



**Företagsekonomiska Institutionen
EKONOMIHÖGSKOLAN VID
LUNDS UNIVERSITET**

**Magisteruppsats
Juni 2002**

REVISORNS

skadeståndsberättigade krets

Handledare
Claes Norberg
Michael Thorstensson

Författare
Anna Ottosson

Innehållsförteckning

1	<i>Inledning</i>	4
1.1	Bakgrund	4
1.2	Problematisering	4
1.3	Syfte	7
1.4	Avgränsning	7
2	<i>Metod</i>	9
2.1	Övergripande angreppssätt	9
2.1.1	Lagar och rekommendationer	9
2.1.2	Teoretisk referensram	10
2.1.3	Empiri	10
2.2	Handgripligt angreppssätt	10
2.2.1	Lagar och rekommendationer	10
2.2.2	Teoretisk referensram	11
2.2.3	Empiri	11
2.3	Källkritik	12
3	<i>Svenska förhållanden</i>	13
3.1	Lagreglering	13
3.1.1	Aktiebolagslagen	13
3.1.2	Revisorslagen	15
3.1.3	Revisionslagen	16
3.1.4	Bokföringslagen och årsredovisningslagen	17
3.2	Övrig reglering	17
3.2.1	Rekommendationer och uttalanden	18
3.3	Sammanfattning	20
4	<i>Revisorns roll</i>	21
4.1	Samhällsteoretiskt perspektiv	21
4.2	Kontrakt- och agentteoretiskt perspektiv	21
4.3	Behovet av extern revision	22
4.3.1	Den primära förklaringen	22
4.3.2	Den sekundära förklaringen	23
4.3.3	Marknadsbaserade förklaringar	24
4.3.4	Pragmatisk-normativ förklaring	24
4.3.5	Revisorsanknutna förklaringar	24
4.4	Sammanfattning	25
5	<i>Redovisningens funktion</i>	27
5.1	Redovisningens utveckling	27
5.2	Redovisningens huvudsakliga funktion	28
5.2.1	Avbildning och påverkan	32
5.3	Redovisningens ändamålsenlighet	33
5.3.1	Dagens informationsbehov	33
5.3.2	Kapitalmarknadens behov av trovärdig information	34
5.4	Sammanfattning	35

6	<i>Caparo vs Dickman</i>	36
6.1	Rättsfallet i korthet	36
6.2	Rättsfrågan	37
6.2.1	Aktieägarna	37
6.2.2	Övriga intressenter	38
6.3	Slutsatser i HoL	38
7	<i>Analys</i>	40
7.1	När uppstår skadeståndsskyldighet	40
7.1.2	God revisionsred i förhållande till oberoendefrågor	40
7.1.3	God revisionsred i andra fall	41
7.2	Revisorns skadeståndsberättigade krets	42
7.2.1	Aktieägarna	42
7.2.2	Annan skadeståndsberättigad	43
7.2.3	Redovisningens funktion	44
7.3	Komparativ analys	45
8	<i>Slutsats</i>	47
8.1	Slutsats i nio punkter	47
8.2	Uppsatsen ur ett vidare sammanhang	48
	<i>Källförteckning</i>	50

1 Inledning

1.1 *Bakgrund*

Revisorns uppgift är att granska ett företags årsredovisning och bokföring så ingående och omfattande som god revisionsred kräver.¹ Om det kan visas att revisorn uppsåtligt eller av oaktsamhet skadar företaget, aktieägarna eller annan i fullgörandet av sin uppgift, blir denne skadeståndsskyldig.²

I ett engelskt rättsfall, *Caparo vs Dickman*, som avgjordes av House of Lords, Storbritanniens högsta rättsliga instans, kom man fram till att revisorns skadeståndsansvar omfattar aktieägare men inte andra investerare om inte en viss närhet förelåg mellan dessa och företaget och revisorn³. Därmed uppkom en avgränsning av revisorns skadeståndsberättigade krets vars ändamålsenlighet kan diskuteras dels utifrån revisorns roll, dels utifrån redovisningens funktion ur ett teoretiskt perspektiv.

1.2 *Problematisering*

En stor del av debatten kring revisorns uppgifter handlar idag om revisorns oberoende.⁴ Enligt Föreningen Auktoriserade Revisorers, FARs, "*Regler till vägledning för FAR-ledamöternas skyldighet att följa god revisorsred*", ska en revisor "*utöva sitt yrke självständigt och objektivt och måste därför alltid vara oberoende i sitt ställningstagande när han eller hon utför ett uppdrag*"⁵. En revisor anses beroende om denne är jävig eller på något annat sätt låter sig påverkas av klienten vid sina bedömningar. Vad exakt som innebär att en revisor är beroende diskuteras livligt inom akademien och revisorskåren där delade meningar råder. Den internationella utvecklingen har med tiden förändrat synen på revisorns oberoende från regelstyrning, intuitiva bedömningar och nationella

¹ ABL, 10 kap, 3 §

² ABL, 15 kap, 1 och 2 §§

³ *The Weekly Law Reports*, WLR 1990:358

⁴ se bl.a. *Balans*, Tidskrift utgiven av FAR

⁵ "*Regler till vägledning för FAR-ledamöternas skyldighet att följa god revisorsred*", FARs samlingsvolym 2002, Regel 2

olikheter till ramverk, logiska analysmodeller och internationell harmonisering⁶. Denna förändring är ett resultat av bl.a. den engelska revisorföreningen ICAEWs modell, EUs grönbok och den europeiska revisororganisationens, FEEs rapport "Statutory Audit Independence".

Debatten kan sägas ta sin utgångspunkt i ett samhällsligt perspektiv där det finns ett behov av oberoende revisorer för att upprätthålla förtroendet för revision och rapportering. Oberoende revisorer är ett krav för kårens anseende där den enskilde har samma intresse av att upprätthålla förtroendet genom att iakttä god revisionsmedvetenhet⁷. Lagen anger dock inte vad god revisionsmedvetenhet exakt innebär men i den nya revisorslagen som trädde i kraft den 1 januari 2002 förekommer numer en slags analysmodell⁸ som ska vara behjälplig för bestämmandet om beroende uppstått i en situation. Liknande modell återfinns även inom International Federation of Accountants, (IFAC) och inom den europeiska revisorsorganisationen Fédération des Experts Comptables Européens (FEE)⁹. Syftet med detta analytiska synsätt är att ge en övergripande bild av god revisorsmedvetenhet då det är omöjligt att täcka varje möjlig situation. Om en revisor är att anses som oberoende enligt analysmodellen är detta dock ingen garanti för att också domstolarna skulle se det så vilket är en del av problematiken. Lagen ger ingen exakt vägledning vad som är god revisionsmedvetenhet utan ledamoten tvingas gå till normgivarna för tolkning medan det i slutändan är domstolarna som ska avgöra vad som är god revisionsmedvetenhet eller inte¹⁰.

Revisorn är ersättningsskyldig för skada som åsamkats företaget enligt 15 kap, 1 och 2 §§ ABL. Andra meningen i paragrafen säger också att skada åsamkad aktieägare och annan ska ersättas vid "*överträdelse av denna lag*"¹¹, alltså Aktiebolagslagen. Detta innebär för revisorn att kravet på god revisionsmedvetenhet som anges i 10 kap, 3 §, ABL, innefattas och med detta mycket vida begrepp kan

⁶ Eklöf, S et al, (2000), "*En ny syn på oberoende, hot och objektivitet*", *Balans* nr 1/2000, s 41,

⁷ "*Regler till vägledning för FAR-ledamöternas skyldighet att följa god revisorsmedvetenhet*", FARs samlingsvolym 2002, Inledning

⁸ Revisorslagen, 21 §

⁹ "*Regler till vägledning för FAR-ledamöternas skyldighet att följa god revisorsmedvetenhet*", FARs samlingsvolym 2002, Inledning

¹⁰ Rodhe, K, (2000), "*Aktiebolagsrätt*", s 207

¹¹ ABL, 15 kap, 1 §, andra meningen

revisorn sägas ha ett större ansvar än stiftare, styrelseledamot och verkställande direktör.

Trots att lagens regler gäller för såväl revisorer som för företagsledningen förverkligas inte revisorns skyldighet lika ofta. Detta beror troligen på att det krävs ett kausalitetssamband mellan revisorns uppsåt eller oaktsamhet och skadan företaget åsamkats. Dessutom är det så att i de fall det går att visa att revisorn åsamkat skadan är ofta också företagsledningen eller någon annan, ansvarig för samma skada.¹²

Det engelska rättsfall som omnämndes tidigare där House of Lords fastslog att revisorer endast har "duty of care" gentemot aktieägare, inte mot andra investerare om inte en viss närhet föreligger, ledde till en avgränsning av revisorns ansvar. Beroende på hur man ser på revisorns funktion utifrån ett teoretiskt synsätt kan man fråga sig om detta är en ändamålsenlig avgränsning?

Utifrån ett samhällsteoretiskt perspektiv blir revisorns ansvarsområde bredare än att enbart omfatta ägarna då även andra kontraktsparter, borgenärer, anställda etc., har ett potentiellt intresse i hur granskningen sköts. I ett kontraktsteoretiskt perspektiv har ägarna ingått ett kontrakt med revisorn att denne ska kontrollera företagsledningens agerande i deras intresse. Behovet av extern revision fungerar då som en övervakningsmekanism då ägandet av och kontrollen över företagets resurser separeras.¹³

Förhållandet mellan revisorn i ett företag och dess aktieägare eller andra intressenter kan även ses ur ett agentteoretiskt perspektiv. Agentteorin tar sin utgångspunkt i antagandet att varje individ maximerar sin egen nytta och är dessutom uppfinningsrik i den gärningen. Hypotesen om effektiva marknader tas som given och redovisningens funktion eller syfte antas vara att ge information till kapitalmarknaden.¹⁴ Konflikt uppstår mellan revisorns ansvar att maximera

¹² Fant, J-E, (1994), "Revisorns roll"

¹³ Fant, J-E, (1994), "Revisorns roll"

¹⁴ Schroeder, R G et al, (2001), "Financial Accounting Theory and Analysis"

aktieägarnas eller andra intressenters nytta och att han som individ samtidigt antas sträva efter att maximera sin egen nytta.

Det blir då intressant att utreda i vilka situationer som revisorn kan bli skadeståndsskyldig mot aktieägarna och annan för att sedan gå vidare till frågan om vilka som i så fall utgör revisorns skadeståndsberättigade krets. Bedömningen i rättsfallet gör det relevant att ifrågasätta huruvida aktieägarna utgör en ändamålsenlig avgränsning av revisorns skadeståndsberättigade krets. Avgränsningen kan utredas med hänsyn till revisorns funktion och syftet med redovisningen, dels med utgångspunkt i svenska lagar och normer, dels med utgångspunkt i de olika teoretiska perspektiv som presenterats ovan samt i förhållande till de resonemang domarna i rättsfallet lägger fram.

1.3 Syfte

Syftet med uppsatsen är dels att utreda *när revisorn blir skadeståndsskyldig mot aktieägarna och annan* enligt svenska förhållanden, dels att svara på frågan; *huruvida aktieägarna utgör en ändamålsenlig avgränsning av revisorns skadeståndsberättigade krets med hänsyn till revisorns roll och redovisningens funktion.*

1.4 Avgränsning

Det har under de senaste åren skrivits en del uppsatser kring ämnet revisorns skadeståndsskyldighet. I de fallen har författarna gjort dokumentstudier av ett antal rättsfall publicerade i Nytt Juridiskt Arkiv, NJA, i syfte att hitta gemensamma nämnare i domstolarnas bedömning. Därmed är ämnet, om inte uttömmande, så i alla fall tillräckligt utrett för nu. Denna uppsats har därför inriktats mot att diskutera revisorns skadeståndsskyldighet ur ett mer teoretiskt perspektiv varför någon empirisk undersökning av ett antal rättsfall inte ingår. I analysen hänvisas dock till ett rättsfall på området i syfte att belysa problemställningar inom den svenska rättsordningen. Då tyngdpunkten ligger på det reglerade och teoretiska perspektivet består den empiriska delen i uppsatsen endast av det engelska rättsfall där den principiellt viktiga bedömningen görs, att revisorns skadeståndsberättigade krets avgränsas. Vad gäller delsyftet att utreda

när revisorn blir skadeståndsskyldig sker detta enligt svenska lagar och rekommendationer. Nödvändigheten att begränsa regleringsdelen i utredningen till svenska förhållanden beror på tidsbrist att undersöka skillnader och likheter i olika länders lagar och rekommendationer.

