



Handelshögskolan
VID GÖTEBORGS UNIVERSITET

Hur uttrycks revisorns skadeståndsansvar i lag och praxis?

Kandidatuppsats i företagsekonomi

Extern redovisning

Vårterminen 2012

Handledare: Inga-Lill Johansson

Författare: Ekaterina Gorbounova

Roman Melnik

Förord

Vi vill tacka vår handledare Inga-Lill Johansson för all ovärderlig hjälp i arbetet med uppsatsen.

Vi vill även tacka våra opponentgrupper för uppmuntran och viktiga synpunkter.

Tack för er hjälp.

Ekaterina Gorbounova

Roman Melnik

Innehåll

Förord	2
Sammanfattning	6
Förklaringar:	7
Förkortningar:.....	8
Bakgrund	9
Uppsatsens frågeställningar och syfte	10
Avgränsningar.....	11
Tidigare studier	11
Metod	12
Ämnesval.....	12
Insamling av material.....	13
Urval av rättsfall.....	14
Tillförlitlighet	16
Referensram.....	16
Definitioner av grundläggande begrepp	16
Allmänt om revisorns ansvar	17
Skadeståndets funktion.....	18
Försäkringar och risk management	18
Definition av skada.....	19
Skadetyper.....	19
Oaktsamhet och culpabedömning.....	20
Risken för skada	21
Möjligheten att undvika skada	21
Oaktsam passivitet.....	21
Orsakssamband	22
Tillräcklig och nödvändig betingelse	22
Adekvat orsakande.....	22
Orsakssamband vid passivitet.....	23
Empiri.....	24
Normen:	24
God revisorssed	24
Skadeståndsrätt.....	24
Praxis:.....	25

Fall 1	25
Analys av fall 1	28
Fall 2	28
Analys av fall 2	30
Fall 3	31
Analys av fall 3	32
Slutsats	34
Litteraturoversikt	36

Sammanfattning

Examensarbete i företagsekonomi, Handelshögskolan vid Göteborgs universitet, Extern redovisning, Kandidatuppsats, VT 2012

Författare: Ekaterina Gorbounova och Roman Melnik

Handledare: Inga-Lill Johansson

Titel: Vad innebär revisorns skadeståndsansvar i lag och praxis?

Bakgrund och problem: Sedan millenieskiftet har flera uppmärksammade företagskonkurser ägt rum både i Sverige och utomlands, med efterföljande rättegångar där bolagens revisorer stod anklagade. Vi ville undersöka vad revisorns skadeståndsansvar innebär och om det kunde tolkas på olika sätt av olika rättsliga instanser. Därför tyckte vi att det skulle vara intressant att undersöka ämnet genom att titta både på litteratur och rättslig praxis. Vi valde några rättsfall och studerade dem utifrån hur olika rättsliga instanser dömde i fall där revisorerna fick skadeståndsanspråk.

Frågeställning och syfte: Hur uttrycks revisorns skadeståndsansvar i lagstiftningen och rättspraxis? Vad kan eventuella skillnader i utfallen i olika rättsinstanser bero på? Syftet är att identifiera och beskriva de olika komponenterna i begreppet revisorns skadeståndsansvar. Arbetets underordnade syften är att beskriva hur skadeståndsansvaret definieras i svensk lagstiftning och svensk juridisk litteratur samt beskriva och diskutera olika tolkningar av revisorns skadeståndsansvar i olika rättsliga instanser i Sverige.

Avgränsningar: Uppsatsen är begränsad till studier av bara svenska förhållanden och lagstiftning. Antal rättsfall som analyseras i studien är begränsat till tre fall som uppfyllde valda kriterier. Studien gör inte anspråk på att vara en juridisk studie. Lagtexterna och litteraturen granskades inte i sin helhet utan fokus låg endast på de delarna som handlar om revisorns skadeståndsansvar.

Metod: Vi studerade tre svenska rättsfall som där revisorn fick ett skadeståndsanspråk från år 1996 till nutid. Urvalet av rättsfall bygger på fyra olika kriterier: (1) rättsfall där revisorn är stämd, (2) endast de fall som gick till Högsta Domstolen (3) där domen vunnit laga kraft och (4) rättsfall där uppdragsgivaren är ett aktiebolag. Vidare har rättsfallen analyserats med hjälp av kvalitativ textanalys.

Resultat och slutsatser: Rättsfallen analyserades utifrån culpabedömingens principer: risken för skada, sannolika skadans storlek och möjligheten att undvika skadan. Vi jämförde även hur olika rättsinstanser bedömde revisorns oaktsamhet, bevisning av den ekonomiska skadan och adekvat orsakssamband mellan revisorns handlande och skadan. Vi fann att utfallen ibland skiljde sig åt i de olika rättsinstanserna vilket vi antar kan bero på att bevisfrågornas komplexitet gör att domstolens bedömningar blir i viss mån subjektiva. Ytterligare förklaring är att högre rättsinstanser ofta gör en mer omfattande culpabedömning och att parternas argument blir mer utvecklade och kompletta.

Förslag till fortsatta studier: En liknande studie för kraschade HQ-Bank efter att fallet förr eller senare avgörs i Högsta Domstolen vore intressant. Revisorns ansvar i ett de mest uppmärksammade bolagshaverier i Sverige där alla skyller på alla är ett väldigt spännande uppsatsämne.

Förklaringar:

ackord - ekonomisk uppgörelse mellan en fordringsägare och den som är betalningsskyldig där fordringsägare avstår från en del av sin fordring

bestridande - då part i en rättegång motsätter sig motpartens yrkande och uppgifter

culpa – (latin: *skuld*) den juridiska benämningen på oaktsamhet, vårdslöshet och oförsiktighet

domvilla - ett juridiskt begrepp som innebär att ett grovt formellt fel i en dom ändras av högre rättsinstans. Domvillan kan bero på att domen drabbar tredje part som inte hör till målet eller att rätten inte var behörig att pröva målet.

fastställsetalan - talan om huruvida visst rättsförhållande består eller icke består. Detta talan kan väckas om det finns rättsovisshet som är till kärandes nackdel. T.ex. kan fastställsetalan väckas för att besluta att någon är skadeståndsskyldig, utan att bestämma storleken på skadeståndet.

fullgörelsetalan - talan där ena parten yrkar att den andra ska förpliktigas att fullgöra någon prestation, exempelvis betala en skuld eller utge skadestånd

jämkning av skadestånd - nedsättning av skadeståndet, så att den dömde inte behöver erlagga hela skadeståndsbeloppet, utan får betala vad som är skäligt med hänsyn till handlingens beskaffenhet, skadans storlek och omständigheterna i övrigt. Ofta pratar man om jämkning pga medvållande, där flera parter bedöms ha orsakat skadan, vilket leder till att skadeståndsskyldigheten för enskild part minskar

målsägande – den part som har lidit skada i ett juridiskt mål

organledamöter - styrelseledamöter, VD samt revisor

passiv identifikation - ett rättsförhållande där ett bolag och den organledamoten som vållat skada ses som en enhet, vilket innebär att bolagets rätt till skadestånd begränsas pga den skadevållande ledamotens medskyldighet

regressrätt - en rätt som tillmäts någon som har betalat någon annans skuld att rikta ekonomiska anspråk mot rätt betalningsskyldig

resning - ett särskilt rättsmedel som kan användas för att få till stånd en omprövning av en dom när tiden för överklagande redan gått ut

Förkortningar:

ABL - Aktiebolagslagen

FAR SRS - Organisationen för revisions- och redovisningsbranschen, intresseförening för auktoriserade och godkända revisorer samt för specialister inom revisionsbyråbranschen¹

HD - Högsta domstolen

HovR - hovrätten

TR - tingsrätten

¹ Nationalencyclopedin

Bakgrund

Inledningsvis avser vi väcka intresse och skapa förståelse för uppsatsens ämnesområde. Vi gör en kort beskrivning av revisionsbranschen samt en koncis tillbakablick på relevanta historiska händelser. Vi formulerar även uppsatsen syfte och problem.

Revisorn har en enormt viktig roll för marknadens olika intressenter. Att kontrollera och godkänna ett bolags räkenskaper kräver mångårig erfarenhet och ett gediget kunnande. Samtidigt innebär det ett betydande ansvar. När ett företag hamnar på obestånd är det inte bara företagsledningen utan ofta även revisorn som får stå till svars. Sedan millennieskiftet har flera uppmärksammade konkurser ägt rum, med efterföljande rättegångar där bolagens revisorer stod anklagade. Vid konkurs brukar många av bolagets borgenärer förlora betydande belopp. I syfte att kompensera borgenärerna kan stora skadestånd utkrävas från den ansvarige revisorn ifall domstolen finner denne skyldig.

