



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Joakim Johansson

Culpabedömningen vid revisorns
skadeståndsansvar.

Examensarbete
20 poäng

Handledare
Krister Moberg

Associationsrätt

HT 2000

Sammanfattning

Revisorns skadeståndsansvar regleras i 15 kap 2 § ABL. Denna regel bygger på den allmänna skadeståndsrättsliga culparegeln.

Med culparegeln avser man en huvudprincip på skadeståndsrättens område, som innebär, att minst culpa fordras för att skadeståndsskyldighet skall inträda. Olika varianter av denna finns lagfäst på olika håll i svensk rätt. Varianten i 15 kap ABL utgör ett exempel där culparegeln lagfästs på ett praktiskt viktigt område. En del av culparegeln utgörs av culpa-bedömningen.

Culpabedömningen innebär en bedömning av den grad av oaktsamhet som medför skadeståndsskyldighet. Hur denna bedömning faktiskt skall gå till framgår varken av lagstiftning eller förarbeten, i stället har den överlämnats åt rättstillämpningen. Traditionellt ansågs skadeståndsgrundande oaktsamhet föreligga om man ej handlat i överensstämmelse med rättsfiguren *bonus pater familias*. Enligt denna standard jämfördes skadevällaren med en fiktiv normalperson inom det området han verkat. Denna uppfattning har dock till viss del övergivits och istället företas culpabedömningen antingen genom normavvägning eller genom riskavvägning.

Culpabedömning enligt normavvägning är det vanligaste sättet och innebär att man försöker finna en godtagbar norm med vilken man sedan jämför skadevällarens handlande med. Har skadevällaren handlat i strid med dessa normer anses han oftast ersättningsskyldig. De normer som kan komma i fråga är såväl de som uttrycks i lag, förordningar, föreskrifter och prejudikat, som olika spel- och ordningsregler. Även sedvanan kan sägas de uttryck åt normer.

Riskavvägning innebär att man gör en avvägning mellan risken för skada och den handlandes möjligheter att förebygga skadan. Är kostnaden för skadan högre än kostnaderna för att förebygga har skadevällaren handlat culpöst. Vid användningen av denna metod gör man en sammanställning av fyra faktorer, risken för skada, den sannolika skadans storlek, möjligheterna att förekomma skadan samt den handlandes möjligheter att inse risken för skada. Man gör en helhetsbedömning av dessa faktorer och väger de olika omständigheterna mot varandra, därefter avgör man om de krävde ett annat handlande än det som förekommit.

Culpabedömningen är i princip av objektiv karaktär, dock kan det förekomma att vissa subjektiva faktorer kan komma i beaktande. Dessa kan verka i såväl förmildrande som i skärpande riktning.

Under hösten 2000 ha Christian Dahlman presenterat en egen culpateori, där han framhåller att domstolen använder sig av tre olika och konkurrerande

culpakriterier vid bedömningen av en handling. Dessa är normalitetskriteriet, det ekonomiska kriteriet och trygghetskriteriet. Normalitetskriteriet innebär att man blir skadeståndsskyldig om man inte handlat i enlighet med vad en normalt aktsam person skulle gjort. Det ekonomiska kriteriet innebär att man blir ersättningsskyldig om man inte vidtagit de försiktighetsåtgärder som är kostnadseffektiva. Trygghetskriteriet innebär slutligen att man blir erättningskyldig om det inneburit en oacceptabel otrygghet att skadan har kunnat inträffa. Ifråga om revisorns skadeståndsansvar är det de två förstnämnda kriterierna som kan aktualiseras.

Ifråga om revisorns ansvar kommer detta i de flesta fall att avgöras enligt normavvägningsmetoden. Man försöker således finna en acceptabel norm med vilken man sedan jämför revisorns handlande. Centralt för culpabedömningen är stadgandet i 10 kap 3 § ABL, som stadgar att revisorns granskning skall vara så ingående och omfattande som god revisionssed kräver. Begreppet god revisionssed är alltså av avgörande vikt vid bedömningen av revisorns handlingar.

God revisionssed kan utläsas genom:

1. Revisorsorganisationernas rekommendationer i revisionsfrågor.
2. Revisorsnämndens yttrande.
3. Domstols bedömning.

Det är alltid i sista hand domstolen som avgör vad som utgör god revisionssed i det enskilda fallet.

Kan domstolen inte finna en godtagbar norm eller om de inte anser att de normer som existerar är acceptabla får domstolen avgöra culpafrågan genom riskavvägningsmetoden. I dessa fall blir det fråga om en nästan ren rättsekonomisk vinkel på bedömningen. De centrala granskningsprinciperna om väsentlighet och risk kommer här att spela avgörande roll. Dessa innebär att revisorn skall lägga tyngdpunkten vid granskningen vid det som är beloppsmässigt mest väsentligt eller i riskhänseende sådant att väsentliga fel eller brister kan uppstå.

Även om culpabedömningen i stort är av objektiv karaktär kan vissa subjektiva faktorer komma beaktas vid bedömningen. Otillräckliga personliga kvalifikationer är dock inte ansvarsbefriande. Dock kan faktisk villfarelse vara ansvarsbefriande enligt de allmänna regler som gäller för detta. Även en arbetsfördelning mellan de valda revisorerna i bolaget kan komma att beaktas vid culpabedömningen.

I de fall där revisorn agerar i en rådgivarroll i förhållande till bolaget har domstolen vid culpabedömningen jämfört revisorns handlande med hur en fiktiv normalrevisor hade handlat i motsvarande situation. Således mycket nära det som Dahlman betecknar som normalitetskriteriet.

Innehåll

SAMMANFATTNING	2
INNEHÅLL	4
FÖRKORTNINGAR	6
1 INLEDNING	7
1.1 Syfte och disposition.	7
1.2 Metod och material.	8
1.3 Avgränsningar.	8
2 REVISOR I AKTIEBOLAG.	9
2.1 Revisorns kvalifikationer.	10
2.2 Revisorns granskningsuppgift.	11
2.2.1 Extern revision.	12
2.2.1.1 Redovisningsrevision.	13
2.2.1.2 Förvaltningsrevision.	14
2.2.2 Revisorns förlitande på den interna revisionen.	15
3 REVISORNS SKADESTÅNDSANSVAR.	17
3.1 Interna ansvaret.	17
3.2 Externa ansvaret.	19
3.3 Rådgivaransvar.	19
4 CULPABEDÖMNINGEN ENLIGT ALLMÄNNA SKADESTÅNDSRÄTTSLIGA PRINCIPER.	21
4.1 Culpabedömningen.	22
4.2 Normavvägning.	23
4.2.1 Författningar och föreskrifter.	23
4.2.2 Prejudikat.	24
4.2.3 Sedvanan.	25
4.3 Riskavvägning - Den fria culpa- bedömningen.	25
4.3.1 Risken för skada och den sannolika skadans storlek.	26
4.3.2 Möjligheterna att undvika skadan.	27
4.3.3 Skadevållarens möjlighet att inse risken för skada.	27
4.3.4 Särskilda omständigheter.	28

4.4 Konkurrerande culpakriterier.	29
4.4.1 Normalitetskriteriet.	29
4.4.2 Det ekonomiska kriteriet.	30
4.4.3 Trygghetskriteriet.	31
4.4.4 Tillämpligt kriterium.	31
5 CULPABEDÖMNINGEN AVSEENDE REVISORN.	33
5.1 Subjektiva faktorer.	34
5.2 Normavvägningsmetoden.	36
5.3 God revisionssed.	39
5.3.1 Centrala granskningsprinciper.	42
5.3.1.1 Principen om väsentlighet.	42
5.3.1.2 Principen om risk.	43
5.3.2 Ansvarssituationer och väsentliga granskningsposter.	44
5.3.2.1 Revisorns skyldighet att uppdaga brott begångna av anställda mot bolaget.	45
5.3.2.2 Kundfordringar.	47
5.3.2.3 Varulager.	48
5.3.2.4 Andra fel och försummelser i anslutning till revisionen.	51
5.4 Alternativa metoder.	52
5.5 Revisorn som rådgivare.	53
KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	56
RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	58

Förkortningar

ABL	Aktiebolagslag (1975:1385)
HB	Handelsbalken
HD	Högsta domstolen
HovR	Hovrätten
Ekb	Erklæringsbejendtgørelsen
Prop	Proposition
RN	Revisorsnämnden
SOU	Statens offentliga utredningar
STRL	Straffeloven (danska strafflagen)

1 Inledning

Revisorn har under lång tid haft en relativt tillbakadragen position, men under senare tid har detta långsamt förändrats. Under 1990-talet ökade fokuseringen på revisorn av olika anledningar. I och med det försämrade företagsklimatet vid denna tidpunkt började man ifrågasätta revisorns agerande. Man frågade sig framförallt om revisorn handlande varit i enlighet med god revisionssed. Detta ledde till att ett antal fall som aktualiserade revisorns ansvar togs upp av Högsta domstolen.

En annan faktor till att revisorns position har förändrats är att det är det enda bolagsorganet med obligatorisk ansvarsförsäkring. Således har det varit mer tacksamt att söka ansvar hos denna då vid framgång i rättsprocessen, sannolikheten för att få ut ersättningen ökar.

Det kan därför vara av intresse att närmare studera revisorns ansvarsställning. Detta område har också varit föremål för ett antal examensuppsatser under andra halvan av 1990-talet. Jag har valt att följa denna ström och även jag behandla revisorns ansvar. Jag har dock valt att rikta min uppmärksamhet mot bedömningen av revisorns uppsåt eller oaktsamhet, den sk culpabedömningen.

1.1 Syfte och disposition.

Syftet med uppsatsen är att redogöra för de principer som ligger till grund för culpabedömningen vid revisorns skadeståndsansvar, framförallt enligt 15 kap 2 § aktiebolagslagen (1975:1385). Jag har också för avsikt att se hur dessa principer tillämpas i olika fall.

För att uppfylla detta syfte har jag disponerat uppsatsen så att jag inleder med att allmänt redogöra för revisorn i aktiebolag, dess roll, kvalifikationer och uppgifter. I kapitlet därefter beskriver jag revisorns skadeståndsansvar. Dessa båda inledande kapitel avser inte på något vis vara uttömmande, men jag anser de vara nödvändiga som en bakgrund för den senare diskussionen.

Därefter diskuterar jag i 4:e kapitlet culparegeln och culpabedömningen ur ett allmänt skadeståndsrättsligt perspektiv. Här beskrivs de metoder och värderingar som traditionellt har ansetts ligga till grund för culpabedömningen. Jag kommer i detta kapitel också kortfattat redogöra för den culpateori som Dahlman presenterar i sin doktorsavhandling¹.

¹ Dahlman, Konkurrerande culpakriterier.

I kapitel 5 kommer sedan uppsatsens egentliga tyngdpunkt då diskussionen om revisorns culpabedömning görs i detta kapitel. Jag redogör här för dels de allmänna övervägande som skall göras vid culpabedömningen vid revisorns ansvar som culpabedömningen vid ett antal utvalda ansvarstillfällen. Jag avslutar sedan uppsatsen med en kortfattad sammanfattning.

1.2 Metod och material.

Jag har använt sedvanlig juridisk metod, framförallt litteraturstudier och rättsfallsstudier. Det material som framförallt legat till grund för arbetet är nordisk litteratur och rättsfall på skadeståndsrättsområdet och associationsrättsområdet.

1.3 Avgränsningar.

Uppsatsen är avgränsad till området kring aktiebolagets revisor och dennes ansvar. Viss diskussion kring förhållanden då revisorn verkar som rådgivare kommer dock också att göras eftersom ansvaret i dessa fall till stora delar bygger på samma principer. Syftet med uppsatsen är som sagt att belysa culpabedömningen och således koncentreras framställningen kring frågor angående denna.

2 Revisor i aktiebolag.

Aktiebolaget har tre från varandra skilda organ, bolagsstämman, styrelse (och i förekommande fall VD), samt revisor. Bolagsstämman är det högsta beslutande organet och aktieägarnas forum i aktiebolaget. Styrelsen och VD utgör bolagets verkställande organ, och revisorn är bolagets kontrollerande organ. Revisorerna skiljer sig från övriga bolagsorgan bl a därigenom att de inte fattar beslut i bolagets angelägenheter. De har endast en kontrollerande, informerande och rådgivande funktion.²

En revisor kan att agera i flera olika roller. Moberg delar in de olika rollerna enligt följande:³

1. *Den klassiska revisorsrollen* eller *revisor i associationsrättslig bemärkelse*. I denna rollen bedriver revisorn kontroll i klientens näringsverksamhet.
2. *Konsultrollen*. Revisorn lämnar råd till klienten i ärenden som faller utanför den egentliga revisionen.
3. Revisorn utför olika *uppgifter* för klientens räkning som normalt faller inom ramen för *klientens egen näringsverksamhet* enligt lag eller andra föreskrifter.

Ibland slås de två senare punkterna samman och man talar istället om en utvidgad revisorsroll.⁴ Denna uppsats kommer huvudsakligen uppehålla sig vid den första punkten, den klassiska revisorsrollen, även om vissa avstickare till konsultrollen kommer att göras.

Enligt 10 kap 3 § är revisorernas huvudsakliga uppgift att granska bolagets årsredovisning och bokföring samt styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning. Vid sidan av denna uppgift skall revisorn medverka vid ett antal av lagen angivna tillfällen. Exempelvis vid bolagsbildningen (2 kap 9 § ABL), nyemission (4 kap 4, 6 och 12 §§ ABL), emission av skuldebrev (5 kap 5, 9 och 14 §§ ABL), samt vid nedsättning av aktiekapitalet (6 kap ABL).

En revisor får inte obehörigen lämna ut uppgifter om bolagets angelägenheter till en enskild aktieägare eller utomstående som han får kännedom om när han fullgör sitt uppdrag (10 kap 37 § ABL). Revisor skall dock lämna alla upplysningar som bolagsstämman (i sin egenskap av

² Taxell (1983), s 106.

³ Moberg, s 28.

⁴ Revision I, s 82 f.

bolagsorgan) begär, förutsatt att detta kan ske utan att bolaget lider väsentlig skada (10 kap 41 § ABL).

Revisorn utses genom majoritetsbeslut av bolagsstämman (10 kap 8 §, 9 kap 29 § ABL). Någon möjlighet att delegera denna beslutanderätt föreligger inte.⁵ Dock om bolaget skall ha mer än en revisor får det i bolagsordningen föreskrivas att en eller flera av dessa utses av annan än bolagsstämman dock inte alla (10 kap 8 § ABL). Antalet revisorer skall framgå av bolagsordningen (2 kap 4 § 6p ABL). En minoritet om minst en tiondel av samtliga aktier eller en tredjedel av de på stämman företrädda rösterna kan begära att länsstyrelsen förordnar en så kallad minoritetsrevisor (10 kap 9 § ABL). Den av länsstyrelsen utsedda minoritetsrevisorn skall delta i revisionen på samma villkor som övriga i bolaget valda revisorer.

Revisorns mandatperiod löper på fyra år (10 kap 20 § ABL). Det finns dock inget hinder för att denna period förlängs eller att revisorns uppdrag upphör i förtid. Enligt 10 kap 21-23 §§ ABL kan den som utsett revisorn när som helst entlediga honom. Detta följer av den förtroendeställning som revisorn intar. Entledigas revisorn skall detta anmälas till styrelsen av den som utsett honom. Revisorn kan också själv, när som helst, säga upp sitt uppdrag. Gör han det skall han anmäla detta till styrelsen och om han utsetts av någon annan än bolagsstämman, också till den som utsett honom. Upphör revisorns uppdrag i förtid skall detta också anmälas till Patent- och registreringsverket. Detta för att rätten att entlediga revisorn inte missbrukas, exempelvis för att utöva påtryckning på denne.

Det finns även en möjlighet att utse en juridisk person till revisor i form av ett revisionsbolag (10 kap 18 § ABL). Revisionsbolaget skall utse en huvudansvarig för revisionen bland de i revisionsbolaget verksamma revisorerna (12§ lag (1995:528) om revisorer). Den huvudansvarige skall vara auktoriserad om det behövs för att uppfylla föreskrift i lag eller annan författning om att sådan revisor skall utses, och i andra fall auktoriserad eller godkänd revisor. Revisionsbolaget skall också omedelbart informera uppdragsgivaren vem som är huvudansvarig för revisionen.

2.1 Revisorns kvalifikationer.

Lagen ställer tämligen höga krav på kvalifikationer på den som skall väljas till. Endast den som är auktoriserad eller godkänd revisor kan vara revisor i ett aktiebolag (10 kap 11 §). Skillnaden mellan dessa båda kategorier framgår av lag (1995:528) om revisorer och förordning (1995:665) om revisorer. Den auktoriserade revisorn skall ha avlagt en högre revisorsexamen hos Revisorsnämnden. Denna högre examen innebär ett

⁵ Prop. 1975:103, s 419.

krav på en längre högskoleutbildning, magisterexamen istället för kandidatexamen, samt en längre praktisk utbildning, fem år istället för tre.

