



LUNDS UNIVERSITET
Ekonomihögskolan

Några begränsningar av revisorns skadeståndsansvar enligt ABL

Normskyddsläran, befogad tillit och adekvat kausalitet

Institutionen för Handelsrätt

HARH13 HT 2021

Författare:

Mohamad Chehade

Handledare:

Krister Moberg

Innehållsförteckning

Abstract	3
Sammanfattning	4
Förkortningar	5
1. Inledning	6
1.1 Bakgrund	6
1.2 Syfte och frågeställningar	7
1.3 Metod och material	7
1.4 Avgränsning	8
1.5 Disposition	9
2. Några introducerande avsnitt	10
2.1 Inledning	10
2.2 Allmänt om revisor och revision i ett aktiebolag	10
2.2.1 Skyldigheten att tillsätta revisor för ett aktiebolag	10
2.2.2 Vem kan vara revisor i ett aktiebolag?	11
2.2.3 Revision och några av revisorns huvudsakliga uppgifter	12
2.2.4 Närmare om God revisionsred	13
2.2.5 Revisionsverksamhet	14
2.2.6 Några ord om den obligatoriska ansvarsförsäkringen	15
2.3 Revisorns skadeståndsansvar enligt ABL	15
2.4 Några förslag om begränsningar av revisor skadeståndsskyldighet enligt ABL	18
3. Närmare om begränsningar på grund av normskyddsläran, befogad tillit och adekvat kausalitet	21
3.1 Inledning	21
3.2 Den allmänna skadeståndsrättens syn	21
3.2.1 Normskyddsläran	21
3.2.2 Befogad tillit	22
3.2.3 Adekvat kausalitet	23
3.3 Två centrala rättsfall	25
3.3.1 Prosolviadomen	25
3.3.2 BDO-domen	31
3.4 Två senare rättsfall	37
3.4.1 NJA 2017 s.1101	37
3.4.2 HovR T 7073-16	39
3.5 En diskussion och några slutsatser om rättsläget	41
4. Sammanfattning	46
Käll- och litteraturförteckning	48
Rättsfallsförteckning	51

Abstract

This thesis intends to discuss and analyze in what way the auditor's liability for damages is limited by the requirement of the principle of norm protection, justified trust and adequate causality. Because the principles are not stipulated in law, they have instead been defined and explained in court. The most important court decisions in the thesis are the Prosolviacase and the BDO-case. The principle of norm protection means that only the interests that the violated rule is intended to protect can be able to invoke a claim for damages and demand compensation. The principle was applied for the first time in the BDO case and has to some extent limited the auditor's liability, in particular with regard to external damage cases. With regard to internal damages cases, it is still unclear. Justified trust is a principle which means that if a damaged party has attached a trust to information that is considered to be justified, he or she can make a claim for damages. In practice, it should be the case that justified trust can be attached to an annual report as it constitutes an essential part of a decision basis. Like the principle of norm protection, the principle has only been applied in external damage cases, however, it is unlikely that justified trust can be achieved in an internal damage case.

The requirement of adequate causality has been addressed in all court-cases in the thesis and has developed the principle to some extent. The causality assessment has in all cases been applied through the theory of difference, which involves a comparison between a hypothetical course of events and the actual course of events. If the hypothetical course of events shows a more favorable financial result for the damaged party, there is causality. In the Prosolvvia case, which is the first case in the area, a relief of evidence is applied in the examination of whether causality existed. The judgment was strongly criticized due to the causality assessment that formed the basis for the liability for damages against the auditor. In subsequent judgments, the Supreme Court has stated that no facilitation of evidence shall be applied in the assessment of causality, which should have meant that the principle limits the auditor's liability to a greater extent than before. Like the previous principles, it is uncertain how it can limit the auditor's liability in internal damage cases as there have been no such cases after the Prosolvvia case. The adequacy requirement has not been dealt with to a greater extent and probably can not alone constitute a limitation of damage liability for the auditor.

Sammanfattning

Uppsatsen ämnas till att diskutera och analysera på vilket sätt revisorns aktiebolagsrättsliga skadeståndsansvar begränsas genom kravet på normskyddsläran, befogad tillit och adekvat kausalitet. Eftersom att principerna inte är stadgade i lag har de istället definieras och förklarats i praxis. De viktigaste målen i uppsatsen är Prosolviamålet och BDO-målet. Normskyddsläran innebär att endast de intressen som den överträdde regeln är avsedd att skydda ska kunna åberopa skadeståndsanspråk och kräva ersättning. Principen tillämpades för första gången i BDO-målet och har begränsat till viss mån revisorns ansvar i synnerhet vad gäller externa skadeståndsmål. Vad gäller interna skadeståndsmål är det ännu oklart.

Befogad tillit är en princip som innebär att om den skadelidande har fäst en tillit till en information som ansetts vara befogad kan denne rikta skadeståndsanspråk. Av praxis torde det vara så att befogad tillit kan fästas till en årsredovisning då det utgör en väsentlig del i ett beslutsunderlag. Principen har liksom normskyddsläran endast tillämpats i externa skadeståndsmål, däremot är det osannolikt att befogad tillit kan uppnås i ett internt skadeståndsmål.

Kravet på adekvat kausalitet har behandlats i samtliga mål som tagits upp i uppsatsen och har utvecklats en del i praxis. Kausalitetsbedömningen har i samtliga mål tillämpats genom differensläran som innebär en jämförelse mellan ett hypotetiskt händelseförlopp och det faktiska händelseförloppet. Om det hypotetiska händelseförloppet visar på en mer förmånligt ekonomiskt resultat för den skadelidande föreligger kausalitet. I Prosolviamålet, som är det första målet inom området, tillämpas en bevislättning vid prövningen om kausalitet förelåg. Domen kritiserades starkt på grund av den kausalitetsbedömning som låg till grund för skadeståndsansvaret mot revisorn. I de efterföljande domarna har Högsta domstolen konstaterat att inga bevislättningar ska tillämpas vid kausalitetsbedömningen, vilket torde innebära att principen begränsar revisorns ansvar i större omfattning än tidigare. Precis som de tidigare målen är det osäkert på vilket sätt principen kan begränsa revisorns ansvar i interna skadeståndsmål då det inte funnits sådana efter Prosolviamålet. Adekvanskravet har inte behandlats i större utsträckning i praxis och anses därför inte kunna begränsa ansvaret.

Förkortningar

ABL - Aktiebolagslag (2005:551)

EU - Europeiska unionen

FAR - Föreningen Auktoriserade Revisorer

HD - Högsta domstolen

HovR - Hovrätten

IFAC - International Federation of Accountants

ISA - international standards on auditing

NJA - Nytt juridiskt arkiv

RI - Revisorsinspektionen

RL - Revisorslag (2001:883)

SOU - Statens offentliga utredningar

VD - Verkställande direktör

1. Inledning

1.1 Bakgrund

Under det senaste decenniet har det blivit allt mer vanligt att revisorn som utför revision i aktiebolag krävs på skadestånd. Det finns flera skäl till detta. Ett skäl är att revisorer är skyldiga att teckna en ansvarsförsäkring i enlighet med 27 § Revisorslagen (2001:883, RL). På grund av den lagstadgade ansvarsförsäkringen brukar skadeståndsansvar i praktiken förskjutas mot revisorn. Anledningen till att den skadelidande väljer i första hand att rikta skadeståndsanspråk mot revisorn grundar sig i att ansvarsförsäkringen ger en garanterad ersättning om den skadelidande vinner målet i fråga¹. Möjligheten att få ersättning när skadeståndsanspråk istället riktas mot exempelvis styrelseledamöter är inte lika säker, på grund av avsaknaden av ansvarsförsäkring. En annan anledning till att anspråket mot en revisor har ökat är att denne måste granska bolagets uppgifter i enlighet med god revisions sed och god revisors sed som finns lagstadgat i aktiebolagslagen och revisorslagen². För styrelseledamöter finns det ingen motsvarande reglerad god sed som behöver följas, utan deras uppgifter anges översiktligt i aktiebolagslagen³. Det är av dessa nämnda anledningar det torde vara enklare att rikta ett skadeståndsansvar mot en revisor eller revisionsbolag.

Effekterna av ökat skadeståndsyrcande mot en revisor kan hittas i befintlig praxis. I exempelvis Prosolviadomen blev de skadevällande revisorerna dömda att betala skadestånd på över 800 miljoner SEK på grund av sin oaktsamhet⁴. Det har uttalats av ett tidigare justitieråd i Högsta domstolen (HD) att det löper en stor risk att stora revisionsbolag kan försättas i konkurs på grund av den obalans som finns i ansvarsfördelningen, vilket torde innebära ej önskvärda konsekvenser för finansmarknaderna⁵. Mot bakgrund av detta kan det ifrågasättas om revisorns aktiebolagsrättsliga skadeståndsansvar är tillräckligt begränsat.

¹ Pehrson (1996/97) s. 133.

² Se ex 9 kap. 3 § ABL & 19§ RL.

³ Jfr exempelvis 8 kap. 4 § ABL angående styrelsens ansvar.

⁴ HovR T 4207-10.

⁵ Svensson (2014b) s. 8.

Diskussionerna om att begränsa revisorns ansvar har mynnat ut i en rekommendation från EU-kommissionen samt två SOU:er⁶. Dock har inga av de nämnda förslagen inneburit några tillägg eller förändringar. Man måste dock komma ihåg att det finns redan idag ett antal begränsningar vad gäller revisorns skadeståndsansvar. Några av dessa återfinns uttryckligen i 29 kap. Aktiebolagslagen (2005:551, ABL). Andra är ej lagreglerade så som normskyddsläran, befogad tillit och adekvat kausalitet. Det är dessa begränsningar som behandlas i uppsatsen.

1.2 Syfte och frågeställningar

Syftet med uppsatsen är att beskriva och analysera hur normskyddsläran, befogad tillit och adekvat kausalitet begränsar revisorns skadeståndsansvar enligt 29 kap. ABL. För att uppfylla syftet besvaras följande frågeställning:

På vilket sätt begränsas revisorns skadeståndsansvar genom kravet på adekvat kausalitet, normskyddsläran samt befogad tillit?

1.3 Metod och material

Då uppsatsens syfte är primärt att fastställa gällande rätt kring revisorns skadeståndsansvar och då främst hur normskyddsläran, befogad tillit och adekvat kausalitet begränsar ansvaret tillämpas den rättsdogmatiska metoden⁷. Eftersom den rättsdogmatiska metoden används följer uppsatsen den allmänna rättskällehierarkin, vari rättskällevärdet av respektive källa värderas olika högt. Högst rättskällevärde har givetvis lagstiftning, följt av förarbeten, prejudikat och doktrin, där ordningen för rättskällevärdet av respektive rättskälla följer den ordning i vilken de skrivits.

Samtliga källor i rättskällehierarkin fyller en viktig funktion för att besvara den frågeställningen angivna under avsnitt 1.2. Utöver dessa källor används i några enstaka fall även andra källor som dels kan ifrågasättas huruvida det utgör en rättskälla enligt den allmänna rättskällehierarkin. I uppsatsen har det bland annat hänvisats till rättsfall från hovrätten. Om än hovrätten inte har en prejudikatskapande funktion, likt Högsta domstolen, kan mål från hovrätten i vissa fall ge

⁶ SOU 1995:44, SOU 2008:79 & SOU 2016:34.

⁷ Kleineman (2018) s. 21.

vägledning i frågan, bland annat på grund av att HD inte gett prövningstillstånd i målet och/eller för att hovrätterna dömt likadant i flera olika domar. Avsaknad av prövningstillstånd i HD kan exempelvis grunda sig i att HD håller med den slutsats som underrätten kommit fram till, att frågan i målet saknar prejudikatvärde eller parterna i målet löst tvisten via andra metoder. I några enstaka fall har också hänvisats till mål från revisorsinspektionen, vilka saknar prejudikatvärde och rättskällevärde. Likväl kan dessa ha viss vägledning för att ta reda på gällande rätt.

Slutligen hänvisas stundtals till uttalanden gjorda av FAR och IFAC. Om än dessa uttalanden saknar rättskällevärde ger de likt revisorsinspektionen viss vägledning för revisorns ansvar. Detta har vidare grundat sig i att lagstiftaren i vissa fall inte valt att definiera begrepp såsom “god revisionsred”, för att ett sådant begrepp i stället ska utvecklas och anpassas via uttalanden av branschorganisationer och rättspraxis på området⁸. För svenskt vidkommande har det nämligen varit revisorsorganisationerna FAR som kodifierar den goda revisionsred i Sverige. Det bör dock anmärkas att tillsynsorganet revisorsinspektionen har ett tolkningsföreträde framför nyss angivna organisationer avseende betydelsen av den goda revisionsred. Däremot har domstolarna det yttersta ansvaret, genom praxis för utvecklandet begreppens innebörd⁹.

1.4 Avgränsning

Grunden för skadeståndsansvar som kan riktas mot revisorer återfinns i flera lagar. Uppsatsen avgränsas till att endast behandla det aktiebolagsrättsliga skadeståndsansvaret enligt 29 kap. ABL. Detta innebär emellertid inte att regler, såsom kravet på ansvarsförsäkring, vilka följer av andra lagar, men ändå har betydelse för skadeståndsansvaret i 29 kap. ABL avgränsas bort; även kravet på ansvarsförsäkring och effekten av detta beaktas följaktligen i uppsatsen. Utöver det kommer endast förmögenhetsskador tas i beaktning då en revisor i sin verksamhet sällan orsakar skador som är av annan än ekonomisk art. Vidare är uppsatsen avgränsad till att endast behandla kvalificerade revisorer i aktiebolag.

⁸ SOU 1971:15 s. 266; Gometz (1996/97) s. 216.

⁹ Moberg, Valentin & Åkersten (2014) s. 30-32.

1.5 Disposition

Uppsatsens fortsatta upplägg är att i kapitel 2 behandlas några introducerande avsnitt. I avsnittet 2.2 ges en översikt om revisorn och revision i aktiebolag. Därefter behandlas i avsnittet 2.3 revisorns skadeståndsansvar enligt ABL. Slutligen följer i avsnittet 2.4 tidigare förslag på lagstiftning avseende begränsningar av revisorn skadeståndsansvar. I kapitel 3 analyseras och diskuteras begränsningar av revisorns skadeståndsansvar på grund av normskyddsläran, befogad tillit och adekvat kausalitet genom en tillämpning av rättspraxis och doktrin. I kapitel 4 ges en sammanfattning över uppsatsens slutsatser och analys. Det är i kapitel 3 och 4 som syftet och frågeställningen besvaras.

2. Några introducerande avsnitt

2.1 Inledning

För att besvara syftet och frågeställning följer först en allmän redogörelse av en revisor och revision i ett aktiebolag. Därefter förklaras revisorns aktiebolagsrättsliga skadeståndsansvar enligt 29 kap. ABL och slutligen förklaras ett antal tidigare förslag om begränsningar av revisor skadeståndsskyldighet.