Revisorns ansvar blev ett stort debattämne i samband med Enron-skandalen i USA, som var en av faktorerna som ledde till skapandet av Sarbanes-Oxley Act, en ny lag som stramade åt redovisningsreglerna. Hösten 2008 föll investmentbanken Lehman Brothers, och den största konkursen i världshistorien var ett faktum. I sviterna av det stämdes bankens revisorer på Ernst & Young, anklagade för väsentlig medhjälp till grovt bokföringsbrott och svindleri. Även kraschen av italienska Parmalat, som blev den största konkursen i Europas historia, ledde till att revisorsyrket återigen hamnade i rampljuset. Sveriges mest kända rättegång mot revisorer stavas Prosolvias, där rättegången mot bolagets revisorer PwC pågick i tio år innan man fick en dom från tingsrätten. Prosolvias konkursbo har överklagat till Hovrätten och det kommer att dröja ett antal år till innan saken är utagerad².

I augusti 2010 fick Sverige sin motsvarighet till Lehman Brothers-konkursen, nämligen HQ Bank-affären. Pga stora förluster i trading-verksamheten ansåg Finansinspektionen att banken saknade kontroll över sina risker och tillståndet drogs in våren 2010. Ekobrottsmyndigheten inledde en förundersökning gällande grovt bokföringsbrott och grovt svindleri. Finansinspektionen har anmält bankens revisor till Revisorsnämnden. Styrelsen i moderbolaget HQ AB föreslår att väcka talan om skadestånd mot tidigare styrelseledamöter, VD och även bankens revisor "pga fel och försummelse"³. Styrelsen har meddelat bankens revisionsbyrå KPMG att skadestånd kan komma att utkrävas, vilket KPMG tänker bestida. Man tänker t.o.m. stämma tidigare styrelseordförande och en av bankens grundare Mats Qviberg. I oktober 2011 tilldelades den ansvarige revisorn Johan Dyrefors en erinran av Revisorsnämnden för bristande dokumentation av vissa av sina överväganden i revisionen, men ingen kritik riktades mot själva revisioninsatsen. Ärendet mot själva revisionsbyrån KPMG avskrevs av Revisorsnämnden.⁴

Vi följde debatten i media och blev intresserade av ämnet som verkar beröra så många av marknadens aktörer. En av sakerna som väckte vårt intresse var storleken på skadeståndet som

² <http://www.infotorgjuridik.se/premium/mittijuridiken/bransch/article155228.ece>

³ <http://www.dn.se/ekonomi/qviberg-bland-dem-som-ska-stammas>

⁴ http://www.revisorsnamnden.se/rn/startside/nyheter_startside/beslut_hq_bank.html

revisorer dömdes till, särskilt utomlands kan beloppen bli ansevära. Vi började undersöka vilka bolag som dömdes till att betala stora skadestånd och hur revisionsbolag kunde klara av att betala dessa. Detta ledde till att vårt intresse fokuserades på just skadestånd och vi ville undersöka hur synen på skadeståndsanspråk skiljde sig mellan olika länder och hur den hade förändrats över tiden.

Vi förstod att den typen av undersökning var alldeles för bred och omfattande för vårt arbete. Därför valde vi att läsa tidigare studier i form av uppsatser och avhandlingar för att få en uppfattning om vad som redan hade skrivits om ämnet skadeståndsansvar. Vi hittade mängder av uppsatser som handlade om revisorns ansvar, revisorns legitimitet, förändring av revisorns ansvar, Prosolvias-fallet och förtroende till revisorerna. Ingen av de uppsatserna som vi läste handlade just om vad skadeståndsansvar innebär och huruvida det kunde tolkas på olika sätt av olika rättsliga instanser. Därför tyckte vi att det skulle vara intressant att inrikta oss på det ämnet och titta både på rättslig praxis och lagrum. Vi ämnade välja ut några rättsfall och studera dem utifrån hur olika rättsliga instanser dömde i de fall där revisorerna blev föremål för skadeståndsanspråk.

Trots att mediadebatten om revisorernas ansvar är högaktuell finns det inget som tyder på att antalet fall där revisorer har stämts på skadestånd har ökat väsentligt. Jämfört med antalet brott som sker i Sverige årligen är antalet fall där skadeståndsanspråk riktats mot revisorer obetydligt. Det är svårt att klargöra skadeståndsanspråkens omfattning i Sverige. Oftast slutade sådana fall med förlikning mellan revisorn och dess uppdragsgivare eller tredje part och går aldrig till domstol. Men det finns ett antal tvister som hördes i flera rättsinstanser, där det i några fall handlade om stora skadeståndsbelopp. År 2008 uppges det ha funnits sex utestående tvister med stora revisionsbolags i Sverige, Norge och Finland där skadeståndsanspråk mot revisorer uppgick till mellan 10 och 200 miljoner dollar⁵.

Dessa rättegångar kan ofta pågå i flera år och det blir därför väldigt kostsamt för alla inblandade parter. Men största kostnaden bär förmodligen revisorernas yrkeskår och kanske hela samhället eftersom revisoryrkets auktoritet och legitimitet riskerar att urholkas. Detta kan i sin tur leda till en förändring av de krav som ställs på revisorer i deras yrkesutövande. Om samhället får ett minskat förtroende för att bolagens redovisning är granskad på ett korrekt och professionellt sätt, kommer man att ställa högre krav på revision och revisionstjänsterna riskerar därmed att bli ännu mer invecklade och kostsamma.

Uppsatsens frågeställningar och syfte

Mot den bakgrund som beskrivits ovan är uppsatsens frågeställningar:

- Hur uttrycks revisorns skadeståndsansvar i lagstiftningen?
- Hur uttrycks revisorns skadeståndsansvar i rättspraxis?
- Vad kan eventuella skillnader i utfallen i olika rättsinstanser bero på?

⁵ SOU 2008:79, s. 75

Uppsatsens överordnade syfte är att identifiera och beskriva de olika komponenterna i begreppet revisorns skadeståndsansvar. Delsyften är att

- 1) beskriva hur revisorns skadeståndsansvar definieras i svensk lagstiftning samt svensk juridisk litteratur
- 2) beskriva tolkningar av revisorns skadeståndsansvar i olika rättsliga instanser i Sverige
- 3) diskutera orsaker till rättsinstansernas olika tolkningar av revisorns skadeståndsansvar.

Avgränsningar

Studien gör inte anspråk på att vara en juridisk studie. Lagtexterna och regelverk granskas inte i sin helhet utan endast de delarna som handlar om revisorns skadeståndsansvar. Uppsatsen utesluter bolagsledningens skadeståndsansvar och handlar enbart om skadeståndskrav riktade mot revisorer.

Tidigare studier

Revisorns ansvar förefaller vara ett relativt väl undersökt ämne i litteraturen och studier. Vi hittade en stor mängd uppsatser och ett flertal avhandlingar som studerar revisorns ansvar från olika synpunkter.

En uppsats som framstår som relevant för vårt ämne är "Revisorers legitimitet och skadeståndsansvar" (Olovsson & Pedersen, 2009) där man undersökte hur förslaget om inskränkningen av revisorers skadeståndsansvar kan komma att påverka revisorers legitimitet gentemot marknadens olika intressenter. Författarna menar att förslaget kommer inledningsvis ha en negativ påverkan på revisorers legitimitet utifrån intressenternas perspektiv, men att den skadliga effekten möjligen kommer att dämpas över tid. Dessutom anser författarna att förhållandet mellan revisorn och bolagsledningen kommer att förändras. När revisorns ansvar för revisionen minskar, kommer bolagens ledningar att få ett ökat ansvar för redovisningen och bolagen blir eventuellt tvungna att teckna ansvarsförsäkring för bolagsledningen.

En intervju-undersökning av revisorer gjordes av Peter Ödman (2007) i hans avhandling vars syfte var att kartlägga revisorers och andra intressenters uppfattning om revisorernas granskning och bedömning av redovisningen i noterade bolag. Ödman ställer revisorers och andra intressenters uppfattningar mot varandra för att lämna förslag om möjliga anpassningar av revisionen till olika intressenternas krav. Författaren menar att revisorer inte tar hänsyn till intressenterna vid granskning av företagets redovisning. Han föreslår därför att man ska införa en kvalitetsredovisning eller tilläggsredovisning av de områden som är särskilt viktiga för intressenterna. Samtidigt måste hänsyn tas till revisorers riskfyllda position och Ödman förordar att införa en övre gräns på skadestånd som kan utkrävas från en revisor. Denna åtgärd skulle alltså begränsa revisorns skadeståndsansvar till ett bestämt belopp. Tanken är revisorn inte ska bära ett fullständigt ansvar, utan ska skyddas från att bli ruinerad ifall han blir dömd i en rättegång, samtidigt som man kvalitetssäkrar delar av redovisningen för att gynna intressenterna.