Vidare skall revisorn ha den insikt i och erfarenhet av redovisning och ekonomiska förhållanden som fordras för att fullgöra uppdraget (10 kap 11 § ABL). Är bolaget noterat vid en börs eller auktoriserad marknadsplats skall minst en av bolagsstämman utsedda revisorer vara auktoriserad. Detsamma gäller om tillgångarnas nettovärde enligt fastställda balansräkningar för de senast två räkenskapsåren överstiger ett belopp motsvarande 1000 basbelopp eller om antalet anställda hos bolaget under de senaste två räkenskapsåren i medeltal har överstigit 200 (10 kap 12 § ABL).

Den som är i konkurs, har fått näringsförbud eller har förvaltare enligt 11 kap 7 § föräldrabalken kan inte vara revisor. Vidare får den som är inblandad i bolagets verksamhet inte vara revisor i bolaget. Detta framgår av de särskilda jävsregler som aktiebolagslagen ställer upp i 10 kap 16 §. Den som äger aktie i bolaget eller annat bolag i samma koncern får inte vara revisor i bolaget, inte heller den som är ledamot av styrelsen eller VD i bolaget eller dess dotterbolag eller biträder detta med bokföring eller medelsförvaltning eller bolagets kontroll däröver. Revisorn får inte vara verksam i samma företag som yrkesmässigt biträder bolaget vid grundbokföringen eller medelsförvaltningen eller bolagets kontroll däröver. Till revisor får inte heller utses någon som är anställd eller på annat sätt har en underordnad eller beroendeställning till bolaget eller till någon av de personer som nämnts ovan. Slutligen får revisorn inte vara gift med eller sambo, inte heller nära släkt eller besvägrad till någon av dessa personer. Revisorn får inte häfta i skuld till bolaget eller annat bolag i samma koncern, eller ha förpliktelser för vilka dessa bolag har ställt säkerhet.

2.2 Revisorns granskningsuppgift.

Revisorns granskningsuppgift framgår av 10 kap 3 § ABL. Här föreskrivs bl a :

”Revisorn skall granska bolagets årsredovisning och bokföring samt styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning.”

Revisionsuppgiften kan således delas upp i tre delar:

- löpande granskning av bolagets räkenskaper och dess interna kontroll
- granskning av bokslut och årsredovisning
- granskning av styrelsens och VD:s förvaltning.

De två förstnämnda brukar betecknas såsom redovisningsrevision och den sistnämnda som förvaltningsrevision.

Granskningen skall, enligt 10 kap 3 § ABL, vara så ingående och omfattande som god revisionssed kräver. Genom att granskningen har

knutits till god revisionsed kan den anpassas till den löpande utvecklingen inom revisionsområdet. Vägledning i vad god revisionsed innebär ges av FAR:s rekommendationer. Närmare om god revisionsed nedan i kapitel 5.3.

Man skiljer mellan intern och extern revision. Med intern revision avses den övervakning av företagets verksamhet, räkenskaper och andra rutiner som företas av ett inom organisationen verksamt organ, exempelvis en revisionsavdelning. Den som utför den interna revisionen är normalt anställd av företaget och skall hindra att fel uppstår, som kan leda till felaktigheter i redovisningen eller förluster för företaget.⁶ Den externa revisionen avser å andra sidan den granskning som revisorn gör enligt 10 kap 3 § ABL.

2.2.1 Extern revision.

Den externa revisionen omfattar granskningen av företagets räkenskaper och företagsledningens förvaltning av företaget. Efter varje räkenskapsår skall revisorn enligt 10 kap 5 § ABL lämna en revisionsberättelse till bolagsstämman. Revisionsberättelsen skall innehålla ett uttalande om huruvida årsredovisningen upprättats i överensstämmelse med tillämplig lag om årsredovisning.⁷ Saknas någon upplysning i årsredovisningen som enligt lag skulle funnits med, skall revisorn ange detta och om möjligt lämna de upplysningar som krävs i sin berättelse, 10 kap 28 § ABL. Revisionsberättelsen skall också innehålla uttalanden om bolagsstämman bör fastställa balansräkningen och resultaträkningen, om bolagsstämman bör besluta om dispositioner beträffande bolagets resultat enligt förslaget i förvaltningsberättelsen samt i förekommande fall uttala sig om styrelsen och VD:n upprättat en förteckning enligt 12 kap 9 § ABL över vissa lån och säkerheter. Anser revisorn att balansräkningen eller resultaträkningen inte bör fastställas skall han anteckna detta på årsredovisningen (10 kap 29 § ABL).

Ifråga om förvaltningsrevisionen skall revisionsberättelsen innehålla ett uttalande om huruvida ledningen bör beviljas ansvarsfrihet gentemot bolaget. Har revisorn vid sin granskning funnit att en styrelseledamot eller VD:n företagit någon åtgärd eller gjort sig skyldig till någon försummelse som kan föranleda ersättningskyldighet, skall det anmärkas i berättelsen. Detsamma gäller om revisorn vid sin granskning har funnit att en styrelseledamot eller den verkställande direktören på annat sätt har handlat i strid med ABL, tillämplig lag om årsredovisning eller bolagsordningen (10 kap 30 § ABL).

⁶ SOU 1995:106, s 33.

⁷ Prop. 1997/98:99, s 147.

Revisorn skall också anmärka i revisionsberättelsen om bolaget inte fullgjort sina skyldigheter enligt skattebetalningslagen (1997:483) (10 kap 31 § ABL). Utöver vad som följer av 10 kap 28-31 §§ ABL skall revisorn lämna sådana upplysningar som han anser att aktieägarna bör få kännedom om (10 kap 32 § ABL).

2.2.1.1 Redovisningsrevision.

Revisorernas mest uppmärksammade uppgift är deras granskning av bolagets årsredovisning och med denna sammanhängande åtgärder, den sk *redovisningsrevisionen*. Revisorn skall vid sin granskning följa de anvisningar som medelas av bolagsstämman förutsatt att dessa inte strider mot lag, bolagsordning eller god revisionssed (jfr 10 kap 4 § ABL). Granskningen av årsredovisningen syftar främst till att med beaktande av lagregler och god revisionssed fastställa att resultaträkningen ger en rättvisande bild av bolagets resultat, att de i balansräkningen redovisade tillgångarna och skulderna existerar, att de är riktigt värderade samt att bolagets samtliga tillgångar och skulder finns medtagna i balansräkningen.⁸

Granskning av årsredovisning utförs genom granskning av intern kontroll och substansgranskning i lämplig avvägning. Med intern kontroll avses de åtgärder som styrelsen skall vidtaga för att tillse att bokföringen, medelsförvaltningen och bolagets ekonomiska förhållanden i övrigt kontrolleras på ett tillfredsställande sätt enligt 8 kap 3 § ABL, samt att de åtgärder som VD:n vidtagit för att tillse att bolagets bokföring fullgörs i överensstämmelse med lag och att medelsförvaltningen skall skötas på ett betryggande sätt. Kontrollen över bokföringen, medelsförvaltningen och bolagets ekonomiska förhållanden i övrigt omfattar de delar i bolagets organisation och rutiner som säkerställer att redovisningen blir riktig och fullständig samt att bolagets resurser inom ramen för aktiebolagslagen, bolagsordningen och eventuella bolagsstämmodirektiv disponeras endast i enlighet med styrelsens och VD:s intentioner. Ett väl fungerande internkontrollsystem minskar risken för att avsiktliga eller oavsiktliga fel orsakar bolaget förluster.⁹

Den interna kontrollen verifieras genom iakttagelser, intervjuer med företagets personal, granskning av dokumentation eller upprepning av kontrollmoment. Revisorns verifiering syftar till att fastställa om den interna kontrollen har fungerat löpande under räkenskapsåret. Efter verifieringen av den interna kontrollen skall en slutlig bedömning göras. Bedömer revisorn att den interna kontrollen är tillförlitlig kan detta resultera i att behovet av erforderliga substansgranskningsmetoder minskar.¹⁰

⁸ FAR:s samlingsvolym, Revisionsprocessen, s 813.

⁹ A.a.s, s 818.

¹⁰ A.a.s, s 825 f.

Med substansgranskning avses granskning av innehållet i olika resultat- och balansposter antingen i den löpande redovisningen eller i ett bokslut. Substansgranskning kan avse dels detaljgranskning av individuella transaktioner och saldon, dels analys av trender och nyckeltal, sk analytisk granskning. I regel är en kombination av dessa granskningsmetoder effektiv. Granskning av individuella transaktioner eller saldon kan ske genom kontakt med tredje man, exempelvis saldoförfrågan till kund eller leverantör. Substansgranskning kan även omfatta fysiska observationer av tillgångar t ex deltagande vid kontrollinventeringar eller granskning av verifikationer, fakturor etc. Användningen av analytiska granskningsåtgärder bygger på antagandet att det föreligger ett samband mellan olika uppgifter och att dessa samband inte förändras. Visar de analytiska granskningsåtgärderna att ett sådant förväntat samband föreligger, indikerar detta att uppgifterna är fullständiga och riktiga.¹¹

2.2.1.2 Förvaltningsrevision.

Revisorn skall också granska styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning, sk *förvaltningsrevision*. Revisorn skall under året ta del av styrelseprotokoll, budgetar, kortperiodiska bokslut och delårsrapporter för att planmässigt kunna granska förvaltningen. Granskningen syftar främst till att utröna om :

- styrelseledamot eller VD handlat i strid med ABL, bolagsordning eller tillämplig lag om årsredovisning
- åtgärd eller försummelse ligger styrelseledamot eller VD till last som kan föranleda skadeståndsskyldighet. För att kunna avgöra om ersättningsskyldighet föreligger för styrelseledamot eller VD gentemot bolaget eller aktieägare måste revisorn granska avtal, beslut och förhållanden i bolaget. Revisorn skall även se om bolagsordningen efterlevs.¹²

Vid bedömning av om skada uppstått genom en förvaltningsåtgärd eller genom försummelse skall revisorn beakta hur lönsamhet, ställning, likviditet och finansiering påverkas i bolaget. Vid bedömningen av om uppsåt eller oaktsamhet förelegat skall revisorn beakta förhållanden som att ledningen gynnats på ett otillbörligt sätt, att ledningen ej fullgjort sina plikter eller överträtt sina befogenheter, att väsentliga och uppenbara brister funnits i beslutsunderlag, att beslut och förfaranden varit uppenbart ekonomiskt olämpliga eller att skadan i övrigt uppstått genom lagöverträdelser.¹³ Det egentliga syftet är inte att upptäcka eventuella förskingringar eller oegentligheter.¹⁴

¹¹ FAR:s samlingsvolym, Revisionsprocessen, s 826 f.

¹² A.a.s, s 814.

¹³ A.a.s, s 839 f.

¹⁴ A.a.s, s 812.

2.2.1.3 Revisorns förlitande på den interna revisionen.

Revisorn kan under vissa förutsättningar förlita sig på den kontrollen som görs av internrevisionen vid utförandet av sin granskningsuppgift.

I planeringen av revisionen skall revisorn bedöma i vilken utsträckning han kan förlita sig på arbete utfört av internrevisionen. Den interna revisionen arbetar ju på företagsledningens uppdrag och är ett av företagsledningens instrument för granskning och värdering av den interna styrfunktionens effektivitet och säkerhet. En viktig uppgift för intern revisionen kan vara att utreda och bedöma den interna kontrollen¹⁵ och ge rekommendationer till förbättringar. Internrevisionen kan även utföra revisionsarbete på uppdrag av den externa revisionen.¹⁶

Enligt ABLs regler om jäv för revisorer (10 kap 16 §) får revisorn ej anlita någon som inte är behörig att vara revisor. Undantag medges dock då internrevision förekommer (10 kap 17§ ABL):

”Om bolaget eller dess moderbolag i sin tjänst har anställda med uppgift att uteslutande eller huvudsakligen sköta den interna revisionen, får revisorn dock vid revisionen anlita sådana anställda i den utsträckning det är förenligt med god revisions sed.”

Revisorn har således möjlighet att förlita sig på internrevisionens arbete i större eller mindre omfattning beroende på internrevisorernas kompetens, objektivitet och ställning i företaget respektive koncernen. Vid bedömningen av internrevisionen skall revisorn lägga särskild vikt vid, om den fungerar som ett självständigt kontrollorgan eller inte.¹⁷

Revisorn är själv alltid ansvarig för de slutliga bedömningar som ligger till grund för hans rapportering. Revisorn kan således inte överflytta något ansvar för revisionen på internrevisionen. Han måste därför själv granska väsentliga poster i årsredovisningen och i koncernredovisningen samt styrelsen och VD:s förvaltning. Därvid kan han dock i viss utsträckning använda sig av underlag som tagits fram av internrevisionen.¹⁸

Omfattningen av revisorns granskning i övrigt varierar med hänsyn till i vilken utsträckning han förlitar sig på internrevisionens arbete. Om revisorn avser att förlita sig på internrevisionens arbete måste han dock alltid:

- utvärdera internrevisionens kompetens, objektivitet, självständighet och ställning i företaget samt dokumentera slutsatserna därav,
- delta i planeringen av internrevisionens granskning och utvärdera dess planer för granskningens inriktning och omfattning,
- fortlöpande följa internrevisionens arbete och därvid beakta förändringar av internrevisionens inriktning och omfattning,

¹⁵ Angående begreppet intern kontroll se kap 2.2.2.1.

¹⁶ FAR:s samlingsvolym, Revisionsprocessen, s 821.

¹⁷ Ibid.

¹⁸ A.a.s. s 821.

- gå igenom internrevisionens rapporter och arbetspapper och dokumentera detta genom sammanfattande anteckningar, kopior av interna rapporter mm.,
- bedöma resultaten av internrevisionens granskning och förvissa sig om att av internrevisionen upprättade arbetspapper finns tillgängliga för honom även efter avslutad revision,
- sammanställa egen grunddokumentation om företaget i form av bl a beskrivning av verksamheten, bolagsordning, organisationsplan, attestinstruktion och redovisningsinstruktioner,
- fortlöpande följa bolagets verksamhet bl a genom att del av styrelseprotokoll, budgetar, kortperiodiska bokslut och delårsrapporter.¹⁹

¹⁹ FAR:s samlingsvolym, Revisionsprocessen, s 821 f.

3 Revisorns skadestånds- ansvar.

Revisorns ansvar regleras i 15 kap 2 § ABL, som i sin tur hänvisar till 15 kap 1 § ABL. Detta gäller dock inte då revisorn verkar som rådgivare till bolaget, då de vanliga reglerna om syssломän är tillämpliga. Det är således av vikt att fastställa i vilken egenskap revisorn har agerat i den aktuella situationen. Gränsdragningen mellan då revisorn handlat i egenskap som rådgivare och då han verkat inom ramen för aktiebolagslagen är tämligen oklar.

Moberg anser att den rådgivning en revisor självmant ger mot bakgrund av sin granskning skall anses falla under aktiebolagslagens regler, förutsatt att råden rör förhållanden som en revisor normalt granskar inom ramen för sitt revisionsuppdrag. Revisorn får däremot ses som en självständig rådgivare med tilläggsuppdrag om råden ges efter förfrågan av företagsledningen om vissa förhållanden som revisorn normalt inte granskar inom sitt uppdrag. Detta bör också gälla då det krävs ett mer betydande arbete från revisorns sida för att kunna besvara förfrågningarna.²⁰

I NJA 1996 s 224 uttalade HD följande avseende gränsdragningsfrågan:

”Även de medverkan som Bengt J lämnat med avseende på omstruktureringen av Clinics och överlåtelsen av dess tillgångar i viss mån gått utöver hans egentliga åliggande 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.”

HD verkar ge bolagsledningens skäl, ”i hans egenskap som revisor”, för att anlita honom avgörande verkan. Detta medför att revisorn nästan uteslutande kommer att ansvara enligt 15:e kap aktiebolagslagen då revisor utför någon typ av rådgivning i samtidigt som han är revisionsansvarig i bolaget.

3.1 Interna ansvaret.

Revisorns ansvar i förhållande till bolaget, *det interna ansvaret*, regleras i 15 kap 2 § ABL. Här stadgas att revisorn är ersättningskyldig enligt samma

²⁰ Moberg, s 185.

grundsatser som stiftare, styrelseledamot och VD är enligt 15 kap 1 § ABL för skada som orsakats uppsåtligen eller av oaktsamhet. Ansvar är individuellt för varje person men den utsedda revisorn är även ansvarig för skada som hans medhjälpare vållat uppsåtligen eller av oaktsamhet.

För att bli ansvarig enligt 15 kap 2 § ABL skall den handlande personen vara revisor och inte rådgivare eller konsult. Om revisorn är ett revisionsbolag gäller ansvaret för revisionsbolaget och den eller de huvudansvariga för revisionen i detta bolag. Ansvaret är solidariskt om inte skadeståndet jämkas till förmån för någon av dem.