2.2 Allmänt om revisor och revision i ett aktiebolag

2.2.1 Skyldigheten att tillsätta revisor för ett aktiebolag

I samband med att aktiebolagsformen blev allt mer vanlig i Europa behövdes det enligt lagstiftaren regler kring under vilka förutsättningar en verksamhet i vilket ägarna saknade personligt ansvar kunde bedrivas. En av förutsättningarna var kravet på att aktiebolagets räkenskaper skulle granskas och kontrolleras av ett oberoende och fristående organ, en revisor¹⁰. Av 9 kap. 1 § 1 st. ABL följer att samtliga aktiebolag som huvudregel ska ha minst en kvalificerad revisor. Förutsättningarna för revisionsplikten återfinns i samma bestämmelse tredje stycket vari det stadgas att minst två av de tre nedanstående villkor behöver uppfyllas:

1. medelantalet anställda i bolaget har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 3,
2. bolagets redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 1,5 miljoner kronor,
3. bolagets redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 3 miljoner kronor.

Syftet med de stadgade villkoren i 9 kap. 1 § 1 st. ABL är att begränsa kostnaden för medelstora och mindre aktiebolag¹¹. Revisionsplikten gäller även för ett moderbolag i en koncernstruktur förutsatt att minst två av de ovannämnda villkoren uppfylls som framgår av 9 kap. 1 § 4 st ABL. Ett privat aktiebolag i bolagsordningen kan välja att inte tillsätta en revisor, 9 kap 1 § 2 st ABL. Undantaget förutsätter dock att minst två av de ovannämnda villkoren inte uppfylls. Dessutom

¹⁰ Prop. 2009/10:204 s. 48.

¹¹ Moberg, Valentin & Åkersten (2014) s. 50-53 & s. 69.

ska det framgå av bolagsordningen genom en så kallad frihetsklausul¹². Om ett aktiebolag inte tydliggör i bolagsordningen att revisionen ska väljas bort kan en skyldighet härom uppstå även om undantagsregeln som framgår av 9 kap. 1 § 2-3 st. ABL är tillämplig. Det är sålunda viktigt att ange i bolagsordningen att undantagsregeln ska tillämpas. Anledningen till kravet på registrering grundar sig på att allmänheten ska ha kännedom om att aktiebolaget i fråga inte kontrolleras av en revisor.

I Sverige är inte alla aktiebolag omfattade av revisionsplikten. Däremot kan det ändå finnas skyldighet i vissa fall att tillsätta en revisor¹³. Detta innebär att även om en revisor blivit bortvald genom en frihetsklausul kan ett krav på revision uppkomma på grund av andra regler i aktiebolagslagen. Vanligtvis brukar ärendena handla om särskilda och nödvändiga revisorsyttrande eller granskning av något slag. Exempel på sådana uppdrag är nyemission samt nyemission med apportegendom där det finns ett krav på granskning och revisorsyttrande enligt 13 kap. 6 och 8 §§ ABL. Andra exempel är fusions- och delningsplaner enligt 23 kap. 12 § och 24 kap. 14 § ABL¹⁴.

En revisor är ett av de fyra bolagsorganen i ett aktiebolag och tillsätts av bolagsstämman. Förutom bolagsstämman kan tillsättandet av fler än en revisor ske på andra sätt av ett aktiebolag förutsatt att det tydliggörs i bolagsordningen som framgår av 9 kap. 8 § ABL¹⁵.

2.2.2 Vem kan vara revisor i ett aktiebolag?

Av lagstiftningen framgår det en distinktion mellan två olika typer av revisorer, de godkända och de auktoriserade revisorerna. Revisorsinspektionen kontrollerar och utövar tillsyn över dessa¹⁶. Båda revisorsgrupperna brukar benämnas som kvalificerade revisorer och därigenom kan bedriva revisionsverksamhet. I 9 kap. 12 § ABL framgår det att endast kvalificerade revisorer är behöriga att revidera ett aktiebolag. Kraven för att bli en kvalificerad revisor återfinns i revisorslagen 4-7 §§ samt revisorsförordningen. Av 4 § RL kan utläsas att bestämmelsen delas upp i tre olika steg: utbildning, praktisk erfarenhet samt ett prov för revisorsexamen. Enligt 4 § RL ska nämligen följande förutsättningar vara uppfyllda för att bli auktoriserad revisor:

¹² Sandström (2020) s. 281.

¹³ Nerep, Adestam & Samuelsson, kommentar till 1 kap. 12 b § ABL.

¹⁴ Samuelsson, kommentar till 1 kap. 12 b §.

¹⁵ Moberg, Valentin & Åkersten (2014) s. 41.

¹⁶ 9 kap. 12§ 1 st. ABL.

1. “yrkesmässigt utöva revisionsverksamhet,
2. vara bosatt i Sverige eller i en annan stat inom EES,
3. varken vara i konkurs, ha näringsförbud, ha förvaltare enligt 11 kap. 7 § föräldrabalken, vara förbjuden att lämna juridiskt eller ekonomiskt biträde enligt 3 § lagen (1985:354) om förbud mot juridiskt eller ekonomiskt biträde i vissa fall eller vara föremål för någon motsvarande rådighetsinskränkning i en annan stat,
4. ha den utbildning och erfarenhet som behövs för revisionsverksamhet,
5. hos Revisorsinspektionen ha avlagt revisorsexamen, och
6. vara redbar och i övrigt lämplig att utöva revisionsverksamhet.”

Förutom de nämnda grupperna av revisorer kan även juridiska personer utföra revision genom att vara registrerade revisionsbolag, 9 kap. 19 § ABL . Eftersom revisionsuppdrag kan resultera i personligt ansvar måste revisionsbolaget dock delegera ansvaret till en revisor vid utförandet av uppdraget. Ett aktiebolag har således möjligheten att utse både en juridisk och fysisk person som revisor¹⁷.

2.2.3 Revision och några av revisorns huvudsakliga uppgifter

Begreppet revision härstammar från det latinska ordet revidere som betyder att se tillbaka¹⁸. Det finns inte endast en definition idag av begreppet revision däremot kommer denna uppsats utgå från FAR:s definition. Med revision avses, enligt FAR, att kritisk granska, bedöma och uttala sig om bolagets förvaltning samt redovisning.¹⁹ I 9 kap. 3 § 1 st. ABL fastställs revisorns uppdrag och syfte i ett aktiebolag. Det anges att revisorn ska granska bolagets årsredovisning och bokföring samt kontrollera styrelsens och VD:ns förvaltning. Granskningen av bolagets ekonomiska information görs i syfte att tillhandahålla samhällets intressenter en så korrekt och tillförlitlig ekonomisk information som möjligt som kan vara underlag för beslutsfattande²⁰. Översiktligt kan en revision beskrivas genom tre olika moment: planering, genomförande och rapportering²¹. Förutom de nämnda arbetsuppgifterna som nämns i lag ska en revisor ständigt kontrollera verksamheten i ett bolag²².

¹⁷ SOU 1971:15 s. 254, Moberg, Valentin & Åkersten (2014) s. 54.

¹⁸ Moberg, Valentin & Åkersten (2014) s. 29.

¹⁹ FARs Samlingsvolym Revision (2002) s.13.

²⁰ Moberg, Valentin & Åkersten (2014) s. 29-30.

²¹ Moberg, Valentin & Åkersten (2014) s. 112.

²² Johansson (2014) s. 215.

Revisorns granskning ska präglas av en professionell skepticism och vara så omfattande och ingående som god revisionsred kräver.²³ Granskningen av bolagets förvaltning går främst ut på att bedöma om den verkställande direktören eller styrelsen har vidtagit en åtgärd som varit i strid med aktiebolagslagen, tillämplig lag om årsredovisning eller bolagsordningen²⁴. Detta ska sedan mynna ut i en revisionsberättelse som skickas till bolagsstämman²⁵. En revisor har därför en viktig kontrollfunktion där denne ska undersöka redan fattade beslut, beslutsunderlaget samt de åtgärder som vidtagits under året²⁶.

För att uppnå syftet att tillhandahålla samhällets intressenter tillförlitlig ekonomisk information är det viktigt att revisorn är ett oberoende bolagsorgan²⁷. En oberoende revisor är nödvändig då aktieägare inte är personligt ansvariga för aktiebolagets skulder. Om en revisor är i en beroendeställning till någon enskild part är risken stor att granskningen inte korrekt återger bolagets finansiella ställning. För att motverka en beroendeställning finns det stadgade regler i revisorslagen som syftar till att främja en revisors opartiskhet och självständighet²⁸.

2.2.4 Närmare om God revisionsred

Begreppet god revisionsred förklaras inte i lag utan är något som framgår av Revisorsinspektionens yttranden och rekommendationer. Anledningen till att det inte finns en utvidgad förklaring i någon bestämmelse torde bero på att aktiebolag skiljer sig emellan varandra i form av bland annat storlek och bransch²⁹. Professionell skepticism är en viktig beståndsdel av den goda revisionsreden och syftar till ett kritiskt förhållningssätt och att vara uppmärksam på omständigheter som kan innebära felaktigheter. Professionell skepticism syftar även till att granska och kritiskt bedöma revisionsbevisen när en revision ska utföras³⁰.

God revisionsred definieras inte i lagtexten för att lagstiftaren verkar vilja att begreppet ska utvecklas³¹. Anledningen till detta är att god revisionsred inte kan fastställas, utan innebörden skiljer sig åt beroende på hur marknaden utvecklas samt det enskilda företagens förhållanden.

²³ Begreppet god revisionsred kommer att behandlas närmare i nästkommande kapitel.

²⁴ Moberg, Valentin & Åkersten (2014) s. 129.

²⁵ 9 kap. 5§ ABL.

²⁶ Moberg, Valentin & Åkersten (2014) s. 129.

²⁷ Diamant (2004) s. 162.

²⁸ 20-21§§ RL.

²⁹ Moberg, Valentin & Åkersten (2014) s. 113-114.

³⁰ Nerep, Samuelsson & Adestam, Aktiebolagslag (2005:551) 9 kap. 3 §.

³¹ Se 9 kap. 3§ ABL.

Den goda revisionsleden bör alltså ständigt utvecklas och vara anpassningsbar genom uttalanden av branschorganisationer och rättspraxis på området³². Seden är essentiell för en revisor då den avgränsar granskningsarbetet. Lagstiftaren har överlåtit ett ansvar för revisorsorganisationer att utveckla begreppet genom olika rekommendationer och uttalanden³³. Organisationerna är avsedda att bidra till att både utveckling och förändring av god revisionsled genom att avge standarder inom området. Det är primärt sett revisorsorganisationerna FAR och IFAC som genom de olika standarderna, rekommendationer och uttalanden kodifierar den goda revisionsleden i Sverige. Dock är det tillsynsorganet Revisorsnämnden som har ett tolkningsföreträde när det gäller innehållet i den goda revisionsleden. Ytterst är det domstolarna som vanligtvis avgör innehållet i god revisionsled genom utvecklande av ny praxis³⁴.

2.2.5 Revisionsverksamhet

Ett centralt begrepp för revisorns och revisionsföretagens arbete är "revisionsverksamhet". Begreppet avgränsar och definierar i första hand den traditionella kärnverksamheten i vilket olika slag av granskning avses och i andra hand annan verksamhet som anses på något vis vara nära kopplat till granskningen. Dessutom styrs definitionen av de granskningsuppgifter som är synnerligen skyddsvärda baserat på samhällets sida; exempel på detta är revision som följer av lagstiftning eller annan författning men även andra tjänster som är likartade med den lagstadgade revisionen³⁵. Begreppet revisionsverksamhet finns definierat i 2§ 8 RL som lyder följande:

- a) verksamhet som består i sådan granskning av förvaltning eller ekonomisk information som utmynnar i en rapport eller någon annan handling som är avsedd att utgöra bedömningsunderlag även för någon annan än uppdragsgivaren, samt
- b) rådgivning eller annat biträde som föranleds av iakttagelser vid granskning enligt a,

I förarbeten till revisorslagen konkretiserar och förtydligar lagstiftaren begreppet revisionsverksamhet ännu mer. Där framgår att lagstadgad revision, revisionsrådgivning, annan granskning än lagstadgad revision, lagstadgade tilläggsuppdrag och avtalsmässiga

³² SOU 1971:15 s. 266; Gometz (1996/97) s. 216.

³³ Moberg, Valentin & Åkersten (2014) s. 30-32.

³⁴ Moberg, Valentin & Åkersten (2014) s. 30-32.

³⁵ Moberg, Valentin & Åkersten (2014) s. 43.

tilläggsuppdrag utgör de olika formerna av granskningsuppdrag som innefattas av begreppet revisionsverksamhet³⁶.

2.2.6 Några ord om den obligatoriska ansvarsförsäkringen

En revisor och ett revisionsbolag har en lagstadgad skyldighet att teckna en ansvarsförsäkring som ska omfatta den ersättningsskyldighet som kan uppstå för en revisor eller revisionsbolag i revisionsverksamheten som bedrivs³⁷. Om en revisor eller ett revisionsbolag inte har tecknat en ansvarsförsäkring ger revisorsinspektionen en bestämd tid då försäkringen måste ha tecknats. För de fall försäkringen inte tecknas inom den bestämda tiden ger revisorsinspektionen en varning och upplyser att om det inte tecknas kan revisorns auktorisation eller godkännande upphävas³⁸. Eftersom revisorns ansvarsförsäkring är lagstadgad har det påpekats av verkamma jurister att det kan resultera i en ansvarsförskjutning³⁹. Att revisorer till skillnad från exempelvis en styrelseledamot har en lagstadgad ansvarsförsäkring innebär att de är bättre ansvarsbärare även om de inte orsakat skadan och som en följd förskjuts ansvaret till en revisor. Tyngden i bedömningen av skadeståndsyorkandet förskjuts således till att inte vila på om revisorn varit oaktsam, utan snarare beror på att revisorn är ansvarsförsäkrad⁴⁰. Premien på ansvarsförsäkring har ökat markant genom tiden vilket inneburit att inte alla revisionsbyråer haft den ekonomiska ställningen att teckna det, varför vissa revisionsbyråer riskerar att försättas i konkurs om någon riktar skadeståndsanspråk gentemot dem⁴¹.

2.3 Revisorns skadeståndsansvar enligt ABL

Revisorns skadeståndsansvar regleras i 29 kap. ABL. Om en revisor skulle under sitt uppdrag vidta en åtgärd som strider mot aktiebolagslagen och som kan skada aktiebolaget, aktieägare eller någon annan kan skadeståndsskyldighet uppkomma.

Revisorn är ett bolagsorgan vars funktion är av kontrollerande art. Det innebär att revisorn inte har någon beslutanderätt i ett aktiebolag utan utövar endast sin granskande roll över frågor om årsredovisningen och förvaltningen. På grund av revisorns roll i ett aktiebolag kan denne endast ansvara för vårdslöshet, felaktigheter eller brister i sin revisionsverksamhet. Revisorn ansvarar

³⁶ Prop. 2000/01:146 s. 40ff.

³⁷ 27 § RL.

³⁸ Dnr 721-95 & 35 § RL.