I sin avhandling undersökte Ingalill Aspholm (2002) huruvida revisorers skadeståndsansvar i Norden är ekonomiskt effektivt i rådande rättsläge. Aspholm studerade olika rättsekonomiska teorier och utgångspunkten i hennes ekonomiska analys är att culparegeln⁶ ska leda till kostnadseffektivitet. Avhandlingen berör sådana områden som olika typer av revisors ansvar, skillnader i ersättningar som förekommer i försäkringspraxis i Norden och en teori skapad av amerikanske domaren Learned Hand. Den sistnämnda teorin kallas för Learned Hand-regeln eller Learned Hand-formeln och utgår från en ståndpunkt att varje handling bör studeras med hjälp av en ekonomisk avvägning mellan nytta och kostnad. Den ekonomiska avvägningen tar hänsyn till sannolikheten att en skada ska inträffa, den sannolika skadans storlek och förekomsten av lämpliga åtgärder för att förebygga skadan. Aspholm understryker att skadeförebyggande åtgärder bör vidtas endast om nyttan är högre än den motsvarande kostnaden och att situationens omständigheter spelar en väsentlig roll i den ekonomiska avvägningen.

Från dessa studier kan man utläsa att många är av uppfattningen att revisorer i nuläget bär för stort ansvar med hänsyn till det skadestånd som de kan krävas på. Uppfattningens bekräftas av det faktum att det finns både färdiga lagförslag på att begränsa ansvaret och sakkunniga akademiker som propagerar för detta. Samtidigt finns det frågetecken kring revisorers legitimitet och samhällsekonomisk vinst om ansvarsbegränsning blir verklighet.

Metod

I andra kapitlet förklaras förutsättningarna för val av uppsatsens ämne samt urval av rättsfall. Därmed ämnar vi skapa en bättre förståelse för materialet i teori och empiriavsnitten.

I den här avsnittet förklaras hur vi utformade vår uppsats och hur vi fann materialet som ligger till grund för vår undersökning. Syftet med detta avsnitt är att visa hur informationen samlades in, sorterades och valdes samt att bestyrka tillförlitligheten i vårt arbete genom att noggrant dokumentera vårt tillvägagångssätt.

Ämnesval

Vi blev intresserade av ämnet *revisorers skadeståndsansvar* till följd av den pågående debatten i media. Debatten är aktuell både i Sverige och utomlands och berör många intressanta områden som till exempel revisorers legitimitet, revisionens kvalitet och olika intressenters behov och önskemål avseende revisionen. Vi hittade ett stort antal uppsatser och vetenskapliga artiklar samt artiklar i dagspressen som handlade om revisorers legitimitet och de krav som marknadens intressenter ställer på revision. Man diskuterade revisorers skadeståndsansvar bara som en av flera aspekter som påverkar revisorers legitimitet. En av de mest framstående svenska forskarna inom området revision är Adam Diamant som är jur.dr., chefsjurist på Revisorsnämnden och även bedriver forskning inom

⁶ se mer om culpa i avsnitt Culpabedömning

revisors- och revisionsfrågor. Han har skrivit i en av sina artiklar⁷ att revisionens främsta funktion är att öka förtroendet till materialet som revisorer granskar. En av förutsättningarna för den funktionen ska uppfyllas är att revisorn har ett skadeståndsansvar mot sina uppdragsgivare. Prosolvias-fallet har illustrerat vilka ofantliga värden som står på spel när revisorer granskar stora bolag. Det fallet visar även med all tydlighet hur utdragna och komplicerade skadeståndsärenden kan bli i vissa lägen. I fall som Prosolvias kan det vara relativt svårt för lekmän dvs. den breda allmänheten att förstå vilka grunder som skadeståndsansvar utkrävs och utdöms på. Det ger oss ännu en anledning att undersöka skadeståndsansvar från ett lekmanperspektiv, för att utröna om vi möjligen kan öka förståelsen inom området.

Det råder många olika åsikter angående revisorns skadeståndsansvar. En del forskare menar att ansvaret måste begränsas eftersom det revisionsbolagen i vissa lägen löper en stor risk att bli stämda på ansevärd belopp och att detta kan äventyra hela verksamheten. Andra menar att revisorer måste hållas ansvariga för utförande av sitt uppdrag och skadeståndshot är bara ett sätt att hålla dem i styr. Vi hittade en artikel där en advokat rentav påstod att det pågick en häxjakt på revisorer och menade att revisorer blir allt oftare föremål för stämningar och skadeståndskrav⁸.

När vi diskuterade olika infallsvinklar på ämnet kom vi fram till att det skulle vara intressant att undersöka vad som egentligen menas med begreppet revisorns skadeståndsansvar och hur det uttrycks i lagtexten och i rättspraxis.

Insamling av material

Data som vi använde oss av för att genomföra vår undersökning var av blandad karaktär. För att undersöka aktuell lagstiftning sökte vi primärdata i form av lagar och regelverk som vi hittade genom olika databaser i LIBRIS.

För att förbereda en teoretisk bakgrund av uppsatsen använde vi oss av sekundärdata i form av uppsatser, doktorsavhandlingar och vetenskapliga artiklar. Vi hittade dessa i ekonomiska databaser i universitetets databassamling. Följande databaser användes för att hämta material: Business Source Premier, Science Direct, Affärsdata och Faktiva.

Vi sökte relevant material med hjälp av följande sökord: *revision, revisor, skadestånd, skadeståndsansvar, auditor, auditing, liability, accounting, responsibility, negligence, legal liability, liability of damage*.

För att ta reda på viktiga forskare som skrev om ämnet skadeståndsansvar i Sverige använde vi Google Scholar och databasen InfoTorg Juridik. Där använde vi oss bara av svenska sökord: *skadeståndsansvar, revision, revisor* och *skadestånd*. Vi hittade en förteckning med artiklar och avhandlingar utifrån vilken vi sedan letade i FAR-komplett och Gundas samsök.

⁷ Artikel - Debatt: "Begränsat ansvar urholkar revisionens värde och legitimitet", Balans, nr 11 2008

⁸ http://www.realtid.se/ArticlePages/201010/20/20101020110649_Realtid109/20101020110649_Realtid109.dbp.asp (2001-04-20)

Urval av rättsfall

Rättsfall söktes i databasen FAR-komplett där vi fick fram flera rättsfall, där bara två faktiskt handlade om revisorer som krävdes på skadestånd.

Vi hittade två lämpliga juridiska databaser, Karnov och Zeteo, som finns tillgängliga via LIBRIS. Vi letade passande rättsfall via Aktiebolagslagen i Zeteo, sedan gick vi in på kapitel 29, Skadestånd, och hittade två rättsfall. Den andra databasen som innehåller rättsfall och juridiska artiklar är Karnov där vi hittade ca 40 referat av rättsfall av olika omfattningar, vissa fall sammanfattades på tre sidor, andra uppgick till 30 sidor.

I de två juridiska databaserna sökte vi relevanta rättsfall främst med hjälp av två ord: *revisor* och *skadestånd*. Av dem rättsfall som vi hittade valde vi bort dem som inte handlade om skadeståndsanspråk mot revisorn.

Vi visste inte hur många rättsfall vi skulle hitta och var beredda på att hitta ett stort antal som vi skulle behöva gå igenom och välja ut det som är relevant. Vår tanke från början var att granska de nyaste rättsfallen, dvs rättsfall som hördes under 2000-talet. Det visade sig att det knappt fanns några rättsfall som passade våra kriterier bland de nyaste fallen och vi fick titta på rättsfall från 90- och 80-talet. Slutligen valdes tre rättsfall där revisorn fick ett skadeståndsanspråk från år 1996 till nutid.

För att rättsfall ska kunna vara jämförbara och följa samma lagar gällande revisorns skadeståndsansvar valdes enbart de rättsfall där en uppdragsgivaren var ett aktiebolag.

En av våra viktigaste urvalskriterier var att rättsfallen måste vara avslutade och domen måste ha vunnit laga kraft. Detta innebär dock inte att revisorerna måste förklaras skyldiga.

Vi valde att endast ta med fall som gick till Högsta Domstolen, den högsta rättsliga instansen i Sverige, eftersom det speglar rättsapparatusens slutgiltiga syn på revisorns ansvar.