Endast skada som orsakats av ett agerande som ingår i fullgörandet av uppdraget är grund för skadestånd enligt aktiebolagslagen. Detta innebär att revisorerna ansvarar för den skada som bolaget åsamkas genom att de åsidosätter sina plikter som kontrollerande organ. Om revisorn skadar bolaget genom åtgärder som inte ingår i hans uppdrag som revisor gäller de vanliga utomobligatoriska skadeståndsreglerna i skadeståndslagen. Inom uppdraget faller alla åtgärder som revisorn är skyldig att utföra enligt lag. Dessutom ingår troligtvis allt de i sin normala verksamhet stöter på.

Det är endast fullbordad skada som revisorn kan bli skadeståndsskyldig för. Den skada som avses är ekonomisk skada och innefattar skada som kan uppfattas i pengar och har sin grund i person-, sak-, eller ren förmögenhetsskada. Notera att det inte, som i skadeståndslagen, krävs brott för att ren förmögenhetsskada skall ersättas. Det är bolaget som måste visa att det lidit skada och detta görs vanligen genom en jämförelse mellan dagens förmögenhetsförhållande och det förmögenhetsförhållande som man tror skulle förelegat om skadan aldrig inträffat.

Det krävs att det föreligger ett samband mellan den inträffade skadan och den skadegörande handlingen, m a o det krävs adekvat kausalitet. Ingen är skyldig att utge ersättning för mer skada än som adekvat orsakats av den uppsåtliga eller oaktsamma handlingen.²¹ Detta betyder att revisor inte behöver bli skyldig att betala hela den uppkomna skadan om hans agerande endast orsakat en del. Undantag från denna regel gäller bara när revisorn gjort sig skyldig till varaktig försummelse och medverkat till att en förlustbringande åtgärd företas och denna inte annars skulle ha företagits om revisorn inte brustit i sin kontroll. I detta fall är han skyldig att ersätta hela skadan.²²

²¹ Kedner/Roos, s 358.

²² Kedner s 285, Prop. 1997/98:99, s 194.

3.2 Externa ansvaret.

Det externa ansvaret avser revisorns ansvar mot andra än bolaget, dvs aktieägare och utomstående. Den kanske viktigaste kategorien av presumtiva skadelidande är givetvis bolagets borgenärer.²³ Om ingen reglering finns i lag, kan tredje man grunda en skadeståndstalan på 2 kap 1 § skadeståndslagen (1972:207), vid sak- eller personskada. Vid ren förmögenhetsskada förutsätts dock att skadan uppkommit p g a brott. I vårt fall finns dock regeln i 15 kap 2 § ABL, som således utvidgar skadeståndsskyldighetens omfattning genom att tillerkänna tredje man ersättning för ren förmögenhetsskada, även när brott ej föreligger.²⁴

De flesta förutsättningar som gäller för det interna ansvaret är desamma vid det externa ansvaret. Det finns dock en skillnad. Revisorn måste ha överträtt ABL eller bolagsordningen för att ansvar skall aktualiseras. I praktiken blir det ändå fråga om i princip samma culpabedömning som vid internt ansvar p g a hänvisningen i 10 kap 3 § ABL till god revisionsred.²⁵ Närmare om detta nedan i kapitel 5.3.

3.3 Rådgivaransvar.

En revisor kan även agera som konsult till ett bolag. Som vi tidigare såg²⁶ kan han samtidigt som han verkar som revisor i bolaget ge råd till detta. I dessa fall kommer revisorn enligt NJA 1996 s 224 att bedömas enligt reglerna i 15 kap ABL. Agerar revisorn däremot enbart som rådgivare, utan att samtidigt vara ansvarig för revisionen, kommer han att bedömas enligt samma regler som andra rådgivare. Även här måste man skilja mellan vad som faller inom uppdraget och agerande utanför uppdraget. Gränsdragningen har varit uppe till bedömning av HD i ett antal rättsfall²⁷. Reglerna är inte klara men vikt läggs vid om motparten uppfattat ett uppdragsförhållande och huruvida revisorn insett detta.

Har revisorn agerat inom uppdraget gäller reglerna i 18 kap Handelsbalken. En uppdragstagare är skyldig att ta till vara sin huvudmans intressen (18 kap 1 § HB). Skadeståndsskyldighet föreligger i allmänhet vid oaktsamhet. Ansvar föreligger vid befogenhetsöverskridande, bristande omsorg,

²³ Rodhe, s 227 ff.

²⁴ Nial/Johansson, s 341 f.

²⁵ Moberg, s 182, NJA 1996 s 224.

²⁶ Se under kap 3.

²⁷ NJA 1992 s58, NJA 1992 s 243, NJA 1992 s 502.

försummelse av medhjälpare mm.²⁸ Ansvar för självständiga medhjälparens fel torde endast föreligga om de används utan rätt därtill.²⁹

Skadestånd till bolaget kan vara reglerad i uppdragsavtalet och i så fall gäller de avtalade reglerna. Regleras det inte i avtalet kommer allmänna regler att gälla. Här blir således 18 kap HB och ett eventuellt expertansvar aktuella. Normalt står huvudmannen risken för skadan han lider när sysslomannen på hans uppdrag utfört en rättshandling och vid utförandet följt huvudmannens instruktioner.

För skada som annan än den egentlige uppdragsgivaren lider, gäller de utomobligatoriska skadeståndsreglerna i skadeståndslagen om inget annat avtalats.³⁰ Vad gäller rena förmögenhetsskador för annan, som konsult orsakat genom åtgärd inom uppdraget, har 2 kap 4 § skadeståndslagen uppställt ett krav på brottslig gärning för att skadeståndsskyldighet skall föreligga.³¹ Denna regel gäller inte om ett kontraktsmässigt ansvar kan konstrueras till förmån för andra än den egentliga uppdragsgivaren.³²

²⁸ Bengtsson mfl, s 157, 172.

²⁹ A.a.s. s 162.

³⁰ Hellner, s 78.

³¹ NJA 1980 s 383.

³² NJA 1987 s 692.

4 Culpabedömningen enligt allmänna skadeståndsrättsliga principer.

Skadeståndsreglerna i 15:e kapitlet aktiebolagslagen bygger på culparegeln. För att kunna utreda hur culpabedömningen går till vid revisorns ansvar är det därför av vikt att närmare redogöra för innehållet av denna regel enligt allmänna skadeståndsrättsliga principer. Jag kommer inleda med att kortfattat beskriva culparegelns innehåll, för att därefter gå in på djupet med beskrivning av culpabedömningen enligt denna regel.

Med culparegeln avser man en huvudprincip på skadeståndsrättens område, som innebär, att minst culpa fordras för att skadeståndsskyldighet skall inträda (och att sådan skyldighet i princip inträder vid culpa).³³ Olika varianter av culparegeln finns lagfäst på olika håll i svensk rätt. I exempelvis skadeståndslagen stadgas:

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

Denna variant av culparegeln begränsar således ansvaret till person- och sakskador.

Ytterligare en variant av culparegeln har lagfästs i 15 kap ABL:

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

Här finns ingen begränsning till person- eller sakskada, utan även ren förmögenhetsskada ersätts.

Culparegeln delas vanligen upp i en objektiv och en subjektiv sida. Till den objektiva sidan hänförs kraven på att skada skall ha uppstått, att det föreligger ett orsakssamband mellan handlingen eller underlåtenheten och den inträffade skadan, att detta orsakssamband är adekvat samt att handlingen eller underlåtenheten i objektiv mening skall ha åstadkommit skada och således inte uppfyller de krav som skall ställas på skadevållarens handlande.³⁴

³³ Jfr Juridikens termer.

³⁴ Dotevall, s 89.

Till den subjektiva sidan av culpregeln hänförs förhållanden som rör skadevållarens person. Sådant förhållande kan få betydelse för ansvaret genom att vissa egenskaper hos skadevållaren kan medföra att man skall ställa högre krav på honom, medan andra kan leda till att lägre krav skall ställas. Den subjektiva sidan rör med andra ord psykiska faktorer hos skadevållaren. Gränsen mellan vad som skall hänföras till den objektiva eller den subjektiva sidan är inte helt knivskarp.³⁵

4.1 Culpabedömningen.

Culpabedömningen innebär en bedömning av den grad av oaktsamhet som medför skadeståndsskyldighet.³⁶ Hur denna bedömning rent faktiskt skall gå till framgår varken av lagtexts formulering eller av förarbeten. Att någon precisering av hur bedömningen skall gå till inte finns i lagtexten är ganska naturligt. Bedömningen är beroende av omständigheterna in casu och det är givetvis omöjligt att ge precisa konkreta handlingsregler som kan tillämpas på alla personer och i alla situationer i en lagtext. I förarbetena finns inte heller några riktlinjer för bedömningen. Lagstiftaren har istället valt att helt överlämna frågan till rättstillämpningen. Genom att överlämna till domstolarna att avgöra vad som skall anses utgöra aktsamt beteende har man velat fånga de av samhället vedertagna mönstren i bedömningen.³⁷

Vilka omständigheter beaktas då av domstolen vid bedömningen av en handlingss aktsamhetsgrad? Traditionellt ansågs att skadeståndsgrundande oaktsamhet bestå i en underlåtenhet att handla i enlighet med en sk bonus pater familias, en god familjefader. Detta är enkelt och lättfattligt, en enda standard för alla upptänkliga situationer. Uppfattningen skall dock inte pressas alltför mycket, det väsentliga består i en hänvisning till den aktsamhetsstandard som faktiskt iaktages av välaktade personer. Idag anses dock bonus pater familias ha spelat ut sin roll.³⁸

Culpabedömningen sker istället idag antingen genom normavvägning eller genom riskavvägning.³⁹ Normavvägning innebär att man försöker finna en någorlunda konkret, objektiv norm som är accepterad i samhället. Därefter jämför man skadevållarens handlande med denna norm. Riskavvägning innebär att man gör en avvägning mellan risken för skada och möjligheten att förebygga denna.⁴⁰

³⁵ Dotevall, s 89.

³⁶ Hellner, s 123.

³⁷ Prop 1992:5, s 21.

³⁸ Hellner, s 125.

³⁹ Roos, s 105 ff.

⁴⁰ Christian Dahlman gör en något annorlunda indelning i sin avhandling Konkurrerande culpakriterier. Denna kommer att redogöras för nedan.

4.2 Normavvägning.

Culpabedömning enligt normavvägning är det vanligaste sättet och innebär som sagt att den skadegörandes handlande bedöms mot någon typ av norm. Denna skall vara objektiv och konkret. De normer som kan komma ifråga är såväl sådana som uttrycks i lag, förordningar, föreskrifter och prejudikat som olika spel- och ordningsregler. Även sedvanan kan sägas ge uttryck åt normer. Domstolen kan ofta på grundval av samhällets regelsystem konstruera en godtagbar och allmänt accepterad norm mot vilken ifrågavarande handlande kan jämföras med. Det är dock viktigt att notera, att även om det existerar en handlingsnorm som reglerar skadevållarens handlande, förbehåller sig rätten att fritt pröva normens lämplighet och skälighet.⁴¹

Culpabedömningen enligt normavvägning består av såväl en objektiv del som en subjektiv del. Den objektiva delen går ut på att bedöma handlingen och de omständigheter under vilken den företogs. Man undersöker om skadevållaren handlat som det skulle varit önskvärt, dvs om han har följt de handlingsmönster som är allmänt accepterade i liknande situationer.⁴²

Den subjektiva delen av bedömningen går ut på att undersöka ifall skadegöraren haft tillräcklig insikt om förhållandena som enligt den objektiva delen av bedömningen motiverade handlingsregeln.⁴³

4.2.1 Författningar och föreskrifter.

De flesta culpabedömningar görs i anslutning till specificerade normer.⁴⁴ Inom många verksamhetsområden finns det en mängd handlingsregler formulerade i lagstadganden och myndighetsföreskrifter. Dessa handlingsregler indikerar då den accepterade aktsamhetsstandard.⁴⁵

Ofta är det avgörande om skadegöraren har följt befintliga föreskrifter eller inte. Kan det fastslås att det har skett en överträdelse eller åsidosättande av befintliga föreskrifter eller bestämmelser, kan det i regel utan vidare anses att oaktsamhet föreligger.⁴⁶ Ofta innehåller dock dessa föreskrifter inget annat än en standard och överlämnar åt tillämparen att precisera när culpa föreligger.⁴⁷

⁴¹ Roos, s 106.

⁴² Bengtsson mfl, s 38.

⁴³ Andersson, s 282.

⁴⁴ Hellner, s125.

⁴⁵ Jacobsson, s 17.

⁴⁶ Bengtsson mfl, s 35.

⁴⁷ Saxén, s 16.

En förutsättning för att föreskrifterna skall vara relevanta i skadeståndsrättsligt hänseende är att de skyddar den skadelidandes ekonomiska intressen.⁴⁸ Vidare bör den som brutit mot en norm inte vara ersättningsskyldig för skador som inte faller inom den överträdde normens syfte. Det kan tänkas att normen har ett annat syfte än att bereda ersättning eller syftet inte var att bereda ersättning för en sådan skada som inträffat.⁴⁹ Detta faller under den sk normskyddsläran⁵⁰, vilken inte närmare kommer att diskuteras.

Att det finns föreskrifter som preciserar det handlande som krävs, utesluter dock inte att en helhetsbedömning skall göras. I denna helhetsbedömning prövar man t ex skaderisken i det enskilda fallet, insikt om faran och eventuella ursäktande omständigheter. Dessa omständigheter får dock mindre betydelse ju mer preciserad handlingsregeln är.⁵¹ Är det fråga om en bestämmelse med ett uppenbart säkerhetssyfte torde också utrymmet för dessa omständigheterna vara klart begränsade.⁵²

4.2.2 Prejudikat.

Även prejudikat kan ligga till grund för culpabedömningen. Inom skadeståndsrätten rör det sig dock ofta om speciella eller ovanliga situationer och händelseförlopp. Att det tidigare har förekommit ett fall med liknande omständigheter är därför inte särskilt sannolikt. Dessutom beror utgången i fallen ofta av en sammanvägning av en mängd olika faktorer. Detta innebär att man normalt inte kan söka ledning i själva utgången av äldre fall. Däremot kan prejudikat ge anvisning om aktsamhetskravet för vissa sysselsättningar eller situationer samt om vilka omständigheter som beaktas och vilken vikt som läggs vid olika faktorer. Att viss hänsyn tas till prejudikat är också en nödvändighet eftersom lika skall behandlas lika.⁵³

Möjligheterna att finna riktlinjer för culpabedömningen i prejudikat begränsas genom det faktum att HD sällan gör några mer generella uttalanden. Hur culpabedömningen de facto gått till och vilken betydelse man har låtit olika omständigheter få, redovisas sällan utförligt.⁵⁴

Prejudikat påverkar till största delen culpabedömningen indirekt genom att domstolen kan ha fått ledning t ex om den accepterade aktsamhetsstandarden. I domskälen förekommer sällan uttryckliga hänvisningar till prejudikat.⁵⁵

⁴⁸ Hellner, s 125.

⁴⁹ Saxén, s 22.

⁵⁰ Avseende normskyddsläran, se Hellner s 211 ff.

⁵¹ Hellner, s 126.

⁵² Andersson, s 277.

⁵³ Jacobsson, s 27.

⁵⁴ Ibid.

⁵⁵ Ibid.

4.2.3 Sedvanan.

Den klassiska och tidigare använda rättsfiguren, *bonus pater familias*, innebär att avgörande vikt läggs vid sedvanan. Resonemang om *bonus pater familias* är närmast en hänvisning till de allmänna värderingarna och den sedvanliga aktsamhetsgraden hos omdömesgilla individer som befinner sig i samma ställning som den handlande befinner sig i.⁵⁶

Sedvanan har ofta utvecklats för att förhindra skador. Detta faktum torde tala för att den som handlat i enlighet med sedvana har varit tillräckligt aktsam. HD har åtminstone tidigare ofta låtit handlingens överensstämmelse med sedvanan vara avgörande för bedömningen. Det finns gott om exempel i äldre praxis på hur skadeståndstalan har ogillats när skadegöraren följt sedvanan och vice versa.⁵⁷

Idag är fallen som avgörs med hänvisning till sedvana tämligen ovanliga. Detta beror på att utredningar om sedvana är såväl tids- som kostnadskrävande. Det är främst i fall som rör aktsamhetsstandarderna inom speciella verksamheter eller branscher som man kan tänka sig att domstolen hämtar den accepterade handlingsnormen från sedvana.⁵⁸ Endast inom så begränsade områden finns det en tillräckligt fast sedvana samt en realistisk möjlighet att kartlägga denna. Det är därför kanske bättre att säga att sedvanan är det allmänt accepterade inom en bransch eller ett yrke, inte det allmänt accepterade i samhället.⁵⁹

4.3 Riskavvägning - Den fria culpa-bedömningen.

Ger inte författningar, prejudikat, sedvana eller andra normer tillräcklig vägledning, måste domstolen göra en skönsmässig bedömning.⁶⁰ Detta uttalande tyder närmast på att domstolen först söker ledning i normer innan de överväger att göra en fri bedömning.⁶¹

Riskavvägningsmetoden innebär att man gör en avvägning mellan risken för skada och den handlandes möjligheter att förebygga skadan. Metoden tar sin

⁵⁶ Karlgren, s 57 f.

