



JURIDISKA FAKULTETEN  
vid Lunds universitet

Anna Graninger

Revisors skadeståndsansvar särskilt  
om ansvaret vid rådgivning

Examensarbete

20 poäng

Handledare  
Krister Moberg

Ämnesområde  
Associationsrätt

Termin  
HT 1997

# Innehåll

<b>1</b>	<b>Inledning — motiv och inriktning</b>	<b>3</b>
<b>2</b>	<b>Revisorn som externrevisor och konsult — roll och gränsdragning</b>	<b>5</b>
2.1	Revisorn som bolagsrevisor enligt ABL	5
2.1.1	God revisionsred, god revisorsred, god redovisningsred	5
2.1.2	Bolagsrevisorns roll, rättigheter och plikter	6
2.2	Från externrevisor till självständig rådgivare	9
2.2.1	Revisorn som konsult	11
2.2.2	Revisorns lämplighet som konsult	11
2.2.3	Gränsdragning i praktiken — HDs dom i NJA 1996 s 224	13
2.2.4	Revisorn som konsult — kommentar	18
<b>3</b>	<b>Rekvisit för skadeståndsansvar</b>	<b>21</b>
3.1	Rekvisit för skadestånd enligt ABL	21
3.1.1	Skadestånd gentemot bolaget — det interna ansvaret	22
3.1.1.1	Skada	22
3.1.1.2	Culpa	23
3.1.1.3	Orsakssamband — adekvat kausalitet	27
3.1.1.4	Förutsättning för väckande av skadeståndstalan	29
3.1.1.5	Preskription	30
3.1.1.6	Jämkning	31
3.1.2	Skadestånd gentemot annan än bolaget — det externa ansvaret	31
3.1.2.1	Skada	33
3.1.2.2	Culpa	36
3.1.2.3	Adekvat kausalitet	37
3.1.2.4	Förutsättning för väckande av skadeståndstalan	38
3.1.2.5	Preskription	38
3.1.2.6	Jämkning	38
3.2	Rekvisit för skadestånd utom ABL	38
3.2.1	Skadestånd gentemot bolaget — kontraktspart	39
3.2.1.1	Förekomst av uppdragsavtal	39
3.2.1.2	Culpa	40
3.2.1.3	Preskription	44
3.2.1.4	Jämkning	45
3.2.2	Skadestånd gentemot annan än kontraktspart	45
3.2.2.1	Förutsättning för ansvar vid ren förmögenhets-skada — ”spärregeln”	45
3.2.2.2	Skada, culpa, adekvat kausalitet	47
3.2.2.3	Preskription	47
3.2.2.4	Jämkning	48
3.3	Sammanfattande kommentar — allmänna rekvisit	48

<b>4</b>	<b>Revisorns ansvar som konsult — grund för skadestånd och uteslutande av ansvar</b>	<b>51</b>
4.1	Grund för skadestånd — analys med utgångspunkt i några rättsfall	51
4.1.1	Kontraktionsgrund	51
4.1.1.1	Talan mot revisor	51
4.1.1.2	Talan mot annan konsult	55
4.1.2	Kontraktionsliknande förhållande	60
4.1.3	Ansvar på grund av brott	65
4.2	Uteslutande av ansvar	66
4.2.1	Friskrivningsklausuler	66
4.2.2	Immunitetsläran	69
<b>5</b>	<b>Sammanfattande slutkommentar</b>	<b>71</b>
<b>6</b>	<b>Källor</b>	<b>76</b>

# 1 Inledning — motiv och inriktning

I förgrunden för denna uppsats står revisors skadeståndsskyldighet. Under senare år har skadeståndsanspråken mot svenska revisorer ökat — både till antalet och beloppsmässigt.<sup>1</sup> Flera skäl till detta ökade intresse att ställa revisorer till ansvar kan tänkas. Revisorer är — till skillnad från ett bolags styrelseledamöter — skyldiga att teckna en ansvarsförsäkring. Både den enskilde revisorn och den revisionsbyrå där revisorn arbetar skall ha en ansvarsförsäkring. Den obligatoriska ansvarsförsäkringen borgar för att det verkligen finns pengar om den kående parten vinner processen. En revisor arbetar dessutom under ett professionsansvar och måste i sitt värv följa god revisorssed och god revisionsmed. Innebörden i dessa, för revisorn normgivande, begrepp är relativt väl utredd. För styrelsemedlemmar finns ingen "god styrelsesed" att följa.<sup>2</sup> Det kan därför i allmänhet sägas vara lättare för en skadelidande att vinna en skadeståndsprocess mot en revisor än att vinna en process mot en styrelseledamot. Den skadelidande har helt enkelt lättare att — genom att visa på brytande av god revisionsmed — påvisa *revisorns* vårdslöshet.

Den ökande tendensen att ställa revisorn till ansvar är inte unik för Sverige; samma tendens märks internationellt. I USA har flera stora revisionsbyråer gått i konkurs till följd av de skadeståndskrav som riktats mot dem. Philip Chenok, president i USAs revisorsorganisation (motsvarande svenska FAR<sup>3</sup>), menar att de ökande skadeståndskraven påverkar revisornernas arbete på två sätt. Dels försöker revisorerna, på grund av att de medvetandegörs om hur utsatt deras situation är, bli ännu mer noggranna. Dels finns risken för att denna noggrannhet går för långt. Kostnaderna för revisionen kan, enligt Chenok, på grund av detta bli omotiverat höga samtidigt som revisionen blir defensiv.<sup>4</sup>

Även svenska revisorer menar att de ökade skadeståndskraven för med sig både positiva och negativa konsekvenser. Farhågor finns för att revisionen skall bli dyrare, tråkigare, mer formalistisk och defensiv. Vidare att den traditionellt offensiva, svenska revisionen, där revisorn talar ganska frankt med styrelserna, skall överges för en revision fylld av garderingar.<sup>5</sup> Å andra sidan anses det

---

<sup>1</sup>Strömquist (1993) s 38.

<sup>2</sup>Moberg (1991) s 8.

<sup>3</sup>Föreningen Auktoriserade Revisorer.

<sup>4</sup>Philip Chenok i Wennberg (1991) I s 45.

<sup>5</sup>Sten Lundvall i Wennberg (1991) II s 46.

ökade ansvaret kunna föra det positiva med sig att revisorerna ökar graden av dokumentation av alla åtgärder. Fler rapporter kan förväntas skrivas till företagsledningarna och mer kontakter kommer att tas mellan styrelserna och revisorerna. Diskussionen av skadeståndsansvaret anses föra det positiva med sig att uppmärksamheten riktas på behovet av nära kontakter och en regelbunden avrapportering från revisorerna till styrelserna i företagen.<sup>1</sup>

Syftet med uppsatsen är att undersöka under vilka förhållanden och i vilka situationer en revisor kan bli skadeståndsskyldig. Som bakgrund till skadeståndsanalysen skall revisorns roll som bolagsrevisor och självständig rådgivare något beröras. Avsikten är att i framställningen diskutera frågorna: Gentemot vem kan en revisor bli ersättningsskyldig? Vilka rekvisit måste vara uppfyllda för att skadeståndsskyldighet skall inträda? När bedöms en revisor ha varit vårdslös? Har det någon betydelse för ansvaret om revisorn har handlat som bolagsrevisor eller som självständig konsult?

Arbetet bygger huvudsakligen på studier av förarbeten, litteratur, tidskriftsartiklar och rättsfall.

Jag har lagt upp framställningen så att jag först, i kapitel två, något behandlar revisorns roll som bolagsrevisor och rådgivare. I kapitlet berörs även den gränsdragningsproblematik som uppkommer då revisorn agerar som externrevisor och konsult i samma bolag. Härfter går jag i det tredje kapitlet igenom de rekvisit som krävs för att skadeståndsskyldighet skall uppstå. I kapitel fyra behandlar jag på vilka grunder revisorn kan bli skadeståndsskyldig i sin konsultverksamhet. I anslutning härtill kommenteras några rättsfall som har relevans för rådgivaransvaret. I kapitlet behandlas vidare utslutande av ansvar. Framställningen avslutas med en sammanfattande kommentar i kapitel fem.

---

<sup>1</sup>Gunnar Widhagen i Wennberg (1991) II s 49.

## 2 Revisorn som externrevisor och konsult — roll och gränsdragning

### 2.1 Revisorn som bolagsrevisor enligt ABL

#### 2.1.1 God revisionsred, god revisorsred, god redovisningsred

Sedan 1982 skall samtliga aktiebolag<sup>1</sup> ha minst en auktoriserad eller godkänd revisor. Enligt 10 kap 7 § aktiebolagslagen (1975:1385) (ABL) har revisorerna till uppgift att i den omfattning god revisionsred bjuder granska bolagets årsredovisning jämte räkenskaperna samt styrelsens och verkställande direktörens förvaltning. Betydelsen av begreppet ”god revisionsred” är inte fastslaget en gång för alla. Innebörden av granskningsuppgifterna blir skiftande i olika företag beroende på dessas storlek, rörelse och förhållanden i övrigt.<sup>2</sup> Eftersom granskningens omfattning knutits till begreppet god revisionsred får granskningen vidare en växlande omfattning och innebörd genom den ständigt pågående utvecklingen i teori och praxis av vad som anses tillhöra en riktigt genomförd revision.<sup>3</sup> Aktiebolagsutredningen till 1975 års lag menade att det ankom på revisorsorganisationerna FAR och SRS att efter hand närmare utforma regler om god revisionsred.<sup>4</sup> God vägledning vid bestämmandet av vad som är god revisionsred ger de rekommendationer FAR ger ut.<sup>5</sup> Utvecklingen av god revisionsred kan också påverkas av ärenden avgjorda av den statligt utsedda tillsynsmyndigheten Revisorsnämnden (fram till den 1 juli 1995 var Kommerskollegium tillsynsmyndighet).<sup>6</sup> I sista hand är det emellertid domstolarna - och då framförallt förvaltningsdomstolarna - som avgör vad som är god revisionsred.<sup>7</sup> Vid sin bedömning brukar domstolarna likväl lägga stor vikt vid rekommendationer och utvecklad praxis.<sup>8</sup>

Från *god revisionsred* måste skiljas *god revisorsred*. God revisorsred är ett vidare begrepp än det förstnämnda. Det ställer upp regler för hur en revisor skall handla inte bara när han agerar som bolagsrevisor, utan även vid utförandet av

---

<sup>1</sup>De äldre dock först efter en femårig övergångstid.

<sup>2</sup>Nial/Johansson (1995) s 203.

<sup>3</sup>SOU 1971:15 s 266, Rodhe (1995) s 227.

<sup>4</sup>SOU 1971:15 s 266.

<sup>5</sup>Nial/Johansson (1995) s 203.

<sup>6</sup>Gometz (1996/97) s 217.

<sup>7</sup>Moberg (1986) s 27.

<sup>8</sup>Gometz (1996/97) s 218.

andra uppdrag.<sup>1</sup> Enligt 14 § 1 st lagen (1995:525) om revisorer (revisorslagen) skall en revisor ”utföra sina uppdrag omsorgsfullt och enligt god revisorssed”. Vidare sägs i 3 § samma lag att Revisorsnämnden skall utveckla och främja god revisorssed i sin verksamhet. Revisorsleden avser med andra ord alla revisorns uppdrag såsom revision, rådgivning och utredningar och begränsar sig inte till den lagstadgade revisionen.<sup>2</sup> Huvudpunkterna i FARs regler för god revisorssed behandlar yrkesmässigt uppträdande, oberoende, oförenlig verksamhet, yrkesutövning, tystnadsplikt, förhållande till kollegor, publicitet och ackvisition, arvodesdebitering.<sup>3</sup> En ytterligare standard en revisor måste beakta är *god redovisningssed*. God redovisningssed är en allmänt rättslig standard, förankrad i bland annat bokföringslagen, och avser faktiskt förekommande praxis hos en kvalitativt representativ krets av bokföringsskyldiga.<sup>4</sup> Enligt Gometz står det, genom rekommendationer, disciplinärenden, domar och doktrin, hittills klart:

”att god revisorssed avser god sed för revisorer och är det vidare begreppet som inkluderar de andra;  
att god revisionssed avser sed vid utförande av revision och  
att god redovisningssed avser bokföring och extern redovisning.”<sup>5</sup>

### 2.1.2 Bolagsrevisorns roll, rättigheter och plikter

Normalt väljs revisorerna på bolagsstämma av aktieägarna. Revisorerna skall utöva den kontroll över bolagsledningen som aktieägarna av praktiska skäl inte kan utöva själva.<sup>6</sup> Emellertid skall revisorerna inte bara utöva sin granskning i aktieägarnas intresse. Revisor är skyldig att se till att bolaget iakttar de bestämmelser i aktiebolagslagen eller bolagsordningen som är till för att skydda bolagets anställda, borgenärer, enskilda aktieägare och den aktieköpande allmänheten. Under revisionen skall revisor även beakta det allmännas intressen.<sup>7</sup> I propositionen betonades att det, för att revisorerna skall kunna beakta dessa olika intressen, krävs att revisorerna intar en självständig ställning i förhållande till bolaget; såväl i förhållande till styrelsen och den verkställande direktören som i förhållande till bolagsstämman.<sup>8</sup>

---

<sup>1</sup>Pehrson (1996/97) s 139.

<sup>2</sup>Gometz (1996/97) s 217.

<sup>3</sup>Johansson/Nyström/Rydström (1987) s 26.

<sup>4</sup>Gometz (1996/97) s 217.

<sup>5</sup>Gometz (1996/97) s 217.

<sup>6</sup>Rodhe (1995) s 226.

<sup>7</sup>Prop 1975:103 s 242.

<sup>8</sup>Prop 1975:103 s 244.

10 kap 7 § ABL anger i allmänna drag omfattningen av revisorns granskningsuppgift.<sup>1</sup> Förutom uppgifter beträffande årsbokslut och löpande granskning av räkenskaperna har revisorerna speciella funktioner vid bland annat nyemission, fusion och likvidation. Revisorernas ”normala” verksamhet kan delas upp i tre delar: löpande granskning av bolagets räkenskaper och av dess interna kontroll, granskning av bokslut och årsredovisning samt granskning av styrelsens och verkställande direktörens förvaltning.<sup>2</sup> Av lydelsen av 10 kap 7 § framgår att revisorns uppgift är att granska åtgärder som har företagits av andra aktörer.<sup>3</sup> Revisorernas uppdrag är i första hand inriktat på årsredovisningen men i princip skall de utöva en kontinuerlig kontroll över bolagets verksamhet och företagsledningens förvaltning.<sup>4</sup> Inom en bolagsrevisors uppdrag ligger däremot inte att självständigt leda, förvalta eller företräda bolaget; denna uppgift åligger styrelsen och den verkställande direktören. Revisorn har heller inget ansvar för att räkenskaper förs och årsredovisning upprättas; enligt 8 kap 6 § 2 st ABL är även detta styrelsens och den verkställande direktörens ansvar. Skulle styrelsen och den verkställande direktören inte göra vad som ankommer på dem måste revisorn däremot påpeka detta för sin huvudman - det vill säga bolaget - så snart han blivit medveten om bristerna.<sup>5</sup> Vid sin granskning av räkenskaper, redovisning och förvaltning kan revisorn ge bolaget och företagsledningen råd och komma med förslag till förbättringar på de områden han granskat. Detta framgår bland annat av 10 kap 11 § ABL där det sägs att erinringar som revisor framställer till styrelsen eller verkställande direktören skall antecknas i protokoll eller annan handling. Enligt propositionen har de erinringar som avses i paragrafen inte karaktär av verkliga anmärkningar mot redovisningen eller förvaltningen. De skall mera ses som råd och förslag till förbättringar. Vidare sägs att stadgandet inte skall tolkas som att varje uttalande av revisorn till bolagsledningen måste ske skriftligt. Under sin löpande verksamhet kan revisorerna göra muntliga påpekanden som de anser vara av alltför ringa vikt för att ges i skriftlig form.<sup>6</sup>

Ett uppdrag som bolagsrevisor utmynnar i att revisorn för varje räkenskapsår avger en slutrapport — revisionsberättelsen. Rapporten riktar sig till aktie-

---

<sup>1</sup>Prop 1975:103 s 429 f.

<sup>2</sup>Rodhe (1995) s 226.

<sup>3</sup>Pehrson (1996/97) s 137.

<sup>4</sup>SOU 1971:15 s 263 f, Nial/Johansson (1995) s 203.

<sup>5</sup>Pehrson (1996/97) s 137 f.

<sup>6</sup>Prop 1975:103 s 434 f.



ägarna men är av betydelse även för andra intressenter. Enligt 10 kap 10 § ABL skall revisionsberättelsen bland annat innehålla ett uttalande huruvida årsredovisningen upprättats i överensstämmelse med tillämplig lag om årsredovisning och ett uttalande angående ansvarsfrihet för bolagets styrelseledamöter och verkställande direktör. I de flesta fall avger revisorn en så kallad "ren" revisionsberättelse. Med "ren" menas att inga anmärkningar, erinringar eller kompletterande information ges av revisorn.<sup>1</sup> Genom berättelsen intygar revisorn att den information om bolaget som lagen kräver och som i övrigt följer av god redovisningssed lämnas. En ren revisionsberättelse innehåller vidare ett tillstyrkande av ansvarsfrihet för styrelseledamöterna och den verkställande direktören. Revisorn anser då att det inte finns fog för att föra skadeståndstalan mot dessa personer. Vill revisorn avvika från den rena revisionsberättelsen står det honom i princip fritt att formulera sig som han själv finner lämpligt; FAR har emellertid utarbetat förslag till vissa "standardavvikelser". Exempel på avvikelser i en revisionsberättelse är att årsredovisningen avlämnats för sent, att bolagets redovisning och interna kontroll bör förbättras, att anmärkning framförs mot handlande i strid med ABL eller bolagsordningen, att ansvarsfrihet avstyrks och att kompletterande information (för företaget både positiv och negativ) lämnas. Det är dock viktigt att motiven för avvikelse från ren revisionsberättelse alltid framgår av skrivningen. Revisorn får varken utelämna eller komma med ogrundade anmärkningar.<sup>2</sup>

För att se till att revisionen utförs självständigt och oberoende har det införts jävsbestämmelser avseende revisorer i ABL.<sup>3</sup> I 10 kap 4 § 1 st ABL räknas några personer upp som inte kan vara revisor: i 1 p den som är styrelseledamot eller VD i bolaget eller dess dotterföretag eller biträder vid bolagets bokföring eller medelsförvaltning eller bolagets kontroll däröver, i 2 p den som är anställd hos eller på annat sätt har en underordnad eller beroende ställning till bolaget eller till någon av de personer som avses under 1 p eller är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder bolaget vid grundbokföringen eller medelsförvaltningen eller bolagets kontroll däröver, i 3 p den som på olika sätt är släkt med person som avses under 1 p, i 4 p den som på olika sätt står i skuld till bolaget eller annat bolag i samma koncern. Uppräkningen av jävssituationer i 10 kap 4 § skall inte ses som uttömmande; på grund av revisorns omsorgsplikt

---

<sup>1</sup>Johansson/Nyström/Rydström (1987) s 75.

<sup>2</sup>Johansson/Nyström/Rydström (1987) s 75 f.

<sup>3</sup>Moberg (1986) s 91.

kan han komma att anses som jävig också i andra situationer.<sup>1</sup> Även i revisorslagen finns bestämmelser som syftar till att bevara revisorns oberoende; i 15 § stadgas att revisorer och revisionsbolag inte får utöva någon annan verksamhet än revisionsverksamhet om ”utövandet kan rubba förtroendet till deras opartiskhet eller självständighet”.

För att kunna utföra sitt uppdrag har en revisor rätt att få de upplysningar rörande förvaltningen och få tillgång till bolagets alla räkenskaper och handlingar som han begär. Revisorn får alltså tillgång även till sådana uppgifter som bolaget av en eller annan anledning vill hemlighålla, exempelvis ekonomiska och tekniska affärshemligheter.<sup>2</sup> Därför stadgas i 10 kap 13 § ABL att revisor inte får lämna sådana upplysningar om bolagets angelägenheter till enskild aktieägare eller utomstående som kan lända till förfång för bolaget. Även 18 § revisorslagen behandlar revisors tystnadsplikt. Enligt paragrafen får en revisor inte till skada för annan använda uppgifter som han erhållit i sin yrkesutövning; han får inte heller obehörigen röja sådana uppgifter.

## **2.2 Från externrevisor till självständig rådgivare**

När en revisor ger råd och hjälp till det bolag i vilket han är externrevisor uppkommer frågan i vilka situationer den rådgivande verksamheten faller under aktiebolagslagens regler. Det kan ha betydelse för en revisors skadeståndsansvar i vilken roll han bedöms ha givit råd. Faller den rådgivande verksamheten under hans roll som externrevisor blir nämligen ABLs ansvarsregler tillämpliga. Anses revisorn däremot ha agerat som självständig rådgivare är det allmänna regler om sysslomans ansvar som skall tillämpas. Det kan därför vara av vikt att fastställa när revisorn övergår från att vara externrevisor till att bli självständig rådgivare.

Gränsdragningen mellan revision — speciellt så kallad utvidgad förvaltningsrevision — och konsultation har bland annat av Jägerhorn ansetts vara ”i hög grad ... flytande”.<sup>3</sup> Enligt Krister Moberg bör den rådgivning en revisor självmant ger mot bakgrund av sin granskning anses falla under aktiebolagslagens regler om råden rör förhållanden som en revisor normalt granskar inom ramen för sitt revisorsuppdrag. Revisorn får däremot, enligt Moberg, ses som en självständig rådgivare med tilläggsuppdrag om råden ges efter förfrågan av före-

---

<sup>1</sup>Moberg (1986) s 98.

<sup>2</sup>Nial/Johansson (1995) s 205.

<sup>3</sup>Jägerhorn (1981) s 4.

tagsledningen om vissa förhållanden som revisorn normalt inte granskar inom sitt uppdrag. Samma sak anser Moberg bör gälla då det krävs ett mer betydande arbete från revisorns sida för att kunna besvara förfrågningarna.<sup>1</sup> En definition hämtad från Reginald Jägerhorn och hans forskningsrapport från 1981 om revisorn som konsult och rådgivare och som senare även använts av Kommerskollegium, vid en enkätundersökning om revisionsbyråernas konsultverksamhet, är att all till klienter riktad serviceverksamhet som inte omfattas av den lagstadgade revisionen anses falla inom området konsultverksamhet.<sup>2</sup> Enligt min mening är definitionen en smula intetsägande. Det får dessutom anses vara osäkert till hur stor hjälp denna definition, uppställd för att användas vid en enkätundersökning, kan vara vid den lagenliga gränsdragningen mellan revision och fristående konsultation.

I FARs regler för god revisors sed under avsnittet "Oförenlig verksamhet" görs en uppräknig av vad som anses höra till revisionsverksamhet, där återfinns "arbete avseende revision och redovisning samt därmed sammanhängande rådgivning, biträde avseende deklarations- och övriga skatte- och avgifts-ärenden, rådgivning inom andra revisorsyrket närliggande områden där ledamoten eller dennes byrå besitter kompetens". Det kan även vara intressant att se hur försäkringsbolagen, i de ansvarsförsäkringar revisorerna tecknar för sin verksamhet, drar gränsen mellan vad som anses höra till revisorns revisionsverksamhet och vad som räknas till övrig konsultverksamhet. I Trygg Hansas revisorsförsäkringar, både avseende så kallade individuella revisorsförsäkringar och försäkringar för revisionsföretag, definieras revisionsverksamhet som:

— arbete med revision, redovisning och organisation samt därmed sammanhängande rådgivning,

— biträde avseende deklarations- och övriga skatte- och avgifts-ärenden,

— rådgivning i andra frågor, som ligger inom en auktoriserad eller godkänd revisors naturliga kompetensområde."<sup>3</sup>

Som synes är det nästintill samma definition som används i FARs regler och i försäkringsbolagens skrifter avseende ansvarsförsäkringarna.<sup>4</sup> Denna definition får sägas vara mycket vid och kanske inte till så stor hjälp vid den gräns-

---

<sup>1</sup>Moberg (1986) s 185.

<sup>2</sup>Jägerhorn (1981) s 4, Damberg (1989) s 45.

<sup>3</sup>Trygg Hansa, Individuell försäkring s 8, Trygg Hansa, Revisionsföretag s 8.

<sup>4</sup>Enligt uppgift från Arne Adolfsson, Trygg Hansa, torde de olika försäkringsbolagen använda sig av samma revisionsverksamhetsbegrepp.

dragning som måste ske för att avgöra om ABLs ansvarsregler är tillämpliga i ett specifikt fall.

Vidare kan lämpligheten av en revisors rådgivning i det bolag i vilket han är bolagsstämмоvald revisor ifrågasättas. Han finns i bolaget för att oberoende kontrollera företagsledningen och hela kontrollfunktionen skulle undermineras om revisorn kom att revidera sig själv. Revisorer kan även vara rådgivare i bolag i vilka de inte är externrevisorer. I dessa fall slipper man gränsdragningsproblematiken avseende vilken rådgivning som faller inom ABL eller inte. Frågan kvarstår dock om vilken typ av rådgivning en revisor bör syssla med.

### **2.2.1 Revisorn som konsult**

Typiska konsultuppdrag för en revisor är skatterådgivning, råd kring ADB och redovisning och affärsöverlåtelser.<sup>1</sup> År 1989 gjorde Marcus Näslund för Kommerskollegiums räkning en enkätundersökning om konsultverksamheten vid 95 revisionsbyråer. Utredningen är några år gammal, och en del kan ha förändrats sedan den gjordes, men de tio vanligaste konsulttjänsterna som revisionsbyråerna lämnade vid undersökningens genomförande var: råd angående skatter och redovisning, biträde vid redovisning, biträde angående skatter (t e x i skatteprocesser), hjälp med ADB på och utanför redovisningsområdet, utförande av budgetprognoser, företagsvärdering, bolagsbildningar och utredningar. Den konsulttjänst som var den klart dominerande var skatterådgivning. Skatterådgivning var den tjänst som både lämnades och efterfrågades oftast. Konsulttjänster som revisionsbyråerna sällan eller aldrig lämnade var bland annat personalrekrytering, försäkringar, mäklari, juridik, management, börsintroduktioner och produktionsstyrning.<sup>2</sup>

### **2.2.2 Revisorns lämplighet som konsult**

I tidskriften Balans har revisorns roll som rådgivare och konsult diskuterats vid ett flertal tillfällen. Uppdragsgivare, myndigheter, advokater och revisorer har debatterat konsultrollen. De flesta som uttalat sig verkar vara överens om att området beträffande revisorernas konsultroller är oklart. Hänvisning kan dock göras till vissa regler; definitionen av yrkesmässig revision i 1971 års auktorisationsutredning<sup>3</sup> och FARs regler för god revisorssed där det uppges att det

---

<sup>1</sup>Erik Rydström i Trehörning (1993) s 17, Wennberg (1990) s 18.