³⁹ Pehrson (1996/97) s. 133-134, Gometz (1996/97) s. 214-215 och Diamant (2006/07) s. 165-166.

⁴⁰ Pehrson (1996/97) s. 133.

⁴¹ Svensson (2014a) s. 7-8 & Andersson (2013) s. 230-232.

även för fel eller brister som upptäcks under revisionen men inte rapporterats och för en bristfällig revisionsberättelse som inte korrekt representerar ett bolags ekonomiska ställning⁴².

Det aktiebolagsrättsliga skadeståndsansvaret för revisorer regleras i 29 kap. 2 § ABL.

Bestämmelsen refererar till 29 kap. 1 § ABL varvid skadeståndsansvaret för bolagsledningen regleras. Alla rekvisit som omnämns i 29 kap. 1 § ABL måste vara uppfyllda för att en revisor ska kunna bli skadeståndsskyldig enligt 29 kap. 2 § ABL.

Det finns två dimensioner av det aktiebolagsrättsliga skadeståndsansvar: det interna och det externa. Det interna skadeståndsansvaret är lagstadgat i 29 kap. 1 § första meningen och är begränsat till skador mot aktiebolaget som revisorn orsakat. Det externa ansvaret som återfinns i samma bestämmelse andra meningen, syftar istället till när en revisor skadar en enskild aktieägare eller någon "annan". Faktumet att lagstiftaren valt att ange "annan" torde innebära en utvidgad skadeståndsskyldighet för revisorer⁴³. Av bestämmelsen anses det vara så att revisorers skadeståndsskyldighet även i vissa fall kan omfatta rena förmögenhetsskador gentemot tredje man.

För att skadeståndsansvar för en revisor ska föreligga måste fyra rekvisit uppfyllas. För det första ska revisorn ha fullgjort ett uppdrag. För det andra ska skadan uppkommit på grund av att revisorn handlat/agerat oaktsamt (culpa). För det tredje ska det föreligga adekvat kausalitet mellan skadan och det oaktsamma handlandet. Av dessa följer för det fjärde och slutliga att det ska ha uppkommit en skada. Av 29 kap. 1 § framgår det inte att ett skadeståndsansvar kräver adekvat kausalitet. Likaså går det inte genom bestämmelsens ordalydelse avgöra vad för typ av skada som lagstiftaren åsyftar⁴⁴. Det är därför viktigt enligt förarbetena att istället analysera de allmänna skadeståndsrättsliga principer för att kunna förstå skadeståndsansvaret i ABL⁴⁵.

Det första rekvisitet är fullgörandet av uppdraget. Rekvisitet innebär att skadan i fråga måste ha uppstått vid fullgörandet av uppdraget. Detta rekvisit gäller för både det interna och det externa ansvaret. Rekvisitet kräver ett fastställande av vilka uppdrag som kan anses inbegripas av revisorns ansvar. Revisorns granskningsarbete återfinns i 9 kap. 3 § ABL och bör läsas mot bakgrund av skadeståndsansvaret i 29 kap. ABL. Vid en bedömning av revisorns

⁴² Moberg, Valentin & Åkersten (2014) s. 158-159.

⁴³ Nerep, Adestam & Samuelsson, Aktiebolagslag (2005:551) 29 kap. 1 §.

⁴⁴ Moberg, Valentin & Åkersten (2014) s.159.

⁴⁵ SOU 1995:44 s. 241, SOU 1971:15 s. 353, Prop. 1975:103 s. 540 och Moberg, Valentin & Åkersten (2014) s.159.

skadeståndsansvar kan det även vara viktigt att fastställa huruvida revisorn i fråga verkat inom uppdragets ramar⁴⁶.

Det andra rekvisitet som skadeståndsansvar förutsätter är oaktsamhet (culpa). För att skadeståndsreglerna i 29 kap. ABL ska kunna tillämpas krävs det att oaktsamhet föreligger. Vid bedömning av orsakad skada räcker oaktsamhet. Regeln är en allmän skadeståndsrättslig princip och fyller en central funktion vid bedömningen av skadeståndsansvar⁴⁷. Det vanligaste sättet att bedöma om oaktsamhet föreligger är genom normavvägningsmetoden. Kortfattat innebär metoden att en norm av hur en aktsam revisor hade agerat i en situation jämförs med hur den aktuella revisorn har agerat. Om den aktuella revisorns handlande inte är i enlighet med normen anses denne ha vara oaktsam⁴⁸.

Revisorns oaktsamhet ska primärt bedömas utifrån de objektiva omständigheterna. Bedömningen ska göras mot bakgrund av vilken kunskap och omsorg som borde förväntas av en revisor. Även subjektiva omständigheter kan teoretiskt sett beaktas i culpabedömningen. Däremot brukar inte sådana omständigheter påverka bedömningen. Anledningen till detta är att när en revisor väljer att förpliktiga sig att revidera ett bolag anses denne inneha tillräcklig kompetens och kvalifikation⁴⁹. En oaktsamhetsbedömning ska genomföras både vid ett internt och externt skadeståndsansvar men på olika sätt. Oaktsamhet kopplat till det interna skadeståndsansvaret begränsas inte till en särskild lag eller anvisning. Det externa ansvaret däremot kräver att oaktsamheten kan kopplas till en överträdelse av aktiebolagslagen, årsredovisningslagen eller bolagsordningen. Av bestämmelsen blir det externa ansvaret svårare att tillämpa då oaktsamheten begränsas till de nämnda ramarna⁵⁰.

Det tredje rekvisitet är adekvat kausalitet. Innebörden av rekvisitet är att ett orsakssamband mellan handling eller underlåtenhet och skada måste föreligga för att en revisor ska bli skadeståndsansvarig. Det påförda skadeståndsansvaret får således inte överstiga den del av skada som revisorn orsakat genom sitt agerande eller underlåtenhet. Ett exempel skulle kunna vara om en revisor inte anmärkt ett fel i sin revision då ska denne endast bli ansvarig för den del av skadan som uppstått på grund av underlåtenheten. Adekvat kausalitet är ett rekvisit som

⁴⁶ Nerep, Samuelsson & Adestam, Aktiebolagslag (2005:551) 9 kap. 3 § ABL.

⁴⁷ Moberg, Valentin & Åkersten (2014) s. 159.

⁴⁸ Moberg, Valentin & Åkersten (2014) s. 160.

⁴⁹ Moberg, Valentin & Åkersten (2014) s. 160-163.

⁵⁰ 29 kap. 1-2 §§ ABL.

förutsätts oberoende av om det är ett externt eller internt skadeståndsansvar⁵¹. Detta rekvisit tydliggörs ytterligare i kapitel 3.

Det fjärde och sista rekvisitet som återfinns i 29 kap. 1 § ABL är skada. Av praxis framgår det att ett aktiebolagsrättsligt skadeståndsansvar endast kan aktualiseras när det rör sig om en ekonomisk skada. Vad som menas med en ekonomisk skada är att det ska finnas en förmögenhetsmiskning för den skadelidande. Storleken i den ekonomiska skadan brukar beräknas genom ett hypotetiskt prov. Detta prov innebär att förmögenheten om inte skadan hade uppstått jämförs med hur stor den är på grund av skadan. För att kunna yrka revisorn på skadestånd måste skadan anses vara fullbordad⁵².

Vid ett externt skadeståndsansvar kan det finnas anledning att analysera skadan närmre då det inte är endast direkta skador mot bolaget utan även mot någon "annan". Av detta följer att även andra personer än bolaget kan rikta ett skadeståndsanspråk. Skadan behöver dessutom inte ha uppkommit direkt utan kan även ske indirekt, genom något som initialt drabbar bolaget för att sedan drabba en "annan" tredje man. Dock är den indirekta skadeomfattningen begränsad enligt förarbeten. Det torde exempelvis med hänsyn till förarbetena vara osannolikt att en enskild aktieägare kan ha rätt till en indirekt skada. Anledningen till detta är att en aktieägare kan påverka bolaget genom deltagande i bolagsstämman. Det är dock tydliggjort i förarbetena att borgenärer kan ha möjlighet att utkräva ersättning för indirekta skador⁵³.

2.4 Några förslag om begränsningar av revisor skadeståndsskyldighet enligt ABL

Revisorns begränsade skadeståndsansvar är något som diskuterats under en längre tid. Ett exempel är SOU 1995:44 där kritik framställdes mot 1975 års aktiebolag eftersom revisorns skadeståndsansvar mot tredjeman var i större utsträckning än vad som ansågs vara rimligt med hänsyn till de allmänna skadeståndsreglerna. Aktiebolagskommittén menade dock att revisorns skadeståndsansvar mot tredje man var rimligt och syftet med detta ansvar var att understryka värdet av tredje man i sin revision. En begränsning som framlades i utredningen var att lagstadga en beloppsbegränsning⁵⁴. Bakgrunden till denna begränsning var att storleken av skadeståndet i

⁵¹ SOU 1995:44 s. 252 & Moberg, Valentin & Åkersten (2014) s. 164-165.

⁵² Dotevall (2017) s. 54-55 och Moberg, Valentin & Åkersten (2014) s. 168.

⁵³ Prop.1997/98:99 s. 186.

⁵⁴ SOU 1995:44 s. 252-255.

många fall översteg vad som kunde nyttjas av revisorns ansvarsförsäkring, varför en lagstadgad begränsning ansågs kunna vara effektiv. Förslaget som lades fram blev aldrig till lag då nackdelarna ansågs överskrida fördelarna. Argumentationen som fördes var baserad på den skadelidande och syftade till att en större ersättning var viktig. En begränsning av revisorsansvaret i form av skadeståndsbeloppen skulle kunna minska allmänhetens tilltro till revisorer och därigenom revisionen som utförs. I utredningen diskuterades även om styrelseledamöter i publika aktiebolag borde bli skyldiga att teckna en ansvarsförsäkring mot rena förmögenhetsskador som uppstått vid fullgörelse⁵⁵.

Ett annat förslag där frågan om revisorns ansvar bör begränsas framgick i SOU 2008:79 som framlades efter EU-kommissionens rekommendationer. I denna utredning diskuterades förslag om att revisorns skadeståndsansvar skulle begränsas i relation till den verkställande direktören och styrelseledamöter. Det första förslaget innebar att skadeståndersättning skulle först åläggas den verkställande direktören eller en styrelseledamot oberoende vilket organ som skadan. Förslaget skulle innebära att en revisors skadeståndsansvar endast kan komma på tal av en verkställande direktör eller styrelseledamot som blivit ålagda skadeståndersättning⁵⁶. Den verkställande direktören och en styrelseledamot får genom förslaget ett primärt och solidariskt ansvar för brister i en revisors uppdrag medan en revisor får ett sekundärt och proportionellt ansvar för den del av skada som denne åsamkat. En fördel med förslaget är att samtliga berörda bolagsorgan får ett ansvar för skada mot bolaget eller tredje man. En annan fördel är att revisorerernas roll som syndabock förminskas och det skapas en bättre balans vad gäller skadeståndsansvaret mellan organen. Däremot fastställs det i utredningen att det måste vara så att den som ansvarat för revisionen och avgett en garanti om informationen ska vara korrekt också primärt ska svara för skadeståndet⁵⁷.

Vad gäller det andra förslaget om maximibelopp framgick det av utredningen att skadeståndsansvaret skulle begränsas till 2500 prisbasbelopp. Denna begränsning skulle dock endast gälla vid oaktsamhet och således inte vid uppsåt eller genom brott⁵⁸. De två förslagen lades fram i syfte att de större revisionsbolagen på ett enklare sätt ska kunna teckna ansvarsförsäkring. Förslagen skulle resultera i att övriga organledamöter i större omfattning

⁵⁵ SOU 1995:44 s. 254-255.

⁵⁶ SOU 2008:79 s. 11.

⁵⁷ SOU 2008:79 s. 112-114

⁵⁸ SOU 2008:79 s. 11.

tecknar egna ansvarsförsäkringar. Förslaget skulle dessutom innebära en avsevärd sänkning av revisionsbolagens försäkringspremier vilket skulle resultera i lägre revisionsarvoden för klienterna. Regeringen behandlade ovannämnda förslag i prop. 2012/13:61. I denna proposition framgick att revisors subsidiära ansvar skulle kunna innebära att den skadelidande inte får ersättning i lika stor utsträckning som dessa bör ha. Vad gäller maximibeloppet menade regeringen att förslaget var svårimplementerat i både lagstiftning men även i praktiken, varför även detta förslaget lämnades utan avseende⁵⁹.

Revisorns skadeståndsansvar diskuterades senast i SOU 2016:34. Syftet med denna utredning var att försöka anpassa den svenska lagstiftningen till de nya EU-reglerna avseende revision. Bakgrunden till utredningen var att det i såväl Sverige som övriga EU-länder fanns mycket som antydde på att marknaden var i princip helt dominerad av Big four⁶⁰. Detta skapade en rädsla för mellanstora revisionsbyråer att åta sig uppdrag i större företag då risken för att bli skadeståndsansvariga var omfattande. Det framgick av utredningen att det fanns ett alldeles för stort ansvar på revisorn som borde försöka motverkas och lagstiftas bort⁶¹. Bedömningen i utredningen var dock ändå att det inte fanns ett behov av att begränsa revisorns skadeståndsansvar. Det lades dock fram några förslag i utredningen i syfte att minimera skadeståndskravet samt försöka ha en så rättvis ansvarsfördelning mellan bolagsorganen som möjligt. Ett av dessa förslagen var att det begränsade ansvaret inte skulle kunna tillämpas vid skador som orsakats av grov oaktsamhet eller uppsåt. Ett annat förslag innebar att jämkningsregeln i aktiebolagslagen borde förtydligas och inkludera hänsyn till ansvarsfördelningen mellan bolagsorganen. Båda dessa förslagen tillsammans med andra beaktades inte i prop. 2015/16:162⁶².

Sammanfattningsvis kan det understrykas att förslag på att begränsa revisorns skadeståndsansvar har diskuterats ett antal gånger tidigare men utan någon ytterligare lagstiftning kring ämnet. Utvecklingen av revisorns ansvarsbegränsning har således främst kommit att behandlas i praxis

⁵⁹ SOU 2008:79 s. 11.

⁶⁰ Med Big four avses bolagen: Ernst & Young, Deloitte, PwC och KPMG. Se SOU 2016:34 s. 10.

⁶¹ SOU 2016:34 s. 10.

⁶² SOU 2016:34 s. 10.

3. Närmare om begränsningar på grund av normskyddsläran, befogad tillit och adekvat kausalitet

3.1 Inledning

I detta kapitel analyseras principen om normskyddsläran, befogad tillit och adekvat kausalitet genom att tillämpa praxis och doktrin. Därefter följer en diskussion av analysen och några slutsatser om rättsläget. Detta kapitel utgör kärnan i uppsatsen då det är nedan syftet och frågeställningen besvaras.