2 Metod

Metod är ett redskap för att organisera och tolka information i syfte att lösa ett problem och komma fram till ny kunskap. Inom samhällsvetenskapen brukar man skilja på två olika metodiska angreppssätt, det kvalitativa och det kvantitativa angreppssättet. Det kvalitativa angreppssättet kan sägas innebära en strävan att nå djupare förståelse för ett visst område medan den kvantitativa, kortfattat, kan sägas innebära testning av information i siffror för att se om en viss teori gäller.¹⁵

2.1 Övergripande angreppssätt

Uppsatsen utgår från ett i empirin existerande fenomen i form av ett utslag i en domstol. Angreppssättet kan inte sägas vara induktivt då uppsatsen inte grundar sig huvudsakligen från empiriska data, men är inte heller renodlat deduktivt då använda teorier inte är avsedda att testas hypotetiskt. Syftet är istället att utveckla begrepp om detta utslags principiella innebörd och att uppbringa största möjliga helhetsförståelse genom att undersöka fenomenet ur olika teoretiska, lag- och rekommendationsreglerade perspektiv¹⁶. Då utredningen består av uppfattningar och tolkningar av olika teorier, lagar och rekommendationer, vilket inte kan omvandlas till siffror, används en kvalitativ metod för datainsamlingen.

2.1.1 Lagar och rekommendationer

Utredningen börjar med en redogörelse för de förhållanden som råder i Sverige och som revisorn har att ta ställning till i sitt yrkesutövande. Dessa förhållanden finns reglerade dels i lag, dels i rekommendationer utgivna av revisorernas branschorgan. Ett antal rättsfall på området har en viss betydelse för hur dessa lagar och rekommendationer ska tolkas. Dessa kommer dock inte redogöras för då tyngdpunkten istället ligger på hur revisorns roll och redovisningens funktion kan tolkas utifrån ett teoretiskt perspektiv. I analysen hänvisas dock till ett rättsfall men då i syfte att belysa olika problemställningar inom området.

¹⁵ Holme, I M & Solvang, B K, (2001), ”Forskningsmetodik Om kvalitativa och kvantitativa metoder”

¹⁶ Halvorsen, K, (1989), ”Samhällsvetenskaplig metod”, s 78

2.1.2 Teoretisk referensram

Den teori som kommer att utgöra uppsatsens referensram är avsedd att beskriva revisorns funktion och syftet med redovisningen. Avsikten med att skapa en teoretisk referensram är att utröna om avgränsningen av revisorns skadeståndsberättigade krets är ändamålsenlig ur ett teoretiskt perspektiv. Vilka teorier som valts ut och motiveringar till det presenteras nedan under 2.2.2.

2.1.3 Empiri

Som tidigare nämnts ligger tyngdpunkten i uppsatsen på den teoretiska tolkningen av revisorns roll och redovisningens funktion. Frågeställningen som ligger till grund för undersökningen härstammar dock från empirin i form av det tidigare nämnda engelska rättfallet. Resonemangen förda av domarna i fallet är därför viktiga att studera för förståelsen hur man kan komma fram till avgränsningen av de skadeståndsberättigade.

2.2 *Handgripligt angreppssätt*

2.2.1 Lagar och rekommendationer

Utredningens början innebär en genomgång av de förhållanden som råder i Sverige i form av lagar och rekommendationer. Den lag som mest uttryckligt behandlar revisorns skadeståndsskyldighet är aktiebolagslagen. Andra lagar som är av intresse i sammanhanget är den nya revisorslagen och revisionslagen från 1999. Även årsredovisningslagen och bokföringslagen är av intresse, dels då övriga lagar och rekommendationer hänvisar till dem, dels då de behandlar revisorsplikten näraliggande områden.

Normgivare inom området är Föreningen Auktoriserade Revisorer, FAR. FAR ger ut rekommendationer och övrig vägledning för sina ledamöter i syfte att hjälpa dessa upprätthålla god revisionssed och därmed förtroendet för kåren som helhet. De rekommendationer som behandlar god revisorssed eller revisionssed är av intresse för utredningen då bl.a. aktiebolagslagen använder sig av begreppet god revisionssed för att uttrycka revisorns skyldigheter.

2.2.2 Teoretisk referensram

Den teoretiska referensramen ska fungera som hjälpmedel att formulera revisorns roll och redovisningens funktion. En av Svenska handelshögskolans skrifter, "*Revisorns roll*", studerar företagsledares och aktieägares attityder till extern revision utifrån ett kontrakts- och agentteoretiskt perspektiv.¹⁷ Kontraktteori och agentteori är i författarens mening naturliga perspektiv på förhållandet mellan revisorn och företagsrapporternas intressenter, varför formuleringen av revisorns roll utgår från dessa perspektiv. Först utreds dock revisorns ansvar med hjälp av det bredare samhällsteoretiska perspektivet i syfte att visa hur långt samhällets intresse sträcker sig. Det samhällsteoretiska perspektivet är bredare i den meningen att ur ett sådant perspektiv är intressenterna fler och mer abstrakta än ur ett kontrakt- eller agentteoretiskt perspektiv.

Redovisningens funktion har stor relevans för vem som kan anses ingå i revisorns skadeståndsberättigade krets varför teori kring detta tagits upp i ett kapitel. För att utreda ändamålet med redovisningen och vilka användarna är har huvudsakligen böcker i extern redovisning använts och då i synnerhet Schroeder & Clarks "*Accounting Theory*". Sistnämnde har dels använts till att bygga upp en bakgrund till hur, och med vilka influenser, dagens krav på redovisningsinformation uppkommit samt verkat som till tolkningshjälp av Financial Accounting Standards Board, FASBs koncept. FASB innehar ansvaret som utfärdare av redovisningsstandarder i USA och med tanke på organisationens inflytande även utanför landet är deras syn på redovisningens funktion, i författarens mening, av stor relevans.

2.2.3 Empiri

Domarnas resonemang i rättsfallet bygger till stora delar på referat till andra domares uttalanden i äldre rättsfall inom området. Respektive domares resonemang tar ofta sin utgångspunkt i ett citerat uttalande enligt ovan som sedan domaren antar och utvecklar eller förkastar. Studier av dessa domares utläggningar ger stor förståelse för hur det engelska rättssystemet är uppbyggt men också i hög grad förståelse för hur man har kommit fram till slutsatserna.

¹⁷ Fant, J-E, (1994), "*Revisorns roll*"

Dessa resonemang är till stor nytta i utredningen då de med fördel kan jämföras med de teoretiska resonemang som förs i teoriavsnittet, vilket kommer att utgöra en komparativ analys i utredningen.

2.3 Källkritik

Det faktum att uppsatsen endast har en författare har varit till nackdel då mindre tid funnits att tillgå för att söka och läsa några större mängder litteratur. Framförallt den teoretiska delen av uppsatsen har blivit lidande härav. Det blir därmed särskilt viktigt att kunna tillskriva källornas validitet och reliabilitet vilket, kortfattat, innebär att källorna mäter det som de är avsedda att mäta samt att mätningarna ger tillförlitliga och stabila svar som, om någon annan gjort samma undersökning, skulle leda fram till samma resultat¹⁸. Av sökta och funna böcker inom ämnet har författaren därför, när det gäller revisorns roll, försökt att välja ut den med så stark teoretisk förankring som möjligt för att till viss del avhjälpa den eventuella snedvridning som användandet av för få källor kan leda till. Övriga teoretiska källor är av samma skäl också få och består till stor del av mer lättillgänglig kurslitteratur vilket krävts med tanke på begränsningen av låneutrymmet.

¹⁸ Eriksson, L T & Wiedersheim-Paul, F, (1997), "Att utreda, forska och rapportera", s 38 f

3 Svenska förhållanden

I Sverige behandlas frågan om revisorns skadeståndsskyldighet i aktiebolagslagen där denne åläggs samma ansvar som stiftare, styrelseledamöter och VD att ersätta företaget, aktieägarna och annan åsamkad skada. Revisorn kan åsamka aktieägarna och annan skada bl.a. genom att bryta mot aktiebolagslagens revisorsparagrafer i 10 kapitlet vilket skulle innebära att han inte följde god revisions sed vid fullgörandet av sitt uppdrag. Aktiebolagslagen ger dock ingen närmare förklaring till vad som anses vara god revisions sed eller gentemot vilka revisorn har den här skyldigheten utöver aktieägarna. Frågan om god revisors- eller god revisions sed behandlas dock i andra lagar samt i rekommendationer utgivna av FAR, Föreningen Auktoriserade Revisorer.

3.1 Lagreglering

En genomgång av relevanta lagar så som aktiebolagslagen, revisorslagen och revisionslagen följs åt av insatta personers kommentarer.

3.1.1 Aktiebolagslagen

Aktiebolagslagens 15 kapitel behandlar skadestånd m.m. I första paragrafen stadgas att stiftare, styrelseledamot eller verkställande direktör skall ersätta företaget skada som denne genom uppsåt eller oaktsamhet åsamkar företaget. Detsamma gäller om skadan tillfogas aktieägare eller någon annan genom överträdelse av aktiebolagslagen, tillämplig lag om årsredovisning eller bolagsordningen. I andra paragrafen stadgas att revisorn är ersättningskyldig enligt samma grunder som anges i 1:a paragrafen.

Lagen säger först och främst att skada som åsamkats företaget ska ersättas, därefter att skada åsamkad aktieägare eller någon annan ska ersättas i de fall den skadeståndspliktige brutit mot ovan angivna lagar eller bolagsordningen. I det senare fallet krävs alltså lagbrott eller brott mot bolagsordningen vilket det inte gör när skadan åsamkats företaget. Culparegeln ska vara lagfäst men allmänt hållen vilket stämmer väl överens med vad som gäller i flertalet utländska rättsordningar, enligt statens utredning, SOU 1995:44, inför den nya aktiebolagslagen. När det gäller ansvaret mot annan ansåg man i utredningen att det även

fortsättningsvis skulle vara upp till domstolarna att avgöra vilka kategorier av tredje män som ska skyddas.¹⁹

Enligt Rodhe, välkänd författare till den klassiska läroboken "Aktiebolagsrätt", ingår i revisorns plikter inte bara att tillgodose aktieägarintresset utan även andra intressenter som samhället, anställda, borgenärer och aktieköpande allmänhet. Dessa intressenter har, menar han, ett rättmätigt intresse av att företagets skötsel, redovisning och information bevakas.²⁰

Aktiebolagslagens 10 kapitel behandlar revision. I tredje paragrafen stadgas att revisorn ska granska företagets årsredovisning och bokföring samt styrelsens och VD:s förvaltning så ingående och omfattande som *god revisionsred* kräver. I samband med vad som sagts ovan innebär en revisors underlåtenhet att följa god revisionsred att denne bryter mot aktiebolagslagen och blir därmed ersättningsskyldig enligt ABL 15: 1 och 2 §§ tillsammans. Om revisorn åsamkat aktieägare eller annan skada genom brott mot aktiebolagslagen skulle detta ha skett genom att han underlåtit att följa god revisionsred. Det blir därför nödvändigt att utröna vad som i varje sådant enskilt fall är att anse som god revisionsred. Föreningen Auktoriserade Revisorer, FAR, har bl.a. som uppgift att ta fram etikregler och rekommendationer för hur god revisionsred ska upprätthållas medan det ändå, när tvist föreligger, är domstolen som avgör.

En ytterligare möjlighet finns i aktiebolagslagen för en part vid sidan om aktieägarna att framställa skadeståndsanspråk mot revisorn, nämligen fordringsägarna. Detta kan ske genom att en fordringsägare begär företaget i konkurs och därefter genom konkursförvaltningen yrkar skadeståndsanspråk. Skadeståndsanspråk kan dock endast göras om konkursansökningen gjorts medan företaget själv kunde väcka talan enligt 15:13.²¹

¹⁹ SOU 1995:44, s 18

²⁰ Rodhe, K, (2000), "Aktiebolagsrätt", s 206

²¹ Rodhe, K, (2000), "Aktiebolagsrätt", s 225 f.