<sup>2</sup>Damberg (1989) s 45 ff. Se även Skoog (1990) s 38 f.

<sup>3</sup>Enligt Wennberg (1988) s 13 definieras i utredningen yrkesmässig revision som "revision,

inte får förekomma någon med revisorsuppdraget oförenlig verksamhet.<sup>1</sup> I reglerna för god revisorssed införde också FAR 1986 ett särskilt avsnitt om hur revisorn skall handla vid utförande av uppdrag som konsult. I princip gäller samma regler som vid utförande av revisionsuppdrag det vill säga integritet, oberoende, noggrannhet och självständighet. Diskuteras revisorns rådgivning till sina revisionsklienter betonas att revisorsrollen inte kan skiljas från rådgivande inslag. För att kunna föra en dialog med människor i granskande syfte krävs att man kan lägga in positiva element. En revisor kan inte, om han har kompetens och kännedom om ett företag, nöja sig med att kritisera företaget utan att tala om hur han anser att saker och ting skall vara istället.<sup>2</sup> Företagsledningen har ett behov av att diskutera företagets olika problem med revisorn och det skulle vara verklighetsfrämmande om denna dialog upphörde.<sup>3</sup>

De klienter som kommer till tals anser det naturligt att använda bolagets externrevisor till andra uppgifter än de som följer av hans revisionsuppdrag. Externrevisorerna har redan kunskaperna, de anses initierade och sakliga. De har kompetensen både att ta fram ett tillförlitligt underlag och att visa vilka konsekvenser ett eventuellt beslut kommer att få.<sup>4</sup> Genom att revisorn kommer in på andra områden än de som direkt följer av revisionen ökar deras kunskap om företaget så att även revisionen blir bättre. Känner revisorerna att företagsledningen är intresserad av deras arbete och rådgivning blir de stimulerade och engagerade, reflekterar mer och kommer med nya idéer om vad som kan göras bättre i företaget.<sup>5</sup> Men klienterna betonar även att en bolagsstämموald revisor inte skall utföra konsultuppdrag som han sedan själv skall revidera.<sup>6</sup>

Uppfattningen att konsultverksamheten har en positiv inverkan på det konventionella revisorsarbetet stöds av revisorerna själva. Genom konsultuppdragen anses revisorn få mer och kompletterande information om företaget vilket kan vara speciellt viktigt i stora företag där det annars kan vara svårt att få tillräcklig insikt om företagets verksamhet.<sup>7</sup> Revisorernas kompetens ökar,

---

redovisning, organisation samt därmed sammanhängande rådgivning, däri inbegripen skattekonsultation”.

<sup>1</sup>Gunnar Söder i Wennberg (1988) s 13.

<sup>2</sup>Göran Tidström i Wennberg (1988) s 16.

<sup>3</sup>Persson (1988) s 61.

<sup>4</sup>Hans Cavalli-Björkman i Trehörning (1993) s 15 f.

<sup>5</sup>Torbjörn Ek i Wennberg (1988) s 19 ff.

<sup>6</sup>Hans Cavalli-Björkman i Trehörning (1993) s 16, Torbjörn Ek i Wennberg (1988) s 20.

<sup>7</sup>Skoog(1990) s 38.

dels genom att de arbetar nära specialister, dels genom att de själva tar uppdrag vid sidan av det egentliga revisionsarbetet.<sup>1</sup>

Kritik mot revisionsföretagens konsultarbete kommer däremot från Sveriges Redovisningskonsulters Förbund (SRF). Kritiken riktar sig mot att en revisor som är vald av bolagsstämman har ett ansvar gentemot intressenterna att utföra en oberoende granskning. SRF ifrågasätter oberoendet om revisorn samtidigt arbetar som konsult åt bolaget. Förbundet anser att revisorn inte skall ge några råd alls i de fall då han också svarar för revisionen; är han vald revisor skall han sköta den kontrollerande funktionen och inte den rådgivande eller verkställande.<sup>2</sup>

Den dåvarande generaldirektören Gunnar Söder på Kommerskollegium, som fram till den 1 juli 1995 var revisorernas tillsynsmyndighet, har framhållit (1988) att det är tillåtet för en revisor att lämna redovisnings- och bokföringstjänster — dock med vissa begränsningar i företag där han är vald revisor. Söder anser även att en revisor kan ordna — och att detta även kan vara lämpligt för att bland annat höja redovisningsstandarden — kurser och utbilda personal hos klientföretagen men att det inte vore lämpligt för en revisor att driva en regelrätt kurs-, konferens- och seminarieverksamhet för även icke-klienter. Revisorn kan dock hjälpa ett företag som inte är revisionsklient med exempelvis ett datasystem så länge uppdraget ligger inom revisorns kompetens. Söder framhåller vidare att en revisor får ha anställda medarbetare som inte är revisorer utan specialistkonsulter, men att revisorn är ansvarig även för vad hans medarbetare gör. Av detta följer att en specialist på en revisionsbyrå inte får gå utanför revisorns kompetensområde. Specialisterna skall finnas där för att hjälpa revisorn att fullgöra sina åtaganden mot klientföretagen. Söder anser inte att konsultarbetet får läggas upp som en ”aktiv affärsverksamhet i annan riktning”.<sup>3</sup> Att en del revisionsföretag har sina konsulter i ett särskilt bolag saknar betydelse från Kommerskollegiums synpunkt: revisorn har ansvaret och båda bolagen är revisorsorgan. Bolagen kan inte ses som två självständiga verksamheter.<sup>4</sup> Risken om revisorerna går ut på marknaden med andra tjänster än revision är, enligt Söder, att de utvecklar affärsverksamhet som äventyrar deras oberoende: ”Revisorer får inte vara beroende av något annat än

---

<sup>1</sup>Henry Åkerlund i Trehörning (1993) s 12 f.

<sup>2</sup>Torulf Jönsson i Wennberg (1988) s 20.

<sup>3</sup>Gunnar Söder i Wennberg (1988) s 13.

<sup>4</sup>Gunnar Söder i Wennberg (1988) s 14.

just att vara revisorer”.<sup>1</sup>

### **2.2.3 Gränsdragning i praktiken — HDs dom i NJA 1996 s 224**

Den ovan nämnda gränsdragningen har kommit upp till bedömning i ett skadeståndsmål mot en revisor: NJA 1996 s 224. Bakgrunden till avgörandet var följande. Den auktoriserade revisorn Bengt J var vald revisor i Scandinavian Clinics AB (Clinics) under hösten 1985 till hösten 1986. Bolagets verksamhet bestod i utveckling och försäljning av produkter inom sjukvårds- och vattenförsörjningsområdet för användning i utvecklingsländer. Verksamheten i Clinics gick emellertid dåligt och i början av 1985 var bolagets aktiekapital helt förbrukat. För att rekonstruera Clinics anskaffades ett nytt bolag, Scandinavian Clinics Försäljnings AB (Försäljningsbolaget). Bengt J valdes till revisor även i detta bolag och var dess revisor från hösten 1985 till hösten 1986. Meningen var att Clinics verksamhet skulle drivas vidare i Försäljningsbolaget och att Clinics skulle överlåta samtliga patent-, konstruktions-, tillverknings- och försäljningsrättigheter avseende sina produkter till det nya bolaget. I samband med överlåtelsen upprättades, under Bengt Js medverkan, en ”balansräkning”<sup>2</sup>. Enligt ”balansräkningen” hade bolagets tillgångar ett bokfört värde av drygt 2 462 000 kr; i tillgångarna ingick patent- och utvecklingskostnader om drygt 1 498 000 kr. Rättigheterna avseende Clinics produkter överläts till Försäljningsbolaget för 2 530 000 kr; 350 000 kr erlades kontant. På hösten 1985 beviljade Sparbanken Sverige AB (Banken) Försäljningsbolaget en kredit om 1 200 000 kr. Bengt J deltog i ett möte med Banken angående krediten till Försäljningsbolaget som föregick kreditgivningen. Underlag för kreditprövningen var enligt Banken till största delen den ”balansräkning” som sedermera upprättades för Clinics. Det visade sig emellertid att ”balansräkningen” givit en missvisande bild av bolagets verkliga tillgångar (priset för tillgångarna sänktes sedermera genom ett nytt avtal från 2 530 000 till det belopp som erlagts kontant det vill säga 350 000 kr) och att Försäljningsbolaget inte kunde betala tillbaka det belopp det lånat av Banken. Varken Clinics eller Försäljningsbolaget hade upprättat någon årsredovisning för vare sig 1985 eller 1986 och några revisionsberättelser hade således inte upprättats. Enligt egen

---

<sup>1</sup>Gunnar Söder i Wennberg (1988) s 14.

<sup>2</sup>HD använder citattecken när det talas om denna balansräkning. Det synes därför inte ha varit fråga om någon verklig balansräkning. Se även Gometz (1996/97) s 219 som menar att det var fråga om ”en ställningsöversikt grundad på bokföringen”.

utsago kunde Bengt J inte, på grund av bristande information från bolagen, fullgöra sina uppdrag och han avgick därför som revisor under hösten 1986.

När Banken blivit medveten om att Försäljningsbolaget inte kunde betala tillbaka lånebeloppet stämde den Bengt J på skadestånd. I HD yrkade Banken att Bengt J skulle förpliktigas att till banken utge 900 000 kr jämte ränta. Banken åberopade i TR och HovR i första hand Bengt Js ansvar enligt 15 kap 1 och 2 §§ ABL och i andra hand allmänna skadeståndsrättsliga principer om ren förmögenhetsskada. Inför HD frånträdde den påståendet att skadeståndsskyldighet förelåg på rent skadeståndsrättslig grund. Föremål för HDs prövning var därför endast ansvar enligt 15 kap ABL. Banken menade att Bengt J avsiktligt eller vårdslöst åsidosatt sina skyldigheter som bolagsrevisor för såväl Clinics som Försäljningsbolaget och att han därigenom var ansvarig för den skada som vållats Banken. Som stöd för sin talan anförde Banken att Bengt J medverkat till att de räkenskaper för Clinics som åberopades vid låneförhandlingarna hade blivit felaktiga eller att han i vart fall skulle ha förhindrat felaktigheterna. Vidare att det varit en felaktig förvaltningsåtgärd att upprätta ett felaktigt periodbokslut och att använda detta som underlag för låneansökan och att Bengt J medverkat till upprättandet eller i vart fall inte förhindrat det. Slutligen att överlåtelsen av egendom från Clinics till Försäljningsbolaget varit en felaktig förvaltningsåtgärd eftersom egendomen givits ett för högt värde och att Bengt J medverkat till detta trots att han skulle ha förhindrat det. Banken menade att Bengt J genom sitt handlande eller underlåtenhet hade brutit mot 10:7 ABL eftersom det enligt stadgandet ålåg honom att granska bolagets räkenskaper och styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning.

Bengt J bestred talan och anförde bland annat att han inte kunde vara ansvarig enligt ABL eftersom han inte hade överträtt aktiebolagslagen eller någon bolagsordning. För att en bolagsrevisor skall kunna bli ansvarig enligt ABL gentemot annan än bolaget krävs, förutom att den skadebringande handlingen faller inom ramen för revisorns uppdrag som bolagsrevisor, att han brutit mot ABL, bolagsordningen eller, numera, lag om årsredovisning. Bengt J invände vidare att såvitt gällde hans revisorsuppdrag i Clinics var Banken inte att anse som "annan" vid tillämpning av 15 kap 1 § ABL. Banken var ju borgenär i Försäljningsbolaget, ett annat bolag.<sup>1</sup> Bengt J åberopade dessutom brist på oaktsamhet eller uppsåt, brist på adekvat kausalitet, brist på relevant skada och att beloppet skulle jämkas till noll på grund av medvällande.

---

<sup>1</sup>HDs bedömning av denna och följande invändningar behandlas senare i framställningen, se vidare kommentar till domen i avsnitten 3.1(inledningen), 3.1.2.1, 3.1.2.3 och 4.1.2.



Det intressanta när det gäller gränsdragningsproblematiken är om HD ansåg att Bengt J handlat inom sina uppgifter som bolagsrevisor. Skulle Bengt J ådömas skadeståndsskyldighet för vårdslöst handlande eller vårdslös underlåtenhet enligt ABL 15 kap 1 och 2 §§ innebär det att HD ansett hans handlande ligga inom området för vad en revisor skall göra i sin revisionsverksamhet enligt 10 kap 7 § ABL. Bengt J kan i så fall inte anses ha handlat som självständig konsult.

HD ansåg det styrkt att Bengt J medverkat till att ge en felaktig bild av värdet av tillgångarna i Clinics och därmed efter överlåtelsen även i Försäljningsbolaget. Domstolen konstaterade om Bengt J att "han har härigenom förfarit i strid med god revisions sed".<sup>1</sup> HD skrev vidare att en förutsättning för att Bengt J skulle vara skadeståndsskyldig gentemot Banken enligt ABL 15 kap 1 och 2 §§ var att han överträtt ABL och att 10 kap 7 § ABL, där bolagsrevisorernas huvudsakliga uppgifter beskrivs<sup>2</sup>, därvid var av särskilt intresse. Domstolen skrev därefter:

"Även om den medverkan som Bengt J lämnat med avseende på omstruktureringen av Clinics och överlåtelsen av dess tillgångar i viss mån gått utöver hans egentliga åligganden som revisor, var det i hans egenskap av revisor som bolagsledningen anlitat honom för att biträda vid bolagsrekonstruktionen. Hans handlande bör därför hänföras till sådana åtgärder med avseende på förvaltningen som avses i 10 kap 7 § aktiebolagslagen. I den mån Bengt J förfarit i strid med god revisions sed, har han därför brutit även mot detta lagrum."<sup>3</sup>

HDs sätt att resonera är svårt att förstå. Bland annat kan man fråga sig om domstolen inte, när den första gången konstaterar att Bengt J brutit mot god revisions sed, istället menar god revisors sed.<sup>4</sup> Man kan även fråga sig i vilket av bolagen HD menar att Bengt J brutit då han utförde sitt uppdrag som bolagsstämмоvald revisor. Dessa och liknande oklarheter i domen tas upp längre fram i framställningen. Det väsentliga i detta avsnitt är att HD ansåg att Bengt Js handlande borde hänföras till sådana förvaltningsåtgärder som avses i 10 kap 7 § ABL; Bengt J hade alltså handlat som bolagsrevisor. Som ovan anförts tillhör det inte en revisors uppgifter att leda och förvalta bolaget. Inte heller är det revisorernas sak att se till att räkenskaper förs och att årsredovisning upprättas; han skall dock påtala om så inte sker. Det kan därför knappast — som jag ser det — ha legat inom Bengt Js uppdrag som bolagsrevisor att upprätta

---

<sup>1</sup>HDs dom s 235.

<sup>2</sup>Min anmärkning.

<sup>3</sup>HDs dom s 235.

<sup>4</sup>Se Gometz (1996/97) s 226.

”balansräkningen”; en revisor ansvarar inte för att delårsrapporter upprättas. Om Bengt J under kreditförhandlingarna blivit medveten om att någon styrelseledamot eller VD handlat felaktigt torde han ha varit skyldig att rapportera detta på grund av sin skyldighet att kontinuerligt granska förvaltningen. Men som ovan påtalats gäller denna rapporteringsskyldighet bara gentemot bolaget.<sup>1</sup> Det märkliga är att HD först konstaterade att Bengt Js medverkan vid omstruktureringen gått *utöver* hans egentliga åtaganden som revisor men eftersom det var i hans *egenskap av revisor* som bolagsledningen anlitade honom för att biträda vid rekonstruktionen borde hans handlande bedömas falla in under 10 kap 7 § ABL. HD tycks mena att om en bolagsrevisor anlitas av företagsledningen för att medverka vid en företagsrekonstruktion och överlåtelse av vissa tillgångar, skall detta arbete utföras i enlighet med god revisions sed. Skulle revisorn vara oaktsam vid utförandet av uppdraget svarar han för den skada som drabbar någon annan enligt 15 kap ABL.<sup>2</sup>

Såvitt jag kan se stämmer HDs uttalande i gränsdragningsfrågan exempelvis inte med vad Moberg tidigare och i annat sammanhang anfört angående gränsdragningsproblematiken. Som nämnts ovan ger Moberg några kriterier på när en revisor bör anses handla som bolagsrevisor och när han bör ses som en självständig konsult.<sup>3</sup> Applicerar man Mobergs kriterier på det aktuella fallet blir resultatet, enligt min mening, att Bengt J bör ses som konsult och inte som bolagsrevisor; Bengt J har inte självmant givit råd och medverkat vid rekonstruktionen efter att ha utfört sin granskning som bolagsrevisor utan anlitas av företagsledningen för ett tilläggsuppdrag. Som Gometz säger skulle en bokstavstolkning av HDs skrivning innebära en utvidgning av begreppet god revisions sed såsom det hittills tolkats. I god revisions sed skulle innefattas sådana uppgifter en bolagsrevisor frivilligt åtar sig utan att vara skyldig till det enligt lag, det vill säga allehanda konsultation och rådgivning.<sup>4</sup> Pehrson påpekar att det antagligen vanligtvis är så att en bolagsrevisor får extra uppdrag för bolaget just på grund av att han är bolagsrevisor och att den avgränsning som HD gjort i målet i de flesta fall kommer att leda till att allt arbete som revisorn gör för bolaget kommer att omfattas av ansvaret enligt 15 kap 2 § ABL.<sup>5</sup> Ser man på de uttalanden av både klienter och revisorer som refererats

---

<sup>1</sup>Pehrson (1996/97) s 138.

<sup>2</sup>Leffler (1996/97) s 541.

<sup>3</sup>Se ovan i inledningen till avsnitt 2.2.

<sup>4</sup>Gometz (1996/97) s 226 f.

<sup>5</sup>Pehrson (1996/97) s 139.

ovan används bolagsrevisorn gärna för tilläggsuppdrag just för att han är bolagets revisor och insatt i dess förhållanden. För de flesta verkar det dock vara klart att revisorn vid dylika tilläggsuppdrag agerar som konsult och inte som externrevisor. Gometz menar dock att en bokstavstolkning av domskälen, vilken skulle leda till en ny definition av begreppet god revisions sed, är "orimlig".<sup>1</sup> Han anför att HD kan ha menat att det var en klandervärd åtgärd av styrelsen och VD dels att avtala om en åtskilligt för hög köpeskillning och dels att ge en kreditgivare missvisande uppgifter om de överlättna tillgångarnas värde. Bengt J var inblandad i rekonstruktionen och måste därför ha varit medveten om det för höga priset. Han borde därför i samband med Försäljningsbolagets köp av tillgångarna framfört erinringar till styrelsen. Enligt 10 kap 11 § ABL skall sådana erinringar vara skriftliga och genom att inte framföra dylika erinringar har Bengt J handlat i strid med 10 kap 7 § och 10 kap 11 § ABL.<sup>2</sup> Godtas denna tolkning av HDs skrivning uppkommer emellertid andra svårigheter att förstå domen; dessa kommenteras senare.<sup>3</sup>

Sammanfattningsvis kan sägas att HDs dom i NJA 1996 s 224 knappast har bidragit till att göra rättsläget klarare. Effekten har snarare blivit den motsatta. Tidigare var man i doktrinen relativt enig om, på ett ungefär, var gränsen mellan en bolagsrevisors uppdrag som just bolagsrevisor och hans uppdrag som konsult gick. Detta kan man tillåta sig att säga trots att inte mycket skrivits om gränsdragningsproblematiken. Gränsen ansågs visserligen vara flytande och svår att dra men det fanns dock en gräns. Tolkas HDs dom bokstavligt blir man osäker på om det finns en gräns överhuvudtaget; anlitar företagsledningen bolagsrevisorn för att biträda vid exempelvis en bolagsrekonstruktion, i syfte att utnyttja hans kompetens och kunnande som just bolagsrevisor, faller det tydligen inom revisorns uppdrag som bolagsrevisor och han skall utföra arbetet i enlighet med god revisions sed. Domstolen verkar överhuvudtaget inte ha lagt ner mycket kraft på frågan huruvida Bengt Js handlande föll inom ramen för hans uppdrag som bolagsrevisor och enligt min mening gör den det alltför lätt för sig genom att vid denna bedömning bara hänvisa till företagsledningens skäl att anlita just Bengt J. Som Pehrson säger borde företagsledningens skäl att anlita en viss revisor helt sakna betydelse för att avgöra huruvida ett förfarande omfattas av uppdraget som bolagsrevisor.<sup>4</sup> På

---

<sup>1</sup>Gometz (1996/97) s 229.

<sup>2</sup>Gometz (1996/97) s 227.

<sup>3</sup>Se avsnitt 3.1.2.3 där adekvat kausalitet beträffande det externa ansvaret behandlas.

<sup>4</sup>Pehrson (1996/97) s 139.

grund av flera oklarheter i domen och dess "orimliga" konsekvenser om den tolkas bokstavligen är frågan hur stort prejudikatvärde NJA 1996 s 224 har. Den bidrar inte till att göra gränsdragningen klarare, om man inte accepterar "bokstavstolkningen", och i bästa fall är man tillbaka vid hur rättsläget såg ut innan domen kom.

#### **2.2.4 Revisorn som konsult — kommentar**

Den springande punkten för dem som förespråkar att revisorn skall ge rådgivning till sina revisionsklienter och även påta sig självständiga konsultuppdrag för dem tycks vara att revisorn inte får delta i själva beslutsfattandet.<sup>1</sup> En vald revisor får inte färga materialet i någon riktning utan bara servera klara fakta och inte påverka uppdragsgivarens beslutssituation. Handlar revisorn på detta sätt anses han ha kvar sitt oberoende vid revisionstillfället senare.<sup>2</sup> En revisor får aldrig bli verkställande utan måste hela tiden tänka på sin funktion som en oberoende och självständig granskare och rådgivare.<sup>3</sup> Det viktiga vid konsultation är att revisorn klargör sin roll och ställning i bolaget; konsultverksamheten skall inte inverka på revisorns oberoende ställning. Revisorn skall vara oberoende och inte en aktör i näringslivet som alla andra; därför skall det finnas gränser för revisorns konsultverksamhet. Klienten skall aldrig behöva fundera över om revisorn har egna affärsintressen som kan komma i konflikt med klientens.<sup>4</sup> Den yttersta gränsen för konsultation anses vara revisorns kompetens.<sup>5</sup> Det måste finnas en balans i revisorns olika uppgifter som granskare och rådgivare och den balansen står att finna i hans kompetens.<sup>6</sup> Det räcker inte att revisionsbyrån som sådan har kompetensen i form av specialister, eftersom en kvalificerad revisor måste ta ansvar även för de råd som specialisten lämnar till en klient. Ansvar kan bli besvärligt om revisorn saknar den kompetens specialisten har.<sup>7</sup>

Sammanfattningsvis kan sägas att debatten om revisorns konsultroll i huvudsak gällt vad för slags konsultverksamhet en revisor överhuvudtaget bör ägna sig åt och vad för slags konsultinsatser en revisor kan göra åt en revisionsklient

---

<sup>1</sup>Wennberg (1990) s 18, Olsson (1988) s 52.

<sup>2</sup>Olsson (1988) s 52.

<sup>3</sup>Erik Rydström i Trehörning (1993) s 17.

<sup>4</sup>Henry Åkerlund i Trehörning (1993) s 13.

<sup>5</sup>Erik Rydström i Trehörning (1993) s 17.

<sup>6</sup>Stig Nilsson i Trehörning (1993) s 19.

<sup>7</sup>Henry Åkerlund i Trehörning (1993) s 12.

utan att äventyra sin opartiskhet och självständighet som revisor. Dessa frågor är givetvis mycket viktiga, men gränsdragningen mellan vilken sorts rådgivning som omfattas av ABL och vilken sorts rådgivning som skall hänföras till självständig konsultation har knappt berörts i denna debatt. Det konstateras att gränsen är "flytande" och inte får "skapa problem för klienten"<sup>1</sup>, att företagets intressenter är mera betjänta av att redovisningen är korrekt än av "mer eller mindre teoretiska resonemang kring vem som gör vad" och att den gränsdragning som finns och ibland kritiserats för att sakna stringens "dock visat sig fungera i praktiken".<sup>2</sup> Vidare om de som börjat ifrågasätta om det inte behövs en gränsdragning mellan revision och konsultation: "De som i sitt byråkratiska nit tänker i sådana banor är oftast mycket litet förtrogna med näringslivets spelregler."<sup>3</sup> Detta trots att — vilket skall visas senare — det kan ha betydelse vid en skadeståndstalan mot en revisor om han bedöms ha givit rådgivning som faller inom ABLs gränser eller om det anses ha varit fråga om självständig konsultation. Det är därför av vikt att det förs en debatt inte bara om lämpligheten av revisors rådgivning utan även om gränsdragningsproblematiken. En revisor måste, innan han ger råd, kunna göra klart för sig under vilka lagregler hans konsultation faller.

---

<sup>1</sup>Erik Rydström i Trehörning (1993) s 17.

<sup>2</sup>Persson (1988) s 62.

<sup>3</sup>Johansson/Nyström/Rydström (1987) s 80 f.