3.2 Den allmänna skadeståndsrättens syn

3.2.1 Normskyddsläran

Normskyddsläran är en skadeståndsrättslig princip som innebär att ersättningskyldighet för skada som inte faller inom skyddsnormen och skyddsändamålet undantas. Syftet med principen är att göra en rimlig begränsning av skadeståndsansvaret. Enligt skyddsnormen ska sådana intressen som enligt en regel eller princip är avsedda att skyddas också ska skyddas vid en överträdelse. Motsatsvis innebär detta dessutom att intressen som faller utanför skyddsnormen heller inte ska skyddas⁶³. Principen innebär att även om det kan föreligga ansvarsgrunder på grund av culpa, kan den ansvarige åberopa normskyddsläran och hävda att dennes ansvar endast ska omfatta de som är avsedda att skyddas med hänsyn till ändamålen bakom den överträdde normen. Av förarbetena framgår det att bedömningen av vad som är ett relevant normskydd bör göras med hänsyn till de aktuella förhållandena, det enskilda fallet och de intressen som avses att skyddas vid en normöverträdelse⁶⁴. Det åläggs den skadelidande att bevisa att denne tillhör en intressegrupp som ämnas att skyddas för att kunna hävda skadeståndsanspråk mot den skadevällande personen⁶⁵. I praxis framgår att normskyddsläran har sin huvudsakliga betydelse när det handlar om förmögenhetsskador. Principens tillämpning blir därför sällan aktuell vid person- och sakskador⁶⁶.

⁶³ Hellner & Radetzki (2021) s. 205-206.

⁶⁴ SOU 2016:34 s. 72.

⁶⁵ SOU 2016:34 s. 87.

⁶⁶ NJA 1991 s. 138 & NJA 2008 s. 861.

Normskyddsläran har tillämpats ett flertal gånger i praxis vari NJA 1982 s.307 är ett av dem. Rättsfallet handlade om firman "Mäklarbanken Förmedlingsexperter i samarbete med Aktiebolag" som blivit registrerad av patent och registreringsverket. Efter registreringen meddelade konsumentombudsmannen att det var förbjudet att använda "Mäklarbanken" i sitt firmanamn mot bakgrund av 2 § 1955 års lag om bankrörelse. Firman bytte därför "Mäklarbanken" till "Mäklarpoolen". Denna ändring medförde marknadsföringskostnader som firman hävdade skulle ersättas av staten. Staten menade att patentverket har gjort fel i sitt beslut att registrera firman men bestred skadeståndsansvaret med utgångspunkt i att skadan som inträffat inte skadat ett intresse som anses ska skyddas av patentverket genom den felaktiga registreringen. Högsta domstolen hävdade att allmänheten hade vilseletts genom en sådan registrering, vilket inte var syftet med 2 § 1955 års lag om bankrörelse. Mot bakgrund av att allmänheten är en intressegrupp som faller inom skyddsnormen vid en överträdelse av 2 § 1955 års lag om bankrörelse fastställde Högsta domstolen att Mäklarpoolen hade rätt till ersättning av staten. I detta rättsfall spelade således normskyddsläran en central del i Högsta domstolens bedömning⁶⁷.

3.2.2 Befogad tillit

När det görs en bedömning av skadeståndsansvar för rena förmögenhetsskador beaktas i vissa avseenden förutom den nämnda normskyddsläran även befogad tillit. Även denna principen är en ansvarsbegränsande princip för skadevällaren. Den befogade tilliten är i regel en avtalsrättslig princip som innebär att en person som ingår i ett avtal kan bli bunden för tilliten som denne skapat för motparten genom sitt handlande⁶⁸. Utgångspunkten i principen är att den skadelidande ska kunna bevisa att det funnits anledning och grunder för att ha fäst befogad tillit.

Dock kan tillit av visst slag i vissa avseende presumeras om det finns grunder som kan styrka att den är befogad. Av ett antal rättsfall har det fastslagits att befogad tillit till felaktig information anses utgöra en av grunderna för ett utomobligatoriskt skadeståndsansvar för ren förmögenhetsskada. Det innebär att den som haft en befogad tillit till den felaktiga informationen kan ha framgång i sitt skadeståndsyrkande⁶⁹. Ett rättsfall där den befogade tilliten tillämpades av HD var NJA 2014 s. 684 i en fullmaktstvist. Frågan i målet var om en chef för en självständig

⁶⁷ NJA 1982 s. 307.

⁶⁸ SOU 2016:34 s. 73.

⁶⁹ SOU 2016:34 s. 73f.

verksamhetsdel var behörig att ingå i ett förlikningsavtal för hela bolaget. I målet tillämpades principen om befogad tillit. Tilliten ansågs inte vara befogad då en chef för en verksamhetsdel inte kan anses med hänsyn till sedvänja eller lag ha rätt att ingå i ett förlikningsavtal av sådan omfattning. Den skadelidande kan således inte ha ansetts fäst en befogad tillit och därför kunde inte förlikningsavtalet anses vara gällande⁷⁰.

Både normskyddsläran tillsammans med den befogade tilliten har i praxis varit användbar för att avgöra revisorns skadeståndsansvar för bristfällig information i ett bolags årsredovisning; därav är dessa två principerna tillsammans med adekvat kausalitet som genomgås nedan av ytterst vikt för att besvara uppsatsens syfte.

3.2.3 Adekvat kausalitet

Vid en bedömning av skadeståndsansvar är adekvat kausalitet en princip som tillämpas. Som tidigare nämnt i uppsatsen räcker det inte med att en handling är oaktsam eller avsiktlig för att skadeståndsansvar ska uppkomma, det måste även finnas en adekvat kausalitet mellan handling eller underlåtenhet och inträffad skada. Kausalitetskravet innebär att det måste finnas ett orsakssamband mellan handling eller underlåtenhet och skada⁷¹. Kravet gäller oavsett om skadan anses ha orsakats genom oaktsamhet, uppsåtligt handlande eller på grund av ett strikt ansvar. Orsakssambandet kan definieras med hjälp av två begrepp vilka är "tillräcklig betingelse" och "nödvändig betingelse"⁷². Vad som menas med tillräcklig betingelse är att skadevållarens handlande av samhällets och naturens ordning kommer resultera i skadan. Om skadan i tidigare mening med säkerhet inte hade inträffat utan skadevållarens handlande anses det även vara nödvändigt betingat. Betingelse läran har dock kritiserats⁷³. Kritiken har främst riktats mot de fallen där det kan finnas flera händelser som kan ha orsakat skadan. I sådana fall skulle det betyda att varje enskilda händelse kan anses vara tillräcklig för att orsaka samma skada, innebärande att ingen av händelserna kan påstås vara en nödvändig betingelse. Av den anledningen är det inom skadeståndsrätten inget krav på att vållandet ska vara huvudorsaken till skadan, utan skadevållaren blir skadeståndskyldig vid bidragande orsak till skadan⁷⁴. Viktigt är

⁷⁰ NJA 2014 s. 684.

⁷¹ SOU 2016:34 s. 66-67.

⁷² Hellner & Radetzki (2021) s. 190-192 och Schultz (2007) s. 268-269.

⁷³ SOU 2016:34 s. 66-67 och Schultz (2007) s. 268-269

⁷⁴ Hellner & Radetzki (2021) s. 190-192.

dock att det även ställs krav på vad som utgör en bidragande orsak. I vissa rättsfall har det funnits tillräckligt med bevis för att påvisa att handlandet förvisso har påverkat händelseförloppet, men på ett sätt som inte ansetts vara tillräckligt varvid slutsatsen blivit att det inte kunde anses vara orsaken⁷⁵.

Huvudregeln är att den skadelidande har bevisbördan för att bevisa orsaksambandet mellan den oaktsamma eller avsiktliga handlingen eller underlåtenheten och skadan. Mot bakgrund av huvudregeln blir nästa fråga vilket beviskrav som rimligen kan ställas på den som drabbats av skadan. Vanligtvis brukar beviskravet vara att den skadelidande ska påvisa eller styrka en kausalitet i händelsen. Dock har det i vissa avseenden ansetts svårt att bevisa ett orsakssamband, varför beviskravet i sådana fall har sänkts⁷⁶. Kausalitetsbedömningen täcker förutom aktivt handlande även underlåtenhet. För att skadeståndsansvar för underlåtenhet ska utgå krävs det ett orsakssamband mellan en hypotetisk handling och dess möjlighet att förhindra skadeeffekterna. Det nämnda resulterar naturligtvis i bedömningssvårigheter då ett hypotetiskt händelseförlopp måste tas till hänsyn, vilket försvårar bedömningen då det inte med säkerhet torde vara möjligt att påvisa hur en individ hade agerat under andra omständigheter⁷⁷.

För att skadeståndsansvar ska utgå räcker inte endast att det finns ett orsaksamband mellan handling eller underlåtenhet och skada, sambandet ska dessutom vara adekvat.

Syftet med adekvanskravet är att en oaktsam eller uppsåtlig handling inte bör innebära skadeståndsansvar för slumpmässiga och oförväntade påföljder⁷⁸. Detta innebär således att orsaksambandet mellan handlandet eller underlåtenheten och den orsakade skadan inte får vara alldeles för oförutsebart. Ett vanligt bedömningskrav för att skadeståndsersättning ska utgå är att orsakssambandet bör ligga "i farans riktning"⁷⁹. Adekvansbegreppet kan delas upp i två olika läror⁸⁰. Den första delen är den sannolikhetsorienterade läran som är objektiv. En bedömning mot bakgrund av denna lära innebär att en skada anses vara adekvat om en persons agerande medfört en ökad sannolikhet för skadan. I denna bedömning blir det av vikt att bedöma hur förhållandena

⁷⁵ SOU 2016:34 s. 67.

⁷⁶ SOU 2016:34 s. 67 och Schultz (2007) s. 494-497.

⁷⁷ SOU 2016:34 s. 68-69 och Schultz (2007) s.536-539.

⁷⁸ Hellner & Radetzki (2021) s. 198.

⁷⁹ Hellner & Radetzki (2021) s. 199.

⁸⁰ Schultz (2010) s. 7.

ser ut på ett generellt plan, snarare än att bedöma det enskilda fallet i fråga⁸¹. Den andra adekvansläran är den förutsebarhetsorienterade som är av subjektivt slag. Denna läran fokuserar på den skadevällande och om denne borde inse riskerna för skadan genom sitt handlande⁸². Vid skadeståndsmål är det viktigt att tillämpa både en adekvans och kausalitetsbedömning.

3.3 Två centrala rättsfall

3.3.1 Prosolviadomen

Bakgrund

Prosolviadomen är ett av de två centrala rättsfallen där revisorns skadeståndsrättsliga ansvarsbegränsning behandlas och prövas. Aktiebolagets huvudsakliga verksamhet bestod av försäljning av egenproducerade programvaror. Bolaget hade en affärsidé som skulle innebära en massiv expansion och satsning på att etablera flera verksamhetsställen. Idén och den medföljande redovisningen blev kritiserad bland annat i media vilket gjorde att samhället tappade förtroende för bolaget. Mot bakgrund av detta försattes Prosolvía i konkurs⁸³.

Det pågick en tvist under lång tid mellan konkursboet och revisionsbolaget och en huvudansvarig revisor beträffande skadestånd. Konkursboet hävdade att revisionsbolaget tillsammans med den ansvarige revisorn varit oaktsamma i sin intäktsperiodisering av verksamhetsställen och därigenom stridit mot god revisionsredovisningssed och god redovisningssed. Vidare anfördes det att revisorn varit oaktsam genom att inte avge ett yttrande eller på något vis anmärka på de felaktigheter som fanns i bolaget. Konkursboet menade därför att revisorn på grund av sin oaktsamhet har skadat Prosolvía och bidragit till att bolaget försattes i konkurs⁸⁴. De riktades därför ett internt skadeståndsansvar mot revisionsbolaget och den ansvarige revisorn då deras oaktsamhet ansågs skada bolaget.

Domslut och doktrinen

Tingsrätten framförde i sin bedömning att revisorn förvisso varit oaktsam och därigenom skadat bolaget i en viss omfattning, men belyste även att det kan ha varit andra möjliga orsaker till

⁸¹ Schultz (2010) s. 18-20.

⁸² Schultz (2010) s. 29-30.

⁸³ HovR T tingsrätt 4207-10 s. 21-23.

⁸⁴ HovR T tingsrätt 4207-10 s. 28-29.

konkursen. Med hänsyn till detta kunde inte en kausalitet påvisas mellan den oaktsamma revisionen och skadan, varför revisorn och revisionsbolaget inte blev skadeståndsskyldiga⁸⁵. Hovrättens resonemang var i linje med den tidigare instansen, nämligen att revisionsbolaget varit oaktsam och möjligtvis kan ha skadat bolaget. Däremot tillämpade hovrätten bevislättnader vad gäller orsakssambandet vilket resulterade i att revisionsbolaget blev skadeståndsskyldiga. Hovrätten fastslog att revisionsbolaget tillsammans med huvudrevisorn skulle till konkursboet bli solidariskt förpliktigade att betala 890 miljoner kronor jämte ränta, som motsvarar ungefär 2 miljarder kronor. Revisionsbolaget överklagade hovrättens dom till Högsta domstolen, men före detta träffades en förlikning, varför överklagandet återkallades⁸⁶.

Av betydelse i målet har varit hovrättens *kausalitetsbedömningen* mellan revisionsbyråns oaktsamhet och skadan samt bevislättningen som tillämpats. I denna bedömningen valde hovrätten att tillämpa differensmetoden⁸⁷. Metoden innebär att vid bedömning av ersättningsskyldighet frågas det vilken situation den skadelidande hade befunnit sig i om skadan inte hade inträffat s.k. hypotetiskt händelseförlopp, och sedan jämförs det med det faktiska händelseförloppet. Ersättningen räknas ut genom att ta skillnaden mellan de två förloppen⁸⁸. I Prosolviamålet framförde konkursboet ett hypotetiskt händelseförlopp för att motivera sin talan mot revisionsbyrån. Händelseförloppet grundade sig i att om revisionsbolaget hade anmärkt på de fel och brister som funnits och varit aktsam i sin redovisning så hade Prosolvia inte nödvändigtvis försatts i konkurs. Det innebär således en jämförelse mellan en felaktigt ren revisionsberättelse (faktiska förloppet) och en oren revisionsberättelse (hypotetiska förloppet).

Tillämpningen av differensmetoden medförde vissa bevissvårigheter vid frågorna om underlåtenhet. Svårigheterna grundade sig i att bevismaterialet berör en hypotetisk handling som skulle kunna förhindra att Prosolvia försattes i konkurs, och kunde inte likställas med vanligt bevismaterial. Till följd av bevissvårigheterna valde hovrätten att beviskravet som skulle ligga till grund för prövningen av det hypotetiska händelseförloppet bör vara "övervägande sannolikt".

⁸⁵ HovR T tingsrätt 4207-10 s. 589-594.

⁸⁶ HovR T Hovrätt 4207-10 s. 30-32.

⁸⁷ HovR T Hovrätt 4207-10 s. 82-84.

⁸⁸ Schultz (2007) s. 278-279.

Detta resonemang byggde på en annan dom nämligen NJA 2013 s.145 den s.k Landskronadomen⁸⁹.