⁵⁷ Jacobsson, s 24; Agell, s 70.

⁵⁸ Jacobsson, s 24; Hellner, s 129.

⁵⁹ Jacobsson, s 24.

⁶⁰ Hellner s 130.

⁶¹ Som vi senare skall se har Dahlman en annan åsikt i sin avhandling

utgångspunkt i en domsformulering av den amerikanske domaren, Learned Hand, i målet Conway v O'Brien⁶²:

"The degree of care demanded of a person by an occasion is the result of three factors: The likelihood that his conduct will injure others, taken with the seriousness of injury if it happens, and balanced against the interest which he must sacrifice to avoid the risk."

Aktsamhetsbedömning enligt denna formel skall leda till ekonomisk effektivitet i skadeståndsreglerna enligt den rättsekonomiska litteraturen, på så vis att det ger uttryck för en avvägning mellan nytta och kostnad av ett handlande som kan orsaka skada.⁶³

Man kan även i svensk rätt finna att kraven på aktsamhet ofta sker genom en sammanställning av tre faktorer: risken för skada, den sannolika skadans storlek och möjligheterna att förekomma skadan. Till dessa tre bör man enligt Hellner lägga en fjärde faktor: den handlandes möjlighet att inse risken för skada. Man gör en helhetsbedömning och väger de olika omständigheterna mot varandra. Därefter avgör man om dessa omständigheter krävde ett annat handlande än det som faktiskt förekommit.⁶⁴

4.3.1 Risken för skada och den sannolika skadans storlek.

Utgångspunkten för riskavvägningsmetoden är sålunda risken för skada. Ju högre sannolikhet för att en skada skall inträffa vid en handling, och ju större skada som kan uppkomma vid denna, desto större krav ställs på att handlingen skall underlåtas eller att åtgärder för att förekomma skadan vidtas.⁶⁵ Vid bedömningen av risken tar man hänsyn till såväl risken för skada som den sannolika skadans storlek. Man försöker sålunda att uppskatta handlingens skadepotential. Culpabedömningen är ju inte följd-utan handlingsinriktad. Man klandras för framkallandet av ett faroläge, inte för att man orsakat en viss skada.⁶⁶

Då man skall fastställa den risk man skall utgå ifrån vid bestämmandet av en handlingens skadepotential objektiverar man risken. Man begränsar sig sålunda inte med att kontrollera risken för den skada som faktiskt inträffat. Hur långt denna generalisering skall göras har länge varit oklart. Rättsläget klargjordes dock något genom ett avgörande i HD från 1996⁶⁷. I detta mål

⁶² Conway v O'Brien, 111 F 2d 611 (2d Cir 1940), ur Hellner s 130.

⁶³ Hellner, s 130.

⁶⁴ A.a.s, s 130f.

⁶⁵ A.a.s, s 131f.

⁶⁶ Jacobsson, s 30; Andersson, s 270.

⁶⁷ NJA 1996 s 564.

anför HD att riskbedömningen inte skall inriktas enbart på den skada som faktiskt har inträffat utan istället avse risken för skador av samma slag.⁶⁸

Vid bedömningen av skaderiskens storlek bör man generalisera det konkreta fallet och försöka uppskatta sannolikheten för skada om ett stort antal handlingar av det aktuella slaget företas.⁶⁹

Den risk som man i den fria culpabedömningen väger mot möjligheten att förekomma skadan är, som tidigare nämnts, produkten av risken för skada och den sannolika skadans storlek. Det råder alltså ett samband mellan de två riskfaktorerna i den fria culpabedömningen. Risken kan anses som beaktansvärd även om risken är mycket liten, om den sannolika skadan är en allvarlig personskada.⁷⁰

4.3.2 Möjligheterna att undvika skadan.

Vid bedömningen av möjligheterna att förebygga skadan sker en avvägning mellan å ena sidan skaderiskens art och omfattning å andra sidan de kostnader som är förbundna med de åtgärder som kan komma ifråga för att förebygga skadans uppkomst.⁷¹ Kostnaderna för att undvika skada kan sällan uppskattas med någon säkerhet. I många fall är det inte kostnaden i pengar som blir utslagsgivande, utan besväret av den uppmärksamhet på skaderisker som kan utlösa åtgärder. De åtgärder som fordras för att undvika eller minska risken kan vara fysiska åtgärder eller varningar. Vad som krävs i det enskilda fallet beror mycket av vem åtgärderna skall skydda.⁷²

4.3.3 Skadevållarens möjlighet att inse risken för skada.

Den fjärde faktorn i riskavvägningsmetoden, skadevållarens möjlighet att inse risken för skada, är dock inte något specifikt för denna metod, utan förekommer också i den helhetsbedömning som görs i samband med normavvägningen.⁷³ Möjligheterna och anledningen till att förutse risken bedöms med hänsyn både till den allmänna situationen och till omständigheterna i det särskilda fallet. Den allmänna situationen kan fordra en organisation för att upptäcka risker, och därutöver kan särskilda händelser ge anledning till uppmärksamhet på risken.⁷⁴

⁶⁸ Jacobsson, s 30 ff.

⁶⁹ Saxén, s 124; jfr också NJA 1985 s 456.

⁷⁰ Jacobsson, s 34; Saxén, s 11.

⁷¹ Jacobsson, s 35; NJA 1981 s 683.

⁷² Hellner, s 133.

⁷³ Jacobsson, s 37.

⁷⁴ Hellner, s 132.

Insiktsbedömningen är också nära sammankopplad med den skadelidandes beteende, eller mer korrekt, presumtiva skadelidandes förväntade beteende. Om den skadelidande betett sig på ett sätt som man rimligtvis inte kunnat förutse, anses skadevållaren normalt inte ha bort inse risken.⁷⁵

4.3.4 Särskilda omständigheter.

Vid sidan av den allmänna aktsamhetsstandard som krävs kan också särskilda omständigheter komma i beaktande vid culpabedömningen. Några av dessa medför att den allmänna situationen blir annorlunda än i normalfallen. Andra beror på hänsyn till skadevållarens individuella egenskaper eller förhållanden.⁷⁶

Särskilda omständigheter kan tala i såväl skärpande som i förmildrande riktning av aktsamhetskravet. I skärpande riktning kan vara att det tidigare har inträffat skador av liknande slag. Kände skadevållaren till dem eller borde ha känt till dem, kan det ställas krav på att han vidtar åtgärder som inte kunnat krävas av andra.⁷⁷

Rent individuella omständigheter på skadevållarens sida, särskilt hans personliga kvalifikationer, kan i vissa fall kunna komma att påverka aktsamhetsbedömningen. Är en skadevållare särskilt kunnig och erfaren inom ett särskilt område kan han, även om det är rätt osannolikt, komma att anses oaktsam även om hans handlande motsvarar den standard som normalt krävs. Likaledes är det osäkert om förmildrande omständigheter kan komma att beaktas. Hellner anser att den som på något vis är ur stånd att handla med betryggande säkerhet får avhålla sig från viss krävande verksamhet och vid mindre kvalificerad verksamhet kompensera sina brister med större anspänning eller stå sitt kast i skadeståndsrättsligt hänseende. Tendensen idag är att culpabedömningen blir alltmer objektiv, vilket innebär att personliga omständigheter får allt mindre betydelse.⁷⁸

En fråga av intresse är huruvida kvalifikationer som utbildning och yrkesskicklighet skall inverka på aktsamhetsbedömningen. Bör man ställa högre krav på en skicklig yrkesman än för hans mindre skickliga kollega? Viss stöd för att så är fallet kan man finna i doktrin.⁷⁹ Å andra sidan är som tidigare sagts Hellner tveksam

⁷⁵ Jacobsson, s 39.

⁷⁶ Hellner, s 133.

⁷⁷ A.a.s , s 133 f.

⁷⁸ A.a.s. s137.

⁷⁹ Bengtsson mfl, s 38.

4.4 Konkurrerande culpakriterier.

I en nyligen framlagd doktorsavhandling⁸⁰ vid Lunds Universitet har Dahlman uppställt en culpateori, dvs en teori om culpabedömningen i svensk rätt. Författaren har efter undersökning av praxis inom skadeståndsrätten kommit fram till att HD använder sig av tre olika och konkurrerande kriterier vid avgörandet om en handling varit tillräckligt aktsam. Dessa är normalitetskriteriet, det ekonomiska kriteriet samt trygghetskriteriet.

Dahlmans avhandling är av intresse då denna framlägger en teori för hur culpabedömningen faktiskt skall utföras i det enskilda fallet. Skadeståndsrättslig doktrin är ganska sparsam med att ge vägledning. Den säger snarare vilka hänsyn som kan ligga till grund, men ej när olika hänsyn skall tillämpas. Jag kommer därför kortfattat redogöra för Dahlmans slutsatser.

4.4.1 Normalitetskriteriet.

Normalitetskriteriet innebär att skadevällaren blir erättningskyldig om han inte har handlat som normalt aktsamma personer sedvanligen gör.⁸¹ Detta innebär att man skall vidta de försiktighetsåtgärder som brukar vidtas i den verksamhet man utövar. Man är sålunda culpös om man har missat att vidta en åtgärd som normalt aktsamma personer vidtar.⁸²

För att utröna vad som är normalt finns det två metoder att använda sig av. Den första metoden går ut på att man föreställer sig en fiktiv normalperson och försöker utröna hur denne hade handlat i skadevällarens situation. Den andra metoden går ut på att man tittar på de sociala vanor som finns i samhället och frågar sig om skadevällarens handlande passar in i dem. Metoderna är sammanflätade med varandra och man bör uppfatta dem som komplement till varandra.⁸³

Jämförelsen av skadevällaren med en fiktiv normalperson sker i två steg. Till att börja med försöker man fastställa normalpersonens allmän försiktighetsnivå. Man försöker skapa sig en bild av vad normalpersonen anser vara en rimlig balans mellan försiktighet och risktagande genom att man försöker ta reda på hur mycket denne är beredd att anstränga sig i förhållande till risker av olika slag. Det görs en avvägning mellan

⁸⁰ Dahlman, Konkurrerande culpakriterier.

⁸¹ Dahlman, s 16.

⁸² A.a.s. s 33.

⁸³ A.a.s. s 33.

skadevållarens olägenheter att vidta försiktighetsåtgärder och presumtiva offers olägenheter av att drabbas av olyckor (denna avvägning görs också enligt det ekonomiska kriteriet).⁸⁴

Ägnar sig skadevållaren åt en verksamhet vars utövare har särskilda kunskaper eller utbildning jämförs han med en normalperson som har dessa specialkunskaper.⁸⁵ En revisor jämförs således med en ”normalt aktsam revisor”, etc.

När man har fastställt den fiktiva personens allmänna försiktighetsnivå, går man vidare till det andra steget. Här föreställer man sig att normalpersonen befunnit sig i skadevållarens situation och frågar sig hur normalpersonen då hade handlat. Hade normalpersonen agerat på ett annat sätt, som hade förhindrat olyckan från att inträffa, så har skadevållaren varit culpös. Däremot undgår skadevållaren ansvar om man bedömer att normalpersonen skulle handlat på samma sätt.⁸⁶

Den andra metoden för att utröna om skadevållaren handlat normalt, är att jämföra dennes agerande med de aktsamhetsvanor som etablerats i den aktuella verksamheten. Har skadevållaren vidtagit åtgärder i linje med dessa vanor kan denne inte anses vårdslös. Denna metod förutsätter att det existerar etablerade aktsamhetsvanor i den verksamhet som skadevållaren ägnat sig åt.⁸⁷

Många etablerade aktsamhetsvanor är kodifierade i lagar eller andra föreskrifter. Dock betyder det inte att åtgärden är en etablerad aktsamhetsvana, bara för att en viss föreskrift är kodifierad.⁸⁸

4.4.2 Det ekonomiska kriteriet.

Det ekonomiska kriteriet innebär att skadevållaren blir ersättningskyldig om han inte vidtagit de försiktighetsåtgärder som är kostnadseffektivt.⁸⁹ Man har således agerat tillräckligt aktsamt om man inte genom ytterligare försiktighet kunnat minska de sammanlagda kostnader som verksamheten ger upphov till. Enligt detta kriterium skall alla kostnader värderas lika, oavsett om de är ens egna eller någon annans. En åtgärd skall vidtas om förtjänsten av att den vidtas hade räckt till att fullt ut kompensera den som förlorar på åtgärden (ofta definierad som Kaldor-Hicks kriteriet).⁹⁰

⁸⁴ Dahlman, s 34.

⁸⁵ A.a.s s 34f.

⁸⁶ A.a.s s 36.

⁸⁷ A.a.s s 39.

⁸⁸ A.a.s s 40.

⁸⁹ A.a.s s 16.

⁹⁰ A.a.s s 43.

4.4.3 Trygghetskriteriet.

Enligt trygghetskriteriet är skadevällaren erättningskyldig därför att det inneburit en oacceptabel otrygghet att olyckan har kunnat inträffa.⁹¹ Sålunda är skadevällaren culpös om dennes verksamhet har en säkerhetsbrist som utsätter presumtiva skadelidande för en oacceptabel otrygghet.⁹²

Huruvida den skadelidandes otrygghet är oacceptabel har att göra med hur allvarlig olycka som kan inträffa samt vilka möjligheter den skadelidande har att själv undvika olyckan genom egen försiktighet.⁹³ Oacceptabel otrygghet innefattar ett krav på att det skall föreligga en risk för personskador av mer allvarlig art. Personskador av mer allvarlig art anses vara de som på ett ingripande och allvarligt sätt stör den skadelidandes fortsatta livsföring.⁹⁴

4.4.4 Tillämpligt kriterium.

Efter att studerat skadeståndspraxisen från de senaste 40 åren framlägger Dahlman en lösning på hur kollisioner mellan de olika kriterierna skall lösas. Det finns som vi sett stora likheter med indelning i normavvägning och riskavvägning och Dahlmans olika kriterier. De slutsatser han drar är därför av intresse oavsett om man håller med om hans övriga uppdelning.

Dahlman föreslår att om följande tillägg till 2 kap 1§ skadeståndslagen görs, får man en komplett reglering av de konflikter som kan uppkomma vid culpabedömningen.

”Med vårdslöshet avses att inte vidta en försiktighetsåtgärd ägnad att förhindra skadan, vilken en normalt aktsam person med motsvarande kunskaper hade vidtagit.

Under utövande av en organiserad verksamhet avses med vårdslöshet även att inte vidta en försiktighetsåtgärd ägnad att förhindra skadan, vilken hade varit mindre kostsam än de skador den hade förväntats förhindra.

Under utövande av en organiserad verksamhet som orsakat personskada avses med vårdslöshet även att inte undanröja en säkerhetsbrist som ger upphov till oacceptabel otrygghet.”⁹⁵

Sålunda innebär det alltid vårdslöshet om skadevällaren handlat på ett annat sätt än en normalt aktsam person skulle ha gjort om denne haft motsvarande

⁹¹Dahlman, s 16.

⁹²A.a.s. s 69.

⁹³A.a.s. s 69.

⁹⁴A.a.s. s 71.

⁹⁵A.a.s. s 137.

kunskaper som skadevällaren. Dessutom kan det vara oaktsamt om man inte vidtar en försiktighetsåtgärd som varit mindre kostsam än de skador den förväntats förhindra, under förutsättning att skadevällaren bedriver någon typ av organiserad verksamhet. Med organiserad verksamhet avses alla verksamheter som bedrivs av juridiska personer eller av det allmänna.⁹⁶ I de sistnämnda fallen kan det också anses oaktsamt om skadevällaren misslyckats med att undanröja en säkerhetsbrist som har orsakat en personskada och sålunda gett upphov till en oacceptabel otrygghet.

⁹⁶ Dahlman, s 116.

5 Culpabedömningen avseende revisorn.

Aktiebolagslagens skadeståndsregel avseende revisorer bygger på den allmänna skadeståndsrättsliga regeln i svensk rätt, culparegeln. Att revisorn är skadeståndsskyldig enligt allmänna skadeståndsregler betyder, att han skall ersätta skada som han orsakar uppsåtligen eller av oaktsamhet. Detta framgår av 15 kap 1-2 §§ ABL. ABL:s skadeståndsregler är således ett exempel där culparegeln lagfästs på ett praktiskt viktigt område. Att bara hänvisa till att revisorer är skadeståndsskyldig enligt culparegeln ger dock i sig ringa upplysning om ansvarets innehåll.

