer, friats vid en culpabedömning. Tyngdpunkten ligger därmed i revisorns skyldighet att närmare granska förhållanden som han finner vara misstänkta och VDs transaktioner torde höra hit. Om transaktionerna varit av sådant slag att de inte kunde förväntas bli upptäckta ens vid en utförligare granskning kan inte detta läggas revisorn till last. Dock måste revisorn alltså ha granskat situationen närmare och ha goda revisionsbevis för sitt ställningstagande att lämna en ren revisionsberättelse. Så var alltså inte fallet i detta mål.

¹²¹ Langsted et al. (1994), s. 156 f.

5.3 Avslutande reflektioner

Culpabedömningen sker i de flesta fall genom en normativ culpabedömning som är starkt kopplad till den goda revisionsleden och de normer som ligger till grund för utförandet av en revision. Med tanke på farhågorna om ökade skadeståndsanspråk är det relevant att ställa frågan om culpabedömningen är alltför strikt och ställer alltför höga krav på revisorn. Inget av de ovan redovisade domstolsavgöranden tyder dock på att så är fallet med undantag av NJA 1996 s. 224 som är av speciell karaktär. Förutsättningarna för revisorns oaktsamhet har i övriga fall varit av sådant slag att de kunnat förebyggas av revisorn genom inte alltför vittgående åtgärder.

När revisorns skadeståndsansvar diskuteras är det viktigt att beakta revisorns möjlighet att lämna en oren revisionsberättelse eller påvisa att han utfört sådana åtgärder som är att förväntas av revisorer enligt god revisionsled. Detta är egentligen de enda krav som faktiskt går att ställa på revisorn eftersom han inte ansvarar för att upptäcka eventuella dolda fel oegentligheter inom bolaget. Culpabedömningen för revisorer grundas på deras efterlevnad av de normer och krav som kan ställas på denne vid utförandet av en revision. Inte mycket tyder på att culpabedömningen grundas på oskäliga eller för revisorn otänkbara grunder som de inte har möjlighet att förutse. Med tanke på den omfattande normeringen och detaljerade arbetsprocessen inom professionen torde detta inte aktualiseras utan det är snarare revisorns egna ställningstaganden som skapar problem. Den fina balansgången mellan att lämna en oren revisionsberättelse och vara klienten till lags är sannolikt ett större problem för revisorer än själva culpabedömningen. Tanken på oskäliga skadeståndsanspråk mot revisorer är för mig inte särskilt påtaglig ur ett större perspektiv. Visst har revisorn en utsatt position i och med den obligatoriska ansvarsförsäkringen men detta innebär inte per automatik att alla skadeståndsanspråk därmed är berättigade och drabbar revisorn. Kravet på culpa torde gallra bort flertalet av dessa om revisorn bara följt de underliggande kraven som ställs på en revision och framförallt har belägg för sina ställningstaganden. Även om en revisor ställs inför många problem och svåra bedömningar vid en revision sträcker sig inte kraven längre än att han till grund för sina beslut har fullgoda revisionsbevis som styrker besluten.

Att förändra culpabedömningen eller basera denna på andra grunder än normativa är ett alternativ som inte torde gynna revisorer. I dagsläget har revisorer stor möjlighet att förutse konsekvenserna av sina handlingar eftersom dessa kommer att bedömas mot bakgrund av den goda revisionsleden. Någon annan form av culpabedömning där revisorn tvingas till en egenhändig avvägning av den skada som kan uppkomma på grund av hans agerande och möjligheten att förebygga denna ställer enligt mig ett alltför stort ansvar på revisorn. En sådan avvägning kan sedermera även komma att bedömas av en domstol vilket innebär att det föreligger ett alltför stort utrymme för bedömningar som grundas på subjektiva faktorer. Detta leder till en ohållbar situation med tanke på skadeståndsanspråken

gällande revisorer i dagsläget och eftersom läget antagligen hade förvärrats ytterligare.

6 Källförteckning

Litteratur

- Andersson, Håkan (1993). *Skyddsändamål och adekvans*. Uppsala
- Andersson, Sten / Johansson, Svante / Skog, Rolf, 2006. *Aktiebolagslagen. En kommentar Del I och Del III*. Stockholm
- Bengtsson, Bertil / Nordenson, Ulf / Strömbäck, Erland, 1985. *Skadestånd*, tredje upplagan. Stockholm
- Dahlman, Christian, 2000. *Konkurrerande culpakriterier*. Lund
- Dotevall, Rolf, 1999. *Bolagsledningens skadeståndsansvar*. Stockholm
- Gomard, Bernhard, 1979. *Revisors stillning i retlig belysning*. Köpenhamn
- Halling-Overgaard, Sören, 2001. *Revisors erstatnings- & disciplinäransvar*. Köpenhamn
- Hellner, Jan / Johansson, Svante, 2000. *Skadeståndsrätt*, sjätte upplagan. Stockholm
- Johansson, Svante, 2004. *Nials svensk associationsrätt i huvuddrag*, åttonde upplagan. Stockholm
- Karlgren, Hjalmar, 1969. *Culpa och samtycke inom skadeståndsrätten*. Lund
- Kedner, Gösta / Roos, Carl Martin / Skog, Rolf, 1996. *Aktiebolagslagen. Del II (10-19 kap.) med kommentarer*, femte upplagan. Stockholm
- Langsted, Lars Bo / Krüger Andersen, Paul / Christensen, Mogens / Greve, Vagn, 1994. *Revisoransvar*, tredje upplagan. Köpenhamn
- Moberg, Krister, 2009. *Bolagsrevisorn*, tredje upplagan. Stockholm
- Skog, Rolf, 2006. *Rhodes Aktiebolagsrätt*, tjugoförsta upplagan. Stockholm
- Taxell, Lars Erik, 1988. *Bolagsledningens ansvar*. Åbo

Övriga källor

London Economics, 2006. *Study of the economic impact on auditors' liability regimes (MARKT/2005/24/F). Final report to EC-DG Internal Market and Services.*

(Hämtad 2007-01-08 från: www.ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/liability/auditors-final-report_en.pdf)

Precht Elisabeth, 2007. *Fler stämmer revisorn – skadebeloppen ökar.* Balans nr 1 2007

Propositioner

Prop. 1997/98:99 *Aktiebolagets organisation*

Prop. 2000/01:146 *Oberoende, ägande och tillsyn i revisionsverksamhet*

Domstolsavgöranden

Danmark

UfR 1978 653 H

UfR 1982 595 H

Norge

Rt 1957 s. 60

Sverige

NJA 1988 s. 383

NJA 1996 s. 224

NJA 1998 s. 734

NJA 2006 s. 136