Landskronadomen berörde begreppet underlåtenhet och om det kunde anses möta kravet på kausalitet. Bakgrunden i domen var att socialnämnden hade i uppgift att hålla uppsikt över en flicka som blivit omhändertagen med stöd av lagen om vård av unga. Flickan i målet anlade en brand under tiden som hon kortvarigt var placerad hos sin mamma. Högsta domstolen tillämpade en bevislättning och hävdade att socialnämnden inte uppfyllt sin plikt i att hålla uppsikt över flickan och därigenom fann domstolen att det förelåg en kausalitet mellan socialnämndens underlåtenhet i ansvar och branden⁹⁰. HD hävdade i Landskronamålet att bedömningssvårigheterna som medförs av att bedöma underlåtenhet torde resultera i att en bevislättning applicerades. Argumentationen till bevislättningen var att ett hypotetiskt händelseförlopp vid underlåtenhet inte borde karaktäriseras av lika stor bevisbörda som i vanligt aktivt handlande⁹¹. Även om Landskronadomen förvisso avsåg ett ansvar inom ett annat rättsområde ansåg hovrätten i Prosolviamålet ändå att den kunde tillämpas. Hovrätten hävdade att konkursboet borde få en bevislättning. De menade dock med hänvisning till Högsta domstolens bedömning i Landskronadomen att skadevällaren kunde bli ansvarsbefriad om denne visar att den tänkta åtgärden inte hade ändrat händelseförloppet. Detta resulterade i att konkursboet ansåg att bevisbördan borde istället åläggas revisionsbolaget⁹².

Som tidigare nämnt i uppsatsen följer det av de allmänna skadeståndsprinciperna i Sverige den skadelidande som i regel har bevisbördan. I Prosolviadomen gjorde konkursboet sin bevisning genom ett hypotetiskt händelseförlopp att risken för konkursen hade varit lägre om revisionen utfördes i enlighet med god revisions sed. Efter detta ålades revisorn bördan att bevisa hur det hypotetiska handlandet inte hade ändrat det faktiska händelseförloppet. Av doktrin har detta kritiserats då konkursboet i regel är den part som ska åläggas ansvaret att bevisa huruvida en korrekt revision skulle ha påverkat händelseförloppet. Det kan inte anses ha funnits svårigheter för Prosolvias konkursbo att förklara hur marknaden för dess verksamhet såg ut efter konkursen.

⁸⁹ HovR 4207-10 Hovrätt s. 84.

⁹⁰ NJA 2013 s. 145 & s. 145-147.

⁹¹ NJA 2013 s. 145, s. 202.

⁹² HovR 4207-10 Hovrätt s. 43-47.

Det kan därför inte anses finnas några svårigheter för konkursboet att bevisa och motivera huruvida Prosolvias hade kunnat fortsätta sin verksamhet om inte revisorn hade brutit i sin revision⁹³. Av de nämnda anledningarna är det därför osäkert huruvida en bevislättning borde ha tillämpats i målet. En annan kritik har riktats mot huruvida det kan anses ha varit rätt att understödja bedömningen i Prosolviamålet på Landskronadomen som inte är liknande i form av bland annat rättsområde och de aktuella omständigheterna⁹⁴. Argumentationen har varit att det är tvivelaktigt om Landskronadomen borde kunna påverka bedömningen i Prosolviamålet på grund av att de skyddsintressen i Landskronadomen inte kan anses vara relevanta för ett aktiebolagsrättsligt fall. I Landskronamålet föreligger resonemang som baseras på att det först och främst föreligger risk för skada oberoende av socialnämndens agerande, men att socialnämnden förvisso underlåtit i att agera för att förhindra skadans inträffande. I Prosolviamålet torde liknande resonemang innebära att det föreligger en risk för att bolaget skulle skadas oberoende av revisorernas handlande, men att revisorerna skulle kunna ha förhindrat skadan. Detta är dock inte hovrättens slutsatser. Hovrättens bedömning är att revisorn varit en bidragande faktor till skadan. Skadan är således inte enligt hovrätten något som hade uppstått oberoende av revisorns oaktsamhet, varför en tillämpning av resonemang som underbygger på Landskronadomen inte kan anses vara lämpligt då omständigheterna skiljer sig åt.

En annan kritik mot tillämpningen av Landskronadomen är att revisorerna inte kan utgöra en ren underlåtenhet. Revisorerna granskade redovisningen men valde att inte anmärka i de fel som framlades i målet. Hovrättens bedömning torde innebära att revisorerna har ett utsträckt ansvar för brister som även de övriga bolagsorganen kan ha bidragit till felen. Huruvida de övriga bolagsorganen kan ha bidragit till skadan är inget som hovrätten diskuterade eller tog upp i målet⁹⁵. Ett argument till varför bevislättningen och Landskronadomen tillämpades skulle kunna vara att konkursboet inte annars hade kunnat vinna målet eftersom kausalitetsbedömningen mellan den bristfälliga och oaktsamma revisionen samt skadan hade i vanliga fall ansetts vag⁹⁶.

⁹³ Svensson, (2014a) s. 1, Svernlöv, (2013/14) s. 688-690 och Svernlöv (2014a) s. 4.

⁹⁴ Gregow (2013) s. 1035.

⁹⁵ Gregow (2013) s. 1035.

⁹⁶ Svernlöv, 2013/14 s. 689-690.

I målet var det endast en kort motivering till adekvansen i orsakssambandet. Det enda som uttalades vad gäller adekvansen var att oaktsamheten i fråga ansågs ha legat i farans riktning och inte kunde anses vara oförutsebar⁹⁷. Förutom kausalitetsbedömningen har även adekvansbedömningen i händelseförloppet kritiserats i doktrin. Det som framförts har varit att om revisionsbyrån hade utfört sin revision enligt vad som anses vara aktsamt och i linje med god revisionsdåd så skulle bolaget ändå få andra problem som hade liknat det faktiska händelseförloppet⁹⁸. Detta eftersom revisorns anmärkningar högst troligt hade inneburit en mildare intäktsföring i besluten som skulle tas i bolaget. Hovrättens bedömningen var att anmärkningarna skulle troligtvis innebära att styrelsen ändrar sitt beslut vad gäller intäktsföringen som möjligtvis hade lett till att Prosolvias hade överlevt. Däremot är det alternativa händelseförloppet bristfälligt⁹⁹. För det första skulle en korrekt redovisning innebära att Prosolvias hade behövt vinstvarna, vilket följaktligen hade medfört kritik i affärspressen. Mot bakgrund av detta skulle förtroendet för bolaget ändå försämrats som skett i det faktiska händelseförloppet. Därför har en del menat på att det hypotetiska händelseförloppet även brustit i adekvans. Det har således riktats kritik mot både kausalitets- och adekvansbedömningen i Prosolviadomen¹⁰⁰.

Normskyddsläran tillämpades inte i Prosolviadomen. Hovrätten hävdade att normskyddsläran inte kunde tillämpas i syfte att begränsa ansvaret då revisionsbolaget uppgift är att kontrollera och skydda Prosolvias, något de inte gjorde genom sin underlåtenhet¹⁰¹.

Normskyddsläran kan tillämpas vid överträdelse av en norm förutsatt att normen som överträts är avsedd att skydda det intresse som lidit skada. Det innebär exempelvis att om styrelsen skulle överträda en norm som är avsedd att skydda bolagets borgenärer kan inte en aktieägare yrka skadestånd mot en styrelseledamot. I doktrin har det varit viktigt att konstatera att revisorn i Prosolviadomen i sitt uppdrag inte agerar som förtroendeman endast för aktieägarna, utan granskningen är även avsedd för de anställda, fordringsägare, beslutsfattande och allmänhetens intresse¹⁰². Dessa intressenter kan yrka skadestånd på grund av en bristfällig revision genom att

⁹⁷ HovR 4207-10 Hovrätt s. 55-56.

⁹⁸ Jennergren, 2014/15 s. 42.

⁹⁹ Jennergren, 2014/15 s. 42.

¹⁰⁰ Jennergren, 2014/15 s. 42.

¹⁰¹ HovR 4207-10 Hovrätt s. 55-56.

¹⁰² Svensson (2014b) s. 9.

påvisa att revisorn överträtt en norm som varit avsedd att skydda dem. Av doktrin har skadeståndssanktionerna kopplade till redovisningsbestämmelser diskuterats. Dessa bestämmelser är naturligtvis till för att skydda bolaget om exempelvis en revisor överträder en bestämmelse, men i hur stor utsträckning ämnar dem att skydda bolaget mot sig självt? Det skulle kunna vara så i Prosolviadomen att aktieägare genom sin affärsplan har varit den avgörande faktorn i skadan som uppstått. Det är naturligtvis så att redovisningsbestämmelserna är avsedda att skydda allmänhetens intresse. Om det skulle vara så att någon exempelvis tagit ett felaktigt beslut till följd av den bristfälliga revisionen som varit oaktsam, skulle det kunna motivera en skadeståndssanktion¹⁰³. Att bolaget däremot skulle kunna använda skadeståndssanktionerade redovisningsbestämmelserna för att skydda sig själva torde inte kunna motiveras om konkursen uppkom som ett resultat av deras genomdrivna affärsplan. Detta är något som inte diskuterades av hovrätten, dock är det osäkert enligt doktrin om detta hade påverkat slutresultatet i domen¹⁰⁴.

Några kommentarer

Tillämpningen av differensmetoden som medförde bevislättnader i Prosolviadomen baserades på Landskronadomen. Detta kan innebära att hovrätten använde Landskronadomen som ett fall för att understödja att ett kausalitetskrav kan bortses vid fråga om underlåtenhet¹⁰⁵.

Hovrättens bedömningen kan med hänsyn till kritiken som framförts av doktrinen kunnat istället vara att revisionsbyrån förvisso varit oaktsam i sin revision, men att risken för bolagets skada fanns oberoende av revisionsbyrån. En brist som funnits i bedömningen är att Hovrätten fann det vara tillräckligt med bevismaterialet som lades fram. Hovrätten underströk liksom tingsrätten att det kan ha funnits andra faktorer som kan ha varit bidragande till konkursen. Detta innebär att bevismaterialet som lades fram av konkursboet borde inte kunna uteslutande vara tillräckligt. Att sedan ålägga revisorn bevisbördan att begränsa sitt ansvar torde vara orimligt, i synnerhet när konkursboets bevismaterial inte kan anses vara tillräckligt.

¹⁰³ Svensson (2014b) s. 10-11.

¹⁰⁴ Svensson (2014b) s. 11.

¹⁰⁵ Andersson (2017) s. 403.

Enligt doktrinen och de allmänna skadeståndsrättsliga principerna torde det vara så att konkursboet ska bevisa hur det faktiska händelseförloppet hade förändrats om revisorn varit aktsam i sin granskning. Endast efter att detta bevisats på ett tydligt och underbyggt sätt anses en bevisbörda rimligen kunna åläggas revisorn för att begränsa sitt ansvar. Normskyddsläran hade möjligtvis kunnat tillämpas, dock är det osäkert om effekterna hade förändrats. Däremot kan det anses vara bristfälligt och onyanserat att diskutera de skadeståndssanktionerade redovisningsbestämmelserna endast mot revisorn och inte övriga bolagsorgan som skulle mycket väl kan ha bidragit till skadan.

3.3.2 BDO-domen

Bakgrund

Bakgrunden till målet var att Daydream Software AB skulle förvärva samtliga aktier i 24hpoker. Förvärvet skedde 2006 genom en apportemission där aktieägare i 24hpoker skulle få nyemitterade aktier i Daydream. Innan avtalet offentliggjordes ingick Daydream i ett samgåendeavtal med ett antal aktieägare i 24hpoker vars innehav var minst 40%. Avtalet innebar att ägarna i fråga skulle byta sina aktier i 24hpoker mot aktier i Daydream mot ett bestämt värdförhållande av aktierna¹⁰⁶.

BDO tillsammans med en utsedd revisor fick i uppgift att granska Daydreams räkenskaper för året 2005, i synnerhet de delar som avsåg uppköpserbjudandet till aktieägarna i 24hpoker. BDO och revisorn anmärkte inte på bolagets bokföring, varken i revisionsberättelsen eller i sitt granskningsutlåtande. Kort därefter hade det påståtts att aktierna i Daydream varit felvärderade, innebärande att värdet av aktierna i apportemissionen varit felaktigt. Revisorn anmäldes till Revisorsinspektionen och fick en varning för sin bristfälliga revision av Daydreams årsredovisning. Aktiernas felvärdering innebar att de som ingått i samgåendeavtalet accepterat ett avtal med andra förutsättningar än de faktiska. En av aktieägarna väckte talan mot revisorn och hävdade att denne borde ha meddelat om felaktigheterna i revisionsberättelsen eller genom att anmärka på årsredovisningen. Om revisorn hade utfört sin granskning korrekt så hade

¹⁰⁶ NJA 2014 s. 272, s. 272-273.

aktieägaren inte ingått i förvärvet¹⁰⁷. Aktieägaren riktade ett externt skadeståndsansvar mot revisorn enligt 29 kap. 1 § 1 st. andra meningen.

Domslut och doktrinen

Tingsrätten hävdade i målet att BDO och dess revisor varit oaktsam och genom sin revision stridit mot god revisions sed, vilket resulterat i skadan som uppkommit. Mot bakgrund av detta bedömde tingsrätten att BDO tillsammans med den ansvarige revisorn skulle bli solidariskt skadeståndsansvariga¹⁰⁸. Hovrätten instämde med majoriteten av tingsrättens beslut och fastställde därför domen¹⁰⁹. Högsta domstolen var av en annan uppfattning. HD hävdade i sin kausalitetsbedömningen att det inte fanns ett tillräckligt starkt orsakssamband mellan den bristfälliga revisionen och den skadelidandes beslut. Mot bakgrund av detta fastställde Högsta domstolen att yrkandet ogillades och därigenom ändrades hovrättens dom. Ändringen grundade sig främst på normskyddsläran, kausalitetsprövningen och den befogade tilliten¹¹⁰.

I gällande rättsfall var det fråga om aktieägaren kunde rikta ett externt skadeståndsansvar mot den ansvarige revisorn och BDO. Av 29 kap. 1 § 1 st. andra meningen ABL följer det bland annat att även "annan" innefattas i den ersättningsberättigade kretsen. Detta torde innebära att rena förmögenhetsskador inte endast ska ersättas vid inomobligatoriska förhållanden men även vid utomobligatoriska förhållanden förutsatt att det är en överträdelse av ABL, ÅRL eller bolagsordningen. Av bestämmelserna i 29 kap. ABL ges dock ingen vägledning i vilka omständigheter eller rekvisit som behöver uppfyllas för att ett sådant ansvar ska anses föreligga. Högsta domstolen sökte därför vägledning genom att utreda vilka intressen som är menade att skyddas i den överträdde normen genom normskyddsläran¹¹¹.

Det som bör ligga till grund för ett möjligt externt skadeståndsansvar och om aktieägaren omfattas av "annan" är om revisorns överträdelse har brutit mot de intressen som avses att skyddas (skyddsnorm). Att bestämma vilka intressen som en revision avser att skydda kan inte fastställas på ett abstrakt och entydigt sätt då det skulle innebära att samtliga faller inom

¹⁰⁷ NJA 2014 s. 272, s. 272-273.