Ifråga om det externa ansvaret tillämpas en begränsad culparegel, endast handlande i strid med aktiebolagslagen, tillämplig lag om årsredovisning eller bolagsordning föranleder ansvar. I praktiken blir skillnaden inte så stor från vad som gäller det interna ansvaret på grund av hänvisningen i 10 kap 3 § ABL att granskningen skall ske i enlighet med god revisionsd.⁹⁷

För att kunna avgöra om revisorn vid fullgörandet av sitt uppdrag förfarit oaktsamt är det viktigt att fastställa hans ställning, uppgifter och skyldigheter inom bolagets organisation. Därefter får man bedöma om revisorn har handlat i strid med eller försummat att genomföra de uppgifter som åligger honom med anledning av hans ställning, uppgifter och skyldigheter.⁹⁸ En revisor kan verka på olika sätt och ha olika uppgifter i ett bolag. Förutom hans skyldigheter som det kontrollerande organet kan han som vi har sett ha vissa andra uppgifter.

Huruvida en revisor varit culpös skall avgöras utifrån de värderingar som gäller inom professionen. Man brukar i detta avseende tala om ett professionsansvar.⁹⁹ Man tillämpar sålunda en särskild yrkesmässig måttstock, en normativ uppfattning av den omsorg och facklig duglighet som man rimligen kan förvänta sig av yrkets utövare. Det är med andra ord en nödvändighet att få närmare upplyst och konkretiserat hur uppgifter skall lösas ur revisorernas egna synvinkel. Det är dock viktigt att skilja på den fackliga och skadeståndsrättsliga diskussionen då dessa inte i allt överensstämmer. Den fackliga diskussionen går ut på hur en uppgift löses på optimalt sätt, medan skadeståndsrättsliga bedömningen går ut på att avgöra om vad som skall anses utgöra en försvarlig insats.¹⁰⁰

⁹⁷ Moberg, s 182.

⁹⁸ A.a.s, s 169.

⁹⁹ A.a.s., s 170.

¹⁰⁰ Langsted mfl, s 176.

Revisorns handlande skall i princip bedömas efter en objektiv måttstock.¹⁰¹ Detta innebär att man lägger tonvikten vid den skadevållande handlingen och de omständigheter under vilka den företogs. Man undersöker sålunda om revisorn handlat på ett önskvärt sätt, om han har följt det handlingsmönster som är allmänt accepterat i liknande situationer.¹⁰² Detta innebär att man i stort bortser från faktorer som har anknytning till den revisor vars ansvar är under bedömning. I stället blir det avgörande att klargöra vad man bör fodra av en genomsnittlig revisor med den verksamhet, omsättning, storlek och struktur som det aktuella bolaget har. Naturligtvis måste man ta hänsyn till en mängd faktorer, exempelvis uppdragets art och eventuella inskränkningar eller utvidgningar i uppdraget.¹⁰³

5.1 Subjektiva faktorer.

Även om revisorns ansvar skall bedömas efter en objekt måttstock kan man inte helt bortse från faktorer som rör revisorns person. Dessa faktorer hänförs till culparegelns subjektiva sida och kan avse revisorns kunskap och kapacitet i allmänhet, eventuell arbetsfördelning om flera revisorer är inblandade, samt betydelsen av villfarelse beträffande innehållet i olika relevanta lagar och föreskrifter, exempelvis ABL och bolagsordningen.

Bristande personliga kvalifikationer minskar eller utesluter som huvudregel inte ansvaret. Såväl aktiebolagslagen som revisorslagen med tillhörande förordningar fastlägger en miniminivå avseende personliga kvalifikationer. Vidare är utgångspunkten att revisorn frivilligt har åtagit sig uppdraget och ansvarar sålunda själv för att han är tillräckligt kvalificerad för att kunna utföra detta. Visar det sig sedan att han inte kan uppfylla de krav som ställs på honom i företaget, uppdraget kräver kanske kvalificerade kunskaper inom en särskild bransch, är det rimligt att begära att han avsäger sig sitt uppdrag. Man skulle möjligen kunna anse att han är culpös genom att han inte omedelbart när den bristande förmågan upptäcks begär sitt entledigande.¹⁰⁴ Vidare framgår det av 10 kap 11 § ABL att en revisor skall ha den insikt i och erfarenhet av redovisning och ekonomiska förhållanden som med hänsyn till arten och omfattningen av bolagets verksamhet krävs för att fullgöra uppdraget. Utifrån detta kan man också dra slutsatsen att det vore culpöst att ta på sig ett uppdrag som han inte är kvalificerad för.

Otillräckliga personliga kvalifikationer är således i sig inte ansvarsbefriande. Ramen för bedömningen av vilka kvalifikationer som skall finnas hos

¹⁰¹ Moberg, s 171, Taxell (1988), s 23.

¹⁰² Jacobsson, s 11.

¹⁰³ Moberg, s 171 f.

¹⁰⁴ Dotevall, s 106 f.

revisorn är framförallt olika lagbestämmelser som ABL och revisorslagen, men också bolagets storlek och verksamhet kan vara av betydelse.

Revisor kan inte heller befrias från ansvar under åberopande av att vid tidpunkten för då den skadegörande handlingen (som exempel bristfällig revision) vidtogs var utomordentligt stressad eller led av tillfällig trötthet.¹⁰⁵

En annan subjektiv faktor som kan vara av intresse är villfarelse hos revisorn. Detta kan avse *rättsvillfarelse*, med vilket avses att revisorn varit okunnig om eller haft en felaktig uppfattning beträffande innehållet av en rättsregel eller dess existens, eller *faktisk villfarelse* som innebär att revisorn varit okunnig om förhållanden som skall beaktas vid culpabedömningen och är av faktisk natur.

Huvudregeln är att endast faktisk villfarelse är ursäktlig. Rättsvillfarelse är däremot sällan ursäktlig. Denna senare typ av villfarelse är vanligen endast ursäktlig då det förelegat brister vid publiceringen av en författning, då författningen är otydligt formulerad så att det är ursäktligt att den feltolkas eller när offentlig myndighet givit felaktig upplysning om författningens innehåll.¹⁰⁶

En klar distinktion mellan rättsvillfarelse och faktisk villfarelse är emellertid knappast möjlig att göra. Det är förmodligen inte heller nödvändigt att upprätthålla någon sådan skillnad vid behandlingen av ansvaret enligt 15 kap ABL, eftersom det här är tillräckligt med culpa för ansvar.¹⁰⁷

Ofta förekommer det att det finns fler än en revisor i ett aktiebolag och att dessa fördelar arbetet mellan sig på olika sätt. En fråga av intresse är hur denna *arbetsfördelning* kan komma att påverka culpabedömningen. Ansvaret om flera revisorer är inblandade i revisionen är i och för sig solidariskt, men culpabedömningen skall ske för varje revisor för sig.

Har arbetsfördelningen skett i enlighet med god revisionssed skall denna beaktas vid culpabedömningen. Dock har revisorn kvar sitt övervakningsansvar gentemot de övriga revisorerna även om en fördelning gjorts. Detta innebär att en revisor, som genom en arbetsfördelning inte själv skall utföra en viss granskningsuppgift, skall övervaka att annan revisor fullgör denna.¹⁰⁸

¹⁰⁵ Dotevall, s 108.

¹⁰⁶ A.a.s, s 115.

¹⁰⁷ A.a.s, s 115.

¹⁰⁸ Prop. 1975:103, s 434, Taxell (1988), s 114, Moberg, s 180.

5.2 Normavvägningsmetoden.

Culparegeln anger inte i vilka situationer och förhållanden, eller på vilket sätt, handlande och underlåtenhet kan uppfattas som culpösa. Det konstateras enbart att ansvaret grundas på uppsåt eller oaktsamhet vid fullgörande av sitt uppdrag. Lagens ram är sålunda mycket vid. Vi har tidigare sett att det inom skadeståndsrätten finns två huvudmetoder för culpabedömningen. Normavvägningsmetoden, vilken innebär att man försöker finna en accepterad norm med vilken man sedan jämför den skadegörande handlingen och riskavvägningsmetoden, vilken innebär att man gör en avvägning mellan risken för skada mot möjligheten att förebygga denna. Enligt Moberg är huvudsaken vid culpabedömningen att hitta en norm som gäller för aktsamt revisorshandlande eller god redovisnings- eller revisionsbedömning.¹⁰⁹ Detta torde innebära att den huvudsakliga metoden för culpabedömningen avseende revisorn är normavvägningsmetoden. Enligt Hellner är detta också den primära metoden vid aktsamhetsbedömningen enligt den allmänna skadeståndsrätten.¹¹⁰

Normavvägningsmetoden innebär att man försöker finna en i samhället accepterad norm med vilken man sedan jämför skadevållarens handlande. Skiljer skadevållarens agerande sig ifrån det som normen föreskriver anses oftast handlingen som oaktsam. Dessa handlingsnormer kan man finna i lag, förordningar, föreskrifter, prejudikat, sedvana etc. Det är dock viktigt att komma ihåg att även om det existerar en norm som reglerar ifrågavarande handlande kan domstolen i vissa fall frångå denna. Detta gäller framförallt normer av lägre dignitet, domstolen kan självklart inte frångå normer i lag eller förarbeten.

Åsidosätter en revisor en rättslig norm innebär detta i de allra flesta fall att revisorn förfarit culpöst. Man presumerar culpa i överensstämmelse med en allmän regel att man inte med rättslig verkan kan åberopa bristande kännedom om lagens innehåll. Detta gäller oberoende av normens art. Det kan vara såväl normer i lag, bolagsordning eller annan intern norm eller direktiv från bolagsstämman.¹¹¹

Det kan dock i vissa fall hända att revisorn inte är skadeståndsskyldig trots att han handlat i strid med en rättslig föreskrift. Den överträdde bestämmelsen måste vara relevant i det aktuella fallet. Bestämmelsens syfte måste vara att skydda den skadelidandes ekonomiska intresse. De flesta bestämmelserna i aktiebolagslagen syftar väl i och för sig att på något vis skydda ekonomiska intressen, antingen direkt eller indirekt, men bestämmelserna har ofta olika intressegrupper. Vissa kan ha till syfte att

¹⁰⁹ Moberg, s 175.

¹¹⁰ Hellner, s 125.

¹¹¹ Taxell (1988), s 28.

skydda aktieägarna andra att skydda bolagets borgenärer. Det är därför av vikt att fastställa vilken grupp den ifrågavarande regeln har till syfte att skydda för att kunna avgöra om bestämmelsen är relevant.

Det kan även föreligga svårigheter att fastställa en lagregels innebörd i det konkreta fallet. Det kan finnas olika tolkningsalternativ varav inget är direkt självklart eller kan det vara oklart om en åtgärd strider mot en rättsnorm. I dessa fall kan revisorns personliga kvalifikationer påverka ansvarsbedömningen.¹¹² Revisorn kan undgå ansvar om han på grundval av omständigheterna som var kända när åtgärden vidtogs knappast haft möjlighet att inse den bristande överensstämmelsen med lagen, exempelvis när det tolkningsalternativ som följts endast svårligen kan anses oriktigt.¹¹³

I redogörelsen för culpabedömningen enligt allmänna skadeståndsrättsliga principer såg vi att det finns endast ett fåtal normer eller handlingsregler som alltid medför culpa vid överträdelser. Oftast rör föreskriften endast handlingsdelen av bedömningen. En bedömning av andra hänsyn krävs också, t ex skaderisken i det enskilda fallet, insikt om faran, och eventuella ursäktande omständigheter, måste också göras.

Det är främst aktiebolagslagen som ställer upp normer för revisorns handlande, men även andra lagar som årsredovisningslagen och föreskrifter utfärdade av olika myndigheter innehåller regler mot vilka man kan bedöma revisorns handlande. I aktiebolagslagen är det framförallt 10 kap, om revision, som är av intresse, men bestämmelser om revisorn finns även på andra håll i lagen. I 2:a kapitlet föreskrivs att denne skall medverka vid bolagsbildningen (2 kap 9 §), i 4:e kapitlet vid nyemission (4, 6 och 12 §§), i 5:e kapitlet vid emission av skuldebrev (5, 9 och 14 §§), och i 6:e kapitlet vid nedsättning av aktiekapitalet. Dessa kommer dock inte vidare beröras.

Enligt 10 kap 3 § ABL skall revisorns granskning vara så ingående och omfattande som följer av god revisionssed. Detta stadgande är centralt för culpabedömningen, men kan dock svårligen ensamt läggas till grund för denna, då lagen och förarbeten ej närmare definierar god revisionssed. Många av reglerna i 10 kapitlet är av samma vaga karaktär och kan därför ofta inte ensamma användas för att fastställa en godtagbar norm. Vissa undantag existerar dock. Bestämmelserna om vad revisionsberättelsen skall innehålla ger ganska klara besked och bör kunna läggas direkt till grund för culpabedömningen.

Även reglerna i 18 kap Handelsbalken kan ha betydelse för fastställandet av en lämplig handlingsnorm för revisorn. Då revisorn innehar en organställning i bolaget har han en sysslomannaställning i förhållande till bolaget. Således utgör principer i 18 kap HB en måttstock för revisorns

¹¹² Moberg, s 173.

¹¹³ Taxell (1988), s 28.

handlande.¹¹⁴ Revisorn kan således också utan att bryta mot någon särskild norm förfara oaktsamt vid revisionen. I och med revisorns sysslomannaställning åvilar det honom en vårdplikt gentemot bolaget. Bryter revisorn mot denna kan han bli ersättningskyldig. Det är i första hand aktiebolagslagen, bolagsordningen, bolagsstämans beslut och god revisionssed som bestämmer graden av omsorg. Vid denna bedömning är det viktigt att komma ihåg att granskningen företas för många intressenters räkning. Har revisorn åsidosatt den av honom ålagda omsorgsplikten i det konkreta fallet, är han normalt att anse som oaktsam. Man bör dock acceptera vissa avvikelser från den omsorgsplikt som kan anses vara normgivande för den aktuella situationen. Avvikelsen måste ha nått en sådan nivå, att man kan konstatera culpa. Vanligtvis innebär detta att man i det aktuella fallet får avgöra, huruvida den företagna kontrollen genomförts enligt reglerna om god revisionssed. Principerna om väsentlighet och risk får härvid stor betydelse om revisorn varit vårdslös eller inte.¹¹⁵ Detta borde innebära att man i dessa fall frångår normavvägningsmetoden och övergår till något som närmare liknar riskavvägningsmetoden.¹¹⁶

Bolagsordningen har ur ansvarssynpunkt samma betydelse som ABL. Detsamma gäller andra interna normer, i den mån det kan antas att revisorn varit eller bort vara medveten om deras existens och innehåll. Även underlåtenhet att följa direktiv från bolagsstämman kan betinga ansvar. Det gäller dock inte beslut som strider mot lag eller bolagsordning och som kan provas ogiltiga därför.¹¹⁷

Man kan även finna handlingsnormer i prejudikat. Förutsättningarna i det enskilda fallet är oftast avgörande för utgången i de flesta mål. Det hävdas därför ibland, att eftersom culpabedömningen avser särskilda fall, spelar prejudikaten mindre roll än annars. Det föreligger ju sällan två mål med helt identiska förutsättningar. Prejudikat kan däremot få betydelse vid bedömningen av den allmänna aktsamhetsstandarden inom ett särskilt område eller för en speciell sysselsättning.

I fråga om culpabedömningen avseende revisorer är det förhållandevis sparsamt med rättsfall från HD. Revisorer är en av de yrkesgrupper som har obligatorisk ansvarsförsäkring. Detta innebär att en stor del av de frågor som rör revisorns ansvar behandlas som försäkringsfall. Dock finns det åtminstone två fall från HD som behandlar revisionen¹¹⁸ samt ytterligare tre som rör revisorn som rådgivare¹¹⁹. Dessa kommer att behandlas löpande och redogöras för i samband med aktuellt område.

¹¹⁴ Kedner/Roos_/Skog, s 266.

¹¹⁵ Moberg, s 174 f. För principerna om väsentlighet och risk, se kapitel 5.3.1.

¹¹⁶ Se riskavvägning nedan.

¹¹⁷ Taxell (1988), s 28.

¹¹⁸ NJA 1998 s 734, NJA 1996 s 224.

¹¹⁹ NJA 1992 s 58, NJA 1992 s 243, NJA 1992 s 502.

Även sedvanan kan användas som källa för att fastställa en godtagbar handlingsnorm för revisorn. I fråga om revisorer utgör detta en mycket viktig källa på grund av den hänvisning som görs bland annat i 10 kap 3 § ABL till *god revisions*sed. Tidigare har vi ju annars sett att sedvanan inte längre har en särskilt stark ställning vid culpabedömningen. Den används främst inom områden där en fast branschsedvana kan urskiljas, då framför allt inom speciella verksamhetsområden eller branscher. Revisionen kan anses vara en sådan speciell bransch där en fast sedvana kan urskiljas.