3.1.2 Revisorslagen

Revisorslagen som trädde i kraft den 1 januari 2002, innehåller bl.a. ett avsnitt om revisorns skyldigheter.²² Första paragrafen i avsnittet statuerar att en revisor ska iaktta god revisorssed.²³ Uttrycket konkretiseras inte men efterföljande rubriker i avsnittet ger en idé om vad detta skulle innebära, generellt sett. Några paragrafer handlar om revisorns opartiskhet och självständighet.²⁴ Paragraferna fungerar som en analysmodell för behjälplighet att bestämma huruvida beroende uppstått i en särskild situation. Oberoende- och självständighetsbegreppens innebörd är ett aktuellt debattämne. När FAR 1999 anordnade FAR-dagen var seminariet ”*En logisk syn på oberoendet*” det mest välbesökta²⁵ och intresset har fortsatt vara stort för den här sortens frågor.

Diskussionen kring revisorns oberoende har förstas påverkats av Enron-skandalen men redan innan debatterades frågan livligt, bl.a. av SECs Arthur Lewitt. Enligt Ulf Gometz, professor i revisionsrätt, följdes Lewitts åsikter med spänd förväntan i Balans spalter.²⁶ Dessa åsikter, menar han, ledde till att en av de fem största revisionsbyråerna gjorde sig av med sin rådgivande verksamhet. Gometz tar i sin artikel upp de frågor som uppkommit med anledning av den nya revisorslagen varav oberoende- och självständighetsfrågorna varit de huvudsakliga. Analysmodellen i lagen innebär, enligt Gometz, inte en slags problemlösningssmodell och därmed lättnader i form av bättre utrymme eller möjlighet till mångsyssleri utan innebär snarare en skärpning av kraven. Han pekar bl.a. på den presumptionsregel lagstiftaren infört som innebär att redan förekomsten av förtroenderubbade omständigheter ger anledning att ifrågasätta revisorns oberoende och självständighet. Det ska klart kunna visas att så inte är fallet för att presumptionen ska kunna brytas vilket innebär att revisorn bär bevisbördan. Kravet på oberoende och självständighet har funnits länge men den stora skillnaden i och med den nya revisorslagen är att det finns uttryckliga krav på samvetsgrann, dokumenterad prövning från fall till fall för en bättre möjlighet att i efterhand utröna huruvida utredningen varit tillräcklig.

²² Revisorslagen, ”*Revisorns skyldigheter*”, 19-27 §§

²³ Revisorslagen, 19 §

²⁴ Revisorslagen, 20-23 §§, 25 §

²⁵ Eklöf, S et al, (2000), ”*En ny syn på oberoende, hot och objektivitet*”, *Balans* nr 1/2000, s 41

²⁶ Gometz, U, (2002), ”*Nya revisorslagen skärper kraven!*”, *Balans* nr 3/2002, s 42

I lagen talas om fem hot mot oberoendet; egenintressehotet, självgranskningshotet, partsställningshotet, vänskapshotet samt skrämshotet. Ett egenintresse kan exempelvis bestå av att revisorn har ett ekonomiskt intresse i företaget han ska granska, självgranskningshotet innebär att revisorn granskar underlag han själv varit med om att påverka genom rådgivning, partsställningshotet handlar om fall där revisorn tidigare innehaft en partställning som innebär stöd eller motstånd i en rättslig eller ekonomisk fråga där meningsskiljaktighet föreligger. Inom EU finns ett rotationskrav som innebär att en revisor måste avsluta ett uppdrag efter sju år. Anledningen härtill är att undvika ett av de s.k. vänskapshoten som kan uppstå efter många års samarbete. I Sverige finns ingen sådan tidsgräns. Skrämshotet innebär att revisorns oberoende rubbas p.g.a. påtryckningar från klientens håll i syfte att skrämja revisorn att handla i klientens intresse. Revisorn är beroende i de fall något av hoten uppfylls och ska avsäga sig uppdraget. Om ett annat förhållande skulle uppstå, som i och för sig inte uppfyller något av hoten, men som är av sådant slag att det kan anses rubba oberoendet ska revisorn också avsäga sig uppdraget.²⁷

Utöver kraven på oberoende och självständighet innehåller lagen paragrafer som förpliktigar revisorn dokumentation²⁸, tystnadsplikt²⁹ samt försäkring³⁰. När det gäller dokumentationen ska denna innehålla sådan information som är väsentlig för att revisorns arbete samt opartiskhet och självständighet ska kunna bedömas i efterhand.

3.1.3 Revisionslagen

Revisionslagen innehåller bestämmelser om revision för företag som enligt 6 § bokföringslagen är skyldiga att avsluta bokföringen med en årsredovisning. Paragraferna 5 tom 7 behandlar revisorns uppgifter och innebär kortfattat att revisorn ska granska företagets årsredovisning och bokföring i enlighet med god revisionssed samt att denne ska lämna revisionsberättelse för varje räkenskapsår och framföra erinringar till företagsledningen i de fall detta krävs för att god

²⁷ Johansson, Å, (2002), "Analysmodellen presenterades på IREV-seminarier", *Balans* nr 1/2002, s 44

²⁸ Revisorslagen, 24 §

²⁹ Revisorslagen, 26 §

³⁰ Revisorslagen, 27 §

revisionsned ska upprätthållas. Lagen innehåller även en jävsregel för utredande av när revisorn anses ha ett så nära förhållande till en klient att jäv uppstår.³¹

Andra för utredningen relevanta paragrafer i lagen är de som behandlar revisionsberättelsen. Revisionsberättelsen ska innehålla ett uttalande om huruvida årsredovisningen har upprättats i överensstämmelse med tillämplig lag om årsredovisning³². I berättelsen ska också uppges om någon i företagsledningen företagit någon åtgärd eller gjort sig skyldig till försummelse som kan föranleda ersättningsskyldighet³³. Revisorn ska också anmärka på eventuella felaktigheter i behandlingen av skatter och avgifter³⁴ samt andra upplysningar som han anser att tredje man bör få kännedom om³⁵.

Revisorns skadeståndsansvar anges infalla när en revisor, i fullgörandet av sitt uppdrag, uppsåtligen eller av oaktsamhet skadar företaget. Detsamma gäller när skadan tillfogas någon annan genom lagöverträdelse.³⁶

3.1.4 Bokföringslagen och årsredovisningslagen

Bokföringslagen och årsredovisningslagen behandlar inte revisorns skadeståndsskyldighet men aktiebolagslagens kapitel 15 om skadestånd, hänvisar i 1 § till ”...*tillämplig lag om årsredovisning*...”³⁷ vid uttryckandet av skadeståndsskyldigheten vid överträdelser av dessa lagar. För revisorns del skulle det innebära brist på god revisionsned att vid upprättandet av årsredovisningen eller andra rapporter bryta mot bokföringslagen eller årsredovisningslagen.

3.2 Övrig reglering

Vid en tvist rörande huruvida revisorn åsamkat aktieägarna eller någon annan skada måste rätten, i enlighet med vad som ovan sagts, med hjälp av lag och rekommendationer avgöra om han idkat god revisionsned vid fullgörandet av sitt

³¹ Revisionslagen, 17 §

³² Revisionslagen, 28 §

³³ Revisionslagen, 29 §

³⁴ Revisionslagen, 30 §

³⁵ Revisionslagen, 31 §

³⁶ Revisionslagen, 37 §

³⁷ ABL kap.15, 1 §

uppdrag och vid fall att han inte gjort det, om det var med uppsåt eller av oaktsamhet.

3.2.1 Rekommendationer och uttalanden

FAR är revisorernas branschorganisation vilka utfärdar vägledande regler för ledamöterna. För att vägleda sina medlemmar i hur god revisors- och revisionsred upprätthålls har FAR givit ut en del rekommendationer, bl.a; ”*God revisorsred vid utövande av redovisningsverksamhet*” samt ”*God revisorsred vid befattning med en klients skatter och avgifter*”³⁸. Utöver dessa rekommendationer gör föreningen uttalanden i viktiga frågor rörande hur nyuppkomna redovisningsfrågor bör lösas.

För att en revisor ska anses idka god revisorsred vid fullgörandet av sin uppgift krävs, enligt FARs rekommendation gällande redovisningsverksamhet som utövas av ledamöter,³⁹ allmänt att han ska bedriva verksamheten med omsorg och på ett sådant sätt att gällande lagar och föreskrifter från myndigheter kan följas. Detta innebär bl.a. att årsbokslut och årsredovisningar ska upprättas enligt kraven i bokföringslagen och årsredovisningslagen men även enligt god redovisningsred enligt FARs och Redovisningsrådets rekommendationer. Rekommendationen behandlar sedan mer specifikt hur varje del av revisionsarbetet ska organiseras och skötas. När det gäller ansvarsfördelningen mellan byrån och klienten ska klienten upplysas om att hon eller han har ett självständigt ansvar för sin redovisning och de rapporter som baseras på denna. I punkten anges också att ansvarsfördelningen och uppdragets omfattning bör preciseras, exempelvis genom ett s.k. uppdragsbrev.

Vad gäller redovisningskvalitet är det viktigt att revisorn inte standardiserar sina system och rutiner så långt att det inte går att anpassa redovisningen till klientens förhållanden i tillräcklig grad. Revisorn ska göra en rimlighetsbedömning före utlämnandet av olika rapporter till klienten. Bedömningen ska göras utifrån byråns kunskaper om och erfarenheter av klientens förhållanden där revisorn är skyldig att tydligt ange om rapporten inte är fullständig i något väsentligt

³⁸ ”FARs etikregler och rekommendationer”, FARs samlingsvolym 2002

³⁹ ”God revisorsred vid utövande av redovisningsverksamhet”, FARs samlingsvolym 2002, s 1096 ff.

avseende. Då bokslutet eller en rapport visar stora avvikelser mellan förväntningar och utfall eller om det finns misstankar om att mer än halva aktiekapitalet gått förlorat ska klienten upplysas om detta särskilt.

Det ställs också stora krav på att revisorn dokumenterar utfört arbete väl. Detta innebär också att revisorn ska kunna presentera arbetet för klienten på ett lättförståeligt sätt samt att lämna skriftliga kommentarer till bokslut och ev. budgetavstämningar. När det gäller budgetar och prognoser får inte revisorns namn användas i sammanhanget på det sätt att han eller hon ser ut att styrka framtidsbedömningens sannolikhet. Medverkan vid prognoser ska istället handla om att revisorn bidrar med tekniskt kunnande och övrig kompetens inom området. Rekommendationen innehåller också krav på kvalitetskontroll för att säkerställa att redovisningsarbetet bedrivs i enlighet med rekommendationen. Dessa kan delas upp i uppdragsanknutna samt allmänna kontroller enligt rekommendationen men i övrigt får byrån själv lägga upp kvalitetskontrollen så att den borgar för rimlig säkerhet. Särskilda krav uppställs också för den revisor som utför både redovisningsuppdrag och revisionsuppdrag åt samma klient som går ut på att reglerna om jäv i Aktiebolagslagens 10 kap. 16-17 §§ ska följas samt att reglerna om opartiskhet- och självständighetsreglerna i revisorslagen 20-21 §§ ska iakttas.

För klientens skatter och avgifter ges en egen rekommendation då befattningen med dessa anses kräva ytterligare vägledning. Rekommendationens inledning statuerar bl.a. att både vid revision och rådgivning ska revisorn beakta det berättigade intresset inte bara hos aktieägare utan även borgenärer, anställda, det allmänna och övriga intressenter enligt lag och god affärssed. Revisorn är dock inte skyldig att utöver detta särskilt tillvarata intresset hos någon av dessa grupper.⁴⁰ Frågan är då vad det, i motsats till *särskilda*, allmänna berättigade intresset består av. Något entydigt svar på den frågan står inte att finna utan får antas bedömas från fall till fall.

FAR har dock inte haft anledning att behandla ämnesområdet i något av sina uttalanden i revisionsfrågor som istället rör auktoriserad revisorskrav, ABLs

⁴⁰ ”God revisorssed vid befattning med en klients skatter och avgifter”, FARs samlingsvolym 2002, s 1099, III

regler om utlåning till närstående samt revisorns rapportering i börsbolag vid avvikelser från redovisningsrådets rekommendationer. FARs rekommendationer och uttalanden är dock utgivna med syftet att hjälpa ledamöterna att upprätthålla god revisors- och revisionsred. I ett enskilt ifrågasatt fall kommer därför de rekommendationer och uttalanden som bör ha följts att fungera som vägledning för bedömningen om god revisors- eller revisionsred upprätthållits.

3.3 *Sammanfattning*

Relevanta lagar på området är aktiebolagslagen, revisorslagen och revisionslagen. I revisorns strävan att upprätthålla god revisionsred ingår även att se till att andra lagar på området, som exempelvis bokföringslagen och årsredovisningslagen, följs vid upprättandet av klientens rapporter. Brott mot aktiebolagslagen och revisionslagen innebär huvudsakligen att god revisionsred inte upprätthållits och då pga. bristande oberoende. Analysmodellen i den nya revisorslagen innebär en skärpning av kraven på vad som krävs för att revisorn ska anses vara oberoende.