¹⁰⁸ NJA 2014 s. 272, s. 281-282.

¹⁰⁹ NJA 2014 s. 272, s. 282-283.

¹¹⁰ NJA 2014 s. 272, s. 306.

¹¹¹ NJA 2014 s. 272, s. 295.

skyddsnormen. I detta mål anses de som är föremål för revision vara en viktig del i bedömningen av vilka som ingår i skyddsnormen¹¹². I gällande rättsfall handlade det om att bedöma normskyddet i förhållande till annan än bolaget. Normskyddet tar sikte på den befogade tilliten som en beslutsfattare haft för årsredovisningen och i vilken grad tilliten påverkat ställningstagandet. Revisionen av årsredovisningen som utförts av BDO ska bedömas med hänsyn till den kvalitet och riktlinjer som följer av god revisionsred. Eftersom bolaget som reviderats varit ett börsnoterat bolag består den goda revisionsredens främst av att säkerställa årsredovisningens riktighet till de intressen som är föremål för årsredovisningen. En årsredovisning utgör ofta ett viktigt beslutsunderlag vid beslut oberoende om bolaget är börsnoterat. God revisionsred innebär därför i detta fall att den intressent som har använt innehållet i årsredovisningen som en del i sitt beslutsunderlag bör skyddas om tilliten till den ansetts vara befogad. Om ett bolags årsredovisning har legat till grund för ett affärsbeslut brukar tilliten som den skadelidande haft för revisionsberättelsen sakna betydelse¹¹³.

Befogad tillit till årsredovisningen bör kunna skapa skadeståndsansvar för BDO om revisionen inte utförts i enlighet med den goda revisionsredens. Högsta domstolen underströk att det är den skadelidande som ska bevisa att denne haft befogad tillit för årsredovisningen och grundat sitt beslut på det. Domstolen anförde som riktlinje att ett affärsbeslut anses vara grundat på befogad tillit till en årsredovisning om denne "typiskt sett" utgör en väsentlig del av beslutsunderlaget vid beslut kopplat till affärsförbindelser med bolag eller transaktioner som avser aktier eller andra instrument som bolaget emitterar. Det görs dock en åtskillnad mellan årsredovisning och ett prospekt. När det gäller prospekt torde befogad tillit presumeras hos aktietecknaren i samband med erbjudandet av de faktum att prospekt ämnas till att ge den information som anses behövas. I BDO-målet var det dock revisorns bristfälliga granskning kopplat till årsredovisningen som prövades¹¹⁴. Högsta domstolen fastställde att transaktionen i form av en aktiepost i Daydream var omfattande och att en årsredovisning har varit betydande i beslutsfattandet. En årsredovisning ansågs typiskt sett kunna utgöra en väsentlig del i beslutsunderlaget vid sådana affärstransaktioner. Mot bakgrund av detta kunde det motiveras att aktieägaren ingick i den

¹¹² NJA 2014 s. 272, s. 295.

¹¹³ NJA 2014 s. 272, s. 295-296.

¹¹⁴ NJA 2014 s. 272, s. 296-298.

ersättningsberättigade kretsen och föll således inom normskyddet och ansågs ha en befogad tillit till årsredovisningen¹¹⁵.

I doktrin har det väckts några frågetecken vad gäller Högsta domstolens bedömning i den befogade tilliten. Ett frågetecken berörde Högsta domstolens kriterier avseende vilken information som kan vara beslutsgrundande. Högsta domstolen utgick från riktlinjer att om information är "typiskt sett" beslutsgrundande vid sådana affärstransaktioner, så kan det vara grundat på befogad tillit. Det torde vara väldigt abstrakt och svårt att ha "typiskt sett" som riktlinje då det är något som kan förändras beroende på fallets omständigheter, bransch och företag med mera. HD har i tidigare rättsfall hävdade vad gäller befogad tillit att vid bedömningen måste tilliten kvalificeras till en styrka och relevans för den förlustbringande transaktionen¹¹⁶. Detta skapar dock frågor såsom vilken tillit kan anses vara av tillräcklig relevans eller styrka för att vara befogad? Kravet på tillit till en årsredovisning kan därför vara olämpligt av flera skäl. Det främsta är bevisskålet där det blir nästintill omöjligt att bevisa hur denne kan ha varit till grund för affärsbeslutet, då sådan information är alla tillhanda. En rimlig tolkning är att information som hämtas genom intervjuer, analyser och liknande bör vara skadeståndsgrundande. Något annat torde resultera i ett alldeles för omfattande ansvar¹¹⁷.

Förvisso anses befogad tillit vara en ansvarsbegränsning för revisorns skadestånd. Däremot kan det hävdas att ansvaret till viss utsträckning kan utvidgas genom att HD fastställer att befogad tillit kan fästas till en årsredovisning som finns tillgänglig för alla. Detta innebär att den ersättningsberättigade kretsen kan bli alldeles för omfattande och inkludera intressen som inte är avsedda att falla inom ramen för skyddsnormen¹¹⁸. Mot bakgrund av det nämnda kan det innebära det att denna typ av ansvarsbegränsning kanske inte borde tillämpas. Dock är det viktigt att understryka att bolaget är noterat vilket innebär att årsredovisning i nästan alla avseenden analyseras vid köp av andelar. Årsredovisning utgör således ett viktigt beslutsunderlag. Med hänsyn till detta kan det istället anses vara orimligt att hävda att befogad tillit inte kan fästas till en årsredovisning endast på grund av att det är tillgängligt för alla. En annan kritik som lyfts upp

¹¹⁵ NJA 2014 s. 272, s. 298-299.

¹¹⁶ Etéus, 2014/15 s. 786, Andersson (2017) s. 406 och NJA 2014 s. 272, s. 297.

¹¹⁷ Etéus, 2014/15 s. 788.

¹¹⁸ Etéus, 2014/15 s. 790.

vad gäller befogade tilliten är hur länge en information i årsredovisning kan anses utgöra en grund för ett affärsbeslut. Ett förslag som nämns i doktrin är att det rimligen bör sträcka sig till högst ett år i samband med att nästa årsredovisning utges. Om en investerare väljer att använda äldre information som grund för sitt beslut torde det vara orimligt att fortsatt anse att befogad tillit kan föreligga¹¹⁹. Även om Högsta domstolen menade att en årsredovisning kunde utgöra ett beslutsunderlag som befogad tillit kan fästas till var kraven höga för att skadestånd skulle utgå. Domstolen klargjorde att en befogad tillit till årsredovisningen inte är tillräckligt men om den skadelidande kan påvisa ett orsakssamband så är skadeståndsansvar möjligt¹²⁰.

I detta anförde Högsta domstolen att orsakssambandet ska beräknas genom att tillämpa differensläran. En felaktigt ren revisionsberättelse (faktiska händelseförloppet) jämfördes med en oren revisionsberättelse (hypotetiska händelseförloppet). Endast om revisionen hade resulterat i ett annat bättre ekonomiskt utfall kan ersättningsskyldighet riktas mot BDO. Syftet med revision är att säkerställa årsredovisningens riktighet och dennes förenlighet med god redovisningssed. Därför bör bedömningen göras med hänsyn till hur årsredovisningen hade sett ut om den varit korrekt i de delarna där revisionen varit oaktsam. Bedömningen ska påvisa vilka hypotetiska följder som hade uppstått om årsredovisningen istället hade varit korrekt. Det är inte viktigt i händelseförloppet att bedöma vad som skulle ha hänt om årsredovisningen fortsatt varit inkorrekt reviderad men att revisorn anmärkt detta i revisionsberättelsen¹²¹. Prövningen är som tidigare nämnt hypotetisk och det är den skadelidande som ska bevisa hur det faktiska händelseförloppet hade förändrats om BDO hade utfört sin granskning i enlighet med god revisionssed. På grund av att kausalitetsbedömningen är av hypotetisk karaktär medföljer naturligtvis bedömningssvårigheter¹²². För att ett orsakssamband ska kunna påvisas måste den felaktiga informationen typiskt sett kunna utgöra ett relevant underlag för affärsbeslutet. Vidare ska det kunna bevisas att aktieägaren hade övervägt ett annat agerande vad gäller årsredovisningen om den hade varit korrekt reviderad följt av anmärkningarna. Om detta kan styrkas blir nästa bedömningsfråga om hur händelseförloppet rimligen hade utspelat sig om revisorn inte varit oaktsam¹²³. I denna bedömning är det viktigt att se till de objektiva omständigheterna och inte

¹¹⁹ Etéus, 2014/15 s. 789.

¹²⁰ NJA 2014 s. 272, s. 299.

¹²¹ NJA 2014 s. 272, s. 299-300.

¹²² NJA 2014 s. 272, s. 299-300.

¹²³ NJA 2014 s. 272, s. 300-302.

beakta den skadelidandes påstående i större utsträckning än vad som krävs. Av bakgrunden till domen förklaras det att det primära syftet med samgåendeavtalet var börsnoteringen samt att den verksamhet som Daydream bedrev inte hade något intresse för 24H poker. Högsta domstolen hävdar med den bakgrunden att oaktsamheten i revisionen inte är av den karaktären att det skulle kunna skapa ett övervägande av annat beslut. En korrekt revision hade således inte utgjort ett annat händelseförlopp än det aktuella vad gäller affärsbeslutet. Av den anledningen fastställer Högsta domstolen att det inte fanns ett tillräckligt starkt samband mellan oaktsamheten och skadan som uppstått genom affärsbeslutet och ansvarige revisorn tillsammans med BDO blev därför inte skadeståndsansvariga¹²⁴.

I Prosolviadomen tillämpade Högsta domstolen en bevislättning vid en kausalitetsbedömning i vilket ett hypotetiskt händelseförlopp användes. Genom BDO-målet har tillämpningsområdet begränsats och det torde vara så att bevislättningar för den skadelidande inte ska användas i aktiebolagsrättsliga skadeståndsfall¹²⁵. Prosolviadomen har kritiserats vad gäller slutdomen i bland annat doktrin som nämnt tidigare i uppsatsen, i synnerhet vad gäller tillämpningen av Landskronamålet i ett aktiebolagsrättsligt skadeståndsmål. Högsta domstolen förklarar i BDO-målet att en kausalitetsbedömning av en oaktsam revisor inte bör jämföras med Landskronadomen. Mot bakgrund av detta antas Högsta domstolen ha skapat ny gällande rätt vad gäller kausalitetsprövningen vid en oaktsam revision¹²⁶. Vad gäller adekvanskravet fastställde HD att bedömningen bör grunda sig på de högt uppställda kraven som gäller för befogad tillit. Syftet med detta var att adekvanskravet inte ansågs tillräcklig för att täcka upp bland annat förutsebarheten för skadevällaren samt proportionaliteten mellan händelsen och ansvarets omfattning.

Några kommentarer

Det går att konstatera att BDO målet har konkretiserat och tydliggjort revisorsansvaret i jämförelse med Prosolviadomen. Detta har gjorts genom att tillämpa normskyddsläran och den befogade tilliten som inneburit att ersättningsberättigade kretsen tydliggjorts med hjälp av dessa principer. Befogad tillit till beslutsunderlag anses föreligga om det typiskt sett utgör en väsentlig

¹²⁴ NJA 2014 s. 272, s. 302-305.

¹²⁵ Svernlöv (2014b) s. 4.

¹²⁶ Svernlöv (2014b) s. 1-2.

del i beslutet som tas. Begreppet väsentlig del har dock kritiserats i doktrinen då det inte har förklarats ännu närmre. Likaså har den befogade tilliten till årsredovisning kritiserats då det kan ha skapat en utbredning av revisorns skadeståndsansvar. Däremot har det även framgått i doktrin att även om omfattningen av den ersättningsberättigade kretsen vid fäst befogad tillit har ökats, är det även så att beviskraven som ställts har blivit högre. Det är även så att befogad tillit är inte tillräckligt utan även ett orsakssamband måste kunna påvisas. Tillämpningen av normskyddsläran i ett externt skadeståndsmål har uppskattats då det bringat en ökad klarhet i den ersättningsberättigade kretsen i ett externt skadeståndsmål¹²⁷. Kausalitetsbedömningen har tydliggjorts något enormt i förhållande till Prosolviadomen. Till skillnad från Prosolviadomen tillämpades inte några bevislättnader i det hypotetiska händelseförloppet för den skadelidande. Dessutom tillämpades inte Landskronadomen i ett BDO-domen som gjordes i Prosolviadomen.

3.4 Två senare rättsfall

3.4.1 NJA 2017 s.1101

Bakgrund

Revisorns skadeståndsansvar prövades återigen av Högsta domstolen efter BDO domen. En av dessa målen är NJA 2017 s.1101 där det var fråga om en oaktsam revisor kunde bli skadeståndsskyldig gentemot styrelseledamöter enligt 29 kap. 1 § 1 st. andra meningen ABL. Bakgrunden i målet var att H.I var revisor i tre bolag vilka var moderbolaget och dotterbolagen Q-bolaget och S-bolaget¹²⁸. H.I var oaktsam i sin revision som enligt den skadelidande resulterade i att bolaget försattes i konkurs. Oaktsamheten grundade sig i att det utgavs en revisionsberättelse som inte ansågs vara fullständig. Förutom konkursen blev styrelseledamöterna i bolagen personligt betalningsskyldiga med hänsyn till bestämmelserna i 25 kap. ABL om medansvar. Anledningen till den personliga betalningsskyldigheten grundade sig i att styrelseledamöterna inte hade upprättat en kontrollbalansräkning när bolaget hade kapitalbrist. Styrelseledamöterna gjorde gällande att revisorn i målet hade i sin granskning handlat i strid mot god revisionssed då denne underlät bland annat att informera om att en kontrollbalansräkning enligt 25 kap. 13 § ABL behövde göras. Av dessa anledningar menade

¹²⁷ Svernlöv (2014b) s. 4-5 och Rönnheden 2014/15 s. 148.

¹²⁸ NJA 2017 s. 1101, s. 1101.

styrelseledamöterna att revisorn skulle bli ersättningsskyldig gentemot dem¹²⁹.

Styrelseledamöterna riktade därför ett externt skadeståndsanspråk gentemot revisorn.

Domslut

Tingsrätten fastställde att revisorn hade handlat i strid med god revisions sed, men det var inte tillräckligt grundat för att skadeståndsansvar ska utgå. Hovrätten fastställde tingsrättens mellandom. Högsta domstolen anförde först att revisorn varit oaktsam i sin revision. Därefter tydliggjorde HD att styrelsen inte kunde delegera bort ett lagstadgat ansvarsområde till en revisor. Dock framförde HD att även om detta ansvar åligger styrelsen, är en revisor skyldig i enlighet med god revisions sed att ge förslag om hur bolagets redovisning och förvaltning kan förbättras, varför ett krav att informera om att upprätta en kontrollbalansräkning kan ligga inom ramen för revisorns ansvar¹³⁰. Högsta domstolen bedömde huruvida styrelseledamot kunde innefattas i "någon annan" som framgår av 29 kap. 1 § 1 st. andra meningen. Det framgår inte i bestämmelsen några riktlinjer för vilka som innefattas i begreppet "någon annan". Vilka som innefattas i "någon annan" bedöms således utifrån vilket normskydd föreligger. Normskyddet bedöms utifrån ändamålet med den överträdde normen och kan därför som tidigare nämnt i uppsatsen inte bestämmas på ett abstrakt sätt. Ett relevant normskydd torde bero på bland annat de som är föremål för revisionen¹³¹.