5.3 God revisions

Lagstiftaren har avstått från att i aktiebolagslagen ge detaljerade föreskrifter om granskningens omfattning och inriktning. I den gamla aktiebolagslagen från 1944, angavs mer utförligt vad revisionen skulle omfatta. Detta ansågs dock ha en negativ effekt då en sådan angivelse ej skulle kunna göras uttömmande. I stället valde man att knyta granskningen till begreppet *god revisions*sed. Därmed kunde granskningen anpassas efter den utveckling som sker genom teori och praxis.¹²⁰

Culpabedömningen är tätt förbunden med om god revisions

sed i det konkreta fallet har följts, om än inte omedelbart sammanfallande.¹²¹ Att bedömningen är tätt förbunden med begreppet god revisions

sed framgår tydligt av NJA 1998 s 734.

I NJA 1998 s 734 hade en bank lämnat krediter till ett bolag på grundval av uppgifter i en årsredovisning. Årsredovisningen hade granskats och godkänts av bolagets revisor, men visade sig sedermera vara felaktig i så avseende att den tog upp för höga värden på bolagets varulager. HovR, vilkens bedömning i detta avseende HD så småningom fastställde, kom fram till att revisorn handlat i strid med god revisions

sed då han inte haft tillräckligt underlag för att godta balansräkningens värdering av varulagret. Revisorn har därför i detta avseendet förfarit oaktsamt.

Den danska Højesteret har i ett uttalande sagt att ”det må være en betingelse for at pålægge en revisor erstatningsansvar, at han i udførelsen af sit arbejde har handlat i strid med god revisions

skik”.¹²² Andersen tolkar detta uttalande som att det är en nödvändig men inte nödvändigtvis en tillräcklig förutsättning att revisorn har handlat i strid med god revisions

sed för att ålägga honom ersättningsansvar (inom revisionsområdet).¹²³ Det kan därför vara av intresse att närmare studera vad som utgör god revisions

sed.

¹²⁰ Moberg, s 123-124

¹²¹ Langsted mfl, s 174.

¹²² UfR 1978.653 ur Langsted mfl, s 180.

¹²³ Langsted mfl, s 180.

Begreppet god revisionsred definieras inte närmare i varken aktiebolagslagen eller dess förarbeten. Det enda som framgår av förarbeten är att den närmare utformningen får ankomma på revisorsorganisationerna och revisorernas tillsynsorgan.¹²⁴ Att i detalj beskriva vad god revisionsred innebär låter sig inte göras. I stället kan man se på den mall som vuxit fram i doktrinen för att utröna vad begreppet innebär i olika konkreta situationer. Denna innebär ett trestegsförfarande¹²⁵:

1. *Revisorsorganisationernas rekommendationer i revisionsfrågor.*

Framförallt är det FAR:s rekommendationer som är av intresse. Innehållet i rekommendationer skall uppfattas som revisorernas egen uppfattning om vad de för tillfället anser vara god revisionsred. Innehållet i rekommendationerna har en klar betydelse för bedömningen av ansvarsfrågor. Man kan knappast tänka sig ansvar, om rekommendationernas regler har följts. Det är dock tänkbart att ansvarsbedömningen i en konkret sak kan falla sig så att det inte statueras ansvar, även om rekommendationen inte fullt ut följts. FAR definierar god revisionsred som det som är god praxis bland erfarna revisorer.¹²⁶ Av detta kan man utläsa att en norm först skall ha blivit ”sed”, dvs den skall vara utbredd och gängse i praxis innan den kan anses vara en del av begreppet god revisionsred.¹²⁷ Detta kan man också tycka följa av ordet *revisionsred*. Att det dessutom skall vara en *god* revisionsred innebär att det inte är tillräckligt att handlandet är gängse praxis bland revisorerna, utan den måste också vara lämplig enligt domstols prövning.¹²⁸

2. *Revisorsnämndens yttrande.*

Revisorsnämnden utgör revisorernas tillsynsorgan och uttalar sig om bl a god revisionsred i konkreta fall. Det finns inget fall i Sverige där HD har anlagt en strängare bedömning i ansvarsfrågan än vad som följer av RN:s bedömning. Inte heller i Danmark har domstolen anlagt en strängare bedömning än deras tillsynsorgan. Således bör RN:s yttranden väga tungt vid den skadeståndsrättsliga bedömningen.

3. *Domstols bedömning.*

I sista hand är det domstolen som avgör vad begreppet god revisionsred innebär. I detta sammanhang kan det vara av intresse att närmare diskutera vilken revision som domstolen bör lägga till grund för god revisionsred. Är det den revision som utförs av de flesta revisorer, de mest insiktsfulla eller den revision som enligt rättens mening de flesta revisorer borde utföra.¹²⁹ Gomard anser att de två senare lösningarna ej är lämpliga då de skulle påskynda utvecklingen inom området. Istället för att forcera fram utvecklingen bör domstolen följa den utveckling som

¹²⁴ SOU 1971:15, s 266.

¹²⁵ Jfr Langsted, s 174 f.

¹²⁶ FAR, Revision I, s 21 f.

¹²⁷ Jfr Gomard s 75.

¹²⁸ Rohde, (1977), s 4.

¹²⁹ Jfr Gomard, s 73, Moberg, s 170.

sker i branschen. Gomard hänvisar också till ett avgörande i den danske Højesteret (Ufr 1978.653) vilket tyder på att domstolen kommer att följa denna linje.¹³⁰ Moberg anser att den svenska ståndpunkten sammanfaller med den danska i detta fall och han får medhåll av Adlerholm/Olsson.¹³¹

Att domstolen vid utrönandet av god revisionssed i det enskilda fallet lägger stor vikt vid revisorsorganisationernas rekommendationer framgår också tydligt av NJA 1998 s 734. Vid fastställandet av vad god revisionssed i detta fall innebar, gick HovR in och granskade FAR:s Rekommendation om granskning av balansposten varulagret, (1979). Häri framgår det att för att uppfylla god revisionssed skall revisorn införskaffa ett tillfredsställande underlag av varulagrets existens och värde. Detta är särskilt viktigt i de fall där varulagret är en förhållandevis stor post i förhållande till omsättningen och i hög grad påverkar rörelsens resultat. HovR går därefter in och granskar vilka åtgärder som revisorn har vidtagit i det enskilda fallet. I detta fall kom man fram till att dessa ej varit tillräckliga. Således hade revisorn handlat i strid med god revisionssed.

Detta är ett tydligt fall där domstolen har använt sig av normavvägningsmetoden. Det framgår inte huruvida HovR går in och granskar lämpligheten av FAR:s rekommendation. Detta behöver i och för sig inte innebära att en sådan granskning inte gjordes. Det innebär antagligen endast att man ej fann något skäl att frånga denna.

Domstolarna får vidare självständigt bedöma huruvida ett handlingssätt som av revisorsnämnden bedömts strida mot god revisionssed, utgör en sådan förseelse som i skadeståndsrättsligt hänseende är tillräckligt för att utlösa ett ersättningskrav.¹³²

God sedbegreppet är på det hela taget ett relativt begrepp som inte nödvändigtvis har samma innehåll i de olika sammanhang vari det används. Det är skillnad på den situation i vilken begreppet karakteriseras, om det är tal om en bedömning till ett redan föreliggande mål, där bedömningen sannolikt kommer att ha omedelbara sanktionsmässiga konsekvenser eller om det är tal om att formulera moderna yrkesmässiga krav på revisionsarbetet.¹³³

I ett skadeståndsmål skall domstolen bedöma om det regelverk som ställts upp, både generellt och i det enskilda fallet, bör läggas till grund för den skadeståndsrättsliga bedömningen. Det är också mycket möjligt att domstolarna vill lägga en viss vikt vid ordet *sed*, så att man kräver att nya regler har slagit igenom i rimlig omfattning innan de sanktioneras med skadeståndsansvar. Det är knappast domstolarna som via skadeståndsreglerna generellt skall vara en spjutspets för den

¹³⁰ Gomard, s 73.

¹³¹ Moberg, s 170, Adlerholm/Olsson, s 571 f.

¹³² Langstedt mfl, s 181.

¹³³ Ibid.

revisionsmässiga utvecklingen. Å andra sidan kan man inte utesluta att domstolarna inom särskilda områden önskar markera en hållning inom revisorsarbetet också genom skadeståndsbedömningen.¹³⁴

5.3.1 Centrala granskningsprinciper.

Som vi tidigare sett har principerna om väsentlighet och risk avgörande betydelse för bedömningen av god revisionssed. Därmed har dessa principer också avgörande betydelse för culpabedömningen. Det kan därför vara av intresse att närmare redogöra för dessa. FAR:s rekommendationer säger att principerna om väsentlighet och risk skall vara bestämmande av inriktning och omfattning vid revisorns granskning.¹³⁵ Tyngdpunkten vid granskningen skall således läggas vid det som är beloppsmässigt mest väsentligt eller i riskhänseende sådant att väsentliga fel eller brister kan uppstå. Detta gäller såväl redovisnings- som förvaltningsrevision.¹³⁶ Vi skall nu närmare se vad dessa granskningsprinciper innebär.

5.3.1.1 Principen om väsentlighet.

Att granskningen skall följa principen om väsentlighet innebär att revisorn skall planera och genomföra sitt arbete på ett sådant sätt att han i normalfallet kommer att upptäcka väsentliga fel som kan påverka hans ställningstagande till årsredovisningen eller förvaltningen. Såväl oegentligheter som oavsiktliga fel kan göra att väsentliga fel uppkommer. Till oegentligheter räknas avsiktliga fel i räkenskaper såsom förfalskningar eller förvanskningar av verifikationer, förskingring av tillgångar, underlåten bokföringsplikt, bokföring av transaktioner utan täckning i sak eller en felaktig tillämpning av redovisningsprinciper. Med oavsiktliga fel avses felräkningar eller felkonteringar i verifikationer eller bokföringen i övrigt, missförstånd eller oavsiktligt felaktig tillämpning av redovisningsprinciper.¹³⁷

Fel i årsredovisningen betecknas som väsentliga, om de är av sådan omfattning eller art att de, om de var kända för en omdömesgill intressent/betraktare, hade påverkat dennes ställningstagande. Vad som i det enskilda fallet är väsentligt får baseras på revisorns egen yrkesmässiga erfarenhet. En preliminär bedömning av väsentlighetskriterierna bör göras redan i samband med planeringen av revisionen, och revisorn bör definiera vad som är väsentligt för årsredovisningen i sin helhet.¹³⁸

¹³⁴ Langsted mfl, 182.

¹³⁵ FAR:s samlingsvolym, Revisionsprocessen, s 812. Prop 1984/85:30 s 22.

¹³⁶ Adlerholm/Olsson, s 399.

¹³⁷ FAR:s samlingsvolym, Revisionsprocessen, s 816.

¹³⁸ A.a.s. s 816.

5.3.1.2 Principen om risk.

Principen om risk tar närmast sikte på revisionsrisken. Med revisionsrisk menas risken att revisorn gör ett felaktigt uttalande i revisionsberättelsen.¹³⁹ Risken för detta är direkt avhängigt den risk som är förenad med undermåliga rutiner inom bolaget.¹⁴⁰ Följande tre risktyper påverkar revisionsrisken:¹⁴¹

- Inneboende risk, med vilket avses risken för att ett väsentligt fel uppkommer i redovisningen eller i handläggningen av förvaltningsfrågor. Den inneboende risken ökar vid hög komplexitet och ett stort inslag av bedömningar vid exempelvis värdering av tillgångar och skulder. De tillgångar som har en hög inneboende risk är framförallt de som starkt påverkas av ändringar i efterfrågan och teknologisk utveckling eller är väldigt attraktiva.
- Kontrollrisk är risken för att ett väsentligt fel eller missförhållande inte upptäcks och tas om hand av bolagets interna kontrollsystem. Utformningen av systemet för den interna kontrollen, liksom företagsledningens integritet och kompetens, påverkar kontrollrisken. Alla interna kontrollsystem har en viss kontrollrisk, eftersom det inte är möjligt att uppnå en absolut säkerhet.
- Upptäcktsrisk, vilket avser risken för att revisionsåtgärderna inte uppdagar väsentliga fel och missförhållanden. Denna är direkt relaterad till granskningsåtgärdernas inriktning och omfattning.

Inneboende risk och kontrollrisk existerar oberoende av revisionen och skiljer sig därigenom från upptäcktsrisken. De påverkar revisorns bedömning av granskningsinsatserna och därmed också möjligheterna att upptäcka felen. Revisorn måste således öka granskningsåtgärdernas omfattning, om den inneboende risken och kontrollrisken är höga.¹⁴²

Omfattningen och inriktningen av revisorns arbete påverkas också av den interna kontrollens styrka, då denna påverkar risken för felaktigheter. Vid riskanalysen beaktas även möjligheterna för och hoten mot företaget. Genom analysen får revisorn underlag för att bedöma om ledningen utsatt företaget för risker som kan vålla skada utan att ge motsvarande fördelar. Det bör också vid granskningen uppmärksammas att det inom varje företag kan finnas befattningshavare som trots god intern kontroll har möjlighet att vidta åtgärder i strid med företagets intressen. Även företagets användning av datorbaserade system för redovisning, produktion och andra operativa ändamål är ett särskilt område där revisorn måste bedöma riskerna. Risker för företagets fortlevnad är ett annat problem som bör uppmärksammas speciellt.¹⁴³

¹³⁹ FAR:s samlingsvolym, Revisionsprocessen, s 816.

¹⁴⁰ Adlerholm/Olsson, s 401.

¹⁴¹ FAR:s samlingsvolym, Revisionsprocessen, s 816.

¹⁴² A.a.s. s 816 f.

¹⁴³ A.a.s, s 817.

5.3.2 Ansvarssituationer och väsentliga granskningsposter.

En revisors avgivande av revisionsberättelse är ett uttryck för att årsredovisningen har upprättats enlighet med ÅRL, och därmed ger en rättvisande bild av bolagets ställning och resultat. Det är självklart avgörande för årsredovisningens pålitlighet att samtliga tillgångar och skulder finns med och att värderingen av dessa är korrekt.

Generellt gäller att revisor skall utföra de revisionshandlingar som krävs för att ge honom en välgrundad uppfattning med hänsyn till nämnda förhållande. Försumlighet härmed kan komma att medföra skadeståndsansvar. Ansvar kommer typiskt sett att föreligga i förhållande till klientens enskilda borgenärer som lider förlust till följd av att de har handlat i tillit till att bokslutet var riktigt. Efter omständigheterna kan ansvar dock också tänkas gentemot klienten själv, exempelvis i bolag där framtagande av de rätta förhållandena i bokslutet skulle ha föranlett att bolagets ägare och ledning kunnat hindra ytterligare förlust genom att oförsvarliga och förlustbringande dispositioner från ledningens eller anställdas sida dras fram i ljuset.¹⁴⁴

Exakt vilka revisionshandlingar som är nödvändiga vid varje särskild tillgångs- och skuldtyp beror självklart på revisorns yrkesmässiga bedömning. Revisor skall i varje enskilt fall välja de revisionsmetoder som han anser vara lämpliga. Hänsyn skall tagas till den särskilda postens betydelse, kostnaderna och de tekniska möjligheterna att göra en bedömning, verksamhetens karaktär och ekonomiska ställningen. Erfarenheten visar att ledning/ägare ibland försöker dölja ekonomiska problem i verksamheten genom att företaga orimliga avskrivningar av skulder, genom oriktiga angivelser av varulagrets storlek och värde, genom övervärdering av framtida inkomster på pågående arbeten mm. Vissa objektiva indicier bör leda till att revisorn företar en närmare undersökning innan bokslutet försätts med en underskrift. Sådana indicier kan t ex vara kraftiga uppgångar i bruttoavansen trots fallande omsättning, väsentlig ökning av varulagret eller svårigheter med att få relevanta upplysningar från bolaget. Dessa förhållanden kan dessutom medföra att det skall intagas förbehåll i bokslutet med anledning av den osäkerhet som bokslutet har blivit behäftat med.¹⁴⁵

För att klargöra vad som närmare krävs av revisorn i olika situationer kan det vara belysande att redogöra för och diskutera ett antal olika ansvarssituationer och granskningsposter.

¹⁴⁴ Langsted mfl, 184.

¹⁴⁵ A.a.s, 184 f.