## 3 Rekvisit för skadeståndsansvar

### 3.1 Rekvisit för skadestånd enligt ABL

Anlitar någon en syssloman och denne missköter sitt uppdrag blir sysslomannen skyldig att ersätta den skada han uppsåtligt eller genom vårdslöshet orsakat huvudmannen. Styrelsen och VD i ett aktiebolag intar i förhållande till bolaget en ställning som liknar en sysslomans.<sup>1</sup> I 15 kap 1 § ABL stadgas att en styrelseledamot eller VD som vid fullgörande av sitt uppdrag uppsåtligt eller av oaktsamhet skadar bolaget skall ersätta skadan. Samma sak gäller när skadan vållas aktieägare eller annan genom överträdelse av ABL, tillämplig lag om årsredovisning eller bolagsordningen. Även en revisor intar i förhållande till bolaget en ställning liknande en sysslomans och i 15 kap 2 § ABL föreskrivs att revisor är ersättningsskyldig gentemot bolaget, aktieägare och annan enligt samma grunder som gäller för styrelseledamot och VD. Revisorn ansvarar även för skada som uppsåtligt eller av oaktsamhet vållas av hans medhjälpare. Vidare föreskrivs att om revisionsbolag är revisor så är detta bolag och den för revisionen huvudansvarige ersättningsskyldiga.

En revisors ansvar enligt ABL aktualiseras när han har orsakat skada genom fel eller försummelse i sin tjänst som organledamot. Skulle han utan samband med sin uppgift som revisor i bolaget skada bolaget eller annan blir han inte ansvarig enligt de associationsrättsliga reglerna utan enligt allmänna skadeståndsregler.<sup>2</sup> Är samma person revisor i två olika bolag innebär det att en handling som denne utför i sin egenskap av revisor i ett av bolagen normalt faller utanför revisorsuppdraget i det andra.<sup>3</sup>

I sin dom i NJA 1996 s 224 klargör inte HD vilket av Bengt Js revisorsuppdrag som var avgörande för hans ansvar gentemot Banken; hans uppdrag som bolagsrevisor i Clinics eller i Försäljningsbolaget? Bengt J hjälpte till med omstruktureringen av Clinics och befanns ha medverkat till att ge en felaktig bild av värdet av tillgångarna i Clinics. Det måste därför rimligen (om man godtar att denna medverkan låg inom Bengt Js uppdrag som bolagsrevisor) ha varit när Bengt J utförde uppdraget för Clinics som han handlade i strid med god revisions sed. Samtidigt var det Försäljningsbolaget som var Bankens kreditkund och avtalspart och det bör därför ha varit Bengt Js handlande som bolagsrevisor i Försäljningsbolaget som var relevant för hans ersättnings-

---

<sup>1</sup>Rodhe (1995) s 237.

<sup>2</sup>Nial/Johansson (1995) s 338. Se även prop 1975:103 s 540.

<sup>3</sup>Pehrson (1996/97) s 136.

skyldighet gentemot Banken.<sup>1</sup> Leffler menar att HD endast diskuterat Bengt Js brott mot god revisionsred vid utförande av uppdraget i Clinics. Domstolen har sedan gjort bedömningen att det är denna Bengt Js överträdelse av ABL som medfört skada för Banken.<sup>2</sup> Jag återkommer till resonemanget senare. Hur HD resonerat i NJA 1996 s 224 är som synes oklart men utgångspunkten är ändå att revisorn ansvarar för den skada som bolaget eller annan drabbas av genom att han åsidosätter sina skyldigheter som kontrollerande organ.<sup>3</sup> Det culpösa beteendet kan bestå både i aktiv handling och underlåtenhet att handla.<sup>4</sup>

När det är fråga om skadestånd enligt ABL är det lämpligt att skilja mellan å ena sidan ansvaret gentemot bolaget och å andra sidan ansvaret gentemot aktieägare och tredje man. Ansvaret mot bolaget kallas det interna ansvaret och ansvaret mot aktieägare och tredje man det externa ansvaret.<sup>5</sup>

Vidare bör göras en distinktion mellan direkt (omedelbar) skada och indirekt (medelbar) skada. Med direkt skada menas sådan som omedelbart och primärt skadar bolaget, aktieägare eller tredjeman. Med indirekt skada menas sådan som sekundärt drabbar aktieägare eller tredjeman som en konsekvens av att bolaget skadats.<sup>6</sup>

### **3.1.1 Skadestånd gentemot bolaget — det interna ansvaret**

Förutsättningar för att skadeståndsskyldighet gentemot bolaget skall föreligga är att bolaget åsamkats en skada, att revisorn varit åtminstone oaktsam (culpös) vid utförande av sitt uppdrag och att det finns ett orsakssamband mellan skadan och revisorns oaktsamhet.<sup>7</sup> Det krävs vidare att orsakssambandet är adekvat.

#### **3.1.1.1 Skada**

Den skada som avses i ABL är ekonomisk skada eller förlust som kan uppskattas i pengar. Till ekonomisk skada räknas personskada, sakskada och ren

---

<sup>1</sup>Pehrson (1996/97) s 136 f, Gometz (1996/97) s 225.

<sup>2</sup>Leffler (1996/97) s 542 f.

<sup>3</sup>Kedner/Roos/Skog (1995) s 266.

<sup>4</sup>Taxell (1988) s 4.

<sup>5</sup>Taxell (1988) s 5 f.

<sup>6</sup>Taxell (1988) s 7. Se även Dotevall (1989) s 101 f.

<sup>7</sup>Samuelsson/Søgaard (1993) s 120.

förmögenhetsskada. Ersättning för ideell (icke-ekonomisk) skada anses det knappast kunna vara fråga om.<sup>1</sup> Det som uppmärksammas mest i doktrinen är då det är fråga om ekonomisk förlust som bolaget drabbats av; det vill säga ren förmögenhetsskada utan samband med personskada eller sakskada. Den ersättningskrävande (i detta fall alltså bolaget) måste påvisa att han drabbats av skada.<sup>2</sup> Vidare är det endast fullbordad skada en revisor kan bli skadeståndsskyldig för; är skadan inte fullbordad blir revisorn inte ersättningsskyldig även om han har eftersatt sina plikter.<sup>3</sup> Dotevall menar att skadebegreppet kan definieras på följande sätt: "Skada är en företagsekonomiskt mätbar förmögenhetsförlust som utan eller mot den skadelidandes vilja drabbat denne".<sup>4</sup> För att bestämma förmögenhetsminskningen används, enligt Dotevall, vanligen en metod som innebär att den nuvarande förmögenheten hos den skadelidande jämförs med det förmögenhetsförhållande man tror förelegat om skadan aldrig inträffat. Det kan emellertid i vissa fall vara svårt att skapa ett fingerat händelseförlopp och därmed att bestämma skadan till ett visst belopp.<sup>5</sup> Domstolarna har i sådana fall möjlighet att, med stöd av 35 kap 5 § RB, uppskatta skadan till ett skäligt belopp.<sup>6</sup>

### 3.1.1.2 Culpa

För att revisorn skall kunna bli skadeståndsskyldig krävs minst att hans handlande, eller brist på handlande, varit culpöst. Det förekommer inte något strikt ansvar för revisor.<sup>7</sup> För att det skall vara möjligt att bedöma om en revisors agerande varit vårdslöst eller inte krävs att man fastställer hans ställning i bolaget och vilka skyldigheter och uppgifter han har i dess organisation. Frågan är om revisorn vid utförandet av sitt uppdrag har åsidosatt de åligganden han har i egenskap av revisor i bolaget.<sup>8</sup> Gorton anför att vid culpa-bedömningen för revisionsuppdraget bör hänsyn tas till en mängd olika faktorer såsom uppdragets art och eventuella inskränkningar eller utvidgningar, avsaknad av avtal för uppdraget, vilken minimigranskning som kan

---

<sup>1</sup>Taxell (1988) s 6, Moberg (1986) s 167 f.

<sup>2</sup>Samuelsson/Søgaard (1993) s 120.

<sup>3</sup>Dotevall (1989) s 99.

<sup>4</sup>Dotevall (1989) s 98.

<sup>5</sup>Dotevall (1989) s 98.

<sup>6</sup>Moberg (1986) s 168.

<sup>7</sup>Moberg (1986) s 169.

<sup>8</sup>Moberg (1986) s 169.



krävas, vilken verkan passivitet eller annan underlåtenhet kan ges, om uppdraget accepterats eller avsakts, vilka kvalifikationer revisorn har och hur stort hans arvode varit. Gorton anser att härutöver bör en helhetsbedömning göras.<sup>1</sup> I första hand bestäms revisorns skyldigheter av föreskrifterna i 10 kap 7, 9, 10, 12 och 13 §§ ABL. Som ytterligare rättskällor anvisas i 7 § god revisionsred och bolagsordningen.<sup>2</sup> Av 7 § framgår att revisorn är skyldig att följa särskilda föreskrifter som lämnas av bolagsstämman så länge de inte strider mot lag, bolagsordning eller god revisionsred. Bolagsstämman kan alltså skärpa kraven på revisorn men inte minska de krav som ställs på honom av lag, bolagsordning och god revisionsred.<sup>3</sup> Ofta saknas preciserade avtal som bestämmer revisionsuppdragets omfattning. För att då avgöra vad som ingått i revisorns uppgifter och om han varit vårdslös får man basera ställningstagandet på vad som normalt kan anses omfattas av ett revisionsuppdrag.<sup>4</sup> Därvid kan vissa minimikrav på granskningen av räkenskaperna ställas. Gorton anför exempelvis att revisorn skall undersöka om räkenskaperna är förda lagenligt och med god ordning, om arvoden och löner till styrelse och VD har utgått med riktigt belopp, om totalbeloppen för bolagets intäkter, bruttovinst och kostnader verkar normala i jämförelse med tidigare år eller med jämförbara bolag, och om inkomster som inte hör till den egentliga rörelsen, såsom räntor och inkomster vid avyttring av anläggningstillgångar, blivit riktigt redovisade.<sup>5</sup>

En revisor anses ha varit culpös om han brutit mot aktiebolagslagen, bolagsordningen eller direktiv från bolagsstämman.<sup>6</sup> Begreppet god revisionsred till vilket hänvisas i 10 kap 7 § ABL har en central betydelse vid culpa-bedömningen. Revisorns ansvar bygger på principerna för syssloman och detta innebär för en revisor att han i de flesta fall anses culpös om han inte har följt normen för god revisionsred.<sup>7</sup> Som tidigare anförts är god revisionsred inte något statiskt begrepp utan det utvecklas ständigt genom teori och praxis. FARs regler om god revisionsred spelar, vilket nämnts i det föregående, stor roll för bestämningen av vad som är god revisionsred men det är domstolarna som kommer med det slutliga avgörandet. Rodhe påpekar att när lagen talar

---

<sup>1</sup>Gorton (1976) s 197.

<sup>2</sup>Rodhe (1977) s 4.

<sup>3</sup>Rodhe (1977) s 4.

<sup>4</sup>Gorton (1976) s 198.

<sup>5</sup>Gorton (1976) s 198. Gomard (1979) s 70 tar upp ungefär samma saker.

<sup>6</sup>Moberg (1986) s 170.

<sup>7</sup>Moberg (1986) s 170.

om att revisionsleden skall vara *god* så uppmanar den domaren till att inte bara nöja sig med att konstatera att en sedvänja föreligger utan att även ta ställning till om han är nöjd med den.<sup>1</sup> Det har emellertid diskuterats huruvida den goda revisionsleden skall baseras på den revision som utförs av de flesta revisorer, de mest kompetenta och nitiska eller den revision som domstolen anser att de flesta revisorer borde utföra. Moberg är av den meningen att det enligt svensk rätt är den revision som utförs av de flesta revisorer som ligger till grund för vad som är god revisionsled.<sup>2</sup> Gorton hänvisar till Leffler som anser att det inte är den särskilt skicklige och ambitiöse revisorns utförande av revisionen som bör tas som allmän standard.<sup>3</sup> Gomard menar att om någon av de två sistnämnda lösningarna av de tre som nämnts ovan väljs av domstolen vid bestämningen av god revisionsled kan utvecklingen av revisionsarbetet i och för sig påskyndas, men samtidigt kommer revisorns ekonomiska ersättningsbörda — på grund av ökade försäkringspremier eller skadestånd — att öka och den rättsliga bestämningen dessutom fjärma sig från den naturliga förståelsen av ordet ”sed”. Vidare sker en utveckling av god revisionsled hela tiden av revisorerna själva genom deras arbete. Gomards slutsats blir därför att domstolarna bör följa den fackmannamässiga utvecklingen och inte själva, genom avgöranden i enskilda fall, driva utvecklingen framåt i den riktning de anser vara den rätta.<sup>4</sup>

Huruvida revisorn varit vårdslös eller inte skall i princip bedömas utifrån en objektiv måttstock vilket innebär att man bortser från omständigheter som har anknytning till den revisor vars ansvar är aktuellt.<sup>5</sup> När domstolen skall avgöra om ett beteende är vårdslöst måste den först fastställa en aktsamhetsnorm; den som inte når upp till denna norm får sedan anses ha varit vårdslös.<sup>6</sup> Det gäller att slå fast vad som är lämpligt att kräva av en revisor i ett bolag med den storlek, verksamhet, omsättning och struktur det föreliggande företaget har. En jämförelse sker sedan mellan det konkreta fallet och det abstrakta fallet.<sup>7</sup> Hänsyn får även tas till de faktorer Gorton hänvisat till, vilka redovisats ovan. Aktsamhetsnormen får, enligt Rodhe, baseras på den grad av aktsamhet som är

---

<sup>1</sup>Rodhe (1977) s 4.

<sup>2</sup>Moberg (1986) s 170.

<sup>3</sup>Gorton (1976) s 198.

<sup>4</sup>Gomard (1979) s 73.

<sup>5</sup>Moberg (1986) s 171. Se även Hellner, Skadeståndsrätt (1993) s 70.

<sup>6</sup>Rodhe (1977) s 4.

<sup>7</sup>Moberg (1986) s 171 f.

sedvanlig. Rodhe menar dock att om det inte finns någon sedvänja eller om domaren är missnöjd med sedvänjans aktsamhetsgrad så kan domaren, precis som när det handlar om fastställandet av god revisionsred, själv ställa upp ett aktsamhetskrav.<sup>1</sup>

Det kan diskuteras om det vid culpabedömningen — som i princip skall vara objektiv — kan tas hänsyn till subjektiva faktorer. Taxell är av den uppfattningen att det måste — även vid en objektiv culpabedömning — finnas utrymme för subjektiva faktorer.<sup>2</sup>

Brist på sakkunskap eller andra kvalifikationer torde inte minska revisorns ansvar; en revisor måste ha den kompetens och förmåga som krävs för att han skall kunna utföra sitt uppdrag på ett fullgott sätt.<sup>3</sup> Det är inte ansvarsbefriande för en revisor som påtagit sig revision för en verksamhet, i en bransch vars räkenskaper skapar speciella svårigheter eller problem, att han inte är kunnig på området och i sin tidigare verksamhet inte stött på liknande problem.<sup>4</sup> Emellertid bör en åtskillnad göras mellan kvalificerade revisorer och övriga revisorer. Oavsett vilken kategori en revisor tillhör måste han klara av att utföra de grundläggande uppgifter som krävs av honom i rollen som bolagsrevisor. Handlar det däremot om invecklade affärstransaktioner kan högre krav ställas på de kvalificerade revisorerna än på de övriga.<sup>5</sup> Att en revisor inte förmått leva upp till de krav som ställs på honom i egenskap av bolagsrevisor på grund av stor arbetspress, sjukdom eller andra personliga förhållanden fritager honom inte från ansvar.<sup>6</sup>

Inte heller självpåtagen passivitet från revisorns sida lindrar hans ersättningsansvar. Skulle revisorn däremot drabbas av "utfrysning" genom att inte få tillgång till relevant information enligt 10 kap 8 § ABL kan han undgå ansvar. Han är emellertid skyldig att göra något åt sin situation (meddela bolagsstämman eller styrelsen); agerar han inte efter en tid kan hans passivitet vändas mot honom.<sup>7</sup>

---

<sup>1</sup>Rodhe (1977) s 4.

<sup>2</sup>Taxell (1988) s 23.

<sup>3</sup>Gorton (1976) s 199.

<sup>4</sup>Gomard (1979) s 65 f.

<sup>5</sup>Moberg (1986) s 172.

<sup>6</sup>Gomard (1979) s 65.

<sup>7</sup>Moberg (1986) s 173.

När det finns flera revisorer i ett bolag förekommer det att de delar upp arbetet mellan sig. ABL tycks inte lägga något hinder i vägen för en arbetsfördelning och enligt Moberg kan en sådan till och med vara lämplig — under förutsättning att uppdelningen endast avser en begränsad del av granskningsuppgifterna — exempelvis då en av revisorerna är bättre lämpad att ta hand om vissa arbetsuppgifter.<sup>1</sup> En arbetsfördelning som får anses godtagbar ur aktiebolagsrättslig synvinkel kan påverka fördelningen av ansvaret mellan revisorerna. Emellertid har de revisorer som lagt över arbetsuppgifter på sina kollegor en skyldighet att övervaka att arbetet blir fullgott utfört.<sup>2</sup>

Hur stort revisorns arvode varit kan ha viss betydelse för bedömningen av hur uppdraget utförts. Att hänsyn tas till arvodet innebär, enligt Gorton, emellertid inte att ansvaret är direkt proportionellt mot arvodets storlek; även ett uppdrag som utförs oavlönat måste uppfylla vissa minimikrav.<sup>3</sup> Enligt Moberg skall underbetalning inte medföra mindre ansvar.<sup>4</sup> Min mening är att saken kan ses så att storleken på arvodet inte spelar så stor roll för själva värdsloshetsbedömningen. Revisorn måste alltid utföra ett fullgott arbete och hålla en viss kvalitetsnivå på de uppgifter han förfärdigar, oavsett hur stor hans ekonomiska ersättning är. Storleken på arvodet kan dock ha betydelse vid bedömningen av omfattningen av ett uppdrag. Förekommer en arbetsfördelning mellan revisorer kan arvodernas storlek även ses som en indikation på hur arbetet delats upp dem emellan. Eftersom uppdragets utsträckning och en godtagbar arbetsfördelning inverkar på culpabedömningen kommer således ersättningens storlek att få en indirekt betydelse för värdsloshetsbedömningen.

Vid oaktsamhetsbedömningen bör hänsyn tas till hur revisionen i sin helhet utförts. Har revisorn i huvudsak utfört ett gott arbete kan det accepteras att granskningen på något ställe varit mindre grundlig — under förutsättning att det inte funnits särskilda skäl att granska den aktuella punkten.<sup>5</sup>

### 3.1.1.3 Orsakssamband — adekvat kausalitet

Bedömningen av orsakssambandet mellan revisorns handling eller underlåtenhet å ena sidan och skadan å den andra följer allmänna skadeståndsrättsliga

---

<sup>1</sup>Moberg (1986) s 178 ff.

<sup>2</sup>Moberg (1986) s 180.

<sup>3</sup>Gorton (1976) s 200.

<sup>4</sup>Moberg (1986) s 173.

<sup>5</sup>Gorton (1976) s 200.

principer.<sup>1</sup> Det ”typiska orsaksförloppet” utmärker sig, enligt Hellner, dels för att skadan uppkommit genom att en händelse, enligt naturens ordning eller samhällets inrättande, drar med sig en annan händelse, dels för att skadan inte skulle ha inträffat om inte denna händelse inträffat.<sup>2</sup> Liksom beträffande förekomsten av skada är det den skadelidande som har att visa att orsakssamband föreligger mellan revisorns vårdslöshet och skadan.<sup>3</sup> Enligt Dotevall har utvecklingen i svensk skadeståndsrättslig praxis gått mot en lättnad i kravet på bevisning av orsakssambandet när en skada inträffat. Han menar att HD i flera fall tillämpat en princip som innebär att när det är stridigt huruvida skadan uppstått genom det sätt på vilket käranden påstår eller inte så är det tillräckligt för att ansvar skall inträda att domstolen bedömer att det är mer sannolikt att skadan uppkommit på det sätt som käranden påstår än på det sätt som svaranden anför som rimlig orsak.<sup>4</sup>

Det kan emellertid hända att det framstår som klart att en händelse orsakat en skada men samtidigt anses det tveksamt att orsaksförhållandet motiverar skadeståndsskyldighet på grund av att det var osannolikt att händelsen skulle ge upphov till skadan. Därför uppställs krav på att orsakssambandet skall vara adekvat; händelseförloppet skall vara ”någorlunda normalt och förutsebart”.<sup>5</sup> Skadestånd förutsätter alltså adekvat kausalitet. Orsaken till kravet på adekvans är att man inte vill tvinga någon, trots att han handlat uppsåtligt eller oaktsamt, att ersätta sådana följder av ett handlande eller underlåtenhet som är slumpmässiga och opåräknliga.<sup>6</sup> Revisorn är inte skyldig att utge skadestånd för större del av den uppkomna skadan än som adekvat orsakats av hans uppsåtliga eller vårdslösa beteende. Hade en fullkomligt utförd revision bara kunnat avvärja en del av skadan är revisorn endast ersättningsskyldig för denna del av skadan.<sup>7</sup> Kedner/ Roos/Skog tar som exempel det fallet att revisorn underlåtit att framställa anmärkning; revisorn är då inte skyldig att betala ett högre belopp än som motsvarar den skada som uppkommit på grund av hans underlåtenhet — vanligen det belopp som bolaget kunnat få av den felande om revisorn kommit med anmärkningen. Har revisorn däremot var-

---

<sup>1</sup>Kedner/ Roos/Skog (1995) s 261.

<sup>2</sup>Hellner, Skadeståndsrätt (1993) s 161.

<sup>3</sup>Samuelsson/Søgaard (1993) s 120 f.

<sup>4</sup>Dotevall (1989) s 94 f. Se även Hellner, Skadeståndsrätt (1993) s 164 f.

<sup>5</sup>Hellner, Skadeståndsrätt (1993) s 161 f.

<sup>6</sup>Hellner, Skadeståndsrätt (1993) s 165.

<sup>7</sup>Gomard (1979) s 76.

aktigt brustit i sin kontroll och bolaget vidtar en åtgärd som leder till förlust, vilken kunnat undvikas om revisorn skött sin kontroll, blir revisorn ansvarig för hela skadan.<sup>1</sup>

Normskyddsläran, som utvecklats i tysk rätt, utgör ett komplement till adekvansbedömningen. Man skulle säkerligen även kunna se normskyddsläran som *en del av* adekvansläran. Enligt normskyddsläran undantas från ersättningskyldigheten också skada som faller utanför skyddsändamålet — skyddsnormen — för den aktuella skadestandsregeln.<sup>2</sup> Syftet med en norm och vilket intresse normen i första hand skyddar används för att begränsa ersättningskyldigheten vid alltför oförutsägbara följder av ett handlande. Ansvaret för en skada som uppstått genom att en rättsregel överträtts kan, om normskyddsläran följs, inte göras gällande för mer överraskande eller fjärran verkningar än de vilka regeln avser att skydda.<sup>3</sup>

#### 3.1.1.4 Förutsättning för väckande av skadeståndstalan

Talan om skadestånd till bolaget kan föras genom bolagets styrelse. Beträffande revisorer finns inte föreskrivet i ABL, såsom för styrelseledamöter och VD, att fråga rörande ansvar eller ansvarsfrihet skall behandlas av bolagsstämman.<sup>4</sup> En förutsättning för väckande av talan är emellertid enligt 15 kap 5 § 1 st ABL att majoriteten eller en minoritet bestående av ägare till minst en tiondel av samtliga aktier vid bolagsstämma röstat för förslag om väckande av skadeståndstalan. Genom NJA 1990 s 286 har det slagits fast att det är en förutsättning för att en skadeståndstalan, såväl mot revisor som mot det revisionsbolag där revisorn är anställd, skall kunna tas upp till prövning att frågan om talans väckande behandlats på bolagsstämma.

I rättsfallet hade bolagsstämman fattat beslut om skadeståndskrav mot *revisorerna* i bolaget. Bolaget väckte sedan skadeståndstalan mot det *företag* i vilket revisorerna var anställda. HD konstaterade att det var en förutsättning för talans väckande mot revisionsbolaget att förslag om anställande av skadeståndstalan behandlats på bolagsstämman och där uppnått erforderligt antal röster. Däremot kunde det inte krävas att bolagsstämmobeslutet utformats som

---

<sup>1</sup>Kedner/Roos/Skog (1995) s 267.

<sup>2</sup>Hellner, Skadeståndsrätt (1993) s 172.

<sup>3</sup>Dotevall (1989) s 95.

<sup>4</sup>Nial/Johansson (1995) s 339 f.

ett beslut att väcka talan mot revisionsbolaget utan det räckte att stämman beslutat att väcka talan mot revisorerna.<sup>1</sup>

Enligt 15 kap 5 § 2 st kan talan också, sedan frågan som ovan beskrivits behandlats på bolagsstämma och där vunnit tillräcklig anslutning, föras av ägare till minst en tiondel av samtliga aktier. Skadeståndstalan kan i vissa fall föras av styrelsen eller av en grupp aktieägare även om bolagsstämman beslutat att inte föra skadeståndstalan eller om en minoritet inte röstat emot detta bolagsstämmobeslut. Talan kan enligt 15 kap 5 § 4 st ABL väckas om bolagsstämmobeslutet föregåtts av att det inte lämnats ”i väsentliga hänseenden riktiga och fullständiga uppgifter” till bolagsstämman. Skadeståndstalan kan också — enligt samma § 5 st — utan ovan nämnda förutsättningar, föras av styrelsen om talan grundas på brott.

Ett bolags konkursbo kan, enligt 15 kap 6 § 2 st ABL, föra ersättningstalan mot revisor trots att frågan om skadestånd inte behandlats av bolagsstämma eller förslag att anställa ersättningstalan på bolagsstämma inte fått tillräckligt många röster.

### 3.1.1.5 Preskription

För skadeståndstalan som riktas mot revisor på bolagets vägnar — då talan inte grundas på brott — gäller enligt 15 kap 6 § 1 st 3 p ABL en preskriptionstid om tre år. Preskriptionstiden räknas från den tidpunkt då revisionsberättelse framlades på bolagsstämma eller yttrande som avses i ABL avgavs. Detta innebär att en revisor, för att kunna åberopa preskriptionsregeln, dels måste avlämna revisionsberättelse, dels se till att revisionsberättelsen läggs fram på bolagsstämma; han kan inte vara helt passiv. Består revisorns försummelse i att han överhuvud taget inte kommit med någon revisionsberättelse blir ett skadeståndsanspråk riktat mot honom på denna grund inte alls preskriberat enligt 15 kap 6 §.<sup>2</sup>

Grundas skadeståndstalan på brott gäller den tid som anges i preskriptionslagen (1981:130).<sup>3</sup>

Om det är bolagets konkursbo som för talan mot revisorn gäller istället, enligt 15 kap 6 § 2 st, att om bolaget försatts i konkurs på ansökan som gjorts inom

---

<sup>1</sup>HDs dom s 290. Se även Johansson (1990/91) s 109.