I bedömningen konstaterar HD att revisorn endast är ett kontrollorgan och styrelsen är det organ som ansvarar för den löpande redovisningen och att upprätta en årsredovisningen. Reglerna om medansvar som finns reglerade i 25 kap. ABL är specifikt riktade mot styrelsen, varför det inte torde kunna riktas något skadeståndsansvar mot revisorn. Den uppgifts- och ansvarsfördelning i ett aktiebolag kan således inte av de stadgade reglerna innebära att en oaktsam revision skulle kunna påstås innebära att en revisors ansvar sträcker sig till en aktieägare eller "någon annan". Likaså gäller det för en enskild styrelseledamot som själv ansvarar för att upprätta kontrollbalansräkningen, även denna kan inte inbegripas i revisorns ansvar. Det är endast när en revisor är oaktsam i sitt revisionsuppdrag som skadeståndsansvar kan aktualiseras. Av de nämnda anledningarna fastställde HD att styrelsen enligt normskyddsläran inte kunde tänkas omfattas av

¹²⁹ NJA 2017 s. 1101, s. 1110-1111.

¹³⁰ NJA 2017 s. 1101, s. 1110.

¹³¹ Se NJA 2014 s. 272 och NJA 2017 s. 1101, s. 1110-1111.

skyddsändamålet då det är de själva som är ansvariga för deras underlåtenhet i att upprätta en kontrollbalansräkning. Styrelsen är således inte ett intresse som är avsett att skyddas vid en överträdelse av medansvarsreglerna i 25 kap. ABL¹³². Befogad tillit utgjorde närmare en obefintlig del i HD:s bedömning. Det enda som togs upp var att styrelseledamöterna inte kan tänkas ha fäst en befogad tillit till H.I:s granskning av bolaget som resulterat i skadeståndsskyldighet¹³³. En styrelseledamot kan därför inte omfattas av “annan”. Vad gäller orsakssambandet nämns det inte något i domen; däremot torde det inte finnas ett sådant orsakssamband mellan revisorns oaktsamhet i sin revisionsberättelse och styrelsens skadeståndsskyldighet genom att ha underlåtit i att upprätta en kontrollbalansräkning. Orsakssambandet kan dessutom inte anses vara adekvat då ett ansvar som enligt 25 kap. ABL åläggs styrelsen inte rimligen kan falla inom ramen för revisionsuppdraget. Högsta domstolen fastställde de tidigare instansernas dom och inget skadeståndsansvar riktades gentemot revisorn.

Några kommentarer

I NJA 2017 s.1101 behandlade Högsta domstolen likt BDO målet revisorns externa skadeståndsansvar enligt 29 kap. 1 § 1st. andra meningen. I detta mål fastställer HD att normskyddsläran är avgörande för att bedöma ansvaret. Mot bakgrund av analysen verkar det som att domstolen fastställt och klargjort BDO-domens slutsatser. Dessutom har det anförts ett förtydligande vad gäller normskyddsläran i ett externt skadeståndsmål. Styrelseledamöter torde inte omfattas av skyddsändamålet i bestämmelserna om medansvar då det ligger inom deras ansvarsområde.

3.4.2 HovR T 7073-16

Bakgrund

Ett annat mål efter BDO målet som rör en oaktsam revisors skadeståndsansvar är HovR T 7073-16 . Bakgrunden i målet var att Troms Kraft, ägare i Kraft & Kultur hävdade att Kraft & Kulturs presenterat årsredovisningar med vissa felaktigheter som en följd av oaktsam revision¹³⁴. I målet rörde det sig om en aktieägare som yrkade skadeståndsansvar gentemot en revisor varför det rör sig om ett externt skadeståndsansvar enligt 29 kap. 1 § 1 st. andra meningen. En viktig

¹³² NJA 2017 s. 1101, s. 1110-1111.

¹³³ NJA 2017 s. 1101, s. 1110.

¹³⁴ HovR T 7073-16 s. 24.

fråga som bedömdes i målet var om en aktsam revisor hade upptäckt, och i sådana fall, när den hade upptäckt de brister som förelåg i årsredovisningarna. Om en aktsam revisor hade noterat felaktigheterna så kan skadeståndsansvar föreligga. I målet var Grant Thornton anlitade för revisionsuppdraget i Kraft & Kultur, varvid E.S var den ansvariga revisorn¹³⁵.

Dom

Hovrätten fastställde i sin dom att revisorn förvisso varit oaktsam, men att det inte kunde påvisas något orsakssamband mellan oaktsamheten och skadan¹³⁶. Likt BDO-domen framlade hovrätten sin bedömning med stöd av principer om adekvat kausalitet, normskyddsläran och befogad tillit. Den slutgiltiga domen efter att ha tillämpat de olika principerna var att Grant Thornton inte ålades skadeståndsansvar i huvudmålet¹³⁷. Normskyddsläran behandlades väldigt kort i målet. Det enda som togs upp var att ett normskydd inte bör och kan fastställas på ett abstrakt och entydigt sätt som gäller för alla fall. Därefter hävdade hovrätten att normskyddet kan bidra till att fastställa det hypotetiska händelseförloppet¹³⁸. Vad gäller befogad tillit hänvisade Hovrätten till HD:s diskussion i BDO-målet där det fastslogs att endast tillit för en förlustbringande transaktion kan innebära skadeståndsansättning. Denna tillit ska vara kopplad till en viss styrka och relevans. Hovrätten förklarade i gällande mål att en befogad tillit till årsredovisningen kan finnas förutsatt att det utgjort en väsentlig del i beslutsunderlaget. Mot bakgrund av att information i en årsredovisning generellt sett utgör en väsentlig del av beslutsunderlaget vid beslutsfattande fann hovrätten att Troms kraft fäst en befogad tillit till årsredovisningen¹³⁹.

Hovrättens bedömning av den adekvata kausaliteten var lik HD:s i BDO-målet. Hovrätten utgick i sin bedömning utifrån ett hypotetiskt händelseförlopp där det skulle avgöras vad som rimligen hade hänt om årsredovisningen var korrekt i de påtalade delarna, och inte vad som hade hänt om felen kvarstod men att revisorn i sin berättelse anmärkt mot dessa. Hovrättens bedömning av den adekvata kausaliteten var lik BDO-målet. En jämförelse av en felaktigt ren revisionsberättelse (faktiska förloppet) med en oren revisionsberättelse (hypotetiska förloppet). Hypotetiska förloppet innebar ingen förändring från det faktiska förloppet. Anledningen till detta är att

¹³⁵ HovR T 7073-16 s. 24.

¹³⁶ HovR T 7073-16 s. 96.

¹³⁷ HovR T 7073-16 s. 87-89.

¹³⁸ HovR T 7073-16 s. 87-89.

¹³⁹ HovR T 7073-16 s. 87-91.

bolaget som reviderats ingick i ett kundavtal som sträckte sig över 2 års tid. Det innebär att oavsett om revisorn hade varit aktsam så hade det inte uppstått någon förändring, varför ett orsakssamband inte kunde antydast av hovrätten. Vad gäller adekvanskravet fastställs i hovrätten i enlighet med HD:s beslut i BDO-målet att det bör bedömas utifrån principen om befogad tillit¹⁴⁰.

Några kommentarer

Hovrättens dom fastställer de tidigare domarna avseende externt skadeståndsansvar i de delar som berör principen om befogad tillit och adekvat kausalitet. Normskyddsläran tillämpas inte. Vad gäller befogad tillit fastställer hovrätten att en årsredovisning utgör en väsentlig del i ett beslutsunderlag, varför befogad tillit kan fästas till det. I kausalitetsbedömningen tillämpades ett hypotetiskt händelseförlopp och likt BDO domen tillämpades inga bevislättnader och dessutom beaktades inte Landskronadomen.

3.5 En diskussion och några slutsatser om rättsläget

Inledningsvis är det väsentligt att fastställa att de begränsande principernas tillämpning har varit i enlighet med den allmänna skadeståndsrättens syn. Vad gäller normskyddsläran har principen i samtliga mål i vilken den tillämpats i praxis fokuserat på att avgöra om den skadelidande skyddas av den överträdna normen. Likaså följer av praxis att den befogade tilliten ska ta sikte på frågan om den skadelidande haft befogad tillit för att skadeståndsansvar ska utgå. Vidare har principen om adekvat kausalitet i rättsfallen handlat om att avgöra om det finns ett orsakssamband mellan underlåtenheten och skadan som dessutom är adekvat. Adekvansläran har däremot knappt tillämpats i målen som behandlats. Det torde vara så att det inte varit några skillnader vad gäller definitionen av principerna mellan den allmänna skadeståndsrättens syn och hur de tillämpats i den aktiebolagsrättsliga skadeståndsrätten.

Normskyddsläran

I domarna efter Prosolvias förtydligades revisorns skadeståndsansvar genom att tillämpa normskyddsläran. I BDO-domen och NJA 2017 s. 1101 förklarades normskyddsläran i större utsträckning än vad den gjorts tidigare. Det kan numera med hänsyn till domarna konstateras att borgenärer och investerare som handlat aktier i ett bolag omfattas av någon "annan" enligt 29

¹⁴⁰ HovR T 7073-16 s. 105.

kap. ABL och är således ersättningsberättigade. Däremot torde styrelseledamöter inte innefattas av kretsen som omfattas av skyddsnormen¹⁴¹. Ansvarsfördelningen har förtydligats och konkretiserats ytterligare i NJA 2017 s.1101, vari HD tydliggjorde vilka som är avsedda att skyddas av en revision genom normskyddsläran. I bedömningen togs det hänsyn till funktions- och ansvarsfördelningen genom att konstatera att styrelsen inte kan delegera bort ett ansvar som av lag är inom deras ansvarsområde. Genom NJA 2017 s.1101 har ansvarsfördelningen förbättras då en revisor inte ålades ett ansvar som inte är inom dennes område, varigenom ansvaret begränsats. Den nämnda domen kan genom tillämpning av normskyddsläran förvisso anses begränsa revisorns ansvar. Dock ska det understrykas att målet i fråga handlade om huruvida en oaktsam revision kunde innebära att styrelseledamöter som brutit mot reglerna i 25 kap. ABL ska kunna rikta ersättningsskyldighet gentemot en revisor. Det är därför svårt att veta om målet i praktiken varit skadeståndsbegränsande eller om det är omständigheterna vad gäller styrelseledamöternas lagstadgade skyldighet att upprätta en kontrollbalansräkning som innebar att revisorn inte kunde tänkas ansvara för skadan.

Trots att det blivit förbättringar och tydliggöranden av normskyddsläran kan det diskuteras om principen är tillräckligt tydlig för att kunna fastställa på vilket sätt den begränsar en revisors skadeståndsansvar. För det första har normskyddsläran endast tillämpats i externa skadeståndsmål och inte i interna skadeståndsmål¹⁴². För det andra är det fortfarande inte helt fastställt vilka som omfattas och inte omfattas av den ersättningsberättigade kretsen, förutom de som nämnts. Vad gäller normskyddsläran för tillfället ingår borgenärer och investerare som handlat aktier i bolag i ett externt skadeståndsmål i skyddsnormen till skillnad från en styrelseledamot som inte gör det. Innebörden av detta är att principen av den praxis som finns endast är ansvarsbegränsande när det gäller styrelseledamöter i externa skadeståndsmål. Normskyddsläran bör därför förtydligas i större utsträckning vad gäller vilka intressen som inte kan tänkas ingå i skyddsändamålet, både vad gäller externa och interna skadeståndsmål.

¹⁴¹ Se kapitel 3.3.2 & 3.4.1

¹⁴² Endast tillämpats i BDO-domen och NJA 2017 s.1101

Befogad tillit

Principen om befogad tillit har behandlats i HovR T 7073-16 och BDO-målet. I målen har det fastställts att man kan fästa befogad tillit till en årsredovisning om det utgör ett väsentligt underlag i affärsbeslutet, vilket kan innebära ett alldeles för omfattande ansvar för en revisor då många intressenter kan fästa befogad tillit till sådant beslutsunderlag¹⁴³. Förvisso kan en årsredovisning i många fall utgöra en "väsentlig del" i beslutsunderlag, varför det inte är otänkbart att fästa befogad tillit till det. Dock är det osäkert om principen kan utgöra en ansvarsbegränsande då det i båda målen som det tillämpats ansetts föreligga befogad tillit¹⁴⁴. Det har ifrågasatts och diskuterats i doktrin på vilket sätt denna principen kan begränsa revisorns ansvar. Att man kan fästa befogad tillit till en årsredovisning som är alla tillhanda torde snarare kunna innebära ett mer omfattande ansvar. Information som hämtas av analyser, intervjuer och liknande skulle kunna anses vara mer rimliga skadeståndsgrunder¹⁴⁵. Kritiken torde dock grunda sig på en enskild bedömning av principen, medan Högsta domstolen har uttalat sig att befogad tillit inte ensamt kan utgöra en ansvarsgrund. Följaktligen måste utöver befogad tillit påvisas ett orsakssamband, varför principen bör ses i helheten. Rimligen är det därför så att befogad tillit som ansvarsbegränsande princip inte bör bedömas ensamt utan kompletteras med ett orsakssamband i linje med Högsta domstolens uttalande¹⁴⁶.

Det är svårt att avgöra på vilket sätt principen utgör en ansvarsbegränsande funktion då det inte prövats i ett internt skadeståndsmål. Det torde dock vara så att principen inte kan tillämpas i mål som gäller ett internt skadeståndsansvar. Anledningen är nog att ett bolag inte kan tänkas fästa befogad tillit till felaktigheter som initialt uppstått i deras egna redovisning. Befogad tillit kan enligt HD inte fästas till en årsredovisningen om det inte utgör en väsentlig del i beslutsfattandet¹⁴⁷. Vad som avses med "väsentlig del" i beslutsunderlaget klargörs emellertid inte. Det torde dock vara osannolikt att en årsredovisning i ett skadeståndsmål inte skulle kunna anses utgöra en väsentlig del i ett beslutsfattande med hänsyn till den praxis som finns, varför det är osäkert på vilket sätt principen begränsar ansvaret.

¹⁴³ Etéus, 2014/15 s. 790.

¹⁴⁴ HD beslut i BDO-domen & NJA 2017 s.1101

¹⁴⁵ Etéus, 2014/15 s. 788.

¹⁴⁶ NJA 2014 s. 272, s. 299.