5.3.2.1 Revisorns skyldighet att uppdaga brott begångna av anställda mot bolaget.

Då anställda hos ett företag har förskingrat medel eller på annat sätt begått en brottslig handling som rör företagets ekonomi aktualiseras ofta frågan om revisorn varit vårdslös i sin granskning.¹⁴⁶ Revisionen har dock inte till självständigt syfte att upptäcka och förhindra förskingringar och andra oegentligheter.¹⁴⁷ Revisorn har däremot en skyldighet att bedöma risker för oegentligheter som är av sådan betydelse att de kan påverka ställningen och resultatet enligt årsredovisningen eller ansvarsfriheten för förvaltningen. Revisorn måste sålunda undersöka omständigheterna närmare om han misstänker att det förekommer oegentligheter.¹⁴⁸ Vidare måste han, vid misstanke, informera VD eller styrelse, vilka har ansvaret för beslut om åtgärder. Om revisorn misstänker att styrelseledamot eller VD gjort sig skyldig till vissa brott måste han agera (10 kap 38-40 §§).¹⁴⁹

Revisorn skall fokusera på att den interna kontrollen ligger på en rimlig nivå.¹⁵⁰ Med intern kontroll avses ledningens kontroll av att organisationen avseende bokföring, medelsförvaltning och bolagets ekonomiska förhållanden i övrigt fungerar på ett tillfredsställande sätt. Kontrollen skall omfatta de delar i bolagets organisation och rutiner som säkerställer att redovisningen blir riktig och fullständig samt att bolagets resurser inom ramen för ABL, bolagsordning och eventuella direktiv från bolagsstämman disponeras i enlighet med styrelsens och VD:s intentioner. Fungerar det interna kontrollsystemet minskar detta risken för att avsiktliga eller oavsiktliga fel orsakar bolaget förlust.¹⁵¹

Ett intressant ärende från Revisornämndens praxis är D 24/97¹⁵². I målet hade en kassaansvarig i ett bolag förskingrat medel genom att underlåta att bokföra vissa avier som denne löst ut och därefter manipulerades bokföringen så att förskingringen doldes. Revisorn hade gjort ett yttrande om att bolagets interna kontrollsystem omöjliggjorde direkta stöder av bolagets penningmedel. Vid riskbedömningen kom revisorn fram till att det inte fanns något som tydde på att oegentligheter förekom.

Revisornämnden uttalade att en revisor skall i sin granskning av redovisning och den interna kontrollen bedöma risken för oegentligheter som kan vara av sådan art att de påverkar bolagets ställning och resultat samt ansvarsfriheten för förvaltningen. Redovisningsmaterialet granskas genom stickprovskontroller och oegentligheter kan därför förekomma utan att revisorn haft en rimlig möjlighet att upptäcka dem. Revisorns

¹⁴⁶ Moberg, s 175 f.

¹⁴⁷ FAR:s samlingsvolym, Revisionsprocessen, s 812.

¹⁴⁸ Moberg, s 177

¹⁴⁹ FAR:s samlingsvolym, Revisionsprocessen, s 812.

¹⁵⁰ Langsted mfl, s 183.

¹⁵¹ FAR:s samlingsvolym, Revisionsprocessen, s 818.

¹⁵² Ur Revisornämndens Praxis s 160 f.

arbetsdokumentation har i detta fall utformats på ett omsorgsfullt och lättöverskådligt sätt. Av vad som kan utläsas av denna har revisorn haft grund för sin bedömning. Det framgår inte heller att revisorn vid sin granskning fått några indikationer på ofullkomligheter i bolagets rutiner eller redovisning som borde föranlett honom att fördjupa sin granskning ytterligare.

Kontroll och etablering av särskilda rutiner kostar emellertid pengar. I viss utsträckning är det upp till klienten att avgöra hur mycket som skall läggas ned. Har klienten valt att lita på den anställda och de existerande förhållandena trots revisorns varning utesluter detta ansvar för revisorn. Eventuella varningar till klienten kan emellertid inte utesluta att ansvar mot tredje man kan aktualiseras. Är den interna kontrollen så bristfällig och riskerna så stora att detta påverkar trovärdigheten på själva bokslutet skall revisorn ta upp detta i revisionsberättelsen för att ansvar skall undgås.¹⁵³

Företaget kan åstadkomma en god intern kontroll genom en lämplig kombination av generella kontroller såsom ansvars- och arbetsfördelning och skydd mot obehörig åtkomst av register och program samt olika kontrollmoment inlagda i system och rutiner, sk rutinorienterade kontroller. Ansvars- och arbetsfördelning syftar till att ingen person ensam skall kunna handlägga en transaktion genom hela behandlingskedjan och att det arbete som utförs av en avdelning eller en viss befattningshavare om möjligt blir föremål för en oberoende kontroll av någon annan. Rutinorienterade kontroller utgörs av manuellt utförda kontroller, programmerade kontroller eller en kombination av dessa och syftar främst till att säkerställa fullständighet och riktighet samt till att endast godkända transaktioner behandlas.¹⁵⁴

Revisorn utgår vid sin preliminära bedömning av den interna kontrollen från de upplysningar om redovisnings- och rapporteringssystem som inhämtas i samband med den förberedande informationsinsamlingen. Revisorn kan ibland behöva ytterligare belägg för att han har uppfattat förhållandena rätt. Sådana belägg kan erhållas genom transaktionstester, kompletterande intervjuer med andra befattningshavare och genom att förvissa sig om att beskrivna dokument, listor etc existerar. Viss granskning av den interna kontrollen måste revisorn också göra som ett led i förvaltningsrevisionen.¹⁵⁵

Det är alltså trots allt klart att både med hänsyn till klienten och med hänsyn till bokslutets trovärdighet skall det företas sådana revisionshandlingar som är ägnade att motverka riskerna för framtida bedrägeri och andra oegentligheter och att avslöja redan begångna. Kärnan i den yrkesmässiga revisionens betraktande är den att bedrägeri utgör en redovisningsmässig felkälla i linje med andra felkällor. Det måste således göras en insats för att

¹⁵³ Langsted mfl, s 182 f.

¹⁵⁴ FAR:s samlingsvolym, Revisionsprocessen, s 818.

¹⁵⁵ A.a.s, s 818 f.

eliminera denna felkälla utifrån samma kriterier om väsentlighet och risk, som i övrigt används.¹⁵⁶

5.3.2.2 Kundfordringar.

Kundfordringar är ofta en väsentlig post i balansräkningen och deras värdering har liksom periodiseringen av försäljningsintäkterna stor betydelse för fastställande av rörelseresultatet.

Revisor skall bilda sig en välgrundad uppfattning om räkenskapernas riktighet. Granskningens syfte är att bedöma om kundfordringarna existerar och är företagets egendom på balansdagen, om samtliga är medtagna samt om någon av dem är pantsatta. Vidare skall revisorn bedöma om kundfordringarna är värderade enligt god redovisningssed samt om principerna för värderingen är korrekt angiven i årsredovisningen. Även kundfordringarnas rubricering skall bedömas och att de kundfordringar som tagits upp i balansräkningen stämmer överens med räkenskaperna och är tillräckligt specificerade. Härtill kommer också det näraliggande syftet att fastställa om försäljningsintäkterna och därtill hörande kostnader periodiserats och redovisats korrekt i resultaträkningen.¹⁵⁷

Granskningens inriktning och omfattning beror på företaget, branschförhållanden, företagets försäljnings- och kreditpolitik, kundkategorier samt kundfordringarnas storlek, art, sammansättning och åldersfördelning.¹⁵⁸

Även om verifieringen av de interna kontrollrutinerna visat att revisorn i stor utsträckning kan förlita sig på dem, krävs normalt också substansgranskning för att bekräfta kundfordringarnas existens och bedöma deras värde. Detsamma gäller periodiseringen av försäljningsintäkterna. Omfattande substansgranskning kan behöva göras om den interna kontrollen ej är tillfredsställande.¹⁵⁹

Granskningen av kundfordringarnas existens kan göras på olika sätt. Att inhämta bekräftelse direkt från kunderna är en effektiv metod som bör användas av revisorn om andra metoder inte anses kunna ge ett likvärdigt underlag för bedömningen. Förfrågningarna kan innebära att svar begärs oavsett om avvikelser föreligger eller ej, eller att svar endast begärs om avvikelser föreligger. Endast då den interna kontrollen över försäljningsintäkter och kundfordringar bedömts vara mycket god och då kundfordringarna samtidigt består av ett stort antal småposter, bör revisorn använda den senare metoden. Den kan dock också användas som ett komplement till den första metoden och då för den del av fordringarna som

¹⁵⁶ Langsted mfl, s 182 f.

¹⁵⁷ FAR:s samlingsvolym, Revisionsprocessen, s 832.

¹⁵⁸ Ibid.

¹⁵⁹ FAR:s samlingsvolym, Revisionsprocessen, s 832.

avser små belopp. Andra granskningsmetoder som kan komma ifråga kan vara kontroll av underliggande dokumentation, granskning av inbetalningar och utfärdade kreditnotor efter tidpunkten för saldförfrågan och granskning av korrespondens med ifrågavarande kund. Oftast krävs en kombination av de olika granskningsmetoderna.¹⁶⁰

Revisorns granskning av att samtliga kundfordringar är medtagna skall säkerställa att försäljningen har bokförts i rätt redovisningsperiod. I fråga om bedömningen av kundfordringarnas värde bygger denna normalt på uppgifter om kundfordringarnas ålder och förfallotider samt kundernas förmåga och vilja att betala. Granskningen omfattar således bl a bedömning av regler för kreditgivning och kravrutiner samt analys av betalningshistorik och kreditnotor som utfärdats efter balansdagen. Granskningen skall omfatta kundens samlade engagemang. Eventuella motkrav från kunden måste därvid utvärderas.¹⁶¹

Granskningen av kundfordringarnas klassificering skall säkerställa att kundfordringarna endast avser försäljning till kunder som inte är moder- eller dotterföretag samt att t ex långfristiga kundfordringar, förskott till leverantörer och växelfordringar inte ingår i posten.¹⁶²

Ett ärende från Revisorsnämnden av intresse avseende kundfordringar kan vara D 1/97¹⁶³. I detta fall hade en revisor inte genomfört någon granskning av hur faktureringen skötts under det aktuella året utan bara konstaterat att faktureringsrutinerna erfarenhetsmässigt fungerat bra. Vid en, som revisorn benämner det, sedvanlig granskning har han uppmärksammat att vissa fakturor felaktigt utelämnats i bolagets bokföring. Detta till trots har revisorn inte utvidgat sin kontroll till att även omfatta en jämförelse av huruvida bolagets leveranser enligt fraktsedlarna överensstämmer med vad som fakturerats. Detta borde enligt Revisorsnämnden revisorn ha gjort. Beslutet överklagades till Länsrätten, vilken dock i denna del kom till samma slutsats. Revisorsnämnden avgjorde detta utifrån de värderingar som gäller inom revisorsprofessionen, således med hjälp av en normavvägning.

5.3.2.3 Varulager.

Varulagret är i många fall en av de viktigaste posterna i företagets balansräkning. Även relativt små avvikelser i varulagrets värde kan ha mycket stor inverkan på företagets redovisade resultat. Fastställandet av varulagrets värde är ofta besvärligt rent beräkningstekniskt och innehåller svåra bedömningar. Felaktigheter i denna post är också på grund av detta sannolikt den vanligaste orsaken till felaktigheter i företagets redovisade

¹⁶⁰ FAR:s samlingsvolym, Revisionsprocessen, s 832.

¹⁶¹ A.a.s, s 832 f.

¹⁶² A.a.s, s 833.

¹⁶³ Ur Revisorsnämndens Praxis, s 102.

resultat. Revisorn måste därför ägna särskild uppmärksamhet åt varulagret i många företag.¹⁶⁴

Revisorns granskning av varulagret skall syfta till att bedöma om lagertillgångarna existerar och tillhör företaget, om samtliga har tagits med samt om någon av dessa är pantsatta. Granskningen skall också bedöma om varulagret är riktigt värderat enligt de redovisningsprinciper som gäller, samt om dessa principer angivits på ett korrekt sätt i årsredovisningen och är oförändrade från år till år. Även att lagertillgångarna är riktigt redovisade och rubricerade i balansräkningen och tillfredsställande specificerade skall omfattas av revisorns granskning. Till detta kommer också det näraliggande syftet att fastställa om försäljningsintäkterna och därtill hörande kostnader periodiserats korrekt i resultaträkningen.¹⁶⁵

Granskningens inriktning och omfattning är beroende av revisorns granskning under året av den interna kontrollen avseende varulagrets redovisning, hantering och bestämning. Revisorn skall införskaffa tillförlitlig dokumentation i sådan omfattning och av sådan art, att den sammantagen ger en tillfredsställande grund för bedömningen av varulagrets existens, värde och klassificering. Arten och omfattningen av dokumentationen bestäms av revisorn med ledning av omständigheterna i det enskilda fallet.¹⁶⁶

Granskningen av varulagrets existens sker på olika sätt beroende på hur varulagerkvantiteterna bestäms i bokslutet. Bestäms det på basis av lagerkartotek eller motsvarande, bör revisorn undersöka företagets inventeringsförfarande, närvara vid företagets inventering, eller göra egna kontrollinventeringar, och på så vis klarlägga lagerkartotekets tillförlitlighet. Även annan granskning av redovisningssystemet kan aktualiseras. Bedömer revisorn att kartoteket inte är tillfredsställande kan det bli nödvändigt att utöka granskningen. Detta kan exempelvis ske genom egna kontrollinventeringar i anslutning till balansdagen.¹⁶⁷

Fastställs varulagerkvantiteterna enbart genom fysisk inventering i eller på balansdagen, är det i normalfallet nödvändigt att revisorn är närvarande vid denna. Han kan då genom stickprovskontroller övertyga sig om att inventeringen sker på ett riktigt sätt. I vissa fall kan revisorn göra kontrollinventeringar i nära anslutning till balansdagen, i sådana fall bör dock revisorn granska varurörelserna mellan inventeringstidpunkten och balansdagen.¹⁶⁸

Fastställs varulagerkvantiteterna enbart genom fysisk inventering krävs det alltid att revisorn är närvarande eller att kontrollinventering sker om

¹⁶⁴ FAR:s samlingsvolym, Revisionsprocessen, s 833.

¹⁶⁵ FAR:s samlingsvolym, Revisionsprocessen, s 834.

¹⁶⁶ Ibid.

¹⁶⁷ A.a.s, s 834 f.

¹⁶⁸ A.a.s, s 835.

balansposten är väsentlig. Vidare bör revisorn med fysisk kontrollinventering fastställa varulagrets värde om en väsentlig del av detta består av endast ett fåtal poster, förutsatt att detta kan ske med en rimlig arbetsinsats.¹⁶⁹

Finns det lagerposter hos tredje man kan dessa oftast bekräftas genom ett särskilt av lagerhållaren avgivet intyg. Intygets tillförlitlighet får sedan bedömas av revisorn. Utgör denna post en väsentlig del, kan revisorn vara tvungen att närmare granska lagerhållarens inventering. Revisorn har också att pröva om företagets egna system avseende särskiljande av annans egendom från det egna varulagret är tillfredsställande, så att detta leder till en tillfredsställande redovisning av företagets lager.¹⁷⁰

Revisorsnämndens ärende D 1/97¹⁷¹ är av intresse även beträffande varulagret. Revisorn hade hävdade att bolaget haft väl fungerande rutiner men hade inte granskat rutinerna närmare. RN anser det utrett att varulagret tagits upp till ett väsentligt för lågt värde i bokföringen. Man hänvisar vidare till rekommendationen i FAR angående granskningen av balanspostens varulager. Här anges att felaktigheter i denna post sannolikt är den vanligaste orsaken till felaktigheter i företagets redovisade resultat och att revisorn därför ofta har anledning att förlägga tyngdpunkten av sin arbetsinsats i granskningen av varulagret. Det aktuella bolaget hade ingen lagerbokföring utan varulagret fastställdes genom fysisk inventering per balansdagen och för att revisorn skulle haft möjlighet att bedöma lagrets värde borde han varit närvarande vid denna. Beslutet överklagades och länsrätten höll inte med RN i detta fall. De anser att det förelegat betydande svårigheter att rättvisande uppskatta lagret vid inventeringen på grund av särskilda omständigheter i bolaget.

I D 2/98¹⁷² uttalar RN att det vid granskning av en kontrollbalansräkning inte nödvändigtvis följer av god revisionsbedömning att lagret måste inventeras fysiskt, förutsatt att något tillförlitligt alternativ står till buds. Även en bruttovinstberäkning bör härvid kunna fungera som grund för värderingen. Således ställs det inte lika höga krav avseende granskningen av en kontrollbalansräkning som en årsredovisning.

I båda dessa ärenden har avgörande vikt lagts vid FAR:s rekommendationer, och således har man bedömt dessa enligt normavvägningsmetoden.

I NJA 1996 s 224 var frågan om revisors ansvar för medverkan till felaktig värdering av ett bolags tillgångar, vilket i sin tur ledde till skada för en kreditgivare till bolaget.

I bolaget hade det förekommit ett antal större uttag av en VD, vilka saknade verifikationer. Vid en omstrukturering upprättade revisorn ett periodbokslut

¹⁶⁹ FAR:s samlingsvolym, Revisionsprocessen, s 835.

¹⁷⁰ Ibid.

¹⁷¹ Ur Revisorsnämndens Praxis, s 101.

¹⁷² Ur Revisorsnämndens praxis, s 212 ff.

och i samband med detta upprättades ett antal fakturor för att täcka VD:ns uttag. I bokföringen betecknades dessa som patent- och utvecklingskostnader.