<sup>2</sup>Rodhe (1977) s 19, Rodhe (1995) s 242 f.

<sup>3</sup>Nial/Johansson (1995) s 340.

den för revisorn gällande preskriptionstiden kan talan föras även efter preskriptionstidens utgång; dock ej senare än sex månader från edgångssammanträdet.

### 3.1.1.6 Jämkning

I 15 kap 4 § ABL finns en speciell bestämmelse om jämkning vilken aktualiseras då revisorn ställs till ansvar i egenskap av externrevisor. Enligt paragrafen kan skadeståndet jämkas efter vad som är skäligt med hänsyn till handlingens beskaffenhet, skadans storlek och omständigheterna i övrigt.

### 3.1.2 Skadestånd gentemot annan än bolaget — det externa ansvaret

Som ovan nämnts ansvarar revisor, enligt 15 kap 2 § jämförd med 15 kap 1 § ABL, för skada som han uppsåtligt eller oaktsamt vid utförande av sitt uppdrag genom överträdelse av ABL, tillämplig lag om årsredovisning eller bolagsordningen orsakar "aktieägare eller annan". Enligt Gomard riktar sig revisorns förklaring om den revision han genomfört till varje "naturlig användare" av materialet. Därför kan även andra än revisorns klient, som litat på att revisionen genomförts korrekt men som på grund av sin tillit till den icke korrekt utförda revisionen drabbats av skada, föra ersättningstalan gentemot revisorn.<sup>1</sup> När det gäller påteckning på exempelvis räkenskaper har revisorn emellertid en viss möjlighet att reservera sig mot tredje mans skadeståndsanspråk genom det sätt på vilket han formulerar sig. Revisorns kontroll av räkenskaper etcetera måste dock stå i överensstämmelse med de krav som ställs på en god revisionskontroll; från sitt kontrollansvar kan han inte frigöra sig.<sup>2</sup>

I propositionen till 1975 års aktiebolagslag nämns som personer en revisor kan bli skadeståndsskyldig gentemot: enskilda aktieägare, borgenärer, bolagets anställda och andra tredje män.<sup>3</sup> Till "annan" räknas också det allmänna.<sup>4</sup> Enligt Rodhe avses emellertid med "annan" främst bolagets fordringsägare.<sup>5</sup> Att skadeståndsskyldighet gentemot tredje man endast kan inträda då aktiebolagslagen, lag om årsredovisning eller bolagsordningen överträtts gör att

---

<sup>1</sup>Gomard (1979) s 64.

<sup>2</sup>Samuelsson/Søgaard (1993) s 115 f.

<sup>3</sup>Prop 1975:103 s 540.

<sup>4</sup>Moberg (1986) s 182.

<sup>5</sup>Rodhe (1995) s 247.



ansvaret gentemot dessa inte blir lika vidsträckt som mot bolaget.<sup>1</sup> Moberg menar dock att eftersom hänvisning i 10 kap 7 § ABL görs till god revisionsmedför kravet på överträdelse av ABL, lag om årsredovisning eller bolagsordning i praktiken inte så stora skillnader i förhållande till det interna ansvaret. God revisionsmed har, enligt Moberg, stor betydelse även för revisorns externa ansvar.<sup>2</sup>

Det har diskuterats vad som skall läggas i uttrycket "denna lag" i 15 kap 1 § 2 p ABL. Syftar uttrycket endast på reglerna i aktiebolagslagen eller omfattar skrivningen även regler i till exempel offentlighetslagstiftning?<sup>3</sup> Enligt Dotevall är det, vid en semantisk analys, klart att "denna lag" syftar på aktiebolagslagen. Han anser att det är tveksamt om uttrycket omfattar regel i annan författning än ABL.<sup>4</sup> Även om man godtar att "denna lag" syftar på ABL kan resonemang föras om vad som menas med överträdelse av ABL.

Skadeståndsbestämmelserna kan tolkas extensivt och då skulle enligt Moberg både stadganden som ABL hänvisar till och de allmänna aktiebolagsrättsliga principerna, såsom revisorns vårdnadsplikt, kunna anses omfattas. Moberg ställer sig, i polemik mot Taxell som anser att en extensiv tolkning kan vara riktig när det gäller bolagsledningens ansvar, emellertid mycket tveksam till att göra revisorn ansvarig då han överträder annan lag än ABL.<sup>5</sup>

Vad beträffar överträdelse av bolagsordningen anför Moberg att skadeståndsansvar endast kan grundas på överträdelse av bolagsordningen; överträdelse av andra interna normer såsom instruktioner och anvisningar av bolagsstämman leder inte till något ansvar enligt 15 kap 1 § 2 p ABL.<sup>6</sup>

Enligt propositionen till 1975 års aktiebolagslag blir bestämmelserna i ABL, lag om årsredovisning och bolagsordningen som just har till syfte att skydda tredje man sanktionerade genom paragrafens skrivning. Som exempel på dylika

---

<sup>1</sup>Prop 1975:103 s 540. Kommentaren i propositionen gäller styrelseledamöter, kanske spelar skadeståndsbegränsningen inte så stor roll när det gäller revisorns ansvar.

<sup>2</sup>Moberg (1986) s 182.

<sup>3</sup>Dotevall (1989) s 444.

<sup>4</sup>Dotevall (1989) s 447. Dotevall för ett resonemang om att skadeståndsregeln i 15 kap 1 § ABL dock bör omfatta överträdelser av reglerna i bokföringslagen (1976:125). Sedan 1995 gäller emellertid att skada skall ersättas som orsakats genom överträdelse av, förutom ABL och bolagsordningen, "tillämplig lag om årsredovisning". Eftersom viktiga bestämmelser om bolags årsredovisning finns i bokföringslagen tolkar jag det som att skrivningen omfattar, förutom årsredovisningslagen (1995:1544), bokföringslagen. Jag tar därför inte upp Dotevalls argumentering angående att skadeståndsskyldigheten bör omfatta bokföringslagen.

<sup>5</sup>Moberg (1986) s 183.

<sup>6</sup>Moberg (1986) s 183 f.

regler nämns årsredovisningsreglerna och bestämmelserna om bolagets bundna kapital.<sup>1</sup> Vid tillämpningen av skadestandsregeln gäller med andra ord att klarlägga vilka regler, i de författningar paragrafen hänvisar till, som har karaktären av skyddsnormer.<sup>2</sup> Normskyddsläran används alltså inte bara vid kausalitets- eller culpabedömningen utan även vid bedömningen av skadestandsansvaret mot tredje man för att avgöra om den regel som revisorn brutit mot har till syfte att skydda det förmögenhetsintresse som skadats. Som Dotevall påpekar blir slutsatsen att endast den vars intresse skyddas av en regel i ABL, lag om årsredovisning eller bolagsordningen kan få ersättning med stöd av 15 kap 1 § 2 p ABL.<sup>3</sup> När en skada inträffat blir frågan om någon norm överträtts som direkt syftar till att skydda tredje mans ekonomiska intresse, om den aktuella normen avser att skydda mot den sorts skada som uppstått och om den skadedrabbade ingår i den skyddade kretsen.<sup>4</sup> En svår fråga är hur man skall förfara för att avgöra om aktiebolagslagens eller bolagsordningens skyddsnormer överträtts när en viss skada inträffat. Enligt Kleineman får man vid avgörandet, precis som när man försöker avgöra frågan om vilka intressen en straffnorm skyddar, stödja sig på en rättspolitisk analys.<sup>5</sup> Speciellt när det handlar om medelbar skada kan det vara svårt att avgöra vilka rättsregler som skall anses ha till syfte att skydda såväl bolaget som enskilda aktieägare eller borgenärer; avgörandet av denna fråga har överlämnats till rättstillämpningen.<sup>6</sup> Enligt Kleineman finns det skäl för att aktieägare och andra tredje män inte skall uppbära samma skydd som bolaget; de skulle nämligen i så fall få ett skydd mot indirekta skador som avsevärt skiljer sig från vad som i allmänhet gäller inom skadestandsrätten.<sup>7</sup>

### 3.1.2.1 Skada

Som tidigare nämnts kan en skada som drabbar aktieägare och tredjeman vara både direkt och indirekt. En aktieägare kan drabbas av direkt skada till exempel genom brister i årsredovisningen som gör att han säljer sina aktier i bolaget till ett för lågt pris. En borgenär kan orsakas direkt skada till exempel

---

<sup>1</sup>Prop 1975:103 s 540.

<sup>2</sup>Dotevall (1989) s 449.

<sup>3</sup>Dotevall (1989) s 450 f.

<sup>4</sup>Kleineman (1987) s 312 f.

<sup>5</sup>Kleineman (1987) s 313.

<sup>6</sup>Gorton (1976) s 197. Se nästa avsnitt, 3.1.2.1, om medelbar skada.

<sup>7</sup>Kleineman (1987) s 313.

genom att ha givit bolaget kredit med felaktiga uppgifter om bolagets ekonomiska ställning som grund. Medelbart skadas aktieägare när bolaget skadas genom att värdet på aktien minskar. För en borgenär minskar kreditunderlaget när bolaget drabbas av skada.<sup>1</sup> När det gäller den direkta skadan kan hänvisning göras till vad som anförts ovan angående skadebegreppet vid skadeståndsskyldighet gentemot bolaget.

Angående indirekt skada har den uppfattningen förts fram att enskild aktieägare endast bör ha rätt att föra skadeståndstalan om den skada som drabbat bolaget reellt riktar sig mot viss eller vissa aktieägare och inte om skadan drabbat alla aktieägare lika.<sup>2</sup> Enligt Kedner/Roos/Skog finns det mindre anledning att ge aktieägarna rätt till skadestånd för indirekt skada än bolagets borgenärer eftersom aktieägarna — till skillnad från borgenärerna — kan påverka bolagets verksamhet och föra minoritetstalan för bolagets räkning.<sup>3</sup> Eftersom varje skada som primärt drabbar bolaget indirekt även innebär en skada för aktieägarna skulle, enligt Nial/Johansson, en allmän skadeståndsrätt för aktieägarna strida mot ABLs system och syfte. Säsom tänkbara fall då en skadeståndstalan bör godtas nämns situationer där likhetsprincipen eller generalklausulen överträtts, till exempel genom att bolaget slutit ett avtal med en aktieägare vilket på ett otillbörligt sätt gynnat aktieägaren på bolagets och övriga aktieägares bekostnad.<sup>4</sup>

Vad beträffar en borgenärs möjlighet att få ersättning för medelbar skada har det fastslagits i NJA 1979 s 157 att skada för en borgenär inte kan anses ha uppkommit med mindre än att bolaget är insolvent. Målet berör samtidigt frågan om orsakssammanhang mellan handling och skada. Orsakssammanhang har med andra ord endast ansetts föreligga om bolaget genom handlingen blivit insolvent eller en redan inträdd insolvens förvärrats. I NJA 1979 s 157 hade ett bolag (AB D) betalt en faktura på 20 000 kr från ett annat bolag (AB T). Efter att AB D försatts i konkurs stämde en av AB Ds borgenärer personligen revisorn och den ende styrelseledamoten i bolaget på skadestånd om 20 000 kr. Som grund åberopade borgenären att fakturan från AB D till AB T betalats utan att AB D erhållit någon motprestation för betalningen. Mot borgenärens talan invände styrelsemedlemmen och revisorn att det inte förelåg något orsakssamband mellan fakturans godkännande och den skada borgenären lidit genom att

---

<sup>1</sup>Dotevall (1989) s 101 f.

<sup>2</sup>Nial/Johansson (1995) s 346 f.

<sup>3</sup>Kedner/Roos/Skog (1995) s 265.

<sup>4</sup>Nial/Johansson (1995) s 346 f.

inte få betalt för sin fordran. I sin dom uttalade HD bland annat, angående kravet på orsakssammanhang mellan den skadegörande handlingen och det förhållandet att borgenären inte kunde få betalt av bolaget, att bifall till borgenärens talan förutsatte:

”att den skadegörande handlingen medfört insolvens för bolaget eller förvärrat en redan förhandenvarande insolvens. Om bolaget efter handlingen var ... solvent, synes det inte kunna komma i fråga att anse någon bolagets borgenär ha skadats genom åtgärden. ... På motsvarande sätt måste man bedöma fall, där bolagets ekonomiska situation vid tidpunkten för den skadegörande handlingen var sådan, att inte samtliga borgenärer skulle ha kunnat påräkna full betalning ens om handlingen inte ägt rum. ... Skadan är, såvitt gäller belopp för vilket borgenären före den skadegörande handlingen inte kunnat påräkna betalning, redan skedd och står därvidlag inte i något orsakssamband med handlingen.”<sup>1</sup>

Sedan domen i NJA 1996 s 224, vilken har refererats ovan, kom har frågan ställts hur den domens skadebegrepp ställer sig till det i 1979 års fall.<sup>2</sup> I 1996 års fall lånade Banken ut 1.200.000 kr till Försäljningsbolaget efter att ha företetts vissa handlingar angående bolagets tillgångar. Värdet av tillgångarna visade sig emellertid klart understiga vad Banken förväntat sig på grundval av handlingarna. HD konstaterade att Banken därmed fått en fordran mot Försäljningsbolaget som var mera osäker och därför mindre värd än om tillgångarna haft det värde som framgick av handlingarna. ”Det förelåg en betydande risk för förlust och därmed en skada för Banken.”<sup>3</sup> Domstolen skriver vidare att omständigheterna i målet skiljer sig från dem i 1979 års fall. I det senare fallet var det nämligen fråga om en indirekt skada. Ett belopp hade oriktigt frångåtts bolaget och härigenom hade bolagets borgenärer skadats. I det för domstolen föreliggande fallet var det däremot fråga om en direkt skada för Banken som uppkom redan vid kreditgivningen. Därför krävdes det enligt domstolen för att skada skulle anses ha uppkommit för Banken inte, som i 1979 års fall, att bolaget blivit insolvent eller att en föreliggande insolvens förvärrats genom den skadegörande handlingen.

Leffler håller med HD om att NJA 1979 s 157 inte är analogt tillämplig i 1996 års fall eftersom det i fallet från 1979 var fråga om en skada som drabbat ett bolag och där en borgenär skadats som en följd av bolagsskadan. Leffler menar att Försäljningsbolaget troligtvis inte drabbats av någon skada i 1996 års fall. Det belopp för vilket Försäljningsbolaget slutligen förvärvade Clinics tillgångar har

---

<sup>1</sup>HDs dom s 162.

<sup>2</sup>Se bland andra Pehrson (1996/97), Gometz (1996/97), Leffler (1996/97).

<sup>3</sup>HDs dom s 236.

inte visat sig vara oskäligt och låneskulden motsvarades av lånevalutan vid upptagande av lånet. Ingen av dessa dispositioner kan därför sägas ha medfört någon skada för Försäljningsbolaget. I sin artikel ställer Leffler upp balansräkningar vid några tänkt relevanta tillfällen och visar att Banken vid varje tänkt tillfälle kunnat få betalt för sin fordran. Leffler vill visa att orsaken till att Banken inte fått betalt för sin fordran inte berott på övervärderingen av Försäljningsbolagets tillgångar. Skadan för Banken har istället uppstått genom det sätt som Försäljningsbolaget har disponerat lånet. Denna disposition har, enligt Leffler, ingenting med revisorns överträdelse av ABL att göra.<sup>1</sup>

Gometz jämför bara 1996 års fall med NJA 1979 s 157 och konstaterar att HDs ”stränga bedömning” i det förra fallet innebär att inträffad eller förvärrad insolvens inte är något nödvändigt rekvisit för skadeståndsskyldighet.<sup>2</sup> Såvitt jag kan se reflekterar han inte över att det i fallet från 1979 bedömdes vara fråga om indirekt skada medan det i 1996 års fall sägs handla om direkt skada.

Pehrson anser att förhållandena i de två fallen är likartade på flera sätt. Båda bolagen hade gjort förluster på grund av att de verkställt utbetalningar som inte motsvarades av tillfredsställande motprestationer. Borgenärerna hade i båda fallen lidit skada genom att gäldenärerna inte kunnat fullgöra sina åtaganden. Den ursprungliga skadeorsaken i de två fallen är inte heller den transaktion där det hävdas att revisorn har handlat vårdslöst; i 1979 års fall uppkom skadan genom att bolaget betalade ut 20.000 kr utan motprestation och i 1996 års fall genom att Försäljningsbolaget köpte rättigheterna i Clinics till överpris. Pehrson anser att det riktiga är att grunda revisorns ansvar i 1996 års fall på hans agerande i Försäljningsbolaget — och inte, vilket inte kan uteslutas att HD gjort, på hans agerande för både Clinics och Försäljningsbolaget. Konsekvensen av Pehrsons uppfattning är att det för Bankens del blir fråga om en indirekt skada. För att revisorn skulle kunna bli skadeståndsskyldig krävs då att Försäljningsbolaget genom att uppta lånet kommit på obestånd eller förvärrat ett redan föreliggande obestånd.<sup>3</sup>

Vidare torde det endast räknas som giltig skada, vid exempelvis vilseledande information, om den skadelidande blivit vilseledd att aktivt agera.<sup>4</sup> Giltig skada skulle således kunna vara att en (nuvarande) aktieägare vilseletts att köpa aktier till ett för högt pris men inte att någon på grund av felaktig information

---

<sup>1</sup> Leffler (1996/97) s 546 ff

<sup>2</sup>Gometz (1996/97) s 223 f.

<sup>3</sup>Pehrson (1996/97) 139 f.

<sup>4</sup>Nial/Johansson (1995) s 345.

underlätit att investera.

### 3.1.2.2 Culpa

Vad som anförts ovan om culpabedömningen angående skadeståndsansvar gentemot bolaget gäller även när det handlar om skadestånd till annan än bolaget. Vid aktsamhetsbedömningen skall hänsyn tas till att revisorn inte bara utför sitt uppdrag för bolaget eller aktieägarna utan att han även finns till i borgenärernas, de anställdas, den aktieköpande allmänheten och det allmännas intresse.<sup>1</sup>

### 3.1.2.3 Adekvat kausalitet

Det som anförts ovan under skadeståndsansvaret mot bolaget angående orsakssambandet mellan revisorns agerande och skadan gäller givetvis, eftersom prövningen av orsakssambandet följer allmänna skadeståndsrättsliga principer, även vid bedömningen av ansvaret mot tredje man.

Normskyddsläran kan emellertid vid en jämförelse mellan det interna och det externa ansvaret, komma till större användning i det senare fallet inte minst därför att det med avseende på tredje mans skadeståndsanspråk kan vara fråga om ersättning för medelbar skada.

I rättsfallet från 1996 som refererats tidigare i arbetet, NJA 1996 s 224, kan man ställa sig frågande till vilket agerande av revisorn som HD ansett adekvat orsakat skadan; revisorns medverkan vid omstruktureringen i Clinics eller hans brist på agerande som revisor i Försäljningsbolaget. Som Gometz påpekar är det svårt att förstå hur revisorns medverkan vid rekonstruktionen i *Clinics* kan kopplas till överträdelse av god revisionssed i *Försäljningsbolaget*.<sup>2</sup> Väljes därför den andra lösningen: att revisorns passivitet i Försäljningsbolaget (som anförts ovan angående gränsdragningsproblematiken kan HD ha menat att revisorn borde ha framställt skriftliga erinringar till styrelsen i Försäljningsbolaget vid köpet av Clinics tillgångar till för högt pris) varit oförenlig med god revisionssed uppstår andra problem avseende bedömningen av den adekvata kausaliteten. HD kommer i domen fram till att Bankens skada uppstod vid utbetalningen av lånet. Frågan är hur man kan vara säker på att Banken skulle ha fått reda på hur det verkligen stod till i Försäljningsbolaget före

---

<sup>1</sup>Moberg (1986) s 171.

<sup>2</sup>Gometz (1996/97) s 228.

utbetalningen av lånet om revisorn handlat korrekt.<sup>1</sup> En revisors rapporteringskyldighet om felaktigheter begångna av styrelseledamöter eller VD gäller, som jag anfört ovan, gentemot hans huvudman, det vill säga bolaget. Revisorn har till och med en långt gående tystnadsplikt.<sup>2</sup> Med andra ord: var revisorns inaktivitet verkligen den adekvata orsaken till Bankens skada?

#### 3.1.2.4 Förutsättning för väckande av skadeståndstalan

Är det enskild aktieägare eller borgenär som för ersättningstalan mot revisor gäller inte föreskrifterna om behandling på bolagsstämma i 15 kap 5 § ABL.<sup>3</sup>

Skadeståndstalan kan även framställas på borgenärernas vägnar av bolagets konkursbo. Se ovan under skadestånd för bolaget angående förutsättning för talans väckande och preskription när det är konkursboet som för talan.<sup>4</sup>

#### 3.1.2.5 Preskription

Preskriptionsreglerna i 15 kap 6 § ABL gäller inte när det är enskild aktieägare eller fordringsägare som för skadeståndstalan.<sup>5</sup> Liksom när det gäller ersättningstalan som grundas på brott är preskriptionslagen tillämplig. När aktieägare eller borgenär för talan är preskriptionstiden därför, enligt 2 § 1 st preskriptionslagen, tio år.

#### 3.1.2.6 Jämkning

Samma bestämmelse om jämkning, 15 kap 4 § ABL, är tillämplig när det handlar om skadestånd till tredje man som när det är ansvaret mot bolaget som aktualiseras.

### 3.2 Rekvisit för skadestånd utom ABL

Revisorns ansvar för skada utom ABL aktualiseras då han utfört uppdrag som ligger utanför revisionen. Det kan vara fråga om dels skada som drabbat det bolag — eller tredjemän med anknytning till bolaget — i vilket revisorn är externrevisor, dels skada som uppkommit utan att revisorn har någon anknyt-

---

<sup>1</sup>Gometz (1996/97) s 228.

<sup>2</sup>Se ovan avsnitt 2.1.2.

<sup>3</sup>Rodhe (1977) s 19.

<sup>4</sup>Rodhe (1995) s 245 f.

<sup>5</sup>Rodhe (1977) s 19.

ning till bolaget eller annan skadedrabbad genom revisionsuppdrag. I det senare fallet är det klart att det ansvar revisorn kan drabbas av ligger utanför ABLs ansvarsregler. Föreligger däremot ett revisionsuppdrag uppkommer den gränsdragningsproblematik som redogjorts för ovan i kapitel två.

Vad beträffar såväl skadestånd till bolag i vilket revisorn innehar uppdragsavtal som till tredjeman kan hänvisning angående kraven på skada och adekvat kausalitet göras till behandlingen av dem ovan i avsnitt 3.1. Som anförts i avsnittet gäller för dessa rekvisit i princip allmänna skadeståndsrättsliga regler. Det gäller att den påvisade skadan är en adekvat orsaksföljd av en handling revisorn utfört inom ramen för sitt uppdrag enligt avtalet.

En revisor kan även tvingas betala skadestånd på grund av brott. Detta följer av 2 kap 4 § skadeståndslagen (1972:207) och den allmänna principen att den som begår en brottslig handling skall ersätta brottsoffret eller brottsoffren. Skadestånd på denna grund kan utgå både till kontraktspart och till tredjeman. Denna ersättningsgrund kommenteras i kapitel fyra.

### **3.2.1 Skadestånd gentemot bolaget — kontraktspart**

#### **3.2.1.1 Förekomst av uppdragsavtal**

En förutsättning för att kunna göra gällande revisorns ersättningsskyldighet på kontraktsrättslig grund är givetvis att det existerat ett uppdragsavtal mellan honom och bolaget. Det skulle föra för långt att redogöra för när, hur och var uppdragsavtal rent allmänt sluts men det kan vara intressant att beröra frågan vad som krävs för att ett självständigt rådgivaravtal skall anses ha uppstått mellan ett bolag, eller företrädare för bolaget, och dess externrevisor. Saken kom upp till bedömning i NJA 1992 s 243. Målet rörde skadeståndsansvar för en revisor på grund av bristande rådgivning avseende en affärs skattekonsekvenser.<sup>1</sup> En kvinna (A) hade efter sin makes bortgång övertagit alla aktier i ett bolag. Revisorn hade under makens levnad både varit dennes personlige rådgivare och revisor i bolaget under ett tjugotal år. Han fortsatte som bolagsrevisor även efter det att A tagit över bolaget. A beslöt sig för att sälja sina aktier; försäljningen fick vissa, för A oväntade, skattekonsekvenser och hon sökte därför ersättning av revisorn, vilken hon uppfattat som sin uppdragstagare och rådgivare vid försäljningen. Revisorn förnekade att han haft uppdrag att företräda A vid aktieförsäljningen eller med skatterådgivning och att hans uppdrag som bolagsrevisor inte medfört någon sådan skyldighet för

---

<sup>1</sup>Se även Engerstedt (1988) s 31 som ger en kortfattad kommentar till *tingsrättsdomen*.



honom. HD konstaterade att revisorn före aktieöverlåtelsen vid flera tillfällen varit konsulterad i frågor med anknytning till affären och att det var tydligt att A i samband med försäljningen uppfattat honom som sin ekonomiske rådgivare. Eftersom revisorn länge agerat som revisor i bolaget och biträtt familjen i deklaraionsfrågor hade A dessutom goda skäl för sin uppfattning. HD skriver vidare:

”Det kan icke ha undgått [revisorn] — som på intet sätt synes ha markerat en annan mening — att [A], vilken enligt vad utredningen visar ej biträdades från annat håll, såg [revisorn] som sin ekonomiske rådgivare i aktieaffären. Vid sådana förhållanden måste anses ha uppkommit ett uppdragsförhållande mellan [A] och [revisorn].”<sup>1</sup>

HD ansåg alltså att det, för att ett uppdragsförhållande skulle anses ha uppkommit, ”räckte” med klientens uppfattning om att ett dylikt förelåg och att revisorn var medveten om klientens uppfattning men inte tog henne ur (den av revisorn påstådda) villfarelsen.