FARs rekommendationer kan sägas vara en praktisk tolkning av lagarna på området för att på så sätt vara revisorerna behjälpliga att upprätthålla god revisionsred. Rekommendationerna kan sägas innehålla dels oberoendefrågor, dels kvalitetsfrågor.

4 Revisorns roll

För att i analysen nå fram till slutsatser om ändamålsenligheten i avgränsningen av revisorns skadeståndsberättigade krets är det nödvändigt att skapa en teoretisk referensram dels kring revisorns roll dels kring redovisningens funktion. Detta kapitel innehåller en teoretisk ram kring revisorns roll som diskuteras dels utifrån ett samhällsteoretiskt perspektiv, dels utifrån ett kontrakt- och agentteoretiskt perspektiv, för att i nästa kapitel åtföljas av redovisningens funktion utifrån ett redovisningsteoretiskt perspektiv.

4.1 *Samhällsteoretiskt perspektiv*

Ur det samhällsteoretiska perspektivet kan revisorns roll beskrivas med hjälp av den s.k. intressentmodellen⁴¹. Intressentmodellen används för att visa ett företags intressenter vilka definieras som alla de individer, grupper och organisationer som företaget i något avseende har en utbytesrelation med. Ett företags intressenter består av kategorierna ägarna, intresseorganisationer, de anställda och deras organisationer, företagsledningen, kunderna, leverantörerna, långivarna, stat och kommun samt opinionsbildande grupper.⁴² Intressenterna har, i och med utbytesrelationen med företaget, ett intresse av dess ekonomiska ställning och skötsel, om vilket de kan få information genom olika offentliga rapporter som t.ex. årsredovisningen. Revisorn har i uppgift att granska årsredovisning och bokföring samt VD och styrelsens förvaltning av företaget. Ur det samhällsteoretiska perspektivet kan detta ses som att revisorns ansvar sträcker sig över alla företags intressenter vilka samtliga därmed skulle kunna ingå i revisorns skadeståndsberättigade krets.

4.2 *Kontrakt- och agentteoretiskt perspektiv*

Ur ett kontraktteoretiskt perspektiv definieras företaget som ett ”kontraktsnäste” där förklaringar till behovet av extern revision förväntas framgå av de relationer som är utmärkande för företaget och dess kontraktsparter. Företaget har inget mål som tex. att maximera vinsten, enligt det kontraktteoretiska perspektivet.

⁴¹ Bruzelius, L H & Skärvad, P-H, (1995), ”*Integrerad organisationslära*”, s 75

⁴² Bruzelius, L H & Skärvad, P-H, (1995), ”*Integrerad organisationslära*”, kap 4

Intressenterna består istället av enskilda individer som gjort upp kontrakt med och genom företaget om rätt att få tillgång till den välfärd som genereras inom företagets verksamhet. Samtidigt antas de enskilda individerna maximera sin egen nytta, dock väl medvetna om att det ligger i deras egenintresse att företaget fortlever i konkurrensen med andra företag. Kontrakten förväntas ge ekonomiska fördelar i form av stordrift, diversifiering och specialisering vilket enskilda individer inte ensamma har möjlighet att uppnå. Ett optimalt beteende uppstår när de ekonomiska fördelarna överstiger kontraktskostnaderna.⁴³

Agentteorin tar sin utgångspunkt i antagandet att varje individ maximerar sin egen nytta och är dessutom uppfinningsrika i den gärningen. Hypotesen om effektiva marknader tas som given och redovisningens funktion eller syfte antas vara att ge information till kapitalmarknaden. Konflikt uppstår mellan revisorns ansvar att maximera aktieägarnas eller andra intressenters nytta och att han som individ samtidigt antas sträva efter att maximera sin egen nytta.⁴⁴

4.3 *Behovet av extern revision*

Ur ett kontrakt- och agentteoretiskt perspektiv kan revisorns roll delas in efter olika förklaringar till behovet av extern revision. Den primära förklaringen till behovet av extern revision kommer av att ägandet och kontrollen av ett företags resurser separeras. Den sekundära förklaringen är företagets storlek samt skuldsättningsgraden. Därutöver finns marknadsbaserade förklaringar samt pragmatisk-normativa förklaringar i form av offentlig reglering. Slutligen kan behovet förklaras av revisorsanknutna skäl.⁴⁵

4.3.1 Den primära förklaringen

I ett kontrakt- och agentteoretiskt perspektiv är den primära förklaringen till behovet av extern revision separationen av ägandet och kontrollen över företagets resurser. Separationen leder till att företagsledningen kan agera i eget intresse vilket kan komma i konflikt med aktieägarnas intressen. I ett försök att skapa incitament för företagsledningen att agera i ägarnas intresse begränsas

⁴³ Fant, J-E, (1994), "Revisorns roll", kap 2

⁴⁴ Schroeder, R G et al, (2001), "Financial Accounting Theory and Analysis"

⁴⁵ Fant, J-E, (1994), "Revisorns roll", s 70

handlingsfriheten samtidigt som olika bestraffnings- och belöningsmekanismer används för att främja detta ändamål.

Ägarna har också ett behov av att ledningens agerande granskas av en utomstående part för att säkra företagets välfärd. Revisorns roll kan härav definieras som en kontraktbaserad övervakningsfunktion av ledningens agerande och redovisningsbeteende gentemot ägarna.⁴⁶

4.3.2 Den sekundära förklaringen

Den sekundära förklaringen till behovet av extern revision kan delas in i två delar; företagsstorlek och skuldsättningsgraden. Separationen mellan ägande och kontroll ger företagsledningen mer och mer utrymme att agera i egenintresse i takt med att storleken på företaget ökar. Borgenärernas intresse av extern revision förklaras med storleken på skuldsättningsgraden i kombination med konkurrensen om de medel som kan tas ut ur företaget.

Både i fallet med ökad företagsstorlek och skuldsättningsgraden leder begränsad insyn till ett större behov av en opartisk källa för information om ledningens agerande och redovisningsbeteende är regelrätt och inte strider mot kontraktsparternas intressen. När ett företags fortlevnad är hotad uppstår den ultimata konflikten om företagets medel vilket leder till att kraven på revisorns ansvar och opartiskhet betonas.

På en marknad med rationella förväntningar anses informationen återspegla sig i värderingen av företagen. Företagsledaren drar då fördel av att kontraktsarrangemang och övervakning ger garantier för att denne agerar i ägarnas intresse och ger tillförlitlig information till marknadens aktörer. Detta då tillförlitlig information leder till ett högre marknadsvärde och därmed större välfärd för såväl företag som ledning.⁴⁷

⁴⁶ Fant, J-E, (1994), "Revisorns roll", kap 2

⁴⁷ Fant, J-E, (1994), "Revisorns roll", kap 2

4.3.3 Marknadsbaserade förklaringar

Marknadens aktörer har ett behov av offentlig, objektiv, verifierbar och relevant information om företag för att åstadkomma så effektiv resursfördelning som möjligt. Redovisningsinformationen motsvarar dessa krav samtidigt som den är tillgänglig till en försumbar kostnad. Det finns emellertid anledning att vara kritisk till informationen då den kan vara föremål för manipulation från företagsledningens sida. Revisorn bidrar till resursfördelningsprocessen genom sin uppgift att verifiera informationen och därmed reducera osäkerheten. Användandet av *en* oberoende part, revisorn, istället för att varje part med ekonomiska eller legala intressen i företaget skulle utföra en motsvarande granskning separat, leder också till ekonomisk effektivitet. Användandet av en granskare motverkar även informationsasymmetri då alla parter får tillgång till samma information vilket inte skulle vara fallet om varje part utförde separat granskning.⁴⁸

4.3.4 Pragmatisk-normativ förklaring

Offentlig reglering leder till att informationsasymmetrin mellan kontraktsparterna elimineras genom att dessa har samma insyn i företagets verksamhet. Den offentliga regleringen inverkar på företagen på så sätt att den ger förutsättningar för verksamhetsutövandet och den optimala kontraktsstrukturen. Offentlig reglering kan öka behovet av revisionsinsatser i form av granskning inom ramen för den egentliga revisorsrollen eller i form av tilläggstjänster vilket leder till ökad efterfrågan på revisorns tjänster med ökad välfärd som resultat. Revisorns inställning till offentlig reglering påverkas, i likhet med andra kontraktsparters inställning, främst av hans förväntningar på möjlighet till välfärdsöverföring. Detta innebär att revisorns oberoende till viss del kan ifrågasättas.⁴⁹

4.3.5 Revisorsanknutna förklaringar

Samhällets behov av en oberoende revisorskår förutsätter att revisorernas individuella och kollegiala kvalifikationer är tillräckliga för att upprätthålla förtroendet. De som förlitar sig på informationen vill ha garantier för att en revisor

⁴⁸ Fant, J-E, (1994), "Revisorns roll", kap 2

⁴⁹ Fant, J-E, (1994), "Revisorns roll", kap 2

är kapabel till att hitta felaktigheter och till att rapportera dem samt att han klarar att stå emot eventuell påverkan från övriga kontraktsparter. Av faktorer som påverkar tilltron till revisorskårens kompetens är framförallt sambandet mellan revisorns rykte och hans välfärd av betydelse. Den allmänna tilltron till revisorernas kvalifikationer förstärks genom reglering av revisionsutövandet och konsultation, grundande av yrkesföreningar och auktorisering av revisorer. Dessutom krävs kontrollinstanser för att upprätthålla efterlevnaden av normeringen samt tillräckligt starka sanktioneringsmöjligheter vid avsteg. Denna formalisering kan regleras offentligt men också till viss del självregleras genom exempelvis yrkesföreningens försorg. Nackdelen med offentlig reglering är dess utsatthet för politiskt färgad påverkan medan självregleringen kan leda mer till ett skydd för revisorerna än att öka förtroendet för kåren.⁵⁰

4.4 Sammanfattning

Revisorns roll utifrån ett kontrakt- och agentteoretiskt perspektiv har karaktären av en oberoende övervakningsmekanism. Behovet av denna övervakning bottnar främst i separationen av ägandet och kontrollen av ett företags resurser. Detta behov ökar sedan i takt med att företagsstorleken gör det samtidigt som fler intressenter, exempelvis i form av borgenärer, tillkommer. Marknadens informationsbehov och strävan efter ekonomisk effektivitet kräver en objektiv granskning av aktörerna. För att upprätthålla förtroendet för revisorns kompetens och oberoende krävs reglering, dels offentlig dels självständig. Sambandet mellan revisorns rykte och möjlighet till välfärd gör att denne har ett egenintresse i att upprätthålla kvalitén vad gäller ansvar, oberoende och kompetens.

Sammantaget medför dessa förklaringar till behovet av extern revision konsekvenser av olika slag vilket bäst återges i nedanstående figur.

⁵⁰ Fant, J-E, (1994), "Revisorns roll", kap 2

Primär förklaring	Konsekvenser
Separation av ägande av och kontroll över företagets resurser	<ul style="list-style-type: none"> -redovisningsskyldighet -begränsad insyn -maximering av egen välfärd på andra kontraktparters bekostnad -intressekonflikter -behov av övervakning, verifiering och information
Sekundär förklaring	
Företagsstorleken	
Skuldsättningsgraden	
Marknadsbaserade förklaringar	
<ul style="list-style-type: none"> -informationsbehov för ekonomiskt effektiv resursallokering och för maximering av välfärd -ekonomisk effektivitet genom koncentration av utvärderingen av företagsledningens agerande och redovisningsbeteende jämfört med att var och en som har intresse härav separat gör samma insats 	
Pragmatisk-normativ förklaring	<ul style="list-style-type: none"> -samhällelig tilltro till revisionsfunktionen -referensram för revisionen -ökad komplexitet i redovisning och verksamhetsförutsättningar -behov av tilläggstjänster dels inom ramen för det egentliga behovet av revision vad gäller övervakning, verifiering och informationsgivning dels i form av konsulttjänster.
Offentlig reglering	
Revisorsanknutna förklaringar	<ul style="list-style-type: none"> -förtroendet för revisorns insatser och rapportering bland aktieägare, företagsledning, borgenärer och tredje man varigenom efterfrågan på och tilltron till revisorns tjänster upprätthålls
Ansvar, oberoende och kompetens i kombination med mekanismer som ger garanti för kvalifikationernas sufficiens	

Figur 4:1 Förklaringar till behovet av extern revision jämte konsekvenser av dem

Källa: Fant, J-E, (1994), "Revisorns roll", s 70

5 Redovisningens funktion

För att på ett mer uttömmande sätt kunna svara på frågan om ändamålsenligheten i avgränsningen av revisorns skadeståndsberättigade krets finns det anledning att som komplement till revisorns roll också utreda vilken funktion eller ändamål redovisningen har, teoretiskt sett.