I fråga om culpabedömningen uttalar HD att revisorn måste varit medveten om att det inte varit riktigt att i sin helhet aktivera dessa kostnader som tillgångar. Detta ledde till att bolagets tillgångar värderades för högt. Revisorn har därmed medverkat till att ge en felaktig bild av tillgångarnas värde och har därigenom handlat i strid med god revisions sed.

Av detta är det svårt att dra några mer långtgående slutsatser. Vi kan i och för sig fastslå att revisionen skall ske så att årsredovisningen ger en rättvisande bild av bolagets tillgångar. I rättsfallsreferatet framgår inte om HD närmare har gått in och granskat revisorsorganisationernas rekommendationer. Detta kan man väl heller knappast anse nödvändigt då det får anses tämligen självklart att revisorn inte skall medverka till att ge en felaktig bild av ett bolags tillgångar och förpliktelser. Även i detta fall har man antagligen använt sig av normavvägningsmetoden. Man har försökt finna en acceptabel norm för revisorns handlande med vilken man därefter jämfört hans handlande.

Ett mål om bristfällig kontroll av varulagret från dansk rätt är UfR 1969.782 ØLD¹⁷³. I målet blev en auktoriserad revisor dömd enligt STRL §157 för att ha visat grov och upprepad försummelse genom att utan tillbörlig undersökning ha försatt en skofabrikants bokslut med attestering trots att räkenskaperna innehöll grovt oriktiga uppgifter om verksamhetens försäljning och varulager. Domen är ett klart exempel på att det föreligger culpa i skadeståndsrättslig mening. I stället för att företa en noggrannare kontroll av varulagret vid en tidpunkt då den ifrågavarande revisorn själv hyste tvivel över varulagrets storlek - vilket skulle ha varit det korrekta handlandet - försökte revisorn frita sig från ansvar genom en ändring av bokslutspåteckningen. Ekb §5 föreskriver dock att eventuella förbehåll skall klart framgå av bokslutspåteckningen.¹⁷⁴

Revisorn skall uppnå en övertygelse om storleken, existensen och värdet på det upptagna varulagret. På vilket sätt han kommer till denna övertygelsen beror på förhållandena i det enskilda fallet. I många situationer kan det vara av värde att genomföra stickprovsmässiga fysiska kontroller av varulagret men det kan inte uppställas några fasta regler i detta avseendet.¹⁷⁵

5.3.2.4 Andra fel och försummelser i anslutning till revisionen.

Ett bokslut kan bli felaktigt av många anledningar. Felkällor finns i anslutning till varje enskild bokslutspost. Revisorn är inte ansvarig för att

¹⁷³ Langsted mfl, s 186.

¹⁷⁴ Ibid.

¹⁷⁵ Ibid.

varje enskilda siffra i bokslutet är 100%-igt riktigt. Revisionen vilar hela tiden på en avvägning mellan säkerheten i kontrollen och kostnadsaspekten. Revisionen genomförs efter överväganden om väsentlighet och risk. Trots en adekvat kontroll kan det ändå förekomma fel. Förekomsten av fel medför inte automatiskt att god revisionsred inte anses föreligga.¹⁷⁶

Åtskilliga bokslutsposter kräver en redovisningsrättslig kvalifikation av de ekonomiska fakta. Revisorn skall ta ställning till om dessa fakta och deras rätta bokföringsmässiga placering. Tydliga exempel på sådana förhållanden är de talrika tillfällen då revisorn upptäcker mellanhavanden mellan ett aktiebolag och dess ägare. Aktieägarelån är enligt nuvarande aktiebolagsrättsliga regler olagliga. Upptäcker en revisor mellanhavanden med ägarkretsen skall han ta ställning till om dessa har karaktär av olovliga lån i aktiebolagslagens mening eller lovliga affärsmässiga mellanhavande, exempelvis ett koncernlån. Är det fråga om ett olovligt aktieägarlån skall det framgå av revisionsberättelsen, annars kan detta grunda skadeståndsanspråk från bolagets borgenärer.¹⁷⁷

5.4 Alternativa metoder.

I vissa situationer kan det tänkas att det inte existerar någon lämplig norm, eller att den norm som existerar av någon anledning inte kan accepteras. Att någon lämplig norm inte existerar kan t ex bero på att bolaget verkar inom någon helt ny bransch, där det ännu inte kommit fram några rekommendationer avseende redovisning eller värdering. I ”den nya ekonomin” kan det tänkas att situationer uppkommer som inte täcks av tidigare regler. I andra lägen existerar kanske en norm, men domstolen anser av någon anledning att denna ej anger ett önskvärd beteende och i stället vill domstolen föra utveckling i en annan riktning.

I dessa fall måste domstolen avgöra aktsamhetsbedömningen på något annat sätt än genom normavvägningen. Enligt den traditionella uppfattningen företar domstolen då en riskavvägning eller en fri bedömning. Riskavvägningsmetoden går ut på att domstolen gör en helhetsbedömning av en sammanställning av risken för skada, den sannolika skadans storlek och möjligheterna att förekomma skadan.

I praktiken blir det en nästan ren rättsekonomisk vinkel på bedömningen. Man räknar således alla olägenheter respektive fördelar i kostnader i pengar. En skada skall därmed förebyggas om kostnaden för detta är mindre än en skadan som uppkommer om den ej förebyggs. De centrala granskningsprinciperna om väsentlighet och risk bygger som vi sett mycket på detta resonemang. Enligt dessa principer skall tyngdpunkten vid

¹⁷⁶ Langsted mfl, s 188.

¹⁷⁷ Ibid.

granskningen läggas vid det som är beloppsmässigt mest väsentligt eller i riskhänseende sådant, att väsentliga fel eller brister kan uppstå. Detta gäller såväl redovisnings- som förvaltningsrevision. Så även om god revisionsred inte ger ett direkt svar bör principerna bakom denna ändå ligga till grund för bedömningen.

Enligt Dahlmans kriterieteori kan vid organiserad verksamhet, som det i vårt fall är frågan om, culpa komma ifråga enligt två kriterium. Antingen då man inte vidtagit en försiktighetsåtgärd som en normalt aktsam person med motsvarande kunskaper skulle vidtagit, eller att inte vidta en åtgärd som förhindrat skadan, vilken varit mindre kostsam än de skador denna åtgärd kunde förväntas förhindra.

Det första av dessa kriterium, det sk normalitetskriteriet, förutsätter att man kan fastställa hur en normalt aktsam person skulle handlat. Detta kan man göra antingen genom att försöker se en fiktiv normalperson, i detta fallet en fiktiv revisor, och föreställer sig hur skulle handlat i den uppkomna situationen eller ser man till de sociala vanor som finns i samhället och frågar sig om skadevållarens handlade passar in i dem. Den senare metoden ligger nära den klassiska normaavvägningsmetoden och är sålunda inte ett alternativ till denna. Den första metoden enligt normalitetskriteriet skulle däremot kunna vara en framkomlig väg. Härvid kan man styra utvecklingen i den riktning man finner lämplig samtidigt som de övergripande värderingarna respekteras.

I fråga om det andra kriteriet som kan komma att aktualiseras, det ekonomiska kriteriet, ligger detta nära den klassiska riskavvägningsmetoden och kan således användas enligt resonemanget ovan.

5.5 Revisorn som rådgivare.

Då externrevisorn agerar som självständig rådgivare får man se hans rättsliga ställning som uppdragstagare. Revisorn får i detta sammanhang karaktäriseras som syssloman i förhållande till bolaget. Han har som självständig rådgivare att utföra sitt uppdrag med den omsorg som är förenligt med den aktuella arbetsuppgiften. Ersättningsansvaret kommer i detta uppdragsarbete att bedömas enligt reglerna om sysslomän och då främst enligt culpaprincipen. Vissa avvikelser kan dock vara aktuella i förhållande till den culpabedömning som görs då det gäller revisorns ansvar som extern revisor, beroende på att bolaget är ensam uppdragsgivare till revisorn i denna situation.¹⁷⁸

¹⁷⁸ Moberg, s 186.

Under 1992 kom ett antal rättsfall där HD hade att bedöma revisorer som agerat som rådgivare. NJA 1992 s 58 gällde en revisionsbyrås ansvar vid skatterådgivning. I samband med ändringen i aktiebolagslagen som innebar en höjning av minimikapitalet från 5 000 kr till 50 000 kr lämnade en revisionsbyrå råd till ägarna till ett aktiebolag att ombilda detta till ett handelsbolag, eftersom ägarna inte önskade binda mer kapital i bolaget. Ombildningen ledde dock till att ägarna drabbades av en utskiftningsskatt om nästan 65 000 kr. Vid sin rådgivning hade den ansvarige revisorn förlitat sig på en nästan årsgammal årsredovisning, efter att ägarna hade försäkrat att det ej skett några större förändringar sedan denna upprättades. När den nya årsredovisningen sedermera upprättades visade denna att värdet på bolagets varulager hade ökat väsentligt sedan den senaste årsredovisningen. Fråga uppkom om ifrågavarande revisor hade ägt förlita sig på den gamla årsredovisningen och ägarnas försäkran eller om han bort genomföra en egen undersökning av varulagret.

Domstolarna kom fram till att omständigheterna i målet var sådana att revisorn haft att iakta ett betydande mått av omsorg vid rådgivningen. Detta eftersom ägarna inte haft någon närmare insikt om de frågeställningar som var av betydelse för valet av företagsform eller om de ekonomiska konsekvenserna ett val i ena eller andra riktningen. De hade vidare uppfattat revisorn som expert på området vilket revisorn insett.

Revisorn måste också ha insett att varulagret i ett mindre detaljhandelsföretag är av avgörande betydelse för företagets ekonomiska ställning. Revisorn borde därför ha avvaktat med den slutliga rådgivningen tills inventering av varulagret ägt rum eller erforderliga andra kontroller kunnat genomföras. Revisorn har därför åsidosatt den omsorg han haft att iakta och därigenom av oaktsamhet vållat ägarna skada.

NJA 1992 s 243 behandlade också revisorns ansvar då han agerat som rådgivare till bolaget. Ägaren till samtliga aktier i ett aktiebolag hade inför en överlåtelse haft ett flertal kontakter med sin revisor, som haft denna position i 20 år. Fråga uppkom om revisorn i denna egenskap bort lämna information om konsekvenserna i skattehänseende för ägaren av försäljningen. Efter att domstolen konstaterat att det förelegat ett uppdragsförhållande mellan revisorn och ägaren i samband med den ifrågavarande överlåtelsen uttalar sig HD om aktsamhetsbedömningen. HD uttalar att som om rådgivare med sakkunskap i skattefrågor har det ålegat revisorn att belysa affärens skattekonsekvenser och att ge en korrekt information om gällande regler.

I NJA 1992 s 502 var det också fråga om revisorns ansvar i samband med rådgivning vid försäljning av bolaget. Fråga uppkom om vilken skyldighet en revisor har att upplysa om skatterättsliga konsekvenser samt föreslå komplicerade skatteplaneringstransaktioner.

HD uttalar att allmänt sett har en rådgivare med sakkunskap i skattefrågor långtgående förpliktelser, när det gäller att belysa en tilltänkt transaktions skattekonsekvenser. En försummelse kan leda till skadeståndsansvar. Om en skatterådgivare vid sådana avtalsförhandlingar som de i målet aktuella hade underlåtit att över huvud taget peka på problemet med förlustavdrag är det sålunda ej uteslutet att skadeståndsskyldighet skulle kunna inträda. Man bör däremot vara försiktig med att lägga en rådgivare till last som försumlighet att han inte föreslagit sådana problemlösningar som är komplicerade till sin konstruktion eller svårbedömda från skatterättslig synpunkt. Vidare är en revisor att vid en diskussion av allmän och primär karaktär, inte skyldig att lämna annat än mycket allmänna råd.

I samtliga dessa tre fall har domstolen försökt ställa upp en godtagbar norm med vilken man har sedan har jämfört revisorns handlande med. I dessa fall fanns dock ingen norm som direkt var tillämplig. I stället har domstolen skapat en fiktiv normalrevisor med önskvärda egenskaper och därefter jämfört revisorns faktiska handlande med hur denna fiktiva revisor skulle handlat. Således mycket likt Dahlmans normalitetskriterie. I de två första fallen ansåg domstolen att den faktiska revisorns handlande ej var i linje med den fiktiva normalrevisorns och således förelåg skadeståndsskyldighet. I det tredje fallet hade dock revisorns handlande varit i överensstämmelse och något ansvar aktualiserades inte.

Käll- och litteraturförteckning

Litteratur.

- Andersson Håkan, *Skyddsändamål och adekvans*, Uppsala, 1993. [cit. Andersson]
- Bengtsson, Nordensson, Strömbäck
Skadestånd, 3:e uppl, Stockholm, 1985. , [cit. Bengtsson mfl]
- Dahlman Christian, *Konkurrerande culpakriterier*, Lund, 2000. [cit. Dahlman]
- Dotevall Rolf, *Skadeståndsansvar för styrelseledamot och verkställande direktör*, Stockholm, 1989. [cit. Dotevall]
- Gomard Bernhard, *Revisors stillning i retlig belysning*, 1979, ISBN 87-16-08559-0. [cit. Gomard]
- Hagström Viggo, *Culpanormen*, Oslo, 1983. [cit. Hagström]
- Hellner Jan, *Skadeståndsrätt, 5:e uppl*, Stockholm, 1996. [cit. Hellner]
- Karlgren Hjalmar, *Skadeståndsrätt, 5:e uppl*, Stockholm, 1972. [cit. Karlgren]
- Kedner Gösta, *Aktiebolagslagen med kommentarer*, 10:e uppl, Lund, 1995. [cit. Kedner]
- Kedner G, Roos C M, *Aktiebolagslagen, Del II, kap 11-19 jämte bokföringslagens best. om årsbokslut med kommentarer*, 4:e uppl, Lund, 1991. [cit. Kedner/Roos]
- Kedner G, Roos C M, Skog R, *Aktiebolagslagen - Del II, (10-19 kap.) med kommentar*, 5:e uppl, Stockholm, 1996. [cit. Kedner/Roos/Skog]
- Langsted L B, Andersen P K, Christensen M, *Revisoransvar*, 4:e uppl, 1997, ISBN 87-7747-233-0. [cit. Langsted mfl]
- Moberg Krister, *Bolagsrevisorn - oberoende, ansvar, sekretess*, Stockholm, 1986. [cit. Moberg]
- Nial H, Johansson S, *Svensk associationsrätt i huvuddrag*, 7:e uppl, Stockholm, 1998. [cit. Nial/Johansson]
- Rodhe Knut, *Aktiebolagsrätt*, 19:e uppl, Stockholm, 2000. [cit. Rodhe]
- Roos Carl Martin, *Ersättningsrätt och ersättningssystem*, Stockholm, 1990. [cit. Roos]
- Saxén Hans, *Skadeståndsrätt*, Åbo, 1975. [cit. Saxén]
- Saxén Hans, *Tillägg till Skadeståndsrätt*, Åbo 1983. [cit. Saxén (1983)]

- Taxell Lars Erik, *Bolagsledningens ansvar*, Åbo, 1988. [cit. Taxell (1988)]
Taxell Lars Erik, *Aktiebolagets organisation*, Åbo, 1983. [cit. Taxell (1983)]

Offentligt tryck.

- SOU 1971:15 *Förslag till aktiebolagslag m. m.*
SOU 1995:44 *Aktiebolagets organisation.*
SOU 1995:106 *Rapporteringsskyldighet för revisorer i finansiella företag.*
Prop. 1972:5 *Skadeståndslag.*
Prop. 1975:103 *Förslag till aktiebolagslag.*
Prop. 1984/85:30 *om effektivare företagsrevision.*
Prop. 1997/98:99 *Aktiebolagets organisation.*

Övrigt.

- Jacobsson Lena, *Vad är vårdslöst - Om culpabedömningen i SkL2:1*, Examensarbete vid Juridiska Fakulteten, 1997, Lunds Universitet. [cit. Jacobsson]

- Adlerholm P-A, Olsson H *Revisorns ansvarsställning - En associations- och skadeståndsrättslig studie mot bakgrund av Fermenta AB och Gusums Bruk AB*, ur Affärsjuridiska uppsatser 1995, Uppsala, 1996. [cit. Adlerholm/Olsson]

- Rodhe K, *Revisorns ansvar*, Balans nr 6 977. [cit. Rodhe, 1977]

- FAR:s samlingsvolym 2000.
FAR, *Revision I*, Stockholm, 1994.

- Revisorsnämndens Praxis, juli 1995 - juni 1998, med referat av och hänvisningar till domstolsavgöranden, Stockholm, 1998.

- Bergström S, Eek H, Håstad T, Lindblom P H,
Juridikens Termer, Stockholm, 1988.

Rättsfallsförteckning

NJA 1980 s 383.

NJA 1981 s 683.

NJA 1985 s 456.

NJA 1987 s 692.

NJA 1992 s 58.

NJA 1992 s 243.

NJA 1992 s502.

NJA 1996 s 224.

NJA 1996 s 564.

NJA 1998 s 734.