Utgången synes mig riktig och ganska självklar med tanke på den aktivitet och roll som rådgivare revisorns faktiskt verkar ha haft. Hans påstående om brist på uppdragsförhållande kan mycket väl bara vara ett sätt att undkomma skadeståndsansvar på grund av sitt förbiseende av affärens skatteeffekter vid rådgivningen. Enligt min mening kan fallet även ses som ett exempel på en situation, där en revisor inte funderat tillräckligt över sin roll som rådgivare: när övergår han från att vara externrevisor till att bli bolagets eller bolagsledningens självständiga konsult?, var går gränsen mellan råd i professionen och råd vänner emellan? och vilka kan konsekvenserna bli av de råd han ger? Domen visar på hur viktigt det är att revisorn preciserar sitt uppdrag och lägger sig vinn om att klienten och han själv är överens om uppdragets omfattning och inriktning.

### 3.2.1.2 Culpa

En revisors rättsliga ställning får, då han uppträder som självständig rådgivare, ses som uppdragstagare. I förhållande till bolaget intar han då rollen av en syssloman.<sup>2</sup> Revisorns allmänna skyldighet är att visa omsorg vid fullgörandet av uppdraget; han skall utföra sin syssla med den grad av omsorg som kan krävas med tanke på det arbete han åtagit sig.<sup>3</sup> För revisorer finns ingen lag-

---

<sup>1</sup>HDs dom s 255.

<sup>2</sup>Moberg (1986) s 185 f.

<sup>3</sup>Hellner, Speciell avtalsrätt (1993) s 150.

reglering av skadeståndsskyldigheten.<sup>1</sup> Att ett uppdragsavtal existerar mellan revisorn och den skadelidande innebär att ansvar för ren förmögenhetsskada kan medges enligt den allmänna culpaprincipen utan att det hinder för skadeståndsskyldighet som föreligger enligt 2 kap 4 § skadeståndslagen<sup>2</sup> aktualiseras.<sup>3</sup> Såsom när det är fråga om en revisors ansvar i egenskap av externrevisor är det alltså, när revisorn agerar som självständig rådgivare, reglerna om sysslomän och culpaprincipen som ligger till grund för bedömningen av hans skadeståndsansvar.

Enligt Moberg kan dock vissa skillnader finnas mellan bedömningen av culpan då revisorn agerat som externrevisor och då han varit självständig konsult beroende på att bolaget i det senare fallet är ensam uppdragsgivare.<sup>4</sup> Som Hellner säger kan innebörden av omsorgskravet inte sammanfattas i någon enkel formel utan skyldigheterna beror på avtalets karaktär.<sup>5</sup> Hänsyn måste även tas till sådana faktorer som i allmänhet kommer upp till bedömning vid prövning av ansvar såsom särskilda avtalsvillkor och arvodets storlek.<sup>6</sup> Huruvida en handling kan anses som oaktsam eller inte får avgöras efter det att man avgjort vilka plikter revisorn haft i det konkreta fallet.<sup>7</sup> Bedömningen av vilken omsorgsplikt en revisor har och vad som kan tilläggas honom som vårdslöst beror alltså i hög grad på vad för sorts uppdrag och vilken typ av arbetsuppgifter det är fråga om. Jag kommer därför närmare in på culpabedömningen i kapitel fyra, i samband med diskussionen av ett antal rättsfall med anknytning till revisors skadeståndsansvar som konsult.

Några allmänna påpekanden kan dock göras. Revisorns ansvar betecknas som ett professionsansvar.<sup>8</sup> Detta innebär att ansvarsbedömningen görs utifrån en speciell fackmässig måttstock vilken innefattar den omsorg och yrkesmässiga skicklighet som med rimlighet kan förväntas av en fackman i den speciella branschen.<sup>9</sup> Pålsson menar att ett råd, som förmedlats av en professionell rådgivare, får anses vara oaktsamt om det inte har baserats på tillgänglig och

---

<sup>1</sup>Danowsky (1988) s 32.

<sup>2</sup>Se nedan avsnitt 3.2.2.1 om den så kallade spärregeln.

<sup>3</sup>Kleineman (1987) s 510.

<sup>4</sup>Moberg (1986) s 186.

<sup>5</sup>Hellner, Speciell avtalsrätt (1993) s 150.

<sup>6</sup>Heuman (1989) s 21.

<sup>7</sup>Samuelsson/Søgaard (1993) s 113.

<sup>8</sup>Se bland andra Moberg (1986) s 170, Langsted m fl (1994) s 149, Samuelsson/Søgaard (1993) s 13.

<sup>9</sup>Langsted m fl (1994) s 150.

allmänt vedertagen kunskap.<sup>1</sup> Det gäller att försöka hitta den måttstock som kan vägleda vid culpabedömningen. Enligt Kleineman får man i det sammanhanget vanligtvis försöka att individualisera bedömningen och det går därför ofta inte att gå utanför den berörda yrkeskategorin.<sup>2</sup> Revisorers ansvar bör bedömas enligt den yrkesmässiga normen så länge han utför arbete på områden där han är sakligt kunnig — det vill säga då han åtar sig uppgifter som han både personligen och som revisor är särskilt kompetent att utföra. Inom revisorers kompetensområde har klienterna rätt att vänta sig ett professionellt utfört arbete.<sup>3</sup> Som Danowsky uttrycker det är poängen med att begära råd av en revisor eller expert ju att man kan lita på de råd han ger.<sup>4</sup> Här kan den så kallade tillitsprincipen nämnas.<sup>5</sup> Tillitsprincipen bygger på att en person som inte är så bevandrad i revisions-, redovisnings-, skattefrågor och dylikt skall kunna vända sig till en revisor för att få hjälp med de frågor han själv inte kan lösa. Klienten skall i allmänhet kunna lita på de besked revisorn lämnar; en annan sak är att revisorn ibland kan vara tvungen att lämna osäkra svar.<sup>6</sup> Skulle revisorn därför i sitt yrkesmässiga utförande av ett visst arbete inte leva upp till den professionella norm som gäller för revisorer antas han som regel ha handlat culpöst. Ett åsidosättande av de kutymer som råder inom ett visst yrkesmässigt fack — branschnormerna — räcker som regel för att vårdslöshet skall föreligga.<sup>7</sup> Handlar det däremot om uppgifter där revisorn inte är speciellt sakkunnig, bör hans ansvar bedömas enligt en mildare norm, under förutsättning att han gör klart för klienten att han inte har någon djupare kompetens på området. Tar han emellertid på sig uppgifter som förutsätter speciell sakkunskap utan att göra förbehåll för sina brister bör hans arbete bedömas efter den hårdare, professionella normen på området.<sup>8</sup>

Man skulle för revisorer, liksom för advokater, kunna skilja mellan lämplighetsråd och rättsliga råd. Lämplighetsråd skulle vara sådana råd som inte bygger på fackkunskap utan mera på ett allmänt omdöme. Luterkort tar som exempel på ett lämplighetsråd att råda en klient att göra en vanlig försäljning av vissa aktier. Revisorn har i detta fall ingen skyldighet att ge de exakt rätta

---

<sup>1</sup>Pålsson (1997) s 19.

<sup>2</sup>Kleineman (1987) s 513.

<sup>3</sup>Langsted m fl (1994) s 151.

<sup>4</sup>Danowsky (1988) s 36.

<sup>5</sup>Se längre fram i avsnittet om den så kallade tillitsläran.

<sup>6</sup>Heuman (1989) s 22 f.

<sup>7</sup>Samuelsson/Søgaard (1993) s 22.

<sup>8</sup>Langsted m fl (1994) s 151.

råden. För lämplighetsråd som senare inte visar sig ha varit speciellt kloka eller klipska är ansvaret, enligt Luterkort, mycket begränsat eller inte existerande.<sup>1</sup> För rättsliga råd är förhållandet annorlunda. Revisorn måste anses ha åtagit sig att ge rättsliga råd därför att han kan vissa lagar. Han är givetvis inte expert på alla lagar men vissa lagar, såsom exempelvis skatteförfattningarna, anser Luterkort att han skall kunna. Inom området för revisorsprofessionen kan man kräva att revisorerna har vissa baskunskaper. Vilka baskunskaperna skall anses vara går inte att exakt fastställa utan det får avgöras från fall till fall. Ligger situationen inom vad som kan anses tillhöra revisorns rimliga baskunskaper måste han som rådgivare vara ansvarig för felaktiga råd, felaktiga upplysningar eller underlåtelse att göra ett relevant påpekande.<sup>2</sup>

Hänsyn måste dock tas till hur revisorn har uppträtt i rådgivningssituationen. Har han reservationslöst påstått att det förhåller sig på ett visst sätt blir bedömningen hårdare än om han uttryckt sig försiktigt och gjort klart för klienten att frågan inte är entydig. Det har även stor betydelse hur central den rättsregel är som revisorn bedömt felaktigt eller överhuvudtaget inte nämnt.<sup>3</sup>

Med culpabedömningen sammanhänger den så kallade tillitsläran. Betydelse vid värdsloshetsbedömningen har vilken tillit uppdragsgivaren satt till de råd uppdragstagaren — i detta fall revisorn — givit. Enligt Kleineman får man göra en tillitsanalys som utmynnar i att man antingen kommer fram till att mottagarens tillit till råden varit obefogad eller att hans tillit varit befogad. Vid tillitsanalysen är det bland annat av betydelse i vilken situation och vilket sammanhang råden givits, till vem och av vem. Kleineman menar att i vissa situationer, till exempel inom den privata sfären, kan endast mycket liten tilltro sättas till de råd som ges. Han går så långt att han karaktäriserar vissa områden som präglade av "skadeståndsrättslig immunitet".<sup>4</sup> Jag kommenterar detta närmare i avsnitt 4.2.

I en uppsats, i vilken finansiella rådgivares ansvar behandlas, föreslår Pålsson att skadestånd bara skall kunna utkrävas om kunden haft skäl att förvänta sig att rådgivaren besitter tillräcklig kompetens. Pålsson tar som exempel på när skadestånd inte antas utgå om någon får placeringsråd på Kiviks marknad. I denna situation varken torde eller borde den som mottar rådet ta det på allvar — under förutsättning att inget annat tillitsskapande moment föreligger såsom

---

<sup>1</sup>Luterkort i Wennberg (1988) s 28.

<sup>2</sup>Luterkort i Wennberg (1988) s 28.

<sup>3</sup>Luterkort i Wennberg (1988) s 28.

<sup>4</sup>Kleineman (1987) s 513 ff.

att rådgivaren gör gällande att han besitter tillräcklig kompetens för ändamålet ifråga. För den som istället uppsöker den lokala banken i Kivik förhåller det sig annorlunda eftersom ordet "bank" signalerar kompetens. Vid sådana förhållanden har kunden rätt att kräva kunnighet hos bankens anställda.<sup>1</sup> Den av Pålsson anförda situationen är enligt min uppfattning ett konkret exempel på tillämpning av Kleinemans tillitslära. Pålssons synpunkt gäller främst bankers finansiella rådgivare men samma resonemang kan föras angående revisors ansvar vid rådgivning.

Vad som i ett specifikt fall kan tillskrivas en revisor som värdslöst ankommer till sist på domstolarna att avgöra. Oavsett vilken typ av uppdrag (inom revisorskompetensen) det är fråga om i det konkreta fallet kan antas att domstolarna tar som utgångspunkt att bedöma om revisorn har handlat i strid med god revisors sed.<sup>2</sup> När domstolen skall avgöra vad standarden god revisors sed innebär, låter den med största sannolikhet i hög utsträckning sig ledas av den utveckling av begreppet god revisors sed som skett genom revisorerna själva.<sup>3</sup> För revisorerna finns, framförallt genom FARs försorg, ett tämligen väl utvecklat etiskt regelsystem som får beaktas vid prövningen av sysslomannaansvaret.<sup>4</sup> En brist vid avgörandet av vad som tillhör god revisors sed och vad som är värdslöst eller inte värdslöst är att FARs utslag i disciplinärenden inte är offentliga. Hemmar menar att FAR skulle kunna anonymisera utslagen i disciplinärenden så att de kunde offentliggöras. Han tror dessutom att en del processande skulle kunna undvikas om revisorerna kunde studera utslagen och därmed få en bättre uppfattning om var gränsen går mellan värdslöst och inte värdslöst handlande.<sup>5</sup>

### 3.2.1.3 Preskription

För skadeståndstalan gentemot en revisor som rådgivare är de preskriptionsregler som gäller för personliga uppdrag och sysslomän tillämpliga.<sup>6</sup> Enligt 18 kap 9 § handelsbalken skall talan mot en sysslomans uppdrag föras inom ett år efter det att uppdraget slutredovisats. Det är alltså fråga om en förhållandevis kort preskriptionstid som får sägas vara till revisorns fördel. För att preskrip-

---

<sup>1</sup>Pålsson (1997) s 19.

<sup>2</sup>Se ovan avsnitt 2.1.1. om termens innebörd.

<sup>3</sup>Langsted m fl (1994) s 154.

<sup>4</sup>Danowsky (1988) s 32.

<sup>5</sup>Hemmar i Trehörning (1993) s 21.

<sup>6</sup>Hellner, Speciell avtalsrätt (1993) s 147.

tionstiden skall börja löpa krävs dock att revisorn avger slutredovisning. I NJA 1992 s 243, som kommenterats ovan angående kravet på uppdragsavtal, kom revisorn även med den invändningen att fordran i vart fall var preskriberad (om domstolen trots allt skulle finna att ett uppdragsavtal förelegat) eftersom närmare tio år förflutit från aktieaffären till stämningen. Invändningen kom aldrig upp till bedömning i HD och kommenteras inte heller av HovR. I TR synes invändningen ha avvisats med motiveringen att revisorn inte förmått visa att han avsagt sig uppdraget som rådgivare åt A.<sup>1</sup> Någon slutredovisning hade alltså enligt domstolen inte skett och därmed fanns ingen utgångsdag att räkna preskription från.

#### 3.2.1.4 Jämkning

Angående möjligheten till jämkning av skadeståndet är den allmänna jämningsregeln i 6 kap 2 § skadeståndslagen tillämplig då revisorn handlat som självständig rådgivare. I alla fall om inte skadeståndslagens 1 §, enligt vilken lagen tillämpas om inte annat "föranledes av avtal eller i övrigt följer av regler om skadestånd i avtalsförhållanden", lägger några hinder i vägen. Hellner menar, att även om det inte finns något formellt hinder för att tillämpa skadeståndslagens jämningsregel kan det i kontraktsförhållanden vara tydligt att en jämkning enligt 6 kap 2 § skulle vara olämplig. Ju mera skadan liknar dem som är typiska för utomobligatoriska förhållanden desto större skäl finns att anse jämningsregeln tillämplig.<sup>2</sup> Enligt bestämmelsen kan skadeståndet jämkas efter vad som är skäligt om skyldigheten att utge skadestånd är oskäligt betungande med hänsyn till den skadeståndsskyldiges ekonomiska förhållanden. Hänsyn skall även tas till den skadelidandes behov av skadestånd och övriga omständigheter. Som Hellner säger "torde [den allmänna regeln] sällan hjälpa uppdragstagaren".<sup>3</sup>

### 3.2.2 Skadestånd gentemot annan än kontraktspart

#### 3.2.2.1 Förutsättning för ansvar vid ren förmögenhetsskada — "spärregeln"

I 2 kap 4 § skadeståndslagen finns en rättslig princip fastslagen som Kleineman kallar för "spärregeln".<sup>4</sup> Enligt 2 kap 4 § skadeståndslagen skall den som vållar

---

<sup>1</sup>Se polemiken mellan Engerstedt (1988) s 31 och Luterkort (1988) s 53 f.

<sup>2</sup>Hellner, Skadeståndsrätt (1993) s 325.

<sup>3</sup>Hellner, Speciell avtalsrätt (1993) s 160.

<sup>4</sup>Kleineman (1987) s 83.

ren förmögenhetsskada — det vill säga ekonomisk skada utan samband med person- eller sakskada — ersätta skadan om den vållats genom brott. Lagens 1 § föreskriver uttryckligt att bestämmelserna i skadeståndslagen skall tillämpas om inte annat är särskilt föreskrivet eller föranledes av avtal eller följer av regler om skadestånd i avtalsförhållanden. Sålunda gäller inte spärregeln om det finns ett kontrakt mellan skadevällaren och den skadelidande eller om ABLs regler om skadestånd är tillämpliga. Spärregeln ger enligt Kleineman uttryck för ”en generellt avog inställning till ett utomobligatoriskt ansvar grundat antingen på dolus eller på culpa för rena förmögenhetsskador”.<sup>1</sup> När det är fråga om ren förmögenhetsskada är skadan alltså i princip inte ersättningsgill om det inte finns ett avtal eller om den inte har samband med ett brott.

Departementschefen gjorde emellertid ett intressant uttalande i propositionen (1972:5) till skadeståndslagen angående de avtalsrättsliga skadestandsreglerna:

”Regler eller grundsatser av detta slag kan ha en ... verkan också i situationer där något avtal inte föreligger men som uppvisar kontraktliknande drag.”<sup>2</sup>

Utgångspunkten i kontraktsförhållanden är att skadestånd utgår vid vållande. Kan man därför ”kvalificera” rättsförhållandet mellan skadevällaren och den skadelidande som kontraktsrättsligt eller *kontraktliknande* kan ersättning för rena förmögenhetsskador utgå i större utsträckning.<sup>3</sup>

Departementschefen skrev vidare i propositionen:

”Den nya lagstiftningen är inte avsedd att vare sig medföra någon ändring i gällande rätt eller utgöra hinder för en rättsutveckling genom praxis i riktning mot ett vidgat ansvar för ren förmögenhetsskada.”<sup>4</sup>

Lagstiftaren har alltså utgått både från att tidigare rättspraxis skulle gälla efter det att den nya skadeståndslagen trätt i kraft och att ansvaret för ren förmögenhetsskada, oberoende av tidigare praxis, skulle kunna utvidgas genom ny rättspraxis. Tidigare praxis och speciella lagregler som bestämmer ansvaret för rena förmögenhetsskador kan även användas för analogisk tolkning.<sup>5</sup>

Det är alltså inte helt omöjligt för tredje man att erhålla skadestånd från en revisor då han orsakats ren förmögenhetsskada genom revisorns vårdslöshet.

---

<sup>1</sup>Kleineman (1987) s 83 ff.

<sup>2</sup>Prop 1972:5 s 448.

<sup>3</sup>Kleineman (1987) s 138.

<sup>4</sup>Prop 1972:5 s 568.

<sup>5</sup>Kleineman (1987) s 139.

Detta trots att revisorns beteende inte kan tillskrivas honom som brottsligt och utan att något kontrakt föreligger mellan revisorn och den skadelidande. Skadeståndet kan antingen grundas på att förhållandet mellan revisorn och den skadelidande kan karaktäriseras som *kontraktsliknande* eller grundas enbart på revisorns vårdslöshet.

Frågan är emellertid hur långt domstolarna, och då framförallt HD, är och har varit beredda att gå i de konkreta fallen. Har en utvidgning av ansvaret för ren förmögenhetsskada skett i praxis; vågar domstolarna avvika från spärregelns huvudregel om att ersättning för ren förmögenhetsskada endast utgår vid brott eller kontraktsförhållande? Spörsmålet berörs nedan i avsnitt 4.1.2.

### 3.2.2.2 Skada, culpa, adekvat kausalitet

För att det skall vara möjligt att överhuvudtaget tillerkänna tredje man skadestånd krävs givetvis att giltig skada föreligger och att det råder adekvat kausalitet mellan skadan och revisorns vårdslösa beteende. Angående den vårdslöshet som fordras för att revisorn skall bli ersättningsskyldig får hänvisning göras till redogörelsen av culpan angående skadeståndsskyldighet gentemot kontraktspart. När det handlar om skadeståndsskyldighet gentemot tredje man finns givetvis inget kontrakt *mellan revisorn och den skadelidande* som man kan grunda culpabedömningen på. Min uppfattning är dock att man, även då tredje man skadats, måste kunna bygga culpabedömningen på det kontrakt som rätt mellan revisorn och hans kontraktspart och på den professionella norm som gäller för revisorer. Med att bygga vårdslöshetsbedömningen på det kontrakt som förelegat mellan revisorn och hans uppdragsgivare menar jag att hänsyn får tas till omfattningen av revisorns uppdrag och vad detta gått ut på. Har uppdraget exempelvis handlat om företagsvärdering och tredje man skadats genom revisorns vårdslösa värdering är utgångspunkten vad som kan krävas vid en sådan värdering.

### 3.2.2.3 Preskription

Den preskriptionstid om ett år som gäller för sysslomans förvaltning avser endast talan av uppdragsgivaren och inte skadeståndstalan av annan som har intresse av uppdragstagarens handlande.<sup>1</sup> En skadeståndsfordran utom kontraktsförhållande preskriberas i stället, enligt 2 § 1 st preskriptionslagen, tio år efter fordringens tillkomst. För att tillämpa regeln krävs att man fastställer

---

<sup>1</sup>Hellner, Speciell avtalsrätt (1993) s 161.



när skadeståndsfördringen uppkom. Frågan är om fristen skall räknas från den tidpunkt då revisorn företog den vårdslösa handlingen eller från den tidpunkt då tredje man exempelvis litade på en revisors företagsvärdering och då vidtog den handling som slutligen ledde till skada. Enligt Hellner tyder rättspraxis på att det är den skadegörande handlingen som är avgörande.<sup>1</sup> Även Kleineman menar att när det gäller skadeståndsfördringar räknas preskriptionsfristen från tidpunkten för den skadegörande handlingen.<sup>2</sup> Hellner konstaterar att detta kan leda till att skadeståndskravet är preskriberat innan någon skada har inträffat, men att regeln motiveras av att den som begått ett fel någon gång måste kunna vara säker på att inte krävas på ersättning på grund av något som inträffat långt tidigare.<sup>3</sup> Vad beträffar revisors skadeståndsskyldighet bör preskriptionstiden alltså räknas från den tidpunkt då han utförde den culpösa handlingen.

#### 3.2.2.4 Jämkning

Då det är fråga om skadestånd till annan än kontraktspart råder det, till skillnad från när skadestånd utgår inom ett kontraktsförhållande, inget tvivel om att den allmänna jämningsregeln i 6 kap 2 § skadeståndslagen är tillämplig.

### 3.3 Sammanfattande kommentar — allmänna rekvisit

Vid en skadeståndstalan mot en revisor har det ur flera avseenden betydelse av vem och på vilken grund ersättningstalan förs. Avgörande är om det är revisorns ansvar som externrevisor eller hans ansvar som självständig konsult som är föremålet för talan.

Jag går först igenom skillnaderna vad beträffar ansvarsbestämmelserna mellan *revisorn och bolaget* då revisorn intar ställningen som externrevisor respektive självständig konsult.

Både i externrevisor- och konsultsituationen skall, för att skadestånd skall komma ifråga, bolaget ha drabbats av en ekonomisk skada. Skadan skall vidare ha varit en adekvat följd av revisorns culpösa handlande inom ramen för hans uppdrag som bolagsrevisor respektive konsult. Både skadebedömningen och adekvansbedömningen följer allmänna skadeståndsrättsliga principer; ingen

---

<sup>1</sup>Hellner, Skadeståndsrätt (1993) s 330.

<sup>2</sup>Kleineman (1987) s 554.

<sup>3</sup>Hellner, Skadeståndsrätt (1993) s 330.

skillnad kan därför sägas finnas mellan bedömningen av skadan och adekvansen i de två situationerna.

Vad angår vårdslöshetsbedömningen kan inte några större skillnader sägas finnas i de två situationerna. Revisorns ansvar får i båda fallen betecknas som ett professionsansvar. Till grund för bedömningen av hans skadeståndsansvar ligger reglerna om sysslomän och culpaprincipen. I egenskap av externrevisor skall revisorn emellertid tillgodose inte bara aktieägarnas intresse utan även de intressen exempelvis bolagets anställda, borgenärer och den aktieköpande allmänheten har. När han agerar som självständig konsult däremot är bolaget hans ende uppdragsgivare och han intar i denna situation i större utsträckning rollen av bolagets syssloman. Hänsyn tas vid culpabedömningen i externrevisorsituationen till revisorns ställning i bolaget och vilka skyldigheter och uppgifter han haft i dess organisation. Finns det ett preciserat avtal som bestämmer revisionsuppdragets omfattning får det bilda utgångspunkt för vad som ingått i hans uppgifter. Föreligger inget avtal — vilket är det vanliga — får ställningstagandet baseras på vad som normalt kan anses omfattas av ett revisionsuppdrag. När revisorn handlat som självständig konsult finns det i allmänhet ett avtal som pekar på vilka uppgifter revisorn åtagit sig att utföra. Kontraktet och det faktum att bolaget är ensam uppdragsgivare till revisorn utgör då utgångspunkten för culpabedömningen. Vid culpabedömningen då revisorns ansvar enligt ABL gör sig gällande är begreppet god revisionsred av central betydelse. När revisorn handlar som konsult är det, främst beroende på att det i denna situation kan vara fråga om så många olika typer av arbete såsom skatterådgivning, företagsvärdering, bokföringshjälp och dylikt, i större utsträckning det vidare begreppet god revisorsred som är det aktuella.

För att väcka talan mot revisor som självständig konsult krävs inte, såsom när det är fråga om revisors ansvar enligt ABL, att beslut att väcka talan mot revisorn fattats av bolagsstämman med erforderlig majoritet. Då revisorn uppträtt som självständig rådgivare är det bolagets företrädare — bolagsstyrelsen — som, utan att några speciella formella förutsättningar måste vara uppfyllda, för talan om skadestånd till bolaget.