5.1 *Redovisningens utveckling*

Konceptet dubbel bokföring kan spåras så långt tillbaka i tiden som till slutet av 1400-talet när en italiensk munk skrev om det i en aritmetikbok. Under 1600-talet utvecklades sedan resultat- och balansräkningar, om än i något annorlunda form, för att under 1900-talet övergå till att kallas redovisning istället för bokföring. Konceptet ”ägarens insats plus vinst eller minus förlust är lika med företagens nettovärde”, uppstod. Den nya utvecklingen i England med bolagisering av gemensamma affärer påverkade också utvecklingen av redovisningen. I och med bolagiseringen uppstod ett externt behov från flera olika håll att få periodisk information om verksamheten i företagen samtidigt som det blev erforderligt att skilja på kapital och intäkter. Lagar och redovisningsstandarder uppkom som var designade att skydda aktieägarna från företagsledningens eventuella otillbörliga affärer. Utbetalning av vinster i form av utdelning krävdes och bokföringen skulle inspekteras av någon utanför företaget. Revisorsyrket var inte skyddat vid den här tiden vilket innebar att vem som helst kunde kalla sig revisor och ta på sig de här uppgifterna.

Med industrirevolutionens intåg i USA i slutet på 1800-talet uppstod även här ett behov av mer formella redovisningsprocedurer och standarder då det under samma period spekulerades vitt och brett på aktiemarknaden samtidigt som stora monopol kontrollerade vissa segment av ekonomin. År 1900 utfärdades en rapport som föreslog att en oberoende, allmän revisorskår skulle etableras för att sprida ljus över företagens otillbörliga affärer.

Revisorns roll som beskyddare av tredje man kom dock att förändras under 1920-talet. Revisorn kom istället att beskydda företagens intressen genom att avsäga sig

förtroendemannaskapet och fokusera mer på företagsledningens behov samtidigt som för mycket flexibilitet i redovisningen tilläts. Resultatet av detta blev, enligt många, 1929-års börskrasch med djup depression som följd. Detta ledde bl.a. till att kongressen 1934 beslöt att etablera en myndighet för framtagning och administration av redovisningsprinciper och rapporteringsskyldigheter, SEC, Securities and Exchange Commission. Samtidigt uppstod revisorsföreningar som fortsatte utvecklandet av redovisningsprinciperna där även den akademiska världen bidrog med åsikter som påverkat dagens redovisning.

Efter en del rundor med olika ombildningar och nybildningar av olika revisorsorgan kvarstod APB, Accounting Principles Board, bestående mestadels av revisorer men också av personer från näringslivet, staten och akademien. APB fick dock utstå mycket kritik i huvudsak angående medlemmarnas bristande oberoende, komittens struktur och för dess långa svarstider vid akuta redovisningsproblem vilket resulterade i att två kommittéer tillsattes för att utreda hur redovisningsstandards skulle tas fram. Resultatet härav blev att FASB, Financial Accounting Standards Board, bildades och bestod av representanter från olika organisationer som fick betalt och arbetade heltid, i motsats till APB-representanterna som arbetade gratis och endast deltid. FASB är fortfarande de som idag i USA dels reviderar de äldre "APB Opinions" samt utfärdar nya standards och har därmed stort inflytande på redovisningens funktion inte bara i USA utan i världen.⁵¹

5.2 Redovisningens huvudsakliga funktion

Enligt författarna Richard G Schroeder m.fl. är det huvudsakliga ändamålet med redovisningen att tillhandahålla användbar information för *investerare* i deras strävan att förutse framtida ekonomiska prestationer⁵². Enligt en annan bok i extern redovisning är syftet med redovisning att *alla* olika beslutsfattare ska få information om företagets ekonomiska och finansiella förhållanden. Extern redovisnings huvudsyfte är att förse intressenter utanför företagsledningen, som ägare, anställda, långivare, kunder, leverantörer, stat och kommun samt

⁵¹ Schroeder, R G et al, (2001), "Financial Accounting Theory and Analysis", kap 1

⁵² Schroeder, R G et al, (2001), "Financial Accounting Theory and Analysis", s 61

allmänheten, med information om företagets finansiella ställning och resultat. Den viktiga skillnaden mellan extern och intern redovisning är om den som är avsedd mottagare av informationen opererar inom eller utom företaget. Den interna redovisningen har företagsledningen eller annan beslutsfattare inom företaget som avsedd mottagare av informationen för framtagning av exempelvis budgetar och kalkylering.⁵³

Ett bra redovisningssystem anses vara ett system som hjälper ett företag att uppnå sina mål genom att svara på tre typer av frågor; var ska vi rikta vår uppmärksamhet, på vilket sätt ska vi lösa uppkomna problem samt hur går det rent siffermässigt? Frågorna besvaras med hjälp av den interna redovisningen som nås inifrån företaget och används av företagsledarna för kort- och långsiktig planering samt kontroll. Den sistnämnda kan också besvaras utifrån genom tillgången till den externa redovisningen och används av exempelvis investerare, skattemyndigheten m.fl. för olika typer av beslut. En av skillnaderna mellan intern och extern redovisning är att den externa är reglerad i lag och normer medan den interna är frivillig och upp till företaget att använda. En annan skillnad rör tidsfokuseringen, den interna redovisningen fokuserar på jämförelser framåt i tiden, t.ex. budget för X1 jämfört med verkligt utfall X1, medan den externa fokuserar på jämförelser med historiska data, t.ex. X2 verkliga utfall jämfört med X1 verkliga utfall. Extern redovisning är också mindre flexibel när det gäller tidsspannet som antingen är ett år eller ett kvartal samtidigt som rapporterna är mindre detaljerade än de interna och fokuserar mer på helheten.⁵⁴

FASB har tagit fram olika koncept till att användas vid upprättandet och revideringen av sina redovisningsstandards, Statements of Financial Accounting Concepts, SFAC. Koncepten ska fungera som bas för FASB att identifiera och diskutera problem inom redovisningsområdet, hitta rätt frågeställningar och föreslå nya vägar för forskningen. Även om de är framtagna för FASBs egen användning är de även till nytta för användare av finansiella rapporter. För dem kan koncepten fungera som hjälp att bättre förstå innehållet och begränsningarna i redovisningsinformationen. SFAC No. 1, *Objectives of Financial Reporting by*

⁵³ Thomasson, J, (2000), "Extern redovisning och finansiell analys", s 5

⁵⁴ Horngren et al, (1996), "Introduction to management accounting", s 4 ff

Business Enterprises”, och No. 2 ” *Qualitative Characteristics of Accounting Information*”, innehåller de mål som är tänkta som vägledande för praxis och visar på hur dessa mål är användbara när kvalitativa beslut ska tas om vad som ska rapporteras. SFAC No. 1 definierar det huvudsakliga ändamålet med finansiell rapportering vara användbarheten, medan SFAC No. 2 beskriver hur finansiella rapporter kan bli användbara i kvalitativa termer.⁵⁵

SFAC No. 1 statuerar att finansiell rapportering är till för att ge användarna ett beslutsunderlag för alternativt användande av begränsade resurser. Detta syfte visar att användarnas behov ska styra utvecklingen av redovisningsstandarder och inte revisorernas eller företagens behov.⁵⁶ Syftet med den finansiella rapporteringen uttrycks vara att tillhandahålla användbar information åt de som tar ekonomiska beslut rörande företag och rörande investeringar i eller lån till företag⁵⁷. SFAC No. 1 innehåller ingen modell för att utröna vilka specifika användare som ska ha användning av informationen vilket gör det svårt att svara på frågan om informationen uppfyller det huvudsakliga syftet att vara användbar. Det uttrycks dock att användarna av finansiella rapporter generellt är intresserade av företagets förmåga att generera framtida kassaflöde⁵⁸, vilket indikerar att investerarna är de viktigaste användarna av informationen. Konceptet statuerar sedan att den finansiella rapporteringen ska tillhandahålla information som är till hjälp för nuvarande och potentiella investerare och kreditgivare och andra användare att kunna förutse ekonomiska händelser⁵⁹, vilket också ger vid handen att investerarnas användbarhet av informationen är viktigast.

SFAC No. 2 fungerar som en brygga mellan No.1 och resten av koncepten, som behandlar frågan hur redovisningens ändamål ska uppnås, genom att svara på frågan; Vilka karakteristika krävs av redovisningsinformationen för att den ska vara användbar? SFAC No. 2 försöker identifiera och definiera de egenskaper som gör redovisningsinformationen användbar i form av ett antal generaliseringar om hur redovisningsmetod ska väljas.

⁵⁵ Schroeder, R G & Clark, M W, (1998), ”*Accounting Theory*”, kap 1

⁵⁶ Schroeder, R G & Clark, M W, (1998), ”*Accounting Theory*”, kap 1

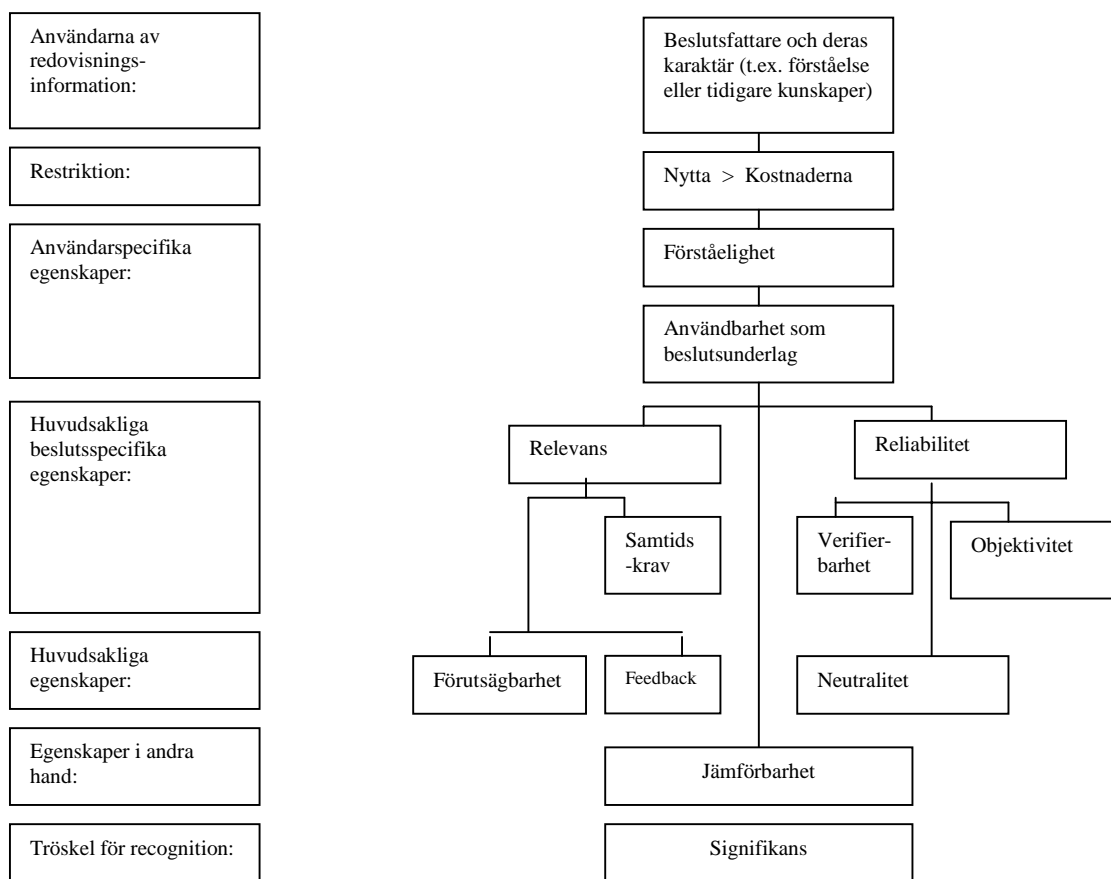
⁵⁷ FASB, *SFAC No. 1*, par. 16

⁵⁸ FASB, *SFAC No. 1*, par 25 & 30

⁵⁹ FASB, *SFAC No. 1*, par 37

För det första ska nyttan av informationen överstiga kostnaden vilket är speciellt i fallet med redovisningsinformation då de som tillhandahåller informationen får stå för kostnaden vilket utfärdarna av standarderna måste ha för ögonen. Förståeligheten för beslutsfattaren är en egenskap som krävs medan användbarheten kommer därefter. För att informationen ska vara användbar krävs att den är relevant och tillförlitlig. Relevant information är information som kan vara behjälplig vid beslutsfattandet genom att ge möjlighet till förutsägelser om ekonomiska händelser, ge feedback och uppfylla samtidskravet. Tillförlitligheten beror på i vilken utsträckning redovisningsbeskrivningen eller –mätningen är verifierbar och objektiv. För att uppnå neutralitet ska utfärdandet av nya regler fokusera på att informationen ska vara relevant och tillförlitlig och inte ta hänsyn till vilka konsekvenser en ny regel kan komma att få för en viss intressent. Användbarheten av information från ett företag ökar betydligt om den är jämförbar dels med information från andra företag dels med information från samma företag men från tidigare perioder. Längst ner i hierarkin är tröskeln för när en händelse av ekonomisk art är tillräckligt signifikant för att tas upp i redovisningen. En händelse kan vara av mindre signifikans om den exempelvis motsvarar ett litet belopp eller inte är nödvändig för investerare. Nedanstående figur visar redovisningsinformationens karaktär som gör att den efterfrågas. Redovisningens olika egenskaper visualiseras i hierarkisk form där informationens användbarhet som beslutsunderlag är den viktigaste egenskapen.⁶⁰