Vi valde ett rättsfall som handlade om skadeståndsanspråk riktade mot revisorer på grund av felaktig skatterådgivning. De fallen är överrepresenterade med ca 65 % av alla fall som riktar sig mot revisorer enligt uppgifter från många revisionsbolag⁹. Hälften av dessa anspråk gäller rena konsultuppdrag och resten rör sig om bristfälligt utförd redovisning. Oftast är dessa anspråken svåra för revisionsföretagen att skydda sig mot. Ett typexempel på ett sådant fall är att klienter blir påförda ett skattetillägg och revisionsbyråer har då svårt att bevisa att de inte har gjort något fel. Skadestånd är vanliga i dessa fall men handlar om väldigt små belopp som till och med täcks av revisorernas ansvarsförsäkringar. Dessa skadeståndsanspråk hanteras av revisionsbolagen utan problem¹⁰. Men vi valde att ta med ett fall som handlade om en skattefråga eftersom vi tyckte att det var intressant att titta på varför fallet gick till HD och om det dömdes olika i olika rättsliga instanser.

⁹ SOU 2008:79, s.74

¹⁰ Sou 2008:79, s. 78

Sammanfattningsvis valde vi tre rättsfall enligt följande kriterier:

- Rättsfall där revisorn krävdes på skadestånd
- Endast avslutade fall
- Rättsfall där uppdragsgivaren är ett aktiebolag
- Endast fall som avgjordes av Högsta Domstolen

Tillförlitlighet

Rättsfallen som granskas i uppsatsen är referat, dvs komprimerade sammanfattningar av rättsfallen. Rättsfallens texter samt juridisk litteratur och vetenskapliga artiklar hittades via universitetets databaser och bedömer vi våra källor som tillförlitliga.

Vi är medvetna att urval av studerade rättsfall är av den största vikt för att säkerställa tillförlitligheten i vår undersökning och dess resultat. Det finns en risk att vi blev påverkade av våra subjektiva värderingar och åsikter när vi valde rättsfallen vilket i sin tur kan försämra tillförlitligheten av våra tolkningar. Vi har försökt minimera den risken genom att välja rättsfallen som passade våra kriterier som valdes utifrån studiens område.

Vi har även försökt att öka tillförlitligheten i våra tolkningar av rättsfallen genom att läsa in oss ordentligt på det undersökta ämnet, dvs. revisorns skadeståndsansvar.

Referensram

I detta avsnitt redogör vi för den lagstiftning och de begrepp inom området skadeståndsansvar som används i studien. Vi förklarar skadeståndsansvarets tre komponenter, som är väsentliga för att kunna ta till sig empiridelen.

Definitioner av grundläggande begrepp

Det som menas med begreppen norm och lagstiftning i vårt arbete är Aktiebolagslagen (ABL), som är den lag som reglerar hur aktiebolag ska drivas i Sverige. Det som är relevant för vårt arbete är ett fåtal paragrafer i ABL.

Rättspraxis är ett samlingsbegrepp inom juridiken som avser tidigare domar från högre instans, dvs. högre domstolar och vissa myndigheter. Dessa domar är prejudicerande, dvs. de ska vara vägledande när underordnade rättsinstanser avgör ett mål. I Sverige är det främst avgöranden från Högsta Domstolen och Högsta Förvaltningsdomstolen som räknas som prejudikat. Domstolar bestämmer själva om ett tidigare beslut är vägledande eller ej.

Ofta uppstår skillnader mellan norm och praxis, dvs. domstolar dömer inte alltid strikt efter lagtexten eller att olika domstolar dömer olika i liknande fall. Det finns flera olika förklaringar till detta. Ibland är lagtexten vag och lämnar stort utrymme för tolkningar. Det kan vara lagstiftarens avsikt att det är domstolen som ska göra den tolkningen och ta ställning i varje fall och tillämpa lagen olika beroende på fallens specifika omständigheter. Många olika faktorer kan variera i ett rättsfall, inte minst människor, dvs. domare och nämndemän, som likt de flesta andra människor, ibland faktiskt kan vara partiska eller ha förutfattade meningar. Detta kan leda till att olika domstolar på samma nivå kommer fram till olika avgöranden i fall som är identiska eller väldigt lika. Det ovannämnda faktum att domstolar själva får bestämma om ett tidigare avgörande ska vara vägledande eller ej är ytterligare en förklaring till skillnader mellan norm och praxis.

Allmänt om revisorns ansvar

Alla aktiebolag är skyldiga att anlita en revisor som ska granska deras redovisning och författa en revisionsberättelse. Bolaget som revisorn granskar betalar dennes arvode. Revisorn får sitt uppdrag av aktieägarna och det är både bolaget och aktieägarna som har ekonomiska intressen i tillförlitlig och korrekt reviderad redovisning.

Det professionella ansvaret som revisorn har mot sin uppdragsgivare kan delas in i två olika typer: revisorsansvaret och konsultansvaret (även kallat rådgivningsansvaret). Med revisorsansvaret menas det skadeståndsansvaret som revisorn kan dra på sig genom att bryta mot lagen och yrkesråd, t.ex. regler som står i aktiebolagslagen. Med konsultansvaret menar man allt det jobb som revisorn eller revisionsbolaget utför och som inte omfattas av lagstadgad revision¹¹. Gullefors (1999) menar att en konsult inte behöver lämna några råd till uppdragsgivaren för att det ska räknas som en konsultuppdrag, utan att det räcker att konsulten tar fram ett beslutsunderlag åt klienten för att det ska handla om rådgivning.

Det finns ingen tydlig gräns mellan de två typerna av revisorns ansvar och ibland är det inte alldeles enkelt att avgöra vilket av de två ansvarsslagen som bör utkrävas i ett specifikt fall. Som ett exempel kan man föreställa sig en situation där en revisor lämnar omfattande synpunkter och råd till ett företaget angående t.ex. en skattefråga. Företaget följer revisorns råd som visar sig vara ofördelaktiga för företaget. Frågan kan uppstå om det är revisorsansvaret eller konsultansvaret som skall utkrävas. Svaret på frågan beror på många olika faktorer men allmänna skadeståndsrättsliga principer gäller oberoende av vilket typ av ansvar det handlar om¹².

Gullefors (1999) jämför revisorernas arbete med ett värderingsuppdrag. Han menar att en revisionsberättelse är en sorts värdering där revisor intygar att redovisningen är riktig och att förvaltningen i bolaget sköts i enlighet med bolagsordningen och aktiebolagslagen. Om en värderingsman missar skador på ett objekt han granskar, kan denne krävas på skadestånd motsvarande den ekonomiska förlusten som uppkom på grund av de skadorna. På samma sätt kan den som har blivit vilseledd av bolagets redovisning kräva skadestånd av en revisor som felaktigt eller av oaktsamhet lämnat en felaktigt ren revisionsberättelse. Dotevall (2008) förtydligar att revisorns ansvar är inte att utföra en ingående granskning av varje enskild transaktion, utan att denne har en plikt att undersöka om det finns en fullgod intern kontroll i bolaget.

För att revisor ska bli ersättningskyldig krävs det att denne har varit oaktsam, att den ekonomiska skadan kan bevisas samt att det finns en adekvat kausalitet, dvs ett relevant orsakssamband mellan revisorns försumlighet och skadan. Dessa tre principer är inte klart uttryckta i ABL, men enligt Näslund (2002) utgör de den egentliga betydelsen av regelverket. Vi kommer att ytterligare förklara de principerna längre fram.

Enligt bestämmelserna i ABL skiljer man mellan skadan som orsakats bolaget eller aktieägare och skadan mot en tredje man. Om en aktieägare vill göra skadeståndsanspråk mot en revisor krävs att

¹¹ Näslund M., Skadestånd och risk management inom revisionsbranschen - en vägledning, 2002

¹² Ibid.

revisorn förutom att han eller hon bryter mot de tre principerna gör sig skyldig till överträdelse av ABL eller bolagsordningen.

Skadeståndets funktion¹³

Skadestånd döms endast ut när någon har orsakat en skada för en annan part. Den som har lidit skada har rätt att kräva ersättning som kompensation för skadan, dvs skadeståndet har en *reparativ* funktion. Målet med skadeståndet är att ersätta den som har lidit skada på så sätt att den skadelidande ska hamna i samma position som om skadan aldrig skett. Det innebär att skadelidande aldrig ska överkompenseras eller underkompenseras för skadan.

Den andra funktionen som skadestånd har är *preventiv* och innebär att skadeståndet ska göra skadevällaren försiktigare i framtiden och få honom att undvika att skada någon.

Gullefors påpekar att skadeståndsregler inte får vara för hårda eftersom de i så fall kommer att hämma nyttiga men riskabla konsultverksamheter. Därför är det väldigt viktigt med regler som begränsar skadeståndskyldigheten, t.ex. regeln om att det måste finnas ett adekvat orsakssamband mellan handling och skada (se Orsakssamband).