Vad beträffar preskription är preskriptionstiden då revisorn handlat i egenskap av externrevisor tre år och då han handlat som självständig rådgivare ett år. Preskriptionstiden börjar i första fallet löpa då revisionsberättelse framlägges på bolagsstämman eller yttrande avges och i andra fallet då revisorn avger slutredovisning. Utgångsdagen från vilken preskriptionstiden räknas är alltså ungefär densamma i båda fallen; framläggande av revisionsberättelse får väl

ses som en slutredovisning av revisorns uppdrag som externrevisor. Däremot är själva preskriptionstiden då revisorn handlat som självständig rådgivare avsevärt kortare, och förmånligare, för revisorn än då han handlat som externrevisor. Detta innebär att det framförallt för bolagets del är viktigt att veta om det utförda arbetet kan anses hamna inom ramen för revisorns uppdrag som bolagsrevisor enligt ABL eller inte. Lever bolaget i den villfarelsen att uppdraget ligger inom ABLs ansvarsregler och att det därför har tre år på sig att väcka talan kan det drabbas av rättsförlust genom att det är förhindrat att ställa revisorn till ansvar redan efter ett år.

Angående möjligheten till jämkning av skadeståndet är den bestämmelse i 15 kap 4 § ABL om jämkning som är tillämplig då revisorn ställs till ansvar i egenkap av bolagsrevisor förmånligare för revisorn än den allmänna jämkningsregeln i 6 kap 2 § skadeståndslagen som tillämpas då han uppträtt i konsultrollen.

Vad sedan gäller beträffande skillnaderna mellan de båda situationerna då det är *revisorns ansvar gentemot tredje man* som aktualiseras kan hänvisning angående skada, culpa, adekvat kausalitet och jämkning göras till vad som ovan anförts i samband med ansvarsförhållandet mellan revisorn och bolaget.

För övrigt föreligger den viktiga skillnaden att när revisorn handlat som bolagsrevisor är det, genom den uttryckliga skrivningen i 15 kap 1 och 2 §§ ABL om att revisorn skall ersätta skada som vållas annan än bolaget och aktieägare, klart att revisorn kan bli skadeståndsskyldig gentemot tredje man, såsom exempelvis gentemot bolagets borgenärer. Handlar revisorn däremot som konsult — och tredje mans skada uppkommit utan samband med brott — är rättsläget mera osäkert. Svensk skadeståndsrätt har allmänt sett haft en restriktiv inställning till ansvar för ren förmögenhetsskada utom kontraktsförhållande och utan samband med brott. Något absolut hinder föreligger emellertid inte för domstolarna att göra en revisor ersättningskyldig då han orsakat tredje man ren förmögenhetsskada utan samband med brott. Hindret ligger snarare i oviljan att avvika från den traditionellt restriktiva inställningen till ansvar för ren förmögenhetsskada. Det kan därför vara frestande både för en skadelidande tredje man och för domstolarna att, för att ett materiellt riktigt resultat skall uppnås i det konkreta fallet, antingen pressa in revisorns vårdlösa handlande som varande inom uppdraget som externrevisor alternativt få förhållandet mellan den skadelidande och revisorn att se ut som kontraktsrättsligt, eller i vart fall kontraktsliknande.

Vad beträffar preskription är, både när tredje man för skadeståndstalan mot revisor enligt ABL och när talan grundas på revisorns självständiga konsultuppdrag, preskriptionslagen tillämplig och preskriptionstiden löper, enligt lagens 2 §, under tio år från skadeståndsfördringens tillkomst.

## 4 Revisorns ansvar som konsult — grund för skadestånd och uteslutande av ansvar

### 4.1 Grund för skadestånd — analys med utgångspunkt i några rättsfall

#### 4.1.1 Kontraktsgrund

##### 4.1.1.1 Talan mot revisor

Skadeståndstalan mot revisorer som rådgivare har några gånger varit föremål för domstolarnas bedömning. Jag kommenterar nedan några fall för att illustrera i vilka situationer och under vilka förhållanden en revisor kan bli skadeståndsskyldig i sin konsultverksamhet.

I tre avgöranden från 1992 har Högsta domstolen behandlat revisors skadeståndsskyldighet på grund av oaktsam eller bristande rådgivning avseende olika transaktioners skattekonsekvenser.<sup>1</sup>

I det första fallet — NJA 1992 s 58 — vände sig, på våren 1981, aktieägarna i ett bolag — makarna B — till en revisionsbyrå för att, inför ändringen i aktielagstiftningen som höjde minimikapitalet i aktiebolag från 5 000 till 50 000 kr, få råd om hur de borde agera. Revisionsbyrån gav dem rådet att övergå till att driva rörelsen som handelsbolag och makarna B handlade i enlighet härmed. Detta ledde till att de, i anledning av aktiebolagets upplösning, debiterades en utskiftningsskatt om närmare 65 000 kr. Makarna B stämde revisionsbyrån; de menade att utskiftningsskatten varit en onyttig och opåräknad kostnad. De hade mycket väl kunnat fortsätta att driva rörelsen i aktiebolagsform vilket varit ett ekonomiskt gynnsammare alternativ. Av hovrättens och HDs dom framgår att makarna B inte haft någon närmare insikt om betydelsen av valet av företagsform eller om de ekonomiska följderna av ett val i den ena eller andra riktningen. De uppfattade representanten för revisionsbyrån [S] som expert vilket denne även insett. HD konstaterade att:

”... rådgivningsuppdraget varit av sådan art att [S] haft att iaktta ett betydande mått av omsorg vid rådgivningen ... uppdraget [har] utförts utan att makarna B:s intressen tagits till vara med tillbörlig omsorg.”<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup>Se även Kleinemans kommentar till de två domarna NJA 1992 s 58 och NJA 1992 s 502 i Kleineman (1992/93) s 309 ff.

<sup>2</sup>HDs dom s 65.

HD menade att makarna B genom rådgivningen orsakats en skatteutgift som de annars inte skulle ha haft. Revisionsbolaget blev därför skyldigt att ersätta makarna B med ett belopp svarande mot utgiften.

I NJA 1992 s 243, som berörts i avsnitt 3.2.1.1 ovan angående kravet på förekomst av uppdragsavtal, överlät ägaren (A) till aktiebolaget B, efter inrådan och medverkan av bolagets revisor, bolagets lokaler, inventarier, personal och delar av varulagret till ett annat bolag. Kvarvarande agenturer och varulager överläts sedan till ett annan köpare. Sedan dessa försäljningar genomförts såldes, även detta i samråd med revisorn, aktierna i bolaget B. Försäljningen kom att medföra beskattning enligt vinstbolagsreglerna; hela köpeskillingen blev beskattad hos A istället för 40 procent enligt den annars, vid sådan aktieförsäljning det var fråga om, tillämpliga realisationsvinstbestämmelsen. Detta var något A inte hade räknat med; revisorn hade inte upplyst henne om vilka negativa skattekonsekvenser en överlåtelse av aktierna kunde få. HD ansåg att det, som rådgivare med sakkunskap i skattefrågor, ålegat revisorn att belysa affärens skattekonsekvenser och att ge korrekt information om gällande regler. Eftersom revisorn brustit härutinnan ansågs han skadeståndsskyldig.

I NJA 1992 s 502 hade ägarna till ett tidningsföretag, i samband med en försäljning av företaget, vissa kontakter med företagets revisorer. Ägarna vidtog vissa bolagsrättsliga transaktioner. Transaktionerna fick, för dem, oväntade och ofördelaktiga skattekonsekvenser. Ägarna stämde revisorernas revisionsbolag för vårdslös och felaktig rådgivning. HD anförde först att rådgivare, med sakkunskap i skattefrågor, allmänt sett har långtgående förpliktelser när det gäller att belysa en tilltänkt transaktions skattekonsekvenser. Emellertid menade domstolen att man bör:

”... vara försiktig med att lägga en rådgivare till last som försumlighet att han inte föreslagit sådana problemlösningar som är komplicerade till sin konstruktion eller svarbedömda från skatterättslig synpunkt.”<sup>1</sup>

Vid det tillfälle då bolagstransaktionerna diskuterats och en av revisorerna deltagit, hade diskussionen varit av allmän och preliminär karaktär och domstolen menade att det då inte kunde förväntas av den närvarande revisorn att han skulle lämna annat än mycket allmänna råd. Att revisorn vid tillfället endast tillrådde en försäljning av tidningsföretaget utan att ta upp vissa andra problem kunde, enligt HDs mening, därför inte anses utgöra försummelse från hans sida. Än mindre ansåg domstolen det ligga honom till last att han, vid till-

---

<sup>1</sup>HDs dom s 510.

fället, underlät att rekommendera en annan, komplicerad, transaktion specifikt utpekad av revisionskäreandena vilka menade att revisorn bort peka på transaktionen som alternativ lösning. Revisionsbyrån undkom därför skadeståndsskyldighet.

I RH 1996:153 hade ställföreträdaren för ett finansbolag (K) (vilken även ägde 75 % av aktierna i finansbolaget), i samband med ett generationsskifte, vänt sig till en revisionsbyrå angående överlåtelse av aktier i ett av honom ägt bilbolag. Finansbolaget förvärvade, efter revisionsbyråns rådgivning, aktier i bilbolaget. Detta ledde till att finansbolaget förpliktigades att betala gåvoskatt om närmare 2 300 000 kr. Den rätt till skadestånd som finansbolaget kunde ha gentemot revisionsbyrån överläts till K och K väckte skadeståndstalan gentemot revisionsbyrån på grund av försumlig rådgivning. Hovrätten fann det klarlagt att K, vid rådgivningstillfället, klart motsatte sig den föreslagna transaktionen, om finansbolaget skulle åläggas att betala någon skatt. Det befanns vara utslutet att transaktionen skulle ha genomförts om K hade insett att gåvoskatt skulle bli följden. Vidare anförde domstolen att det ålegat den rådgivande revisorn, genom att han åtagit sig uppdraget som ekonomisk rådgivare vid den aktuella transaktionen, att belysa affärens skattekonsekvenser och ge en korrekt information om gällande regler. Genom rättspraxis (ett prejudikat från 1980) stod det, vid rådgivningstillfället, klart att en sådan transaktion som det var fråga om i regel måste leda till gåvobeskattning. Hovrätten anförde:

”Trots förekomsten av detta prejudikat har [revisorn] upplyst [K] om att risken för gåvoskatt var mycket liten. [Revisorn] har således inte före rådgivningen skaffat sig erforderliga kunskaper beträffande gällande skatteregler, vilket medfört att aktieöverlåtelsen genomförts.”<sup>1</sup>

Vårdslöshet ansågs på grund av detta föreligga från revisionsbolagets sida. Vidare ansåg hovrätten att revisionsbolaget, vid ett senare tillfälle, på grund av den vårdslöshet den visat vid tillkomsten av transaktionshandlingarna, självständigt borde ha undersökt möjligheten, att genom åberopande av en ogiltighetsklausul i överlåtelseavtalet, undvika gåvoskatt. Senare har det, genom prejudikat, framkommit att gåvobeskattning med stor sannolikhet hade kunnat undvikas om avtalet bringats att återgå med hjälp av ogiltighetsklausulen. Revisionsbolaget hade emellertid förhållit sig helt passivt. Domstolen konstaterade att, det från revisionsbolagets sida, inte heller vid detta tillfälle visats den omsorg som kunnat förväntas från en revisionsbyrå med auktoriserade revisorer. Revisionsbolaget befanns vara skadeståndsskyldigt; hovrätten kom,

---

<sup>1</sup>RH 1996 s 412.

efter en helhetsbedömning av rådgivningen, fram till att revisionsbolaget förfarit vårdslöst och att detta lett till att finansbolaget orsakats en skada motsvarande den debiterade gåvoskatten.

I en dom i Svea Hovrätt i juni 1997 (T 11/96) dömdes en revisionsbyrå, på grund av försumlighet vid skatterådgivning, skyldigt att betala skadestånd — totalt 21 miljoner kr — till sina forna klienter. Revisionsbyrån hade, på eget initiativ, givit klienterna — en familj som drev en liten rörelse ("familjen") — rådet att, i syfte att skatteplanera, sälja sin rörelse för att sedan senare köpa den tillbaka. Bolagstransaktionerna kom emellertid att bedömas enligt vinstbolagsreglerna istället för enligt vanliga reavinstregler och, som HovR säger i domen, blev följden av detta "närmast katastrofal för de berörda."<sup>1</sup> Familjen hade varit mycket tveksam till skatteplaneringen och flera gånger förklarat för revisionsbyrån att den inte var villig att företa några skattetransaktioner som inte var lagliga och riskfria. HovR menade att det genom revisionsbyråns uppdrag som skatterådgivare ålegat den:

"inte bara att ge korrekt information om gällande skattelagstiftning och noggrant belysa de föreslagna transaktionernas skattekonsekvenser utan också att noggrant redogöra för den risk som fanns för att transaktionerna skulle falla under vinstbolagsreglerna."<sup>2</sup>

Enligt hovrättens mening var dessutom, på grund av de företagna transaktionernas upplägg, risken för att transaktionen skulle komma att bedömas enligt vinstbolagsreglerna betydande. Då revisionsbyrån åsidosatt vad som ålegat den enligt det ovan anförda och istället bibringat familjen uppfattningen att transaktionerna var riskfria samt att de inte skulle falla under vinstbolagsreglerna, fann hovrätten att revisionsbyrån gjort sig skyldig till försumlighet. Revisionsbyrån blev därför skadeståndsskyldig gentemot familjen.<sup>3</sup>

Alla de fem fall som jag redogjort för ovan — och som för övrigt utgör samtliga rättsfall, rörande revisors skadeståndsskyldighet som konsult och rådgivare, jag hittat — har handlat om revisors skadeståndsskyldighet för rådgivning med koppling till skattefrågor. Skattefrågor och olika transaktioners skatteeffekter är ofta komplicerade saker där sällan några enkla och entydiga svar kan ges. Rättsfallen visar att det inte, för att revisorn skall undgå att anses som culpös och drabbas av skadeståndsansvar, krävs av revisorn att han skall kunna alla

---

<sup>1</sup>Svea hovrätts dom s 11.

<sup>2</sup>Svea hovrätts dom s 11.

<sup>3</sup>Enligt uppgift från Advokaterna Ödell & Sundström, som företrädde familjen i hovrätten, är domen överklagad till HD. Se även om domen i von Hofsten (1997) s 79.



skattelagar utan och innan eller att han skall ha säkra och perfekta lösningar på alla problem. Uppkommer en komplicerad juridisk frågeställning, exempelvis i samband med en avtalsförhandling, begränsas revisorns ansvar om diskussionen varit allmän och preliminär (NJA 1992 s 502). Revisorn har inte någon långtgående skyldighet att följa upp frågeställningen i denna situation; denna skyldighet uppkommer först om revisorn får ett särskilt uppdrag.

Har revisorn däremot fått ett uppdrag krävs att han förklarar rättsläget för klienten, sätter sig in i dennes situation och ser till att han och klienten förstår varandra. Detta framkommer tydligt av NJA 1992 s 58: har revisorn att göra med klienter som inte är så väl bevandrade i exempelvis skatte- och bolagslagstiftningen påverkar det sättet på vilket revisorn bör utföra sin rådgivning och framföra sin information.

Av rättsfallen framkommer vidare att revisorn inför klienten tydligt bör redovisa för- och nackdelar med olika lösningar och visa på vilka riskerna kan vara med en föreslagen transaktion. Revisorn bör aldrig göra säkrare uttalanden om effekterna av en viss transaktion än det, på grund av relevant praxis etcetera, finns fog för att göra. Har revisorn väl klargjort rättsläget för klienten, och kanske redovisat vilken lösning revisorn dock tycker är den bästa, tillkommer det sedan klienten att bestämma sig för hur han skall handla. Handlar revisorn på detta sätt kan han knappast senare göras ansvarig för vårdslös rådgivning.

Givetvis måste den information och de riskbedömningar revisorn lämnar till klienten vara sakligt korrekta. Revisorn betraktas som expert på de områden över vilka han lämnar yrkesmässig rådgivning och han måste ha rättsläget klart för sig — vilket bland annat innebär att revisorn måste hålla sig à jour med relevanta prejudikat och lagändringar. För att undgå att betraktas som vårdslös måste revisorn hela tiden se till att han är sakligt kompetent.

#### 4.1.1.2 Talan mot annan konsult

HD har i en rad fall tagit ställning till ansvaret för skadebringande råd från andra konsulter än revisorer.<sup>1</sup> Bland annat har skadeståndsansvaret för fastighetsmäklare, jurister och tekniska konsulter varit uppe till bedömning. Min avsikt är inte att närmare analysera dessa rådgivares ansvar. Det kan emellertid vara intressant att kortfattat kommentera några av domarna eftersom parallell-

---

<sup>1</sup>Se, förutom de rättsfall som kommenteras nedan, bland andra NJA 1991 s 625 (fastighetsmäklare), NJA 1974 s 99 (läkare), NJA 1994 s 598 (bank), NJA 1939 s 374, NJA 1957 s 621 och NJA 1985 s 856 (jurister), NJA 1995 s 693 (fondkommissionär).

ler kan dras till revisorns konsultansvar. Andra konsulter står, liksom revisorn, under ett professionsansvar. Ansvarsbedömningen görs, såväl för revisorer som för andra konsulter, utifrån en fackmässig måttstock innefattande den omsorg och yrkesmässiga skicklighet som med rimlighet kan förväntas av en fackman i den speciella branschen.

I NJA 1994 s 532 hade ett familjeföretag, som köpte in möbler och möbeldetaljer för att efter sammansättning sälja dem vidare, inför ett inköp av tyger till sitt-dynor för utomhusbruk tillsammans med leverantören av tyget kontaktat Statens Provningsanstalt (Anstalten). Avsikten var att få en sakkunnig bedömning av om det aktuella tyget uppfyllde vissa kvalitetskrav avseende bland annat ljushärdighet. Företaget hade i ett brev begärt att Anstalten skulle pröva tygets gnid- och ljushärdighet och påpekade också att tyget var avsett för utomhusbruk för trädgårdsmöbler. Efter provtagning redovisade Anstalten kort sina testresultat och angav att tyget hade ljushärdighet klass 3-4 i en skala från 1 till 8. Leverantören av tyget förstod inte riktigt vad klass 3-4 innebar men bedömde att ett resultat i mitten på skalan var godtagbart. För att få ett lämpligt referensmaterial lät företaget, med en direkt referens till det tidigare testade tyget, dock testa ett annat tyg som det hade goda erfarenheter av. Detta tyg angavs efter provtagning, ha klass 4; av orderbekräftelsen framgick även att Anstalten anknöt testen av det nya tyget till den föregående provtagningen. Möbelföretaget köpte, på grundval av testresultaten, in det först testade tyget. Det visade sig emellertid senare att tyget lätt blektes i solljus. Skillnaden mellan de två testade tygerna avseende hur snabbt de i praktiken blektes i solen var avsevärd. Efter förnyade tester visade det sig att det inköpta tyget tillhörde klass 3 och det andra testade tyget klass 4-5 (det vill säga ingen större skillnad gentemot det först utförda testet). Först nu informerades företaget om att *ett* stegs förbättring på ljushärdighetsskalan innebar en *fördubbling* av ljushärdigheten. De tyger som vid laboratorietest hade nått samma testresultat visade sig med andra ord, vid praktisk användning ha helt olika ljushärdighet. Möbelföretaget stämde Anstalten på skadestånd och anförde bland annat att provtagningarna utförts med felaktig metod, att Anstalten varit oaktsam dels genom underlåtenhet att inte ange att tyget var olämpligt att användas för det av företaget angivna ändamålet, dels genom underlåtenheten att inte närmare redovisa innebörden av den skala Anstalten använde.

HD kom fram till att Anstalten visserligen upplysts om att tyget var avsett för utomhusbruk på trädgårdsmöbler men att inget specifikt utlåtande hade krävts om tygets lämplighet för sådant ändamål. Det ingångna avtalet fick därför anses ha varit begränsat till att gälla provning av tyget med avseende på gnid-

och ljushärdighet samt en redovisning av provresultaten. Eftersom Anstaltens analys hade utförts i överensstämmelse med vedertagna metoder, kunde någon skadeståndsskyldighet inte föreligga på grundval av felaktigt utförda analyser.

HD anförde dock:

”Det måste anses åligga den uppdragstagare som mot betalning åtar sig att utföra en tekniskt komplicerad analys att redovisa resultaten av denna analys på ett sätt som tillåter uppdragsgivaren att dra rimliga och korrekta slutsatser av dessa resultat. Av särskild vikt är att analysresultaten inte framläggs på ett sätt som är ägnat att skapa missförstånd om deras innebörd. Behovet av klarläggande uttalanden kan dock variera beroende på omständigheterna, varvid särskilt den kunskap som kan antas föreligga hos uppdragsgivaren framstår som betydelsefull.”<sup>1</sup>

Då Anstalten inte lämnat några upplysningar om klassificeringsskalans speciella karaktär och då avsaknaden av sådana upplysningar lätt kunde leda till missförstånd — vilket den uppenbarligen gjort i detta fall — ansåg HD att Anstalten varit vårdslös. Anstalten hade nämligen inte heller haft skäl att anta att de speciella omständigheterna vid tolkningen av testresultaten var välkända för uppdragsgivaren.

Kleineman menar att domen visar att det, för att man skall kunna fastställa om professionsutövaren varit vårdslös, inte räcker att kontrollera om han iakttagit den professionella standard han utifrån lämpliga etiska normer haft att rätta sig efter — det vill säga om professionsutövaren brustit i sitt metodansvar. Man måste också kontrollera om professionsutövaren varit vårdslös i pedagogiskt hänseende; detta kan han ha varit även om den professionella standarden har iakttagits.<sup>2</sup> HD fann att analysen utförts i överensstämmelse med vedertagna metoder. Anstalten hade däremot, som kommersiell och professionell uppdragstagare, brustit i skyldigheten att ”på ett sätt som tillåter uppdragsgivaren att dra rimliga och korrekta slutsatser av detta resultat”<sup>3</sup> redovisa resultaten av sin analys. HD skilde alltså mellan analysen av den allmänna aktsamhetsstandard och den speciella frågan om informationen förmedlats vårdslöst. Kleineman anser att avgörandet är av stor betydelse för bedömningen av det så kallade civilrättsliga informationsansvaret. Som han säger betonade HD i domen den pedagogiska plikten för den professionelle informationsförmed-

---

<sup>1</sup>HDs dom s 541.

<sup>2</sup>Kleineman (1994/95) s 711 f.

<sup>3</sup>HDs dom s 541.

laren att i sin informationsöverföring beakta risken för att den mindre sakkunnige drar felaktiga slutsatser på grundval av informationen.<sup>1</sup>

Domen är, enligt min mening, av betydelse även för revisorers ansvar. Även en revisor måste, då han förmedlar information till sin uppdragsgivare, beakta vem denne är: hur sakkunnig uppdragsgivaren är och på vilket sätt uppdragsgivaren uppfattat informationen. Detta framgår även av den ovan redovisade revisorsdomen NJA 1992 s 58. I bland annat skattefrågor, som är ett område inom vilket revisorn ofta blir konsulterad, är bedömningarna, förklaringarna och lösningarna inte sällan mycket komplicerade och komplexa. När revisorn åtar sig problem med skatterättslig anknytning kan man nog ofta karakterisera det som om han "mot betalning åtar sig att utföra en tekniskt komplicerad analys". De förklaringar revisorn lägger fram i dessa situationer bör vara klarläggande och hänsyn måste tas till uppdragsgivarens förmåga att förstå problematiken.

Även i NJA 1997 s 65 var det en teknisk konsults ansvar som var uppe till bedömning. Också i detta fall var det konsultens pedagogiska plikt som var avgörande för ansvarsfrågan. Den springande punkten var alltså inte om konsulten gjort något fel vid utförandet av sitt uppdrag.

I fallet hade en besiktningsman, inför ett fastighetsköp, anlåtats av två privatpersoner (Makarna W) för att utföra en fastighetsbesiktning.

Besiktningsmannen upprättade ett skriftligt besiktningsutlåtande. I besiktningsutlåtandet framgick att det saknades ventilationsöppningar i takfoten "för ventilation av takkonstruktionen" och att detta borde åtgärdas. Vidare angavs var ventilation kunde upptagas och att det även saknades ventilation av husets snedtak.

Flera år efter att besiktningen utförts och Makarna W förvärvat fastigheten upptäckte de att taket var rötskadat. Orsaken till skadorna var att det saknades luftspalt mellan isolering och takbrädor. Makarna W krävde skadestånd av besiktningsmannen. De menade att han, som upptäckt att det saknades ventilation och ventilationsöppningar i huset, bort förstå och informerat dem om riskerna för rötskador. Genom sin underlåtenhet att informera dem ansåg de att han hade varit vårdslös och vållat dem skada.

Besiktningsmannen menade däremot att hans uppdrag inte hade medfört någon skyldighet att upplysa om vilka risker olika konstruktioner innebar. De

---

<sup>1</sup>Kleineman (1994/95) s 713.

brister som fanns i byggnaden hade han redovisat såväl muntligen som skriftligen.

Hovrätten — vars dom fastställdes av HD — konstaterade att besiktningsmannen hade underlåtit att upplysa om risken för rötskador. Vidare att besiktningsmannen inte styrkt att han lämnat sådana upplysningar att Makarna W kunnat inse risken med takkonstruktionen. Domstolen fann därför besiktningsmannen vårdslös och skadeståndsskyldig.

Kleineman menar att rättsfallet tyder på en viss stränghet i synsättet och att man dessutom, eftersom HDs ledamöter varit ovanligt oeniga, får räkna med att avgörandet (tillsammans med två avgöranden om fastighetsmäklares ansvar som avkunnades vid ungefär samma tidpunkt<sup>1</sup>) kommer att leda fram till ytterligare avgöranden.<sup>2</sup> Kleineman frågar sig vad domen betyder för andra konsulter. Hans slutsats blir att konsulter i framtiden får lägga ner ”betydligt mer tid och ansträngningar på att formulera sina expertutlåtanden på sådant sätt att klienten kan dra rimliga och relevanta slutsatser.”<sup>3</sup> Av enbart detta fall kan man dock inte, menar Kleineman, dra slutsatsen att konsulter i allmänhet skulle ha en plikt att göra riskanalyser.<sup>4</sup>

Jag anser nog att kravet på en konsults pedagogiska plikt drivits för långt av domstolarna i detta fall. Av besiktningsutlåtandet framgick ju att ventilation saknades och även att detta, enligt besiktningsmannens mening, var något som borde åtgärdas. Liksom HDs två skiljaktiga justitieråd anser jag att Makarna W själva borde ha kunnat dra rimliga och korrekta slutsatser av de påpekanden värderingsmannen gjorde. Den normalt aktsamme husköparen borde, om det var något han var tveksam inför i besiktningsutlåtandet, själv vara kapabel att ställa frågor till den anlitate besiktningsmannen. Domen visar emellertid än en gång på hur viktigt det är att en konsult och rådgivare sätter sig in i uppdragsgivarens situation och ser till att denne verkligen uppfattar vad konsulten menar och tar till sig den information konsulten ger på rätt sätt.