⁶⁰ Schroeder, R G & Clark, W M, (1998), ”*Accounting Theory*”, kap 1



Figur 5:1 A Hierarchy of Accounting Qualities

Källa: Schroeder, R G & Clark, W M, (1998), "Accounting Theory", s 20

5.2.1 Avbildning och påverkan

Resultat- och balansräkning kan sägas vara en modell av företagets verksamhet under en viss tidsperiod. En modell är en avbild av verkligheten, om än något förenklad, vilket innebär att inte hela verkligheten återges. Förenklingen har dock ett syfte då den gör verkligheten lättare att förstå. Resultat- och balansräkningen är en sådan förenklad modell av verkligheten som visat sig mycket användbar som beslutsunderlag för företagets olika intressenter.

Värdena i resultat- och balansräkningarna är inte alltid fastställda efter fasta objektiva normer vilket innebär att företaget också kan påverka verkligheten genom modellerna. Denna påverkan är dock inte önskvärd då informationsmottagarna har ett behov av objektiv och verifierbar information.

Lagstiftning och kompletterande normgivning finns därför till för att begränsa denna oönskade påverkan så långt det är möjligt. Redovisningsinformationen ska vara så tillförlitlig som möjligt enligt konventionella redovisningsgrunder vilka har som syfte att utreda resultatet och inte att fastställa företagets värde.⁶¹

5.3 Redovisningens ändamålsenlighet

Med ledning av vad som sagts ovan är huvudfunktionen med extern redovisning att tillhandahålla information till företagets olika intressenter. Fler och fler börjar dock ifrågasätta huruvida redovisningen verkligen fyller den funktionen idag⁶². Detta beror, åtminstone delvis på att kunskapsföretagens viktigaste tillgångar, kunskapskapitalet, inte tas upp i balansräkningen, vilket de menar ger en snedvriden bild av företagets värde. Redovisningens konventionella grunder har dock inte som syfte att fastställa värdet på företaget, utan syftar till att utreda resultatet (se 5.2.1) varför frågeställningen blir långt mer invecklad än att enbart handla om att ta in kunskapskapital i balansräkningen.

En annan fråga rörande redovisningens ändamålsenlighet togs upp av Finansinspektionens generaldirektör, Claes Norgren, då han på FAR-dagen 2001 behandlade ämnet ”Kapitalmarknadens behov av trovärdig information”.⁶³

5.3.1 Dagens informationsbehov

Universitetslektor Birgitta Olsson, docent i företagsekonomi, menar att de periodiska rapporter som idag används som beslutsunderlag inte är tillräckliga. Om syftet med rapporterna är att en utomstående intressent ska kunna bilda sig en uppfattning om ett företags ställning och framtida förmåga räcker dessa inte som underlag. Detta beror på, menar hon, att uppgifter om företagets personal och investeringar i kompetensutveckling saknas, likaså ges ingen information om eventuella forskningssamarbeten eller förändringar i immateriella tillgångar. Krisen i IT-sektorn innebar att en del ”unga entreprenörer” lätt kunde tjäna stora summor på sitt informationsövertag som dessa antogs ha samtidigt som branschen

⁶¹ Thomasson, J, (2000), ”Extern redovisning och finansiell analys”, s 7

⁶² Olsson, B, (2002), ”Företagens bokslutsrapporter är inte anpassade till dagens informationsbehov”, *Balans* nr 3/2002, s 44

⁶³ ”Ska informationen vara trovärdig ? Den ska väl vara korrekt?”,(2001), *Balans* nr 12/2001

uppvisade en bristande förmåga i att förutspå marknadsutvecklingen.⁶⁴ Frågan är om denna brist berodde på att traditionella redovisningsmetoder misslyckas med att förmedla en, som beslutsunderlag värdig, information om dessa kunskapsföretag?

Olsson anger i sin artikel en del skäl till att förbättra informationen när det gäller de ”dolda” tillgångarna;⁶⁵

- Svårigheterna att bedöma ett företags totala ställning när hälften eller mer av tillgångarna överhuvudtaget inte redovisas.
- Risken för manipulation med finansiella data när informationen är obefintlig och inte underställd några standardkrav.
- Risk för hög volatilitet när många investeringar görs på basis av psykologi snarare än vetande.
- Svårigheter för nyligen startade *intangibile*-tungta företag att få en rättvis chans på kapitalmarknaden.

5.3.2 Kapitalmarknadens behov av trovärdig information

Claes Norgrens genomgång av informationsbehovet gick även den ut på att dagens information inte är tillräcklig men ur ett annorlunda perspektiv. Norgren menade att det är otillräckligt att endast se informationsbehovet ur kapitalmarknadens perspektiv. Över hälften av svenskarna sparar i fonder och aktier vilket gör det relevant att informationsbehovet även ses ur ett konsumentperspektiv. Norgren pekar på vikten av symmetrisk information där varje enskild användare ska ha tillgång till jämförbar och korrekt information för att kunna fatta rationella beslut. Reglering och tillsyn är det som ska anpassas till dagens verklighet för att detta ska uppnås, enligt Norgren. Det är emellertid lättare sagt än gjort då nya EU-regler väntas komma tidigast 2003, vilket är för kort tid för att det ska vara lönt att skapa ett nytt regelverk samtidigt som det är för lång tid att lämna området oreglerat.⁶⁶

⁶⁴ Olsson, B, (2002), ”Företagens bokslutsrapporter är inte anpassade till dagens informationsbehov”, *Balans* nr 3/2002, s 45

⁶⁵ Olsson, B, (2002), ”Företagens bokslutsrapporter är inte anpassade till dagens informationsbehov”, *Balans* nr 3/2002, s 45

⁶⁶ ”Ska informationen vara trovärdig ? Den ska väl vara korrekt?”,(2001), *Balans* nr 12/2001

5.4 Sammanfattning

Redovisningens funktion som informationsgivare till företagens utomstående intressenter uppstod redan när bolagiseringen av gemensamma affärer kom att utvecklas i England under 1800-talet. Lagar och normer designades till att först och främst skydda aktieägarna. I USA uppstod behovet av extern redovisning i samband med industrirevolutionens intåg men bristen på självständiga, oberoende revisorer ledde till börskrasch och djup depression. I kölvattnet härav kom lagar och normer som på ett mer formellt sätt reglerade revisorsyrket, vilka också betonade aktieägarnas skydd.

Redovisningens funktion är fortfarande idag att tillhandahålla information för sina intressenter om företagets ekonomiska och finansiella ställning. Ändamålet ska främja olika beslutsfattares förmåga att förutse ekonomiska fördelar och agera därefter. Även FASB, utfärdare av redovisningsstandards i USA, poängterar att det huvudsakliga ändamålet med redovisningsinformation är att den ska vara användbar som beslutsunderlag för investerare och andra. Det finns dock de som ifrågasätter om dagens rapportgivning verkligen är ändamålsenlig dels med tanke på vad som syns och inte syns i rapporterna, dels med tanke på om de upprättas ur ett för snävt perspektiv.

6 Caparo vs Dickman

Detta kapitel kommer att vikas åt en genomgång av det engelska rättsfall, Caparo vs Dickman, som omnämns i inledningen. Genomgången börjar med en mycket kortfattad resumé av fallet för att sedan fortsätta med en konkretisering av rättsfrågan. Denna utvecklas genom sammanfattningar av de olika domarnas uppfattning huruvida aktieägare och andra intressenter är skadeståndsberättigade när en eller flera revisorer åsamkar skada.

Uppfattningar och påståenden i detta kapitel är tagna helt och fullt ur publiceringen av rättsfallet i "*The Weekly Law Reports*"⁶⁷. Rättsfallsrapporten består av 6 olika domares enskilda genomgångar av fallet. Varje genomgång är uppbyggd på jämförelser med tidigare rättsfall där domare citeras, varvat med den aktuella domarens egen uppfattning och slutsats. De 6 domarna kom fram till samma beslut och till största delen var deras uppfattningar överensstämmande.

6.1 *Rättsfallet i korthet*

Rättsfallet handlar om en i Storbritannien välkänd revisionsbyrå som agerade revisorer till ett publikt aktiebolag, Fidelity Plc, noterat vid London Stock Exchange. När årsredovisningen för räkenskapsåret april 1983 tom mars 1984 presenterades i maj 1984 visade det sig att vinsten låg långt under tidigare förutsägelser. Vinstbortgången resulterade i att aktien föll till under halva priset på bara en månad vilket gjorde företaget attraktivt för potentiella investerare. Efter presentationen av årsredovisningen i maj gjorde därför ett företag, Caparo Industries Plc, ett antal uppköp av aktier i Fidelity i syfte att senare lägga ett take-over-bid. I juli ägde företaget 29,9 % av aktierna och i september las ett bud på resterande aktier vilket resulterade i ett 91,8 % ägande.

Caparo Industries Plc stämde sedan revisionsbyrån och yrkade ersättning för förlust som hade orsakats företaget i samband med uppköpet av Fidelity Plc. Caparo menade att det underlag som uppköpsbeslutet grundades på, nämligen årsredovisningen, var felaktig i flera avseenden vilket enligt Caparo ledde till att

⁶⁷ *The Weekly Law Reports*, 23 February 1990, WLR 1990 s 358

den uppvisade vinsten på £1.300.000 egentligen var en förlust på över £400.000. Hade Caparo känt till verkliga fakta skulle inte ett bud till det pris som getts ha lagts, frågan var om man överhuvudtaget skulle ha lagt något bud alls.

Fallet kom att gå genom alla instanser upp till Storbritanniens motsvarighet till Högsta Domstolen; the House of Lords (HoL). Där avgjordes fallet till revisorernas fördel genom att statuera att de endast hade duty of care gentemot aktieägarna.

6.2 Rättsfrågan

Huruvida duty of care existerar i ett enskilt fall beror först och främst på om utfärdaren av rapporten har duty of care gentemot personen som åsamkats skada. Enligt HoL besvaras denna fråga genom att utreda parternas närhet i deras förhållande. Rättsfrågan, huruvida revisorerna kan anses ha duty of care mot potentiella investerare till deras klient, tas an på detta vis av de olika domarna. Genom djupgående analyser av tidigare rättsfall försöker dessa utröna huruvida förhållandet mellan revisorerna och Caparo har den närhet som de menar krävs för att skadeståndsplikt ska uppstå. Diskussionen rör inte enbart om potentiella investerare som Caparo är skadeståndsberättigade utan slår först och främst fast att aktieägarna är det av automatik.

6.2.1 Aktieägarna

Aktieägarna är de som självklart är skadeståndsberättigade i en situation där revisorerna åsamkat skada. Närheten i detta förhållande behöver inte diskuteras eftersom förhållandet bygger på ett kontrakt mellan revisorerna och ägarna. Dock poängteras att aktieägarna endast är skadeståndsberättigade som kollektiv vilket innebär att enskilda aktieägare inte kan yrka skadestånd.