Försäkringar och risk management

En viktig tanke inom allmän skadeståndsrätt är att den som bedriver verksamhet ska ersätta de skador som verksamheten ger upphov till. Därför är det nästan alltid arbetsgivaren som måste ersätta skador som uppkommer pga handlingar som begås av de anställda.

Att försöka bedöma och klara av risker samt undvika skador i ett företag kallas för risk management. Enligt Näslund (2002) finns det tre sätt att hantera skaderisker:

- Företaget ska jobba med orsakerna till skador och på det sättet försöka förebygga eller begränsa uppkomsten av skador
- Om det inte går att eliminera skador, kan företaget välja att bära förlusterna när skadan inträffar
- Om företaget inte kan undvika skador och inte vill bära de ekonomiska förlusterna kan det överlåta risken till ett försäkringsbolag genom att teckna ansvarsförsäkring.

Den enklaste varianten för revisionsbranschen är givetvis att teckna ansvarsförsäkring, men försäkringspremierna har ständigt höjts de senaste åren. Revisionsbyråer kan inte stå helt oförsäkrade men de jobbar i större utsträckningen med riskeliminering.

Enligt 27 § i Revisorslagen (2001:883) är revisorn skyldig att teckna en försäkring som täcker den skadeståndskyldighet som revisorn kan drabbas av. Det finns också en möjlighet att i stället ställa säkerhet hos Revisorsnämnden, men det har aldrig förekommit i praktiken¹⁴. Försäkringsbeloppet varierar beroende på antalet verksamma revisorer i revisionsbolag, t.ex. ca 200 prisbasbelopp per

¹³ Gullefors (1999)

¹⁴ SOU 2008:79, s.72

skada och försäkringsår för ett revisionsbolag med max fem verksamma revisorer (ca 8,5 Mkr för år 2009)¹⁵.

Alla revisorer och registrerade revisionsbolag är skyldiga att uppvisa att de tecknat ansvarsförsäkring på begäran av Revisorsnämnden. Medlemmar i FAR SRS, förutom "Big Four"¹⁶ som behöver mer omfattande skydd, har möjlighet att teckna en gruppöförsäkring som motsvarar en ansvarsförsäkring. Efter stora revisionskandalen i Enron-fallet och konkursen av revisionsbolaget Andersen i USA höjde försäkringsbolagen premierna drastiskt för "Big Four" och ibland vägrade att erbjuda ansvarsförsäkring åt dem överhuvudtaget. "Big Four" var tvungna att skaffa sig egna försäkringsbolag som revisionsbyråerna äger, så kallat *captive* försäkringsbolag. Captivebolagen har i sin tur tecknat återförsäktigar¹⁷ hos stora s.k. återförsäkringsbolag, vilket de fyra stora svenska bolagen har lyckats göra med hjälp av en och samma försäkringsmäklare. Skulle denne försäkringsmäklare försvinna, får dessa bolag svårt att återförsäkra sig¹⁸.

Definition av skada

I Skadeståndslagen 2 kap 1§ står att förutsättningen för skadeståndsanspråk är att någon har drabbats av skada. En skada är en ekonomisk förlust som orsakats av någons agerande. Den som kräver skadestånd måste kunna bevisa att den har drabbats av skada och uppge skadans storlek. Det är en grundläggande regel att storleken på skadeståndet bestäms av skadans omfattning.

Skadetyper

Skadeståndsregler skiljer sig beroende på vilken typ av skada som har inträffat (Gullefors, 1999). Man delar skador i tre olika typer: saksador, personskador och förmögenhetsskador. Saksador och personskador är skador på egendom respektive en person. En förmögenhetsskada är en skada som uppkom via en ekonomisk förlust. Förmögenhetsskador delas i sin tur i allmänna förmögenhetsskador och rena förmögenhetsskador. En allmän förmögenhetsskada uppkommer till följd av en sak- eller personskada. Exempel på en allmän förmögenhetsskada kan vara att en servicetekniker av oaktsamhet förstör en viktig maskin och produktionen stoppas tills maskinen är reparerad. En fabriksägare kan förlora enorma belopp i utebliven produktion. Den ekonomiska förlusten i detta fall blir just en allmän förmögenhetsskada.

Ren förmögenhetsskada definieras som skada som inte uppkom till följd av att någon drabbats av en sak- eller personskada. Skador som uppkommer i följd av en revisors arbete brukar normalt handla om rena förmögenhetsskador.

¹⁵ Ibid

¹⁶ "Big Four"- de fyra största internationella revisionsbolagen: PWC, Ernst & Young, Deloitte och KPMG

¹⁷ Återförsäkring är ett upplägg där försäkringsbolag kan mot en premie överföra sina egna risker och åtaganden till större aktörer, återförsäkringsbolag.

¹⁸ SOU 2008:79, s.77

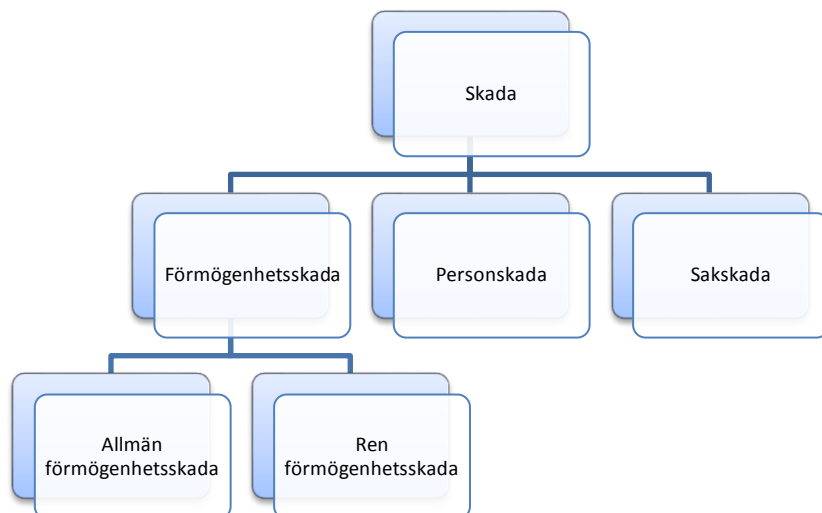


Illustration av förf.

Enligt Skadeståndslagens 2 kap 2 § kan man få ersättning för ren förmögenhetsskada endast om skadan har orsakats genom brott, men enligt Gullefors (1999) den som av oaktsamhet orsakar en ren förmögenhetsskada för en kontraktspart kan också bli ansvarig för den.

Oaktsamhet och culpabedömning

Oaktsamhet kallas även för *culpa* eller *vållande* och är ett centralt begrepp i lagstiftningen inom skadeståndsområdet. Den som har orsakat skada måste på något sätt ha varit oaktsam. I ett skadeståndsmål gör domstolen alltid en *culpabedömning*, dvs avgör om den som har orsakat skada har varit oaktsam, genom att titta på hela det händelseförlopp som ledde till skadan.

Enligt Gullefors (1999) är culpabedömningen är en objektiv bedömning som bygger på följande faktorer: risken för skada, den sannolika skadans storlek och möjligheten att undvika skada. Domstolen ställer sig frågan om skadevållaren borde ha handlat på något annat sätt. Gullefors menar att ju större risk det fanns för att skada skulle uppkomma och ju större den sannolika skadan kunde förväntas bli, desto större anledning anses skadevållaren ha haft att försöka agera på något annat sätt.

Culpabedömningen görs objektivt, dvs domstolen bör inte ta hänsyn till vilka personer som har varit inblandade. Men i praktiken spelar skadevållarens personliga kvalifikationer roll när man gör en bedömning huruvida svaranden insåg riskerna med sitt agerande och huruvida denne försökte undvika dessa risker¹⁹.

¹⁹ Gullefors (1999), s.70

Risken för skada²⁰

Ett oaktsamt beteende medför risken för att en ekonomisk skada ska inträffa. Risken för skada består av två delar: sannolikheten för en skada kan inträffa och storleken på den sannolika skadan. Kombinationen av olika sannolikhetsgrader och storlekar på skador ger olika risker för att en ekonomisk skada ska uppstå:

- en *liten* risk för att en *liten* skada ska inträffa
- en *liten* risk för att en *stor* skada ska inträffa
- en *stor* risk för att en *liten* skada ska inträffa
- en *stor* risk för att en *stor* skada ska inträffa

Revisorn som rådgivare ska alltid försöka ge goda råd oavsett vilket ärende det gäller. Domstolen ställer dock högre krav på revisorers försiktighet vid rådgivning om ärendet är extra komplicerat eller om klienten riskerar att förlora stora belopp. Om klienten riskerar att dömas för brott om han följer revisorns råd, anses det finnas en stor risk att en mycket allvarlig skada uppkommer.