Under våren 1997 avkunnade HD även två domar som rörde fastighetsmäklares ansvar. I båda fallen — NJA 1997 s 127 I och II — handlade det om fastighetsmäklares ansvar att verka för att ett köps giltighet villkoras av att lån beviljas. HD kom i båda fallen fram till att fastighetsmäklare, i fall då en köpare

---

<sup>1</sup>Fastighetsmäklarfallen kommenteras längre fram i avsnittet.

<sup>2</sup>Kleineman (1996/97) s 997.

<sup>3</sup>Kleineman (1996/97) s 999.

<sup>4</sup>Kleineman (1996/97) s 999.

är beroende av att beviljas lån eller få överta lån för att kunna betala köpeskillingen, i princip är skyldig att upplysa köparen om följderna av att han inte fullgör sin betalningsskyldighet enligt köpeavtalet på grund av att lån eller övertagande av lån inte kunnat ordnas samt råda köparen till att begära att beviljande eller övertagande av lån tas in som ett villkor för köpets giltighet. Undantag från denna skyldighet borde enligt HD endast föreligga då förhållandena är sådana att ett villkor av nämnda slag inte skulle tjäna något egentligt syfte, exempelvis då det framstår som praktiskt taget uteslutet att köparen inte skall erhålla lån eller få överta tidigare lån. Underlåter mäklaren att göra vad som, enligt HD, ankommer på honom kan han, såsom utfallet blev i de båda fallen från 1997, anses som vårdslös och tvingas att betala skadestånd (den summa den köpare som häver köpet på grund av utebliven finansiering tvingas att betala i skadestånd till säljaren eller annan skada som köparen drabbas av på grund av att finansieringen inte kan ordnas) till bostadsrätts- eller fastighetsköparen.

Domarna från våren 1997 får väl ses som relativt stränga vis à vis fastighetsmäklarna. Genom avgörandena har det fastslagits att mäklare har en långtgående plikt gentemot köpare av en fastighet eller bostadsrätt. Kanske kan domarna (tillsammans med bland andra domarna mot de tekniska konsulterna) ses som en skärpning i synen på konsulter och rådgivares ansvar i allmänhet. Den eventuellt framväxande strängheten i praxis avseende konsulter skadeståndsansvar har givetvis relevans även för revisorer. Finns en tendens i domstolarna att utvidga och skärpa ansvaret för konsulttjänster drabbar detta även revisorerna.

#### **4.1.2 Kontraktsliknande förhållande**

Som beskrivits ovan i avsnitt 3.2.2 finns den teoretiska grunden för att även utdöma skadestånd för ren förmögenhetsskada i förhållanden som inte är rent kontraktsrättsliga och utan att något samband med brott föreligger.

Som påpekats tidigare är huvudregeln emellertid att ansvar för ren förmögenhetsskada endast ersätts vid brottslig handling. Detta gäller dock inte i kontraktsförhållanden; principen är där istället att den som underlåtit att fullgöra en förpliktelse blir skadeståndsskyldig<sup>1</sup>. I svensk rätt har funnits en ovilja att utvidga ansvaret för ren förmögenhetsskada utanför det brottsliga området.

---

<sup>1</sup>Hellner, Skadeståndsrätt (1993) s 61.

Ett sätt att utvidga ansvaret är därför att föra skadan till den kontraktsmässiga sfären. Detta har HD gjort i NJA 1980 s 383.

En direktör i en ackordscentral upprättade såsom god man bouppteckning för ett aktiebolag. Ackordscentralen träffade därefter överenskommelse med en utanför ackordsförfarandet stående person om att denne skulle garantera ett visst ackord för bolaget. Bouppteckningen visade sig emellertid, genom direktörens vårdslöshet, ha blivit i väsentligt hänseende felaktig. Medkontrahenten ("Garanten") förde sedan talan mot ackordscentralen om ersättning för den skada han lidit till följd av felaktigheterna i bouppteckningen. HDs majoritet (tre JustR) förklarade först att direktören förfarit vårdslöst på grund av att han underlätit att kontrollera vissa, för honom lättillgängliga, uppgifter om förhållanden av mycket stor ekonomisk betydelse. Majoriteten anförde vidare:

"Att en enligt ackordslagen förordnad god man vid upprättandet av bouppteckning vårdslöst föranleder att bouppteckningen blir missvisande kan visserligen inte i och för sig föranleda skadeståndsskyldighet för honom gentemot *en utanför ackordsförfarandet stående person* (min kursiv) som företar en disposition — exempelvis förvärv av viss tillgång från gäldenären — i förlitan på bouppteckningens riktighet."<sup>1</sup>

I detta fall hade emellertid direktören även företrätt ackordscentralen vid överenskommelsen om garanti för ackordet.

"Oavsett att uppfyllandet av villkoren till avsevärd del var beroende av annan än Ackordscentralen måste överenskommelsen anses ha sådan karaktär av avtal mellan [Garanten] och Ackordscentralen att frågan om skadeståndsskyldighet för Ackordscentralen är att bedöma på *kontraktsrättslig* (min kursiv) grund."<sup>2</sup>

Majoriteten berör sedan den tilltro Garantén satt till den bouppteckning som upprättats i Ackordscentralens regi och vidare att Garantén själv inte rimligen kunnat kontrollera uppgifterna. Direktören måste också, enligt HD, haft fullt klart för sig att Garanténs utfästelse baserade sig på den tilltro han satte till bouppteckningen. Direktören ansågs därför, också vid tillfället för överenskommelsen, ha gjort sig skyldig till oaktsamhet såsom företrädare för Ackordscentralen. Ackordscentralen befanns därmed på kontraktsrättslig grund skadeståndsskyldig gentemot Garantén.

Minoriteten (två JustR) ansåg däremot att Ackordscentralen vid förhandlingarna om ackordet uppträtt såsom företrädare för intressenterna i ackordsförfarandet och att inget avtalsförhållande uppkommit mellan Ackordscentralen

---

<sup>1</sup>HDs dom s 396.

<sup>2</sup>HDs dom s 396.

själv och Garanten. Ingen skadeståndsskyldighet på kontraktsrättslig grund kunde därför enligt minoriteten föreligga. Minoriteten menade vidare att Ackordscentralen (som förklarar sig svara för direktörens eventuella egna skadeståndsskyldighet som god man) inte heller kunde bli skadeståndsskyldig på den grunden att bouppteckningen var felaktig eftersom Garanten stod utanför ackordsförfarandet. Om detta förhållande verkar enighet råda mellan minoritet och majoritet. Både minoritet och majoritet ansåg att den gode mannen inte kunde bära något självständigt skadeståndsansvar mot en utomstående part.<sup>1</sup>

Hellner menar att rättsfallet visar att då inte något kontraktsförhållande kan påvisas så uppstår inget ansvar för en oaktsam oriktighet i en bouppteckning men att skadeståndsskyldighet kan inträda när oriktigheten också innebär oaktsamhet vid ingående av avtal.<sup>2</sup> Min uppfattning är emellertid att ansvar borde kunna utkrävas utan att man behöver konstatera att ett kontraktsförhållande uppkommit och således utan att man kan stödja sig på de kontraktsrättsliga ansvarsreglerna. I detta fall förelåg emellertid speciella omständigheter eftersom den skadelidande Garanten och Ackordscentralen hade direkta kontakter med varandra; som jag ser det kan det därför finnas fog för att beteckna deras förhållande som kontraktsrättsligt och därmed gå på de kontraktsrättsliga ansvarsreglerna. Men om dessa omständigheter inte förelagat: borde då inte Ackordscentralen kunna svara för den skada den vårdslöst upprättade bouppteckningen medfört? Den som är beredd att garantera ett ackord för ett bolag bör väl med fog kunna sätta sin tillit till den bouppteckning som upprättats, den gode mannen måste å sin sida inse att de utfästelser garanten kan komma att göra baserar sig på de uppgifter han lämnat. Jämför man med det nedan kommenterade Kone-fallet anser jag att skadestånd bör kunna utgå även i denna situation trots att garanten står utanför ackordsförfarandet.

I NJA 1987 s 692 ("Kone-fallet") har HD ansett en ren förmögenhetsskada ersättningsgill trots att något brott inte begåtts och trots att det inte fanns ett avtal mellan parterna. I fallet hade en värderingsman, på uppdrag av en fastighetsägare, åtagit sig att göra en värdering av en fastighet. Värderingsmannen uppskattade dock fastighetens värde till ett för högt belopp. Enligt värderingsintyget var marken planlagd för bebyggelse men i verkligheten var marken belagd med byggförbud. Eftersom det för en värderingsman inte är förenat med någon större omgång att förvissa sig om rätten att bebygga en fastighet

---

<sup>1</sup>Kleineman (1987) s 440 f.

<sup>2</sup>Hellner, Skadeståndsrätt (1993) s 61 f.



samtidigt som en byggnadsrätt är avgörande för en exploateringsfastighets värde, ansåg HD att värderingsmannen förfarit vårdslöst vid fullgörandet av värderingsuppdraget. En kreditgivare förlitade sig på värderingen i intyget och lånade på grundval av den ut pengar till fastighetens ägare med säkerhet i fastigheten. Kreditgivaren kom att sakna säkerhet sedan fastighetsägaren inte kunde fullgöra betalningen av lånet. Härmed kom tredje man — kreditgivaren — att skadas genom värderingsmannens vårdslösa värdering. HD konstaterade att det i princip krävs stöd i lag för att en ren förmögenhetsskada, bortsett från i kontraktsförhållanden, skall vara ersättningsgill om den inte vållats genom brott. I detta fall var det emellertid fråga om ett värderingsutlåtande avgivet av en person som yrkesmässigt åtagit sig att värdera egendomen. HD anförde att avsikten med ett sådant utlåtande vanligtvis är att det skall tjäna som beslutsunderlag i samband med bland annat köp och belåning. Domstolen skrev vidare:

”För värderingsmannen måste det stå klart att intyget kan komma till användning för skilda ändamål och av flera personer. Att annan än uppdragsgivaren fäster avseende vid ett värderingsintyg är ofrånkomligt. En ordning att intygsgivaren endast ansvarar mot sin uppdragsgivare för med sig åtskilliga dubbelvärderingar utan någon egentlig fördel för fastighets- eller kreditmarknaden. Övervägande skäl talar för att den som med fog satt sin tillit till ett värderingsintyg inte skall bära följderna av en skada som ytterst beror på att intygsgivaren förfarit vårdslöst.”<sup>1</sup>

HD kom därför fram till att skadeståndsansvaret inte borde begränsas till skada som uppdragsgivaren lidit utan även omfatta skada som åsamkats tredje man.

Domstolen påpekade dock att det inte var möjligt att göra några generella uttalanden om gränserna för värderingsmans skadeståndsskyldighet och att dess överväganden endast avsåg *värderingsintyg* beträffande *fast egendom* avgivet av den som *yrkesmässigt* åtar sig uppdrag att värdera sådan egendom.

Smiciklas menar att man inte skall dra för vittgående konsekvenser av Kone-målet. Det enda som enligt Smiciklas står klart är att värderingsintyg, utfärdade av värderingsmän av fastigheter, kan grunda skadestånd även om det används av annan än värderingsmannens uppdragsgivare.<sup>2</sup> Jag håller med honom om att man inte kan vara *säker* på hur ansvaret för andra konsulter än just värderingsmän av fastigheter i framtiden kommer att bedömas av domstolarna. Emellertid anser jag, trots HDs reservationer för sina överväganden, att man kan utsträcka domens räckvidd lite längre eftersom de resonemang som förs i

---

<sup>1</sup>HDs dom s 703.

<sup>2</sup>Smiciklas (1988) s 48. Se även Kleinemans kommentar till domen i Kleineman (1992/93) s 294 f.

domen enligt min mening även är giltiga för, och kan tillämpas på, andra konsulter ansvar.

Smiciklas påpekar försiktigt att liknande bedömning kan komma att göras i andra fall där värderingsintyg förekommer. Han menar, att HDs motivering kan komma användas exempelvis då en revisor gjort en värdering av ett företag på uppdrag av de nuvarande ägarna, om värderingsutlåtandet sedan används vid en försäljning till tredje man.<sup>1</sup> Jag instämmer i denna uppfattning; har tredje man förlitat sig på värderingsintyget och lider skada på grund av detta, anser jag det vara klart att revisorn kan bli skadeståndsskyldig.

Frågan är dock om en revisor inte kan bli skadeståndsskyldig gentemot tredje man även då något uttryckligt värderingsintyg ej föreligger. Det avgörande, för möjligheten för tredje man att kräva skadestånd av en revisor, bör enligt min mening inte vara om någon formenlig värdering avgivits utan, vilket HD även anför som ett moment i Kone-domen, om tredje man med fog satt sin tillit till de uppgifter som kommer från revisorn samtidigt som revisorn varit medveten om, eller borde ha varit medveten om, att annan än uppdragsgivaren kan komma att använda sig av uppgifterna.

Jag är däremot osäker på om revisorn måste ha varit medveten om *vilka* de tredje män är som kan komma att använda sig av hans uppgifter. Revisorn kan inte anses bli skadeståndsskyldig gentemot vem som helst som använder sig av den information han lämnat; kretsen måste begränsas på något sätt. Lösningen kan stå att finna i den befogade tillit tredje man måste hysa till uppgifterna för att skadestånd skall kunna komma ifråga. Som Kleineman säger, kan en analys av den befogade faktiska tilliten, på samma sätt som kausalitets- och adekvansbedömningarna, fungera som "ett självständigt verktyg för att begränsa [professions-]ansvaret" vid vilseledande av annan än kontraktspart.<sup>2</sup> Är relationen mellan revisorn och den skadelidande tredje mannen alltför "uttunnad" kan man ifrågasätta om den skadelidande haft fog för sin tillit och informationen kan då knappast grunda skadeståndsansvar.<sup>3</sup>

Mot bakgrund av Kone-avgörandet och uttalandena i propositionen anser jag, att revisorn i det tidigare i arbetet diskuterade NJA 1996 s 224 skulle ha kunnat göras skadeståndsskyldig gentemot Banken, inte — såsom utfallet blev i domen — enligt ABLs ansvarsregler utan med stöd av allmänna skadeståndsrättsliga

---

<sup>1</sup>Smiciklas (1988) s 48.

<sup>2</sup>Kleineman (1987) s 467 f.

<sup>3</sup>Kleineman (1987) s 519.

principer. I det fallet förelåg inget regelrätt värderingsintyg men det hade, enligt min mening, varit lämpligare att på den allmänt skadeståndsrättsliga vägen komma fram till att revisorn ansvarade för Bankens skada. En rad oklarheter, bland annat vad som ingår i ett revisionsuppdrag och betydelsen av att revisorn var bolagsrevisor i båda bolagen, hade kunnat undvikas om domstolen valt denna väg. Istället valde HD att pressa in revisorns handlande under hans uppdrag som bolagsrevisor. Revisorns handlande kan mycket väl ha varit värdslost men främst, som jag uppfattar det, på grund av att han handlat i strid med den allmänna normen för revisorers handlande — god revisorssed — och inte i strid med den snävare standarden god revisions sed. Det synes mig som om HD inte riktigt vågat ta steget att utdöma skadestånd för ren förmögenhetsskada utom kontraktsförhållande och därför, för att trots allt uppnå ett materiellt riktigt resultat, ansett det vara tryggare att luta sig mot ABLs regler om skadestånd till tredje man. Genom ABLs skrivning står det ju klart att skadestånd, då lagen är tillämplig, även kan utgå till tredje man — ”annan” i 15 kap 1 § ABL.

#### **4.1.3 Ansvar på grund av brott**

Som framgått av vad som anförts tidigare i framställningen har uppfattningen i svensk rätt — främst på grund av den så kallade spärregeln i 2 kap 4 § skadeståndslagen — varit att skadeståndsansvar för ren förmögenhetsskada utom kontraktsförhållande i princip förutsätter brottsligt handlande. Frågan är emellertid hur 2 kap 4 § skadeståndslagen skall tolkas och tillämpas när fråga är om brottslig gärning. I propositionen till skadeståndslagen konstateras att det handlar om att försöka fastställa vilka intressen som en viss handlingsnorm avser att skydda.<sup>1</sup> Det är alltså fråga om att avgöra huruvida den aktuella handlingen belagts med straff för att skydda den skadelidandes intresse; endast då skall skadestånd utgå. Ibland framgår klart vilka intressen ett straffstadgande är avsett att skydda men ofta får det anses vara osäkert vilket stadgandets skyddsintresse är. Det kan inte heller sägas finnas några allmängiltiga kriterier för att bestämma de skyddade intressena.<sup>2</sup> Vid det skadeståndsrättsliga avgörandet av vilket intresse ett straffbud skyddar, borde vägledning emellertid kunna erhållas från den straffprocessuella bedömningen av vem som

---

<sup>1</sup>Prop 1972:5 s 330.

<sup>2</sup>Hellner, Skadeståndsrätt (1993) s 56.

kan vara målsägande. Bedömningen av det skyddade intresset torde nämligen i huvudsak ske på samma sätt i de två fallen.<sup>1</sup>

De brottsliga gärningar en revisor, i sin yrkesutövning, exempelvis kan göra sig skyldig till är osant intygande<sup>2</sup>, förskingring och trolöshet mot huvudman.<sup>3</sup> En revisor kan också dömas för medhjälp till brott. I NJA 1989 s 383 dömdes en revisor till ansvar för medhjälp till bokföringsbrott. Revisorn ansågs ha varit oaktsam vid utförandet av sitt uppdrag och av oaktsamhet ha främjat det bokföringsbrott som begåtts av bolagets styrelse genom att, utan närmare granskning av bokföringsmaterial, avge rena revisionsberättelser. Vem som i situationer där revisorn begått en brottslig handling kan ha rätt till skadestånd från denne får, genom en tillämpning av läran om skyddat intresse, avgöras från fall till fall.

Kleineman påpekar att det är viktigt att domstolarna, när en skadeståndstalan stöds på brottslig handling, ställer skadan i relation till culpa- och tillitsfaktorer och inte bara inriktar sig på de straffrättsliga förutsättningarna för ansvar eller på kärandesidans ställning som målsägande.<sup>4</sup> En fullgod *skadeståndsrättslig* analys måste alltid göras. Enligt Kleineman finns det annars en risk för att skadeståndsansvaret för brottsligt orsakad ren förmögenhetsskada skulle komma att utvidgas så långt att ”ansvaret inte framstår som rättspolitiskt motiverat”.<sup>5</sup>

## **4.2 Uteslutande av ansvar**

### **4.2.1 Friskrivningsklausuler**

Vad avser möjligheten för en revisor att friskriva sig från ansvar för de upplysningar och råd han ger skulle man kunna skilja mellan enkla fall och fall där rättsläget är mer komplicerat. I de komplicerade fallen har revisorn ett större behov av att kunna friskriva sig från ansvar. Samtidigt är hans uppdragsgivare i dessa situationer i behov av goda och säkra råd eftersom han själv oftast inte

---

<sup>1</sup>Kleineman (1989/90) s 651, Hellner, Skadeståndsrätt (1993) s 57.

<sup>2</sup>Se Sundberg (1994) s 6 och (1996) s 45 där tingsrättens och hovrättens dom i ett fall angående en revisors ansvar för osant intygande kommenteras. Revisorn fälldes först i TR för osant intygande på grund av att han i revisionsberättelser, trots brister i räkenskaperna, intygat dels att revisionen utförts enligt god revisions sed och dels att årsredovisningen var uppgjord enligt ABL men friades sedan i Svea HovR på grund av bristande uppsåt.

<sup>3</sup>Se om revisorns straffansvar i Langsted m fl (1994) s 199 ff.

<sup>4</sup>Kleineman (1989/90) s 659.

<sup>5</sup>Kleineman (1989/90) s 659.

har förmågan att sätta sig in i problematiken. Uppdragsgivarens behov av säkra råd får emellertid inte leda till att revisorn kommer med kategoriska besked. Revisorn bör aldrig lämna säkrare upplysningar än vad som rimligen kan ges. Heuman menar att en ”nyanserad riskbeskrivning” bör lämnas till uppdragsgivaren. Om rättsläget är komplicerat anser han att även mer preciserade friskrivningar kan godtas men att detta inte innebär att uppdragstagaren kan friskriva sig från allt ansvar avseende både *metoden* för uppdragets utförande och *resultatet* av uppdraget.<sup>1</sup> Friskrivningar av detta slag kan komma att underkännas med stöd av allmänna rättsprinciper och 36 § avtalslagen (1915:218).

Är det däremot fråga om enkla fall finns det, enligt Heuman, knappast något skäl för att medge den anlitate experten rätt att friskriva sig från ansvar för felaktiga råd. Generella och vaga friskrivningar som avser metoden för uppdragets utförande bör inte medges. Dock anser Heuman att begränsningarna av friskrivningsrätten inte bör sträcka sig längre än vad som betingas av professionsansvaret. Har uppdragstagarens expertkunskaper inte betydelse för rådets riktighet bör han ha möjlighet att friskriva sig sedan han talat om för uppdragsgivaren att frågan bör bedömas av en annan expert.<sup>2</sup>

Jag anser Heumans uppfattning i friskrivningsfrågan vara rimlig och välavvägd. Är rättsläget svårbedömt — för revisorns del kan det exempelvis vara fråga om komplicerade skattefrågor — kan inte något absolut ansvar krävas utan friskrivning bör vara möjlig. Emellertid bör samma resultat, enligt min mening, i princip kunna uppnås genom att revisorn avstår från att uttrycka sig reservationslöst och istället förklarar för uppdragsgivaren att rättsläget är osäkert och att inga helt säkra råd kan ges. Uppdragsgivaren kan då rimligen inte sägas ha haft fog för att sätta hela sin tillit till de råd revisorn givit. Samma sak kan sägas om den situation då revisorns sakkunskap inte har betydelse för rådets riktighet. Uppdragsgivarens befogade tillit kan då ifrågasättas. Det kan även ses som att skadeståndsansvaret kan falla på den grunden att revisorn, om han uttrycker reservation, inte bedöms ha varit culpös. En uttrycklig friskrivningsklausul bör, som jag ser det, även kunna ses som att revisorn uttrycker en reservation; han gör, genom friskrivningen, klart för uppdragsgivaren att frågorna är komplicerade. En friskrivningsklausul bör därför kunna påverka både tillits- och culpabedömningen. Jag anser det trots allt vara lämp-

---

<sup>1</sup>Heuman (1989) s 31. Heumans resonemang avser advokater men torde ha relevans även beträffande revisorer.

<sup>2</sup>Heuman (1989) s 31.

ligast att revisorn, vid utförandet av sitt uppdrag, förklarar för uppdragsgivaren att rättsläget är komplicerat och att inga helt entydiga och klara svar kan ges.

Vad sedan angår de "enkla" fallen synes det mig ganska självklart att friskrivning inte bör vara möjlig. Revisorn anlitas ju i egenskap av expert och skulle han kunna friskriva sig från ansvar i okomplicerade frågor, på de områden han som revisor bör kunna, skulle det vara relativt meningslöst att anlita honom överhuvudtaget. Som Heuman uttrycker det: "Om yrkeskårens anseende skall upprätthållas kan inte uppenbara misstag lämnas sanktionsfria."<sup>1</sup>

I kontraktliknande situationer kompliceras friskrivningsbedömningen eftersom det trots frånvaron av ett direkt kontrakt, där en ansvarsfriskrivning skulle kunna ingå, finns situationer då skadestånd för ren förmögenhetsskada kan utgå. I dessa situationer kan inte friskrivningsklausulen ses som en friskrivning från ett åtagande; det finns helt enkelt inget åtagande att friskriva sig från. Istället får friskrivningen ses som en varningssignal till den som använder sig av informationen. Denne bör vara försiktig och inte helt förlita sig på den givna informationen. Informationsanvändaren bör själv göra noggranna undersökningar alternativt ta en risk och förlita sig på informationen utan att själv göra efterforskningar.<sup>2</sup> Emellertid borde professionella rådgivare, som Kleineman påpekar, istället för att förlita sig på en friskrivningsklausuls bärighet mot tredje man, lägga ner möda på att beskriva hur den information de lämnar sammanställts. Genom att noggrant definiera vad informationen kan användas till kan de begränsa ansvaret.<sup>3</sup>

I det ovan kommenterade Kone-fallet har HD, genom att särskilt anmärka att friskrivning kan ske, ansett det vara möjligt att friskriva sig från ansvar gentemot tredje man. Smiciklas menar, att domen visar, att en friskrivning mot tredje man kan vara total så länge den avser ren förmögenhetsskada och skadan inte har något samband med brott. Han anser att det är lämpligt att konsulter, som inte vill stå ansvar mot annan än sin uppdragsgivare, friskriver sig från anspråk från tredje man överhuvudtaget. Sådana skadeståndsanspråk är, enligt Smiciklas, på grund av att tredje man inte betalat ersättning för uppdraget, ur affärsmässig synpunkt i de flesta fall inte rimliga.<sup>4</sup>

---

<sup>1</sup>Heuman (1989) s 31.

<sup>2</sup>Kleineman (1987) s 565 ff.

<sup>3</sup>Kleineman (1987) s 567.

<sup>4</sup>Smiciklas (1988) s 49.