¹⁴⁷ NJA 2017 s.1101 s.1110

Adekvat kausalitet

Principen om adekvat kausalitet kan antas ha utvecklats en del i praxis. I Prosolviadomen tillämpades bevislättnader på grund av Landskronadomen i kausalitetsbedömningen vilket har kritiserats¹⁴⁸. BDO-domen utgjorde en viktig utveckling i praxis vad gäller bland annat kausalitetsbedömning. Först och främst konstaterade Högsta domstolen att Landskronamålet inte kunde tillämpas i ett aktiebolagsrättsligt mål. Följden av detta var att ingen bevislättnad tillämpades, varför principen om adekvat kausalitet begränsade revisorns ansvar ytterligare eftersom beviskraven på den skadelidande sattes högre än tidigare. Förutom det nämnda har kausalitetsbedömningen varit sig lik i samtliga domar. En kausalitetsbedömning gjordes i samtliga mål förutom NJA 2017 s.1101. Däremot torde det inte ha funnits något orsakssamband i målet mellan revisorns oaktsamhet och skadan som skett genom styrelsens underlåtenhet att upprätta en kontrollbalansräkning som ligger inom deras ansvarsområde.

I samtliga övriga mål har kausalitetsbedömningen baserats på differensläran utan några ändringar. Det kan ifrågasättas huruvida det är rätt att tillämpa differensläran för att bedöma orsakssambandet¹⁴⁹. Det som hävdats är hur den rättsvetenskapliga analysen kan utvecklas framåt och hur det rimligen kan hjälpa domstolen att ta beslut som är baserat på ett hypotetiskt händelseförlopp vid ett komplicerat kausalitetsmål. En hypotetisk prövning innebär vidare att bedömningen blir oförutsebar. Dessutom kan en sådan prövning på grund av dess karaktär kritiseras då det består av icke faktiska delar som inte har någon direkt objektiv grund. Detta kan således göra det svårt att fastställa på vilket sätt principen kan tillämpas för att begränsa revisorns ansvar i andra fall förutom de målen som finns i området.

Vad gäller kritiken är det viktigt att poängtera att det riktas skadeståndsansvar mot revisorn på grund av underlåtenhet och inte handlande, varför en annan metod än differensläran med hänsyn till dagens rättsläge anses orimligt och torde inte vara lika enkelt att tillämpa. Vad gäller oförutsebarheten är differensläran som tidigare nämnt av dess karaktär oförutsebar, då det bygger på en tillämpning av ett hypotetiskt händelseförlopp. Däremot har praxis bringat viss måtta av förutsebarhet och tydliggjort på vilket sätt principen är ansvarsbegränsande. Ramarna kring hur

¹⁴⁸ Gregow (2013), Svernlöv, 2013/14, Svensson, (2014a), Jennergren, 2014/15 och Svensson (2014b)

¹⁴⁹ Schultz (2007) s. 282.

en kausalitetsbedömning av revisorns skadeståndsansvar ska utföras kan mot denna bakgrund anses vara förutsebar. Bedömningen baseras på differensläran där en jämförelse av vad som hade hänt om revisorn varit aktsam och att årsredovisningen varit korrekt i de felaktiga delarna och inte vad som hade hänt om felet kvarstod men att dessa anmärkts i revisionsberättelsen. Således görs en jämförelse mellan en felaktigt ren revisionsberättelse med en oren revisionsberättelse. Om det hypotetiska händelseförloppet där revisorn istället varit aktsam hade inneburit ett bättre ekonomiskt utfall för den skadelidande utdöms skadeståndsansvar mot revisorn. Dock är det så att rättsläget fortsatt är oförutsebart vad gäller i vilka fall ett orsakssamband föreligger med tillämpning av differensläran då det i nästintill samtliga mål inte föreligger ett sådant samband. Förvisso ansågs ett orsakssamband föreligga i Prosolviadomen. Den domen förefaller däremot ha frångåtts med hänsyn till senare praxis. Dock kan faktumet att ett kausalitetssamband inte påvisats i samtliga målen innebära att den fyller sin funktion att begränsa revisorns skadeståndsansvar. I BDO-domen fastställde HD att även om revisorn varit aktsam i de delar denne brutit så hade den skadelidande ändå accepterat samgåendeavtalet. Mot bakgrund av detta ansågs det inte föreligga ett orsakssamband. I HovR T 7073-16 kunde inte ett samband påvisas då den skadelidande hade ingått ett avtal som sträckte sig över två års tid vilket innebar att skadan uppstått, även om revisorn varit aktsam. Orsakssambanden som ska påvisas är således väldigt olikartad och det går inte att fastställa i vilka situationer det föreligger ett orsakssamband eller inte, förutom i de nämnda situationerna. Däremot har HD som nämnt fastslagit på vilket sätt kausalitetsbedömningen bör ske vilket verkar det enda rimliga. Det torde vara osannolikt för Högsta domstolen att uttala om samtliga situationer där ett orsakssamband kan påvisas och inte påvisas, utan snarare bör det vara så att HD bedömer varje rättsfall för sig med hänsyn till omständigheterna som gäller.

Vad gäller adekvanskravet har det i samtliga mål utretts väldigt kortfattat. Högsta domstolen har antytt att adekvanskravet bör bygga på de högt uppställda kraven i principen om befogad tillit. Mot bakgrund av att principen inte kan tänkas ha påverkat bedömningen är det osäkert på vilket sätt det kan utgöra en ansvarsbegränsning.

4. Sammanfattning

Revisorns skadeståndsansvar har utvecklats en del genom praxis. Av avgörande betydelse för revisorn begränsade ansvar är BDO domen och de efterföljande domarna. Vad gäller de ansvarsbegränsande principerna verkar de ha i första anblick varit tillräckliga då revisorn endast i Prosolviadomen blivit skadeståndsansvarig.

I uppsatsen har det primärt varit revisorns externa skadeståndsansvar som behandlats.

Anledningen till detta är att endast i Prosolviamålet var det fråga om internt skadeståndsansvar. I målet tillämpades inte normskyddsläran eller befogad tillit, varför gällande rätt kring de nämnda principernas tillämpning i interna skadeståndsmål är ännu osäker. Hovrättens tillämpning av bevislättningen i kausalitetsbedömningen kan inte längre anses utgöra gällande rätt. Principen om befogad tillit kan i vilket fall inte anses kunna tillämpas i ett internt skadeståndsmål då ett bolag inte rimligen kan fästa befogad tillit till brister som initialt uppstått i deras egna upprättade redovisning.

Samtliga principer har däremot tillämpats i externa skadeståndsmål och därav är tillämpningsområdet i det mer klarlagt. Vad gäller normskyddsläran är det till viss del tydliggjort på vilket sätt det kan begränsa ansvaret. Principen innebär ett krav på att den skadelidande ska ingå i normskyddet för att kunna kräva ersättning. Normskyddet kan inte bestämmas på ett abstrakt eller entydigt sätt dock är en allmän riktlinje att de som är föremål för revisionen utgör en väsentlig del i bedömningen. I målen där normskyddsläran behandlats har det kunnat fastställas att styrelseledamöter inte innefattas av skyddsnormen till skillnad från borgenärer och investerare som handlat aktier i ett bolag som istället inbegrips i normen. Förutom de nämnda är rättsläget ännu osäkert och behöver utvecklas för att förbättra förutsebarheten av denna princip.

Principen om befogad tillit tillämpades i två externa skadeståndsmål. I båda målen ansågs den skadelidande ha fäst befogad tillit till årsredovisningen då det ansetts utgöra en väsentlig del i beslutsunderlaget. Således är det osäkert på vilket sätt ansvaret kan begränsas sett till den praxis som finns i dagsläget.

Kravet på adekvat kausalitet har utvecklats en del i praxis. I samtliga externa skadeståndsmål har ett orsakssamband inte kunnat påvisas vilket bör innebära att beviskravet är relativt högt. Principen har således inneburit en viktig ansvarsbegränsning för revisorn. Eftersom att ett orsakssamband inte kunnat konstateras i samtliga mål efter prosolviadomen är förutsebarheten avseende i vilka fall ett orsakssamband föreligger ännu osäkert. Rimligen är det så att varje situation ska bedömas var för sig men med en liknande tillämpning av kausalitetsbedömning. Det är fastställt med hänsyn till praxis på vilket sätt principen kan tillämpas. Högsta domstolen har konstaterat att när skadan orsakats på grund av revisorns underlåtenhet ska orsakssambandet avgöras genom att tillämpa differensprincipen. Principen innebär en jämförelse mellan ett hypotetiskt händelseförlopp där revisorn agerat aktsamt och det faktiska händelseförloppet där revisorn istället varit oaktsam. Om det hypotetiska händelseförloppet skulle innebära ett bättre ekonomisk utfall föreligger ett orsakssamband. Adekvanskravet kan inte anses ha utgjort en ansvarsbegränsning i de målen som behandlats. Högsta domstolen har inte uttalat sig särskilt mycket om kravet förutom att det ska grundas på principen om befogad tillit. Mot bakgrund av detta är rättsläget osäkert avseende hur adekvanskravet ensamt utgör en ansvarsbegränsning

Med hänsyn till syftet och frågeställningen kan det konstateras att rättsläget avseende principerna har förtydligats främst genom BDO-domen. Dock finns det fortfarande vissa osäkerheter på vilket sätt principerna kan begränsa revisorns ansvar, i synnerhet vad gäller det interna skadeståndsansvaret som inte behandlats sedan Prosolviadomen. Trots det nämnda finns det troligtvis fortfarande skäl att närmare undersöka om ytterligare begränsningar avseende revisorns skadeståndsansvar bör införas. Exempel på sådana begränsningar har belysts i uppsatsen tidigare.

Käll- och litteraturförteckning

Offentligt tryck

Statens offentliga utredningar

SOU 1971:15 om förslag till aktiebolagslag med mera

SOU 1995:44 om en ny aktiebolagslag

SOU 2008:79 om revisorns skadeståndsansvar

SOU 2016:34 om revisorns skadeståndsansvar

Propositioner

Prop. 1975:103 om en ny aktiebolagslag

Prop. 1997/98:99 om aktiebolags organisation och skadeståndsansvar

Prop. 2000/01:146 om revisionsverksamhet

Prop. 2009/10:204 om revision

Prop. 2012/13:61 om bland annat några revisorsfrågor.

Litteratur och artiklar

Andersson, Håkan (2013), *Ansvarsproblem i skadeståndsrätten: skadeståndsrättsliga utvecklingslinjer*. Bok I, Iustus, Uppsala.

Andersson, Håkan (2017), *Ersättningsproblem i skadeståndsrätten: skadeståndsrättsliga utvecklingslinjer*, Bok III, Iustus, Uppsala.

Diamant, Adam (2004), *Revisors oberoende: om den svenska oberoenderegleringens utveckling, dess funktion och konstruktion*, Iustus, Uppsala.

Diamant, Adam (2006/07), *Högsta domstolen om jämkning av revisors skadeståndsskyldighet*, JT nr 1 s. 165–174.

Dotevall, Rolf (2017), *Bolagsledningens skadeståndsansvar*, 3 uppl., Wolters Kluwer, Stockholm.

Etèus, Pontus (2014/15), *Revisorns skadeståndsansvar efter BDO-målet – ordningen återställd?*, JT nr 4 s. 780–798

FAR, Föreningen för auktoriserade revisorer (2002), *FAR:s revisionsbok*, FAR Förlag AB, Stockholm.

Gometz, Ulf (1996/97), *HD vidgar revisorns skadeståndsansvar?*, JT nr 1 s. 214–229.

Gregow, Torkel (2013) , *Prosolviadomen*, SvJT s. 1032.

Hellner, Jan & Radetzki, Marcus (2021), *Skadeståndsrätt*, 11 uppl., Norstedts Juridik, Stockholm.

Jareborg, Nils (2004), *Rättsdogmatik som rättsvetenskap*, SvJT s. 1–10.

Jennergren, Peter (2014/15), *Hovrättens Prosolviadom: En ekonomisk betraktelse*, JT nr 1 s. 28

Johansson, Svante (2014) *Svensk associationsrätt i huvuddrag*, upplaga 11, Norstedts Juridik, Stockholm.

Kleineman, Jan (2018), *Rättsdogmatisk metod* av Nääv, Maria & Zamboni, Mauro, Juridisk metodlära, 2 uppl., Studentlitteratur, Lund s. 21–46.

Moberg, Krister, Valentin, Niklas & Åkersten, Peter (2014), *Bolagsrevisorn: oberoende, ansvar, tystnadsplikt*, 4 uppl., Norstedts Juridik, Stockholm.

Nerep, Erik, Adestam, Johan & Samuelsson, Per, Aktiebolagslag (2005:551), *kommentar till 1 kap. 12 b § ABL*, Lexino 2019-07-02.

Nerep, Erik & Samuelsson, Per, Aktiebolagslag (2005:551) *kommentar till 29 kap. 1 § ABL*, Lexino 2021-09-01.

Nerep, Erik, Samuelsson, Per & Adestam, Johan, Aktiebolagslag (2005:551), *kommentar till 9 kap. 3 § ABL*, Lexino 2019-07-01.

Pehrson, Lars (1996/97), *Omfattande ansvar för bolagsrevisorer*, JT nr 1 s. 133–141.

Samuelsson, Per, Aktiebolagslag (2005:551), *kommentar till 1 kap. 12 b § ABL*, Karnov 2021-11-22.

Sandgren, Claes (2018), *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare: ämne, material, metod och argumentation*, 4 uppl., Norstedts Juridik, Stockholm.

Sandström, Torsten (2020), *Svensk aktiebolagsrätt*, 8 uppl., Nordstedts Juridik.

Schultz, Mårten (2007), *Kausalitet Studier i skadeståndsrättslig argumentation*, Jure, Stockholm: Stockholms universitet.

Schultz, Mårten (2010), *Adekvansläran Vänbok till Jan Kleineman och Stockholm Centre for Commercial Law*, Jure Förlag AB, Stockholm.

Svensson, Bo (2013), *Prosolviadomen ökar risken för många*, Balans nr 9.

Svensson, Bo (2014a), *Prosolvias och normskyddsläran*, Balans nr 1

Svensson, Bo (2014b), *Jämkning av revisorns skadeståndsansvar*, Ny Juridik 1:14 s. 7–19, Karnov Group, Stockholm.

Svernlöv, Carl (2013/14), *Prosolviadomen- en djup respekt för det sannolika*, JT nr. 3.

Svernlöv, Carl (2014a), *Parallella världar – Prosolviadomen och det aktiebolagsrättsliga skadeståndsansvaret*, Balans nr 1.

Svernlöv, Carl (2014b), *A Farewell to Landskrona – BDO-domen återställer ordningen*. Balans nr 3 2014

Rättsfallsförteckning

Hovrätten - 4207-10

Hovrätten - T 7073-16

Revisorsinspektionens beslut 1996, dnr 721-95

Högsta domstolen

NJA 1982 s. 307

NJA 1991 s. 138

NJA 2008 s. 861

NJA 2008 s. 861

NJA 2013 s. 145

NJA 2014 s. 684

NJA 2014 s. 272

NJA 2017 s. 1101

Hovrätten

Hovrätten - 4207-10

Hovrätten - T 7073-16