När revisorn framkallar en risk för att skada ska inträffa, är han inte medveten om skadans möjliga uppkomst. Domstolen bedömer om revisorn har varit oaktsam med facit i hand när man vet att skadan har inträffat och hur stor den har blivit. Gullefors kallar domstolens bedömning för en efterhandskonstruktion. Det innebär att domstolen redan vet att revisorns agerande har skapat en hundra procentig risk för skadan. Däremot måste domstolen bortse från det man redan vet och göra en riskbedömning utifrån endast de fakta som var kända vid tiden av risktagandet.

Möjligheten att undvika skada

Vid culpabedömningen ska domstolen komma fram till vad revisorn borde ha gjort för att undvika skadan. Det finns två alternativ som revisorn kunde ha valt mellan: antingen kunde revisorn låta bli att göra det som orsakade skadan eller kunde han minimera risken för att skadan skulle uppstå.

Gullefors poängterar att domstolarna tar hänsyn till om skadevållarens agerande på något sätt ändå gjorde nytta. Det innebär dock inte att man kan försvara revisorn med det argumentet att han eller hon agerade för sin egen nytta. Revisorns agerande måste alltid ha som syfte att vara nyttig för klienten, dvs den som har drabbats av en skada. Däremot kan domstolen i sin bedömning ta hänsyn till om revisorns agerande gjorde det försvarbart att skapa vissa risker²¹. Alla risker går inte att undvika och det enda sättet att undvika riskerna totalt är att låta bli att utföra ett uppdrag. Det strider mot klienternas intresse som behöver hjälp av en revisor och därför anses det vara rimligt att låta revisorn agera och ta de nödvändiga försiktighetsåtgärder för att lägga risken för skador på en lämplig nivå.

Oaktsam passivitet

En grundtanke för att en skadevållare ska anses skadeståndsskyldig är att han har varit oaktsam och att hans *aktiva* beteende ledde till skadan. Att en skadevållare har varit *passiv* i sitt agerande innebär

²⁰ Gullefors (1999) s.70

²¹ Ibid, s.73

att han har låtit bli att göra något som utgjorde hans plikt. En person måste ha en handlingsplikt för att det ska bli skadeståndsgrundande att vara passiv, och denna passivitet måste ha orsakat skadan, vilket inom juridiken kallas för orsakssamband.

Orsakssamband²²

Orsakssamband är den tredje faktorn för att en skadevållare ska bli skadeståndsskyldig. Det innebär att det måste finnas ett samband mellan skadevållarens oaktsamma agerande och den skada som den skadelidande har drabbats av. Om det inte finns ett orsakssamband mellan oaktsamhet och skadan, kan skadevållaren normalt inte dömas till skadestånd.

Tillräcklig och nödvändig betingelse

Handlingen som ledde till en skada kan ha olika betingelser. I den skadeståndsrättsliga litteraturen pratar man om tillräcklig och nödvändig betingelse. En händelse som är en *tillräcklig* betingelse för en skada är en händelse som ledde till en skada, men skadan skulle ändå uppstå även utan den specifika händelsen. En händelse som är en *nödvändig* betingelse för en skada är starkt orsakande till skadan på så sätt att utan den händelsen skulle skadan aldrig ha skett. Skillnaden mellan tillräcklig och nödvändig betingelse kan ha betydelse när det finns flera som har drabbats av samma skada.

Adekvat orsakande

Som vi har förklarat tidigare krävs oaktsamhet för att någon ska bli skyldig att ersätta en skada. Domstolen gör en culpabedömning och avgör om oaktsamhet fanns och om det fanns möjlighet att minimera risken för skadan eller undvika skadan helt. Man väger in storleken på skadan och sannolikheten att skadan inträffade som ett resultat av någons agerande. Kravet på adekvat orsakande är starkt kopplat till culpabedömningen och innebär att man inte utvärderar den skada som faktiskt inträffade utan den skada som vållarens beteende skapade risk för.

Adekvatkravet är uttryck som innebär att man inte blir ersättningsskyldig för skador vars uppkomst man inte kunde förvänta sig eller skador som är för avlägsna i förhållande till det man gjort. Personen behöver bara ersätta de skador som var möjliga att förutse att hans beteende skulle kunna leda till. Däremot behöver man inte veta exakt vilken skada som kunde inträffa eller på vilket sätt skadan kunde uppstå. Skadan kan uppkomma på ett oväntat sätt, men om den fanns med i riskbilden vid tidpunkten för skadevållarens agerande kan denne bli skadeståndsskyldig. Skadan beräknas vara adekvat orsakad om den är en naturlig följd av vållarens beteende och inte är en slumpmässig effekt.

²² Gullefors (1999), s.82-88

Orsakssamband vid passivitet

I avsnittet om oaktsamt passivitet har vi redan berättat att det krävs att man har en handlingsplikt för att man ska kunna bli dömd till skadestånd på grund av passivitet, dvs. att man låter bli att agera.

I fallet med passivt beteende blir bedömningen av orsakssambandet annorlunda. Om skadan kunde ha inträffat utan att skadevållaren har agerat aktivt finns det inget orsakssamband mellan beteendet och skadan. Däremot bedömer man om det fanns möjlighet för vållaren att förhindra skadans uppkomst.

Empiri

Empiriavsnittet består av tre rättsfall där vi redogör för bakgrundsfakta och parternas argumentation i olika rättsinstanser. Vi analyserar rättens bedömningar och utrönar vilka komponenter av skadeståndsansvaret som fick högsta prioritet i varje fall. Utfallen illustreras med tabeller för enklare överblick.

Normen:

God revisorssed

Enligt 9 kap 3 § av ABL skall revisor "granska bolagets årsredovisning och bokföring samt styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning. Granskningen skall vara så ingående och omfattande som god revisionssed kräver". Revisorslagen som reglerar de etiska aspekterna av revisorns ansvar vid utförande av revisionsuppdrag säger också att "en revisor skall iaktta god revisorssed". Eftersom man inte hittar någon definition av själva uttrycket "god revisorssed" vare sig i ABL eller revisorslagen, har FAR utgivit rekommendationer för revisorer att följa för att följa god revisorssed. Med god revisorssed menar man bara de yrkesetiska regler som revisorerna skall följa.

Näslund (2002) menar att om revisorn inte har uppfyllt god revisionssed anses han eller hon vara försumlig och därmed kan kravet på överträdelse av ABL kan vara uppfyllt och revisorn kan krävas på skadestånd.

Skadeståndsrätt

De grundläggande reglerna för revisorers skadeståndsansvar finns i Aktiebolagslagen (2005:551, kap. 29,2§) och Skadeståndslagen (1972:207). Enligt ABL är en revisor, lekmannarevisor eller särskild granskare skyldiga att ersätta den skada som han uppsåtligen eller av oaktsamhet vållat vid utförande av uppdraget. Enligt Lagen om ändring av aktiebolagslagen (2005:551, SFL 2010:834) om ett registrerat revisionsbolag som är revisor eller särskild granskare, är det detta bolag och den som är huvudansvarig för revision som är ersättningskyldiga.

I Skadeståndslagen finns allmänna regler om skadeståndsansvar pga av brott eller andra gärningar som begåtts uppsåtligen eller av oaktsamhet. Där och i ABL finns även gemensamma bestämmelser om möjlighet till jämkning av skadestånd om beloppet är oskäligt betungande med hänsyn till den skadeståndsskyldiges ekonomiska förhållanden (Lag 1975:404).

I ABLs kapitel 28, 6§ förklaras även att om flera vållade samma skada har de ett solidariskt skadeståndsansvar och delar på betalningsskyldigheten.

I september 2008 offentliggjordes en statlig utredning SOU 2008:79 som föreslog att revisorens legala skadeståndsansvar borde inskränkas. Förslaget är ett resultat av den amerikanska debatten där man diskuterade möjligheten att minska risken att ett stort revisionsbolag kunde gå i konkurs om det blev skadeståndsskyldigt i en rättslig tvist.

Praxis:

Fall 1

Detta fall illustrerar, förutom oaktsamhet, även problematiken med att revisorn sträcker sig bortom sitt ursprungliga uppdrag och tar på sig rollen som förhandlare med en kreditgivare.