Jag ställer mig tveksam till Smiciklas uppfattning om ”totala” friskrivningssklausuler gentemot tredje man. Jag anser inte att man av HDs skrivning kan dra slutsatsen att friskrivningsklausuler mot tredje man, i alla situationer och under alla förhållanden, skall anses giltiga. Det bör inte vara så enkelt för en person, som yrkesmässigt åtagit sig att exempelvis värdera ett företag, att genom en simpel mening som: ”ansvar på grund av informationen kan inte göras gällande av tredje man” göra sig ansvarsfri gentemot den som förlitat sig på informationen. Som anförts tidigare är syftet ofta med att anlita professionella värderingsmän och rådgivare just att tredje man, exempelvis en potentiell köpare, skall kunna grunda sitt ställningstagande på informationen. Giltigheten av en friskrivning bör, enligt min mening, istället bedömas från fall till fall, enligt de kriterier som anförts ovan — hur rådgivaren uttryckt sig, vad uppdraget handlat om och omfattat, vilken sakkunskap rådgivaren har på området etcetera. Avgörandet av om tredje man hyst befogad tillit till information tjänar som lämplig avgränsning av ansvaret. I den bedömningen kan en friskrivningsklausul emellertid spela rollen av tillitsminskande element.

#### 4.2.2 Immunitetsläran

Kleineman menar att det, vid avgränsningen av de skadesituationer där ansvar för vilseledande information kan inträda, finns ett antal immunitetsfaktorer att ta hänsyn till. Immunitetsfaktorerna sammanhänger med tillitsläran; enligt Kleineman utgörs de av ändamålsskäl av mer principiell natur som innebär att den faktiska tillit den skadelidande hyst inte anses vara befogad. Han menar att immunitetsfaktorerna har ”en sådan styrande effekt, att i den mån någon av dem aktualiseras så avstannar härigenom den skadeståndsrättsliga analysen.”<sup>1</sup> Till kretsen av skador, präglade av skadeståndsrättslig immunitet, hänför Kleineman exempelvis skador inom privatlivets sfär och massmedialt spridd information.

Råd i en angelägenhet som rör privatlivets sfär kan, enligt Kleineman, knappast grunda skadeståndsansvar även om informationen är vilseledande och även om den som ger informationen varit vårdslös. Detta synes gälla även om den som ger råden skulle ha kunnat inse, eller faktiskt insett, att mottagaren kunde komma att förlita sig på rådet. Enligt Kleineman gäller denna immunitetsprincip inte bara råd som rör angelägenheter *inom privatlivets sfär* utan de flesta råd — även kommersiella sådana, som ges i en *relation som kan hänföras till den*

---

<sup>1</sup>Kleineman (1987) s 529.

*privata sfären*. Så länge rådgivarens beteende inte är straffbart och så länge vilseledandet inte sker uppsåtligt eller med uppsåt att skada upprätthålls, menar Kleineman, den skadeståndsrättsliga immuniteten.<sup>1</sup> En revisor skulle således inte riskera att drabbas av skadeståndsansvar då han ger råd, som i och för sig faller inom hans sakkunskap och kompetens som revisor, under sådana förhållanden att han inte i första hand uppträder som expert. Det kan exempelvis vara fråga om råd revisorn ger till sin bordsgranne vid en middagsbjudning.

Emellertid kan det vara svårt att avgöra hur den privata sfären skall avgränsas; gränsen mellan råd som ges i privatlivet och sådana som ges i en kommersiell kontext får anses vara flytande. Avgörande är dock knappast att rådet förmedlats vederlagsfritt. Kleineman menar att avgränsningen får ske utifrån tillitsansvarets principer. Revisorns bordsgranne, som får råd av revisorn vid middagen, har inte anledning att förlita sig på råden eftersom informationen förmedlats inom den privata sfären — bordsgrannens tillit är således inte befogad. Bordsgrannen kan inte, med hänsyn till den situation i vilken råden givits, kräva att revisorn skall sätta sig in i frågeställningen och kunna koncentrera sig på den tillräckligt för att missförstånd och misstag skall kunna undvikas.<sup>2</sup>

Kleineman menar också att vissa skadesituationer kan vara omfattade av immunitet på grund av, vad han kallar, ”massmediafaktorn”.<sup>3</sup> Det gäller i dessa fall det ansvar som kan aktualiseras för information som sprids till en mycket vid krets exempelvis genom tidningar, teve och (numera) internet. Skadeståndsansvar torde till exempel inte inträda för den som i en tidningsartikel lämnat felaktiga uppgifter om värdet av vissa aktier. För att avgöra om ansvar skall inträda får man i det konkreta fallet, liksom när fråga är om ansvar inom den privata sfären, göra en samlad bedömning av de tillitsskapande omständigheterna. Även om informationen spritts genom massmedia kan det, mellan skadevällaren och den skadelidande, föreligga kopplingar av kontraktsliknande karaktär som motiverar ansvar för skadevällaren.<sup>4</sup>

---

<sup>1</sup>Kleineman (1987) s 513.

<sup>2</sup>Kleineman (1987) s 514 f.

<sup>3</sup>Kleineman (1987) s 519.

<sup>4</sup>Kleineman (1987) s 518 ff.



## 5 Sammanfattande slutkommentar

En revisor kan inneha olika funktioner i ett bolag. Han kan framträda dels som bolagsrevisor, dels som självständig konsult och rådgivare. För revisorns skadeståndsskyldighet finns ett regelsystem som skall tillämpas då han uppträtt som bolagsrevisor och ett annat som är tillämpligt då han framträtt som konsult. Revisorn kan antingen bli skadeståndsskyldig enligt ABLs speciella ansvarsregler eller enligt allmänna skadeståndsrättsliga principer.

Avgörande för vilka regler som skall tillämpas vid skadeståndsbedömningen är om revisorn anses ha utfört den skadebringande handlingen i egenskap av externrevisor i bolaget eller om han anses ha handlat som självständig konsult. Handlade han i egenskap av externrevisor är ABLs ansvarsregler tillämpliga; handlade han däremot som självständig rådgivare är det fråga om att tillämpa allmänna regler för sysslomans ansvar. Man måste alltså först dra en gräns mellan vad som tillhör revisorns uppgifter som bolagsrevisor och vad som skall anses falla utanför externrevisorsuppdraget och därmed tillhöra revisorns självständiga rådgivningsverksamhet. Denna gränsdragningsproblematik uppkommer då revisorn ger råd och hjälp till det bolag i vilket han innehar uppdrag som externrevisor; är han inte externrevisor i bolaget är det klart att ABLs regler inte skall tillämpas.

Gränsdragningen mellan revision och konsultation får anses vara flytande; ingen klar gräns står att finna. I NJA 1996 s 224 hade HD möjlighet att något klargöra rättsläget. Domen kan emellertid knappast sägas ha bidragit till att göra gränsdragningen tydligare. Tolkas domen bokstavligt blir man osäker på om det överhuvudtaget finns en gränsdragning mellan revision och konsultation; anlitar företagsledningen externrevisorn för att biträda vid en transaktion, i syfte att dra nytta av hans kompetens och kunnande som bolagets revisor, verkar HD mena att konsultationen faller inom revisorns uppdrag som externrevisor. Denna tolkning av domen framstår emellertid inte som rimlig; givetvis måste en gräns finnas mellan revision och rådgivning. Någon hjälp vid avgränsningen tycks emellertid inte stå att finna hos HD.

Den debatt som förts, i litteratur och tidskrifter, om revisorns konsultroll har i huvudsak gällt frågan vad för slags konsultverksamhet en revisor överhuvudtaget bör ägna sig åt och vad för slags konsulttjänster en revisor kan utföra åt en revisionsklient utan att äventyra sin opartiskhet och självständighet. Det står emellertid klart att det, i revisorns uppdrag som externrevisor, ligger ett visst mått av rådgivning. Denna, på grund av revisionen, ”spontana” rådgivning får

ses som tillhörande revisionsuppdraget; för denna rådgivning bör revisorn således svara enligt ABLs ansvarsregler. Min uppfattning är också att det står klart att revisorn *bör* ge viss rådgivning till sina revisionsklienter. Det viktiga vid denna rådgivning är att den inte leder till att revisorn reviderar sig själv. Konsultverksamheten får inte inverka på revisorns oberoende ställning. En del av denna rådgivning kan, på grund av sin inriktning och omfattning, ligga utanför revisionsuppdraget; för denna svarar då revisorn enligt reglerna om sysslomans ansvar. Enligt min mening kommer aldrig någon skarp gräns att kunna dras mellan rådgivning i revisionsverksamhet och självständig rådgivning. Skiljelinjen kommer alltid vara, och bör även vara, mer eller mindre flytande. Jag tycker mig dock skönja en viss nonchalans gentemot gränsdragningsproblematiken i debatten. Frågan om var gränsen mellan revision och rådgivning går har — som jag ser det — orättfärdigt negligerats. Även om någon klar gräns aldrig kommer att kunna dras mellan de två områdena skulle en diskussion om gränsdragningen kunna föra utvecklingen framåt och göra både revisorerna och deras klienter medvetna om problematiken. Detta är av vikt inte minst på grund av att ett regelsystem (ABLs) tillämpas då revisorns ansvar som externrevisor aktualiseras och ett annat (reglerna om sysslomän) då det är revisorns ansvar som självständig konsult som är i fråga.

De skillnader som finns mellan tillämpningen av de två regelsystemen är emellertid mest av formell natur. Revisorns ansvar kan i båda fallen betecknas som ett professionsansvar. Till grund för skadeståndsbedömningen ligger culpaprincipen och innehållet i denna kan sägas vara densamma i båda situationerna. Viss skillnad kan dock finnas i att revisorn, när han agerar som externrevisor, inte bara skall tillgodose aktieägarnas intresse utan även de intressen bolagets anställda, borgenärer och den aktieköpande allmänheten företräder. När revisorn agerar som självständig konsult däremot är bolaget hans ende uppdragsgivare och han intar i denna situation i större utsträckning rollen av *bolagets* syssloman. Vad angår preskription föreligger emellertid en viktig skillnad: tillämpas ABLs regler är preskriptionstiden tre år medan preskriptionstiden enligt sysslomannaregler endast är ett år. Är bolaget inte medvetet om vilken preskriptionsregel som är tillämplig kan det drabbas av rättsförlust. Även beträffande möjligheten till jämkning av skadeståndet föreligger en skillnad som, inte minst för revisorn, kan vara av avgörande betydelse. Den jämningsregel som tillämpas enligt ABL är nämligen förmånligare för den skadeståndsskyldige än den allmänna jämningsregel i skadeståndslagen som är aktuell om revisorn handlat som självständig konsult. För väckande av skadeståndstalan krävs inte heller, när revisorns konsultansvar aktualiseras, att

beslut om väckande av talan fattats av bolagsstämman med viss majoritet. I detta fall är det bolagets företrädare som, utan att någon speciell formalia måste vara uppfylld, för talan om skadestånd till bolaget.

Större skillnader mellan de två regelsystemen föreligger när det är tredje man, och inte revisorns uppdragsgivare — bolaget — som kräver skadestånd. Är det revisorns handlande i egenskap av externrevisor som är grunden för talan — och ABLs regelsystem därmed är tillämpligt — står det, genom skrivningen i 15 kap 1 och 2 §§ ABL klart att revisorn kan bli skadeståndsskyldig även gentemot annan än bolaget. Är grunden däremot revisorns handlande som självständig konsult är rättsläget mera osäkert. Svensk skadeståndsrätt har länge haft en restriktiv inställning till ansvar för ren förmögenhetsskada utom kontraktsförhållande. Det har, främst på grund av den så kallade spärreglen i 2 kap 1 § skadeståndslagen, förutsatts att samband med brott skall föreligga för att skadestånd skall kunna utgå. I rättspraxis kan kanske en tendens sägas ha funnits att, för att kunna utdöma skadestånd utan att för den skull avvika från principen om att skadestånd för ren förmögenhetsskada endast utgår i kontraktsförhållande och vid samband med brott, karaktärisera rättsförhållandet mellan den skadelidande och den skadegörande som ”kontraktsliknade”.

I Kone-fallet från 1987 tog HD emellertid steget att avvika från den restriktiva huvudregeln om ansvar för ren förmögenhetsskada och utdömde skadestånd utan att något kontraktsförhållande förelåg mellan den skadelidande och den skadegörande och utan att den skadegörande gjort sig skyldig till något brott. Förutsättning finns för en fortsatt utveckling av ansvaret för ren förmögenhetsskada i praxis.

I NJA 1996 s 224 valde HD dock att — istället för att visa på möjligheten att tillerkänna tredje man skadestånd för skada han drabbats av genom en revisors vårdslösa utförande av ett uppdrag enligt allmänna skadeståndsrättsliga regler — falla tillbaka på ABLs ansvarsregler. Enligt min mening borde HD istället, i den nya domen, ha tagit chansen att bygga vidare på Kone-domen. Visserligen kunde domstolen antagligen inte, på grund av det sätt på vilket den skadelidande formulerade sin talan, utdöma skadestånd på rent skadeståndsrättslig grund; föremål för HDs ställningstagande var bara ansvar enligt 15 kap ABL. HD borde dock, istället för att — enligt min mening felaktigt — låta revisorns skadegörande handling falla inom hans uppdrag som externrevisor, ha ogillat talan. Domstolen kunde sedan genom sin domsskrivning visa på att revisorn,

om talan formulerats annorlunda, kunnat bli ersättningskyldig på rent skadeståndsrättslig grund.

En revisor kan även bli skadeståndsskyldig på grund av att han begått brott i sin yrkesutövning. För att avgöra vem som i dessa situationer kan ha rätt till ersättning från revisorn får man tillämpa läran om skyddat intresse. Frågan är om den brottsliga handling revisorn gjort sig skyldig till belagts med straff för att skydda den skadelidandes intresse; endast då skall skadestånd utgå.

Av de rättsfall där revisors skadeståndsansvar för vårdslös rådgivning varit uppe till bedömning, framgår att revisorns ansvar är ett professionsansvar. Revisorn anses som expert på de områden där han åtagit sig att utföra konsultation. I sin profession som revisor skall han vara kunnig på vissa rättsområden och hålla sig à jour med relevanta prejudikat och lagändringar. Detta innebär inte att revisorn, på de områden han anses böra kunna, skall tillhandahålla klara och färdiga lösningar på alla problem. Tvärtom skall han aldrig uttala sig mer säkert om en fråga än det finns fog för att göra. Säkra och entydiga svar kan exempelvis sällan lämnas på olika transaktioners skatteeffekter. Revisorn skall istället klargöra rättsläget för sina klienter och redovisa den osäkerhet om olika transaktioners konsekvenser som kan finnas. Den information och de riskbedömningar revisorn lämnar måste givetvis vara sakligt korrekta. Revisorn är experten och de riskkalkyler han gör måste vara relevanta och sakligt underbyggda.

Rättsfallen visar hur viktigt det är att revisorn och hans klient förstår varandra; dels att de är överens om uppdragets omfattning och inriktning, dels att klienten förstår och kan ta till sig den information revisorn avger. När revisorn har att göra med klienter som inte är så kunniga på exempelvis skatte- och bolagsrättsområdet måste han ta hänsyn till detta vid utförande av uppdraget. Det åligger revisorn i dessa situationer att se till att hans klienter korrekt uppfattat de förklaringar han ger och förstått vilka handlingsmöjligheter — och dessas möjliga konsekvenser — som står till buds.

Av de, under 1990-talet, avkunnade domarna rörande andra konsulter skadeståndsansvar kan man skönja en viss skärpning i rättspraxis angående konsulter ansvar för vårdslös rådgivning. Det strängare synsättet har gällt rådgivares pedagogiska plikt. Rådgivarna har i praxis givits ett stort ansvar för att deras klienter verkligen förstått innebörden av den information de fått sig till livs och att de kunnat dra korrekta slutsatser av informationen. Även revisorer berörs, i egenskap av konsulter och rådgivare, av detta strängare synsätt.

Viss möjlighet finns för revisorn att friskriva sig från ansvar. Är rättsläget komplicerat kan mer preciserade friskrivningar godtas än då det är fråga om enkla fall. Samma resultat kan emellertid uppnås — vilket enligt mitt förmenande även är lämpligare — genom att revisorn lämnar en nyanserad riskbeskrivning till sin uppdragsgivare. Är det fråga om enkla fall kan friskrivning från ansvar knappast godtas. Revisorn tillfrågas om råd i egenskap av expert och skulle han kunna friskriva sig från ansvar för råd rörande de baskunskaper en revisor bör ha, vore det tämligen meningslöst att anlita honom. Genom Kone-fallet synes HD även ha öppnat möjligheten för en rådgivare att friskriva sig från ansvar gentemot tredje man.

Vissa skadesituationer kan sägas vara präglade av skadeståndsrättslig immunitet. I dessa situationer utgår inget skadestånd på grund av att den som mottagit de skadebringande råden inte haft fog för att hysa tillit till råden. Exempel på sådana skadesituationer är råd som ges inom privatlivets sfär och massmedialt spridd information.

## 6 Källor

### Offentligt tryck

#### Propositioner

Prop 1972:5 Förslag till ny skadeståndslag

Prop 1975:103 Förslag till ny aktiebolagslag

#### Betänkanden

SOU 1971:15 Förslag till aktiebolag m m

#### Rättsfall

NJA 1939 s 374

NJA 1992 s 58

NJA 1957 s 621

NJA 1992 s 243

NJA 1974 s 99

NJA 1992 s 502

NJA 1979 s157

NJA 1994 s 532

NJA 1980 s 383

NJA 1994 s 598

NJA 1985 s 856

NJA 1995 s 693

NJA 1987 s 692

NJA1996 s 224

NJA 1989 s 383

NJA 1997 s 65

NJA 1990 s 286

NJA 1997 s 127 (I och II)

NJA 1991 s 625

RH 1996:153

Svea hovrätt T 11/96

#### Litteratur

Damberg, Margareta, Revisionsbyråers konsultverksamhet. KKs enkät, Balans 12/89 s 45–47. [cit Damberg (1989)]

Danowsky, Peter, Får jag tala med en enarmad advokat, Balans 1/88 s 32–36. [cit Danowsky (1988)]

Dotevall, Rolf, Skadeståndsansvar för styrelseledamot och verkställande direktör, Stockholm 1989. [cit Dotevall (1989)]

Engerstedt, Urban, Uppdragsförhållande eller ej?, Balans 1/88 s 31. [cit Engerstedt (1988)]

- Gomard, Bernhard, Revisors stillning i retlig belysning, Köpenhamn 1979. [cit Gomard (1979)]
- Gometz, Ulf, HD vidgar revisornas skadeståndsansvar?, JT 1996/97:1 s 214–229. [cit Gometz (1996/97)]
- Gorton, Lars, Något om revisornas ställning i svenska aktiebolag. I: Studier i krediträtt och associationsrätt. Festskrift till Knut Rodhe, Stockholm 1976, s 175–216. [cit Gorton (1976)]
- Hellner, Jan, Skadeståndsrätt, fjärde upplagan, Stockholm 1993. [cit Hellner, Skadeståndsrätt (1993)]
- Speciell avtalsrätt II, Kontraktsrätt, 1 häftet. Särskilda avtal, Provisorisk upplaga, Stockholm 1993. [cit Hellner, Speciell avtalsrätt (1993)]
- Heuman, Lars, Advokatens rättsutredningar — metod och ansvar, Stockholm 1989. [cit Heuman (1989)]
- Johansson, Svante, Förutsättningar för skadeståndstalan med anledning av bristfällig revision, JT 1990/91:1 s 109–110. [cit Johansson (1990/91)]
- Johansson, Sven-Erik, Nyström, Bengt A, Rydström, Erik, Revision. Kontroll, effektivitet, utveckling, Malmö 1987. [cit Johansson/Nyström/Rydström (1987)]
- Jägerhorn, Reginald, Revisorn som konsult och rådgivare, Balans 7/81 s 4–7. [cit Jägerhorn (1981)]
- Kedner, Gösta/Roos, Carl Martin/Skog, Rolf, Aktiebolagslagen Del II (10-19 kap) med kommentarer, femte upplagan, Göteborg 1995. [cit Kedner/Roos/Skog (1995)]
- Kleineman, Jan, Ren förmögenhetsskada. Särskilt vid vilseledande av annan än kontraktspart, Akademisk avhandling, Stockholm 1987. [cit Kleineman (1987)]
- Ren förmögenhetsskada vid brott – det "klara" ansvarsområdet?, JT 1989/90:1 s 650–659. [cit Kleineman (1989/90)]
- Lender Liability – ett skadeståndsrättsligt perspektiv på 1990-talets finansiella kris, JT 1992/93:2 s 289–317. [cit Kleineman (1992/93)]
- Tekniska konsulter skadeståndsansvar för vilseledande information, JT 1994/95:4 s 702–716. [cit Kleineman (1994/95:4)]
- Vidgat rådgivaransvar?, JT 1996/97:4 s 997–999. [cit Kleineman (1996/97)]
- Langsted, Lars Bo, Krüger Andersen, Paul, Christensen, Mogens, Greve, Vagn, Revisoransvar, tredje upplagan, Köpenhamn 1994. [cit Langsted m fl (1994)]
- Leffler, Teodor, Om gränsparvar och revisorers ansvar – synpunkter på NJA 1996 s 224, JT 1996/97:2 s 541–551. [cit Leffler (1996/97)]
- Luterkort, Göran, Mer om rådgivaransvaret, Balans 4/88 s 53–54. [cit Luterkort (1988)]

- Moberg, Krister, Bolagsrevisorn. Oberoende, ansvar, sekretess, Stockholm 1986. [cit Moberg (1986)]
- Sätt press på styrelsen, Intervju med Krister Moberg av Anders Elgemyr, Balans 2/91 s 7–8. [cit Moberg (1991)]
- Nial, Håkan/Johansson, Svante, Svensk associationsrätt i huvuddrag, sjätte upplagan, Stockholm 1995. [cit Nial/Johansson (1995)]
- Olsson, Bertil E, Rådgivning ger tilläggsvärde åt revisionen, Balans 4/88 s 52–53. [cit Olsson (1988)]
- Pehrson, Lars, Omfattande ansvar för bolagsrevisorer, JT 1996/97:1 s 133–141. [cit Pehrson (1996/97)]
- Persson, Åke, Revision kan inte skiljas från rådgivning, Balans 3/88 s 61–62. [cit Persson (1988)]
- Pålsson, Anne-Marie, Marknaden för finansiell rådgivning — Akerlofs lemons eller ett lagstiftningsmisslyckande eller ett tillämpningsmisslyckande?, Delprojekt i Sparbanksprogrammet i Lund, Lund oktober 1997. [cit Pålsson (1997)]
- Rodhe, Knut, Revisors ansvar, Balans 6/77 s 4–5 och s 19. [cit Rodhe (1977)]
- Aktiebolagsrätt, sjuttonde upplagan, Stockholm 1995. [cit Rodhe (1995)]
- Samuelsson, Morten/Søgaard, Kjeld, Rådgiveransvaret. Erstatningsansvar og forsikring for professionelle rådgivere, Köpenhamn 1993. [cit Samuelsson/Søgaard (1993)]
- Skoog, Mia, Konsultuppdragen får nytt innehåll. Gynnar det traditionella revisorsarbetet, Balans 11/90 s 38–39. [cit Skoog (1990)]
- Smiciklas, Martin, Rådgivare har ansvar mot tredje man, Balans 12/88 s 47–49. [cit Smiciklas (1988)]
- Strömqvist, Anders, Svenska revisorers skadeståndsansvar – en utveckling som oroar, Balans 3/93 s 38–41. [cit Strömqvist (1993)]
- Sundberg, Bengt, Auktoriserad revisor fälld för osant intygande i Stockholms tingsrätt, Balans 6–7/94 s 6. [cit Sundberg (1994)]
- Auktor revisor friad i Svea Hovrätt, Balans 1/96 s 45. [cit Sundberg (1996)]
- Taxell, Lars Erik, Bolagsledningens ansvar, Åbo 1988. [cit Taxell (1988)]
- Trehörning, Per, Revisorn & konsultrollen, Balans 5/93 s 11–23. Reportage och intervjuer med "Tillsynsmyndigheten" (avdelningsdirektör Henry Åkerlund på Kommerskollegium) s 12–13, "Klienten" (Hans Cavalli-Björkman) s 15–16, "Revisorerna" (auktor revisorerna Erik Rydström och Stig Nilsson) s 17–19, "Advokaten" (advokat Per-Olof Hemmar) 20–21, "FAR" (FARs generalsekreterare Björn Markland) s 22–23. [cit Trehörning (1993)]
- von Hofsten, Claes, Familj ersätts för dåliga skatteråd, Svenska Dagbladet 7 juni 1997 s 79. [cit von Hofsten (1997)]



Wennberg, Inge, Revisorn och konsultrollen, Balans 1/88 s 11–30. Konsultrollen granskas – är goda råd fula? (intervju med Gunnar Söder) s 12–14, Nya regler ställer krav på revisorn (intervju med Göran Tidström) s 16–17, Hexagon – en klient som använder revisorn som konsult (intervju med Torbjörn Ek) s 18–20, Konsulten blev revisor (intervju med Reinhold Geijer och Lars Elvstad) s 21, USA: En kritikerröst (intervju med Rolf Rundfelt) s 22, Produkten revision – så kan den säljas (intervju med Jan Eriksson) s 24–25, Vad säger konkurrenterna? (intervju med Lennart Spetz, Göran Lunde och Torulf Jönsson) s 26–27, Samma ansvar som advokaterna (intervju med Göran Luterkort) s 28–30, Svar från FAR s 30. [cit Wennberg (1988)]

Frågor/svar om revision, Balans 10/90 s 18. [cit Wennberg (1990)]

Kraven förvärrar krisen i USA, Balans 12/91 s 45. [cit Wennberg (1991) I]

"Det kan gå lika illa som i USA", (intervju med auktoriserade revisorerna Sten Lundvall, Reidar Peters, Gunnar Widhagen, Ulla-Britt Nordin, Erik Rydström och Åke Danielsson), Balans 12/91 s 46–50. [cit Wennberg (1991) II]

## Övrigt

Telefonsamtal den 20 november 1997 med Marina Lagerquist, Advokaterna Ödell & Sundström, Linköping.

Telefonsamtal den 11 december 1997 med Arne Adolfsson, Trygg Hansa, Lund.

Trygg Hansas skrift F 54:1: Ansvarsförsäkring för auktoriserade och godkända revisorer — Individuell försäkring 1990 07 01. [cit Trygg Hansa, Individuell försäkring]

Trygg Hansas skrift F 55:2: Ansvarsförsäkring för auktoriserade och godkända revisorer — Revisionsföretag 1993 10 01. [cit Trygg Hansa, Revisionsföretag]