I fallet är detta intressant då Caparo, innan slutbudet gavs, faktiskt var aktieägare genom de mindre poster som köptes upp under juni och juli. När fallet togs upp i instansen innan HoL, the Court of Appeal, var åtminstone en domare under den uppfattningen att en aktieägare ska kunna använda publicerade ekonomiska rapporter som beslutsunderlag för försäljning av sin investering. Om aktieägaren pga. felaktiga rapporter säljer till undervärde är han berättigad till förlustersättning

från revisorerna. Lagen skiljer dock inte mellan aktieägarens beslut att sälja de aktier han redan har och hans beslut att köpa fler. Därför ska samma skyldighet för revisorn uppstå vid förlust vid ytterligare aktieköp grundat på felaktiga ekonomiska rapporter, som vid förlust vid försäljning av desamma. Denna uppfattning delas inte alls av HoL som anser den vara direkt felaktig. Domarna i HoL menar att en försäljning av redan innehavda aktier är en sammanhängande transaktion medan ett uppköp av fler aktier är en helt ny och oberoende transaktion och har inget gemensamt med tidigare transaktioner. En försäljning av aktier innebär en förlust av ett värde aktieägaren har haft i sin ägo medan det vid ett inköp inte kan uppstå en liknande förlust då värdet aldrig har funnits i aktieägarens ägo. En av domarna i HoL går så långt som att säga att det är just denna oerhört viktiga skillnad mellan de olika transaktionerna, som demonstrerar "the unsoundness" av the Court of Appeals slutsats.

6.2.2 Övriga intressenter

För att bli skadeståndsberättigad krävs inte att ett kontraktsförhållande med revisorn finns varför det inte är en självklarhet att en potentiell investerare inte tillhör de skadeståndsberättigade. Det som istället ska avgöra frågan är, som tidigare anförts, närheten i förhållandet mellan revisorerna och investeraren, i det här fallet Caparo. Ett nära förhållande beskrivs existera enligt en av domarna, då (1) rapporten är avkrävd för ett speciellt syfte som tillkännagivits för avläggaren, (2) avläggaren vet att rapporten är avsedd för mottagaren eller den grupp mottagaren tillhör och att den kommer att användas för ett speciellt syfte, (3) det är klarlagt att sannolikheten är stor för att mottagaren kommer att agera på grundval av rapporten samt att (4) det agerandet leder till skada för honom.

6.3 *Slutsatser i HoL*

HoL kom fram till att revisorerna inte hade duty of care mot Caparo, varken i egenskap av aktieägare eller investerare. Då domarna i sina resonemang kommit fram till att aktieägare endast är skadeståndsberättigade som kollektiv fanns ingen möjlighet för Caparo att åberopa skadeståndsberättigande härför. Om en enskild aktieägare ändå skulle anses skadeståndsberättigad skulle det enbart vara för förluster uppkomna i samband med försäljning av aktier och inte vid ytterligare

inköp enligt ovan. Sammanfattningsvis kunde inte Caparo få något stöd för sin talan i egenskap av aktieägare.

Den andra möjligheten för Caparo skulle vara att förhållandet mellan revisorerna i Fidelity och Caparo skulle bestå av den närhet som krävs för att revisorerna skulle anses ha duty of care. Caparo hade inte avkrävt årsredovisningen som låg till grund för uppköpsbeslutet för ett speciellt syfte som tillkännagivits Fidelity eller dess revisorer, varför dessa ej heller kan påstås ha haft vetskap om vad rapporten skulle användas till eller att Caparo skulle agera på grundval av den. Med avseende på dessa fakta kunde inte förhållandet mellan parterna anses uppfylla den närhet som krävs för att duty of care ska föreligga. Därmed kunde inte revisorerna ställas till svars för skadan Caparo åsamkats.

7 **Analys**

Syftet med uppsatsen angavs i inledningen vara att först utreda när revisorn blir skadeståndsskyldig mot aktieägarna och annan enligt svenska förhållanden samt att därefter svara på frågan huruvida aktieägarna utgör en ändamålsenlig avgränsning av revisorns skadeståndsberättigade krets, med hänsyn till revisorns roll och redovisningens funktion.

7.1 *När uppstår skadeståndsskyldighet*

I Sverige uppstår revisorns skadeståndsskyldighet enligt aktiebolagslagen då han åsamkat företaget, aktieägarna eller annan skada med uppsåt eller av oaktsamhet. Dessutom krävs lagbrott eller brott mot bolagsordningen för att skada ska anses åsamkad aktieägarna och annan. Skadeståndsskyldigheten är även uttryckt i revisionslagen. Culparegeln är lagfäst men allmänt hållen vilket innebär att någon konkretisering av vad den innebär inte görs i lagen utan ska bedömas från fall till fall. För att revisorn ska bli skadeståndsskyldig mot aktieägarna eller annan ska han ha brutit mot aktiebolagslagen eller annan tillämplig lag om årsredovisning eller bolagsordningen. Aktiebolagslagen och revisorslagen är de lagar där revisorns skadeståndsskyldighet speciellt tas upp. Brott mot dessa lagar innebär bl.a. för revisorns del att han inte utfört sitt uppdrag i enlighet med god revisions sed.

7.1.2 *God revisions sed i förhållande till oberoendefrågor*

Med ledning av vad som sagts i kapitel 3 skulle god revisions sed kunna påstås att i första hand bestå av oberoendefrågor. En beroende och osjälvständig revisor kan aldrig anses idka god revisions sed i sitt utövande då oberoendet är själva kärnan i revisionen. En revisor är beroende när han är jävig eller på något annat sätt påverkas av klienten vid utövandet av sin uppgift. I vissa situationer är det enkelt att avgöra om revisorn är beroende medan det i många fall är svårt att avgöra huruvida beroende uppstått. Revisorslagen har här en viktig funktion genom att fungera som en analysmodell för den här sortens frågor. Modellen har lett till att kraven på oberoende skärpts dels genom presumptionsregeln som lägger bevisbördan på revisorn, dels genom kravet på utförligare dokumentation för underlättande av bedömningar i efterhand. I revisorns strävan att vara oberoende

ingår att inför varje nytt uppdrag upprätta en preciserad ansvarsfördelning mellan byrån och klienten samt att informera om klientens självständiga ansvar för redovisningen, vilket framgår av FARs revisionsrekommendationer.

Det kan uppstå olika beroendeframkallande situationer varav de fem omnämnda i revisorslagen är egenintressehotet, självgranskningshotet, partställningshotet, vänskapshotet samt skrämshotet. Revisorn är beroende om något av dessa hot uppfylls och ska avsäga sig uppdraget, det ska han även göra då annat förhållande föreligger som rubbar oberoendet. De fem angivna situationerna är de vanligast förekommande när det gäller oberoendefrågor vilka föranleder diskussion kring huruvida god revisionsredovisningssed kan upprätthållas eller inte.

Likväl som en beroende revisor inte kan anses ha upprätthållit god revisionsredovisningssed kan inte heller en revisor anses ha upprätthållit god revisionsredovisningssed som brutit mot någon, i sammanhanget, relevant lag som exempelvis bokföringslagen eller årsredovisningslagen.

Att lagen ska följas är även hos normgivaren, FAR, den viktigaste förpliktelsen för att god revisionsredovisningssed ska upprätthållas. FARs rekommendationer innehåller i huvudsak det lagarna statuerar men innebär en mer praktisk tolkning av hur man som revisor bör förhålla sig för att inte oberoendet ska rubbas.

7.1.3 God revisionsredovisningssed i andra fall

Revisorslagen innehåller även paragrafer bestående av andra krav som revisorn ska leva upp till för att upprätthålla god revisionsredovisningssed. En viss kvalitet i revisionen krävs för att upprätthålla god revisionsredovisningssed, system och rutiner får inte vara så standardiserade att relevant information om klienten utelämnas. I ett rättsfall publicerat 1998 skriver Hovrätten i sina domskäl att en revisor vållat bolagets fordringsägare skada bl. a. genom att avge revisionsberättelsen på förtryckta formulär samt intygat varulagervärde med förtryckt text i notförteckningen⁶⁸. Detta ansågs inte uppfylla kraven på god revisionsredovisningssed och rätten menade därför att revisorn varit oaktsam i sitt förfarande.

⁶⁸ NJA 1998:111, s 738

Kravet på dokumentation härrör sig till viss del till oberoendefrågor då en av anledningarna till kravet är att det ska finnas möjlighet att i efterhand bedöma huruvida oberoendet utretts ordentligt. I andra fall handlar kravet istället om kvalitetsfrågor då det med ledning av dokumentationen ska gå att bedöma revisorns arbete i efterhand.

Revisionslagen förpliktigar bl.a. revisorn att lämna revisionsberättelse som, för att god revisionssed ska upprätthållas, ska innehålla ett uttalande om huruvida årsredovisningen har upprättats i överensstämmelse med tillämplig lag eller inte. Dessa bestämmelser återfinns också i aktiebolagslagens revisionsbestämmelser i 10 kapitlet. Revisorn i rättsfallet som omnämndes ovan hade lämnat s.k. rena revisionsberättelser⁶⁹, d.v.s. revisionsberättelser utan anmärkningar, trots att det i räkenskaperna fanns oegentligheter, vilket innebar brott mot aktiebolagslagens dåvarande 10 kap, 10 § om revisionsberättelse.

7.2 *Revisorns skadeståndsberättigade krets*

När det är utrett att revisorn av oaktsamhet eller i uppsåt vållat skada och därmed blivit skadeståndsskyldig är nästa fråga i utredningen *vem* som i så fall ingår i dennes skadeståndsberättigade krets.

7.2.1 Aktieägarna

Aktieägarna kan sägas inta en särställning i förhållande till andra företagsintressenter då de ur alla perspektiv är de med självklart intresse i företagets angelägenheter. När annan än aktieägarna kontrollerar företagets resurser finns det risk för att denne agerar i eget intresse snarare än i ägarnas varför ett behov av en opartisk kontroll uppstår. Riskerna för att företagsledningen agerar i eget intresse ökar i takt med att storleken på företaget ökar vilket i sin tur kräver mer omfattande revision. Aktieägarna måste därför skapa krafter som motverkar riskerna med separat ägande och kontroll vilket sker genom bl.a. belönings- och bestraffningssystem. Interna krafter är dock inte tillräckliga för att garantera aktieägarnas säkerhet utan reglering i lag krävs med möjlighet till sanktioner i form av skadestånd. Behovet av att lagreglera revision uppkom just i

⁶⁹ NJA 1998:111, s 737

syfte att skydda aktieägarna och förutom företaget i sig är aktieägarna den enda intressent som i lag är uttryckligen skadeståndsberättigad.

7.2.2 Annan skadeståndsberättigad

Svensk lag begränsar inte den skadeståndsberättigade kretsen till aktieägarna utan uttrycker att även ”annan” är berättigad. När det gäller ansvaret mot annan ansåg man i statens utredning inför den nya aktiebolagslagen att det även fortsättningsvis skulle vara upp till domstolarna att avgöra vilka kategorier av tredje män som ska skyddas⁷⁰. Någon generell avgränsning av revisorns skadeståndsberättigade krets är därmed inte förenlig med svenska lagar utan måste avgöras från fall till fall.

Samhällsteoretiskt är alla de individer, grupper och organisationer som företaget har en utbytesrelation med en av dess intressenter. Alla dessa intressenter kan därmed teoretiskt sett sägas ingå i den skadeståndsberättigade kretsen om utbytesrelationen är orsaken till att revisorn av oaktsamhet eller i uppsåt åsamkat intressenten skada. Svårigheten att visa på revisorns oaktsamhet eller uppsåt ökar dock i takt med avståndet mellan företaget och intressenten och hur denne använt företagsinformation som lett till agerande. Härmed snävas revisorns ansvar av till att innefatta de parter som företaget har kontraktsförhållande eller kontraktsliknande förhållande med och därmed ett behov av revision. Då det av olika anledningar skulle vara till nackdel om varje sådan aktör separat skulle genomföra erforderlig revision har det istället lett till användandet av *en* oberoende part i form av revisorn. Med ledning härav måste revisorns ansvar också sträcka sig över dessa aktörer. För att samhället ska kunna känna tilltro till revisionsfunktionen krävs att dess utövare också kan ställas till svars för sina handlingar. Revisorns roll är därmed inte att enbart tillgodose aktieägarnas behov utan även andra intressenters. För att dessa aktörer ska agera på marknaden krävs att även de åtnjuter skydd mot företagsledningens agerande genom möjligheten att åberopa skadeståndsanspråk gentemot revisorn.