Bakgrundsfakta

Bengt J var revisor i två bolag, Scandinavian Clinics AB (Clinics) samt Scandinavian Clinics Försäljnings AB (Försäljningsbolaget) 1985-86. Bolagens verksamhet bestod av utveckling och försäljning av produkter inom sjukvård och vattenförsörjning för användning i utvecklingsländer. Clinics fick ekonomiska bekymmer och förbrukade hela aktiekapitalet, 800 tkr. Med syfte att rekonstruera bolaget bildades Försäljningsbolaget, till vilket man från Clinics skulle överföra samtliga patent-, konstruktions-, tillverknings- och försäljningsrättigheter avseende en vattenpump som bolaget hade utvecklat, och på så sätt driva verksamheten vidare. Revisorn biträdde bolaget vid rekonstruktionen och tog fram siffror avseende patent- och utvecklingskostnader. Dessa kostnader togs upp i en "balansräkning" (citattecken används av HD) för Clinics som upprättades per 31 okt 1985, där bolagets tillgångar värderades till 2 462 tkr och patent- och utvecklingskostnader upptogs till ett belopp om drygt 1 498 tkr. Bokslutet var inte någon regelrätt balansräkning, snarare ett slags ställningsöversikt. Patent-, konstruktions-, tillverknings- och försäljningsrättigheterna gällande Clinics produkter överläts samma dag till Försäljningsbolaget för 2 530 tkr kr, men det visade sig senare att bara 350 000 betalades kontant och resten sköts på framtiden.

Eftersom man behövde en extern finansiär för att driva verksamheten i Försäljningsbolaget vände man sig till bl.a. Första Sparbanken (Sparbanken). Revisorn deltog i förhandlingarna med Sparbanken angående krediterna till Försäljningsbolaget. Som underlag för kreditansökan till banken användes ovannämnda "balansräkning." Trots att krediten skulle lämnas till Försäljningsbolaget, använde man alltså Clinics siffror i bedömningen, eftersom de ansågs återspegla värdet av de patent- och utvecklingskostnader som överfördes till det nya bolaget. Eftersom patent- och utvecklingskostnader utgjorde ett stort belopp, kunde banken anta att bolaget hade en välutvecklad produkt som skulle generera de intäkter som bolaget prognoserade i sin kreditansökan. Försäljningsbolaget skulle även lämna företagsinteckningar som säkerhet för lånet, och det enda bolaget hade som var av värde var just produkten i fråga. Sparbanken menade att eftersom revisorn inte bara medverkade vid värderingen, utan även bistod bolaget vid förhandlingen av krediterna, så var det rimligt att tro att uppfinningens värdering var riktig. Men till slut kom det fram att det som redovisades som patent- och utvecklingskostnader var i själva verket medel som VD:n otillbörligen hade tillskansat sig från bolaget, och dessa hade ingenting med patent och utveckling att göra. Dessutom skedde överföringen av inkråmet i Clinics till Försäljningsbolaget till ett stort överpris, vilket revisorn också medverkade till. Sparbanken hade ingen möjlighet att återfå det beloppet som utlånades till Försäljningsbolaget. Banken gick med på ackord, och det stod fast att Försäljningsbolagets enda tillgång var rättigheter till en pump.

Målsägandes argumentation i Tingsrätten

Sparbanken stämde Bengt J i tingsrätten på 1 200 000 kr samt ränta. Banken anförde två grunder till stöd för sitt yrkande:

1. Revisorn är skadeståndsskyldig enl. 15 kap 2 § aktiebolagslagen (1975:1385), eftersom posterna som avser patent- och utvecklingskostnader var felaktiga och saknade underlag. Revisorn hade inte

fullgjort sin skyldighet att granska VD:ns förvaltning. Även om det inte kan visas att det var Bengt J som upprättade balansräkningen är han ändå skyldig till uppkommen skada eftersom han inte säkerställde att uppgifterna var riktiga.

2. Revisorn är skadeståndsskyldig på rent skadeståndsrättslig grund, eftersom banken gjorde sin kreditbedömning utifrån redovisade tillgångar och Bengt J missbrukade sitt förtroende i egenskap av revisor.

Revisorns argumentation i Tingsrätten

Bengt J bestred skadeståndsskyldighet. Han invände bl.a. att han pga sekretess var förbjuden att yppa sig om räkenskaperna, att Försäljningsbolaget aldrig blev insolvent, att banken gick med på ackord och att banken genom sin oaktsamhet i vart fall var medvållande till skadan. Bengt J påpekade även att varken Clinics eller Försäljningsbolaget upprättade några årsbokslut eller årsredovisningar och därmed omöjliggjorde granskning enligt ABL 10 kap 7§. Pga detta avgick han som revisor under hösten 1985. Bokslutet per 31 okt 1985 som presenterades för Sparbanken var inte ett bokslut i vanlig mening, utan en direkt avskrift av bolagets saldolista och balansräkning. Bengt J kunde inte göra någon definitiv värdering av de olika posterna och det saknades underlag för patent- och utvecklingskostnader. Han hävdade att han inte företrädde vare sig Clinics eller Försäljningsbolaget vid förhandlingen med Sparbanken. Sparbanken var informerad om att det saknades ett reviderad bokslut per 30 apr 1985. Däremot bekräftade Bengt J för Sparbanken att "balansräkningen" per 31 okt 1985 överensstämde med bolagets bokföring. Revisorn angav följande grunder till stöd för sitt bestridande:

1. Sparbanken har inte lidit någon skada eftersom några indrivningsåtgärder har aldrig utförts. Skadelidande parten har skyldighet att vidta åtgärder för att minska skadan, det har inte skett i det här fallet.
2. ABL:s bestämmelser kan ej tillämpas eftersom Bengt J inte har skrivit några revisionsberättelser. En revisor är inte ansvarig för bolagets löpande förvaltningsåtgärder.
3. Det finns inget adekvat orsakssamband mellan Bengt J:s verksamhet och den kreditförhandling som skedde med banken.
4. Angående skadeståndsrättslig grund, som banken åberopade som punkt 2, så har banken en undersökningsplikt när det gäller kreditgivning. Ett eventuellt skadestånd skall jämkas till noll, eftersom banken gjorde sig skyldig till vårdslös kreditgivning.

Tingsrättens bedömning

TR lämnade Sparbankens talan utan bifall. I domskälen framgick även att banken betalade ut ytterligare 200 tkr i lån till bolaget i januari 1986 utan något kreditunderlag. Man ansåg att det fanns berättigad kritik mot Bengt J:s agerande som revisor, men banken inte i tillräcklig mån kunde visa att Bengt J genom sitt handlande på ett avgörande sätt påverkade bankens beslut att lämna kredit till Försäljningsbolaget.

Överklagandet till Hovrätten

Sparbanken överklagade till HovR för Västra Sverige. Banken yrkade att Bengt J skulle betala 900 tkr samt ränta i skadestånd. Bengt J bestred detta.

Parterna var överens om att TR i sin dom återgett grunderna för parternas yrkande på ett ofullständigt sätt. Parterna preciserade sina grunder.

Banken menade att den led skada genom att den kredit som banken förmått lämna kunde aldrig betalas tillbaka av bolaget förutom en fjärdedel, 300 tkr som banken återfått genom ackord. Enligt banken åsidosatte Bengt J sina skyldigheter genom följande grunder som inkluderade alla tänkbara scenarier:

1. Värdet av patent- och utvecklingskostnaderna baserar sig på Clinics felaktiga räkenskaper. Bengt J medverkade till att räkenskaperna blev felaktiga eller har i vart fall inte förhindrat detta.
 2. Även om patent- och utvecklingskostnaderna inte baserades på Clinics räkenskaper och även om bokslutet per 31 okt 1985 inte baserades på Clinics räkenskaper så var det en felaktigt förvaltningsåtgärd att upprätta detta felaktiga bokslut och använda det som underlag för en kreditansökan. Bengt J har medverkat till detta eller har i vart fall inte förhindrat det.
 3. Överlåtelsen mellan Clinics och Försäljningsbolaget skedde till ett orimligt högt värde för att mörka att Clinics hade förbrukat sitt aktiekapital. Denna överlåtelse var en felaktig förvaltningsåtgärd både i Clinics och Försäljningsbolaget. Bengt J medverkade till detta eller i vart fall inte förhindrade det.
- Banken åberopar samma grunder för sitt yrkande som i TR, nämligen Bengt J:s ansvar dels enl. ABL dels enl. skadeståndslagen.

Även Bengt J anför samma grunder som förr samt några nya. Han hävdade att skadeståndslagen kan ej åberopas då det handlar om en förmögenhetsskada och han inte har gjort sig skyldig till brott. Han menade även att banken förverkade all rätt till skadestånd genom att gå med på ackord och avskriva resten av bolagets skuld. Man har inte försökt få betalt av de som gick i borgen för krediten. Dessutom har banken erhållit 520 656 kr i ackord, detta belopp måste avräknas mot det ursprungliga lånet, och Bengt J skadeståndsskyldighet kan därför inte under några omständigheter överstiga 679 334 kr.