⁷⁰ SOU 1995:44, s 18

7.2.3 Redovisningens funktion

Aktieägarna var de som först krävde information om företagets ställning i syfte att skydda deras ekonomiska intresse i företagen. Ganska snart uppstod dock ett vidare informationsbehov i takt med att företagets intressenter ökade till att omfatta andra investerare än ägarna. Även om det från början var aktieägarna som var ändamålet för redovisningen så har det med tiden tillkommit många fler intressenter som kan anses ha ett mer eller mindre berättigat behov av informationen.

Redovisningen är en modell av verkligheten vilket dels innebär en förenkling av denna, dels möjligheten att påverkas att visa det ena eller det andra. Objektiviteten som här går förlorad ska med hjälp av lagar, rekommendationer och revisorn hållas på en accepterad nivå. Anledningen härtill måste vara att var och en som har ett behov av att veta företagets ställning ska ha tillgång till informationen och ha tillgång till samma information som övriga intressenter. Att informationen i aktiebolag är offentlig tyder också på att den vänder sig till vem som helst som kan ha nytta av den och inte enbart till aktieägarna.

Vid en genomgång av FASBs koncept rörande redovisningens huvudsakliga funktion framgår det ganska tydligt att investerarna ses som den viktigaste och mesta användaren av redovisningsinformationen. Ingenstans avgränsar dock FASB kretsen av vilka de ser som användare av redovisningsinformationen, tvärtom poängteras att användarna är så många och spridda att en modell för utvärdering av användare inte skulle fungera. Användbarheten av redovisningsinformationen för beslutsfattare är det utfärdarna av standards ska ha för ögonen vid upprättandet. Redovisningsinformationen ska därför ha egenskaper som främjar användandet som exempelvis vara förståelig för utomstående samt vara relevant och tillförlitlig osv. Jämförbarhet är en av egenskaperna som krävs vilket gör att man kan ifrågasätta ändamålsenligheten i de standards som finns idag då de inte tar hänsyn till den nya tidens kunskapsföretag. Redovisningsinformationens användbarhet är inte hög om man tänker sig att en jämförelse skulle göras mellan ett traditionellt industriföretag med stora lager- och fastighetsposter i balansräkningen och ett konsultföretag inom IT-branschen.

Huruvida redovisningen idag fyller sin funktion kan därför diskuteras. Kretsen av informationsbehövande har ökat till att omfatta allt fler intressenter medan redovisningen inte kan anses ha följt med i samma tempo. Potentiella medarbetare har behov av information om kompetensutveckling och annan personalinvestering som idag fortfarande är frivilligt att redovisa. De stora skillnaderna mellan traditionella företag och kunskapsföretagen är inte rättvist behandlade i dagens redovisning vilket bl.a. försvårar just jämförbarheten. Kapitalmarknaden består numera till stor del av privatpersoner som sparar i fonder och aktier och därmed har ett behov av att kunna tillgodogöra sig informationen vilket idag kan vara svårt för den oinvidde.

7.3 *Komparativ analys*

En jämförelse mellan vad som sagts ovan och hur de engelska domarna i rättfallet mellan Caparo och Dickman resonerat visar på en hel del likriktade tankar om revisorns roll och redovisningens funktion. Domarna ansåg att aktieägarnas skadeståndsberättigande är självklart, dock endast som kollektiv. När det gäller övriga företagens intressenter krävs en viss närhet. Denna närhet kan sägas innebära att revisorn ska ha möjlighet att förutse vad informationen han bemyndigar ska användas till vilket leder till att den skadeståndsberättigade kretsen minskar. Detta kan liknas med vad som sagts ovan utifrån det samhällsteoretiska perspektivet, att ju längre ifrån företaget intressenten står, desto svårare blir det att visa på oaktsamhet eller uppsåt då revisorn inte kunde veta eller förutse användningen av informationen.

Enligt domarna leder ett kontrakt till direkt skadeståndsberättigande men även kontraktliknande förhållanden där revisorn bemyndigar information som han vet ska användas för ett visst ändamål gör att mottagaren blir skadeståndsberättigad vid skada. Detta kan sägas innebära att revisorns ansvar följer hans roll vilket kan liknas med vad som ovan konstaterats utifrån det kontrakt- och agentteoretiska perspektivet.

I rättsfallet kom domarna fram till att någon generalisering inte kunde göras med hänsyn till vem som kan anses ingå i revisorns skadeståndsberättigade krets utöver att aktieägarna alltid gör det. I ett annat fall, under andra omständigheter skulle alltså någon, som inte är aktieägare, kunna ingå i kretsen om det krav på närhet som domarna uppställer hade uppfyllts.

Utifrån revisorns roll och redovisningens funktion har det framgått att aktieägarna inte är ensamt skadeståndsberättigade men att de utöver aktieägarna bör ha en viss närhet till företaget för att de ska kunna anses ingå i kretsen av skadeståndsberättigade. Denna närhet uppvisar stora likheter med de 4 närhetskriterier domarna i rättsfallet ovan ställde upp. En ändamålsenlig avgränsning av revisorns skadeståndsberättigade krets, med hänsyn till vad som framkommit i den här uppsatsen, skulle därför bedömas med hänsyn till graden av närhet mellan intressenten och företaget och revisorn.

8 Slutsats

Med hänvisning till analysen i föregående kapitel presenteras härmed slutsatsen i punktform. Som avslutning på denna uppsats kommer därefter ett stycke innehållande författarens reflektioner över var, i ett vidare sammanhang, uppsatsen skulle kunna komma till nytta samt hur man eventuellt skulle kunna gå vidare.

8.1 *Slutsats i nio punkter*

- Revisorns skadeståndsskyldighet mot aktieägare och annan uppstår när denne inte upprätthållit god revisorssed eller revisionsned i utförandet av sitt uppdrag, brutit mot övriga bestämmelser i aktiebolagens 10 kapitel eller bolagsordningen.
- Den huvudsakliga anledningen till att god revisionsned inte kunnat upprätthållas beror på att revisorn inte varit oberoende i utförandet av sitt uppdrag. En annan orsak är att revisorn brutit i sitt utförande rent kvalitetsmässigt och därmed inte upprätthållit god revisionsned.
- Revisorns roll kan förklaras utifrån behovet av revision. Detta visar att hans skyldigheter innefattar fler än enbart aktieägarna, även de intressenter som ingått i ett kontraktsförhållande med företaget eller innehar den närhet till företaget som kan liknas vid ett kontraktsförhållande ingår.
- Revisorns ansvar går hand i hand med hans roll som i sin tur styrs av behovet av revision varför kontraktspartners måste anses ingå i hans skadeståndsberättigade krets.
- Redovisningens huvudsakliga funktion är att tillhandahålla användbar information till företagets olika intressenter. Beroende på vilken författare man läser består mottagarna av allt från endast investerarna till att innefatta alla olika beslutsfattare som behöver information om företaget. Klart är att funktionen sträcker sig längre än till aktieägarna samtidigt som dessa utifrån

alla perspektiv är de enda uttalade och därmed viktigaste användarna av informationen.

- Det faktum att årsredovisningen i aktiebolag är offentlig visar att den inte enbart vänder sig till aktieägarna utan till envar som kan tänkas ha ett behov av att veta företagets ställning.
- Frågan huruvida redovisningen idag fyller sin funktion visar på att kretsen av informationsbehövande ökar till att omfatta allt fler intressenter. Potentiella medarbetare har behov av information om kompetensutveckling och annan personalinvestering, kapitalmarknaden består numera till stor del av privatpersoner som sparar i fonder och aktier och har därmed ett behov av att kunna tillgodogöra sig informationen.
- Avgränsningen av revisorns skadeståndsberättigade krets är därför, generellt sett, inte ändamålsenlig med hänsyn till revisorns roll och redovisningens funktion.
- En ändamålsenlig avgränsning av revisorns skadeståndsberättigade krets skulle, med stöd vad som framkommit av den här uppsatsen, istället utgå från graden av närhet mellan intressenter och företaget och revisorn.

8.2 *Uppsatsen ur ett vidare sammanhang*

Uppsatsen skulle kunna vara till nytta för en var som har revisorsyrket som mål och kanske även för den som redan arbetar som revisor. Även de personer som i sitt framtida yrkesval kommer att ha kontakt med revisorer skulle kunna ha nytta av att se på redovisningen och revisionen från ett motsatt perspektiv. Det budskap jag tycker att uppsatsen förmedlar är att man som revisor ständigt måste tänka på att man har ett ansvar mot företagets intressenter som måste gå före klientens behov. Anledningen härtill är att förhållandet till klienten består av personliga och omfattande kontakter medan intressenterna tar del av informationen oftast utan att

revisorn ens vet om det. I ett personligt förhållande finns större möjligheter till påverkan vilket revisorn måste undvika genom att hela tiden ha det i åtanke.

Genom att läsa uppsatsen får man klart för sig att generaliseringar när det gäller revisorns förpliktelser och ansvar inte går att göra. Som revisor måste man därför i varje osäker situation fråga sig om god revisionssed kan anses vara upprätthållen eller inte. Då några generaliseringar inte går att göra, i min mening, finns det inte heller någon "säker" väg att gå som skulle undanröja varje möjlighet till att skadeståndsskyldighet uppstår.

Fortsatta efterforskningar på området skulle kunna vara att identifiera de "verkliga" användarna av företagens årsredovisningar i förhållande till vilken målgrupp företagen riktar informationen mot. Detta skulle kunna ge svar på frågan om skillnader finns mellan hur företagen ser på vilka intressenter som ingår i företagets informationsansvar och vilka intressenter som själv anser sig ingå i denna krets.

Källförteckning

Publicerade källor

Böcker

Bruzelius, Lars H & Skärvad, Per-Hugo, (1995), ”*Integrerad organisationslära*”, Studentlitteratur, Lund

Eriksson, Lars Torsten & Wiedersheim-Paul, Finn, (1997), ”*Att utreda, forska och rapportera*”, Liber AB, Malmö

Fant, Johan-Erik, (1994), ”*Revisorers roll*”, Multiprint, Helsingfors

Halvorsen, Knut, (1989), ”*Samhällsvetenskaplig metod*”, Studentlitteratur, Lund

Holme, Idar Magne & Solvang, Bernt Krohn, (2001), ”*Forskningsmetodik Om kvalitativa och kvantitativa metoder*”, Studentlitteratur, Lund

Horngren, Charles T, Sundem, Gary L, Stratton, William O, (1996), ”*Introduction to management accounting*”, Prentice-Hall International, Inc, Upper Saddle River

Rodhe, Knut, (2000), ”*Aktiebolagsrätt*”, Norstedts Juridik AB, Stockholm

Schroeder, Richard G & Clark, Myrtle W, (1998), ”*Accounting Theory*”, John Wiley & Sons Inc, New York

Schroeder, Richard G, Clark, Myrtle W, Cathey, Jack M, (2001), ”*Financial Accounting Theory and Analysis*”, John Wiley & Sons Inc, New York

Thomasson, Jan, (2000), ”*Extern redovisning och finansiell analys*”, Liber AB, Malmö

Lagar, rekommendationer

Aktiebolagslagen (1975:1385)

Bokföringslagen (1999:1078)

”*FARs etikregler och rekommendationer*”,(2002), FARs samlingsvolym 2002, FAR Förlag AB, Stockholm

”*Regler till vägledning för FAR-ledamöternas skyldighet att följa god revisorssed*”, FARs samlingsvolym 2002, FAR Förlag AB, Stockholm

Revisorslagen (2001:883)

Revisionslagen (1999:1079)

SFAC No. 1 och SFAC No. 2, FASB, New York

Årsredovisningslagen (1995:1554)

Offentligt tryck

SOU 1995:44. "Aktiebolagets organisation"

Tidningsartiklar

Eklöf, Staffan, Holmquist, Bengt & Johansson, Åsa, (2000), "En ny syn på oberoende, hot och objektivitet", *Balans* nr 1/2000, s 41

Gometz, Ulf, (2002), "Nya revisorslagen skärper kraven!", *Balans* nr 3/2002, s 42

Johansson, Åsa, (2002), "Analysmodellen presenterades på IREV-seminarier", *Balans* nr 1/2002, s 44

Olsson, Birgitta, (2002), "Företagens bokslutsrapporter är inte anpassade till dagens informationsbehov", *Balans* nr 3/2002, s 44

The Weekly Law Reports, WLR 1990:358

"Ska informationen vara trovärdig ? Den ska väl vara korrekt?", (2001), *Balans* nr 12/2001