Hovrättens bedömning

HovR fastställde TRs dom. Av domskälen framgår det att HovR inte finner något orsakssamband mellan Bengt J:s handlande och det faktumet att banken inte fick betalt för sin fordran. Därmed föreligger ingen skadeståndsskyldighet även om Bengt J skall anses ha försummat sina förpliktelser som revisor. Något ansvar enl. skadeståndslagen kan inte heller utkrävas av Bengt J eftersom banken inte kunde precisera vad den brottsliga handlingen skulle bestå av i det här fallet.

Avgörandet i Högsta Domstolen

Banken drev fallet vidare till HD. Bengt J åberopade samma grunder som tidigare som stöd för sitt bestridande. HD ansåg, i enlighet med HovRs bevisvärdering, att Bengt J handlande i avseende Clinics felaktigt aktiverade patent- och utvecklingskostnader samt det orimligt höga köpeskillingen som Försäljningsbolaget betalade för patenträttigheterna stred mot god revisions sed. HD bedömde att den vilseledande värderingen av Clinics tillgångar vid överförelsen till bolaget måste ha påverkat bankens kreditbeslut. Domstolen fann härmed ett orsakssamband mellan revisorns handlande och bankens beslut att lämna kredit. Bengt J:s invändningar ogillades av HD. HD resonerade att banken utsattes för skada direkt vid kreditgivningen, då det förelåg en betydande risk för förlust. HD fann därmed Bengt J enl ABL 15 kap 2 § skyldig att ersätta banken för den uppkomna skadan. Eftersom 300 tkr hade återbetalats, var revisorn skyldig att erlægga återstoden av den ursprungliga krediten, dvs 900 tkr samt ränta.

Analys av fall 1

Tingsrättens och Hovrättens beslut gick inte på Sparbankens linje, men Högsta domstolen dömde tvärtom och fann revisorn skadeståndsskyldig. Tingsrätten och hovrätten höll med om att revisorn var oaktsam i sitt agerande, men hittade inte tillräckligt starka grunder för att bevisa orsakssamband mellan revisorns agerande och skadans uppkomst. TR nämner i domskälen att banken beviljade ytterligare ett lån utan kreditunderlag. Rätten förefaller att antyda att banken är medvållande, och fäster därmed större vikt vid detta än vid revisorns oaktsamhet.

Som vi redovisade tidigare i delen om referensram, för att finna en revisor skadeståndsskyldig kvävs det att hans eller hennes oaktsamhet går att bevisa, att en ekonomiska skadan gick att bevisa samt det borde finnas ett adekvat orsakssamband mellan revisorns oaktsamhet och den ekonomiska skadan.

Högsta domstolen gjorde en culpabedömning, dvs de bedömde om det fanns någon risk för skada, sannolika skadans storlek och om det fanns möjligheten att undvika skadan eller minska risken för den. HD bedömde att revisorn gjorde en vilseledande värderingen av bolagets tillgångar och att banken på grund av detta fattade ett felaktigt kreditbeslut. Eftersom banken hade förtroende för revisorn och hans värdering, beslutade banken att lämna kredit, vilket ledde till en ekonomisk skada då bolaget inte kunde betala tillbaka hela lånebeloppet. HD prövade Bengt J:s skadeståndsskyldighet enligt ABL 10 kap 2 §, vilket i det här fallet gäller skada som vållats en tredje part, dvs ej bolaget i fråga, vilket förutsätter att skadan skedde genom brott mot ABL. HD kom fram till slutsatsen att revisorn bröt mot ABL och därmed var grovt oaktsam i sitt agerande. Han visste att den ekonomiska informationen var vilseledande och förstod att det fanns risk för ekonomisk skada. Därmed antog HD att det fanns ett tydligt orsakssamband mellan revisorns oaktsamhet och den ekonomiska skadan. Det är uppenbart att revisorn kunde förutse att risken för skadans uppkomst var stor och skadan kunde undvikas genom kontrollera bolagets redovisning noggrant eller avstå från sitt uppdrag.

Vi finner att det finns flera aspekter som gör anvarsfrågan komplicerad i detta fall. Domstolen konstaterade att Bengt J:s medverkan i samband med omstruktureringen och överlåtelsen gick utöver hans uppdrag som revisor, men att det var i egenskap av revisor som han biträdde bolaget vid förhandlingarna med banken. Revisorns misskötsel gällde Clinics, medan skadan inträffade i Försäljningsbolaget. Det finns helt klart utrymme för olika tolkningar av revisorns ansvar i detta fall, vilket de tre rättsinstansernas olika domar tydligt har visat.

Fall 2

Detta fall illustrerar problematiken med medvållande och eventuell efterföljande jämkning av skadestånd

Bakgrundsfakta

Marknadsplan i Skadinavien AB:s (Marknadsplan) verksamhet bestod av uthyrning av kontor inom egna lokaler samt tillhandahållande av vissa servicetjänster. Kontorslokalens receptionist var

Marknadsplans enda anställd. Hyresgästerna som även nyttjade servicetjänsterna ägde samtliga aktier i bolaget samt var styrelseledamöter. VD:n i bolaget, B.W., fick från början ingen ersättning för sitt uppdrag, men eftersom arbetet blev mer tidskrävande begärde han ett arvode, vilket styrelsen gick med på. Istället för att få fast lön skulle B.W. fakturera sitt arvode. C.R. hade uppdraget som revisor i Marknadsplan. Marknadsplan väckte skadeståndstalan i TR både mot VD:n och revisorn, men målet mot VD:n avskrevs när denne under tiden avled.

Målsägandes argumentation i Tingsrätten

Marknadsplan åberopade följande grunder som stöd för sitt yrkande:

C.R. har i sitt uppdrag som revisor under tiden sep 1993 - dec 1996 vållat bolaget skada genom vårdslöshet. Detta bestod att C.R. hade brustit i sin granskning av bolagets årsredovisningar, hans revisionsberättelser saknade anmärkningar om att bolaget inte betalade sociala avgifter, samt i hans bristande granskning av VD:s förvaltning. Bolaget vållade skada genom att VD:n hade utbetalat orimligt höga arvoden till sig själv samt otillåten ersättning för kostnader. VD:ns fakturor uppgick till 638 724 kr, vilket var 267 474 kr mer än han var berättigad till. Vidare hade bolaget för VD:n arvoden påförts arbetsgivaravgifter och moms till beloppet av 352 520 kr.

Revisorns argumentation i Tingsrätten

Revisor bestred påståenden om överdebitering och hävdade att VD:n fakturerade marknadsmässig ersättning för sitt arbete som var till nytta för bolaget samt att VD:n var berättigad till ersättning för sina kostnader. C.R. bestred att bolaget lidit någon skada och att han varit försumlig. Ifall TR skulle finna att överdebitering skedde och att bolaget lidit skada samt att revisorn varit försumlig, bestred C.R. att det skulle finnas ett rimligt orsakssamband mellan försumlighet och skada. Avseende skatter och avgifter, bekräftade revisorn det påstådda beloppet samt att han var försumlig, men att orsakssambandet i det här avseendet begränsar hans skadeståndsskyldighet till 187 128 kr.

Ifall TR finner att revisorn är ansvarig för skadan, yrkade C.R. att skadeståndet borde jämkas till noll, eftersom styrelsen kände till omständigheterna utan att reagera och i vart fall hade brustit i den interna kontrollen.

Tingsrättens bedömning

TR konstaterade i domskälen att det var ostridigt att VD:n gjorde en överdebitering på 132 504 kr samt att bolaget skada avseende skatter och avgifter uppgick till 352 520 kr. VD:ns fakturor utgjorde stora poster i resultaträkningen och borde ha granskats noga bara av den anledningen. VD:n attesterade sina egna fakturor och skötte utbetalningarna och revisorn underlät att granska det bakomliggande avtalet. TR ansåg att revisorns handlande var oaktsamt och att han därmed är ersättningsskyldig. Även avseende skatter och avgifter bedömde TR att revisorn uppträdde vårdslöst, samt att det finns orsakssamband mellan försumlighet och hela skadebeloppet. TR ogillade revisorns yrkande om jämkning pga aktieägarnas medvållande, då man ansåg att revisorns uppdrag är att bevaka både aktieägarnas och borgenärernas intressen.

TR biföll Marknadsplans talan och dömde revisorn till att betala 485 024 kr i skadestånd till konkursboet.

Överklagandet till Hovrätten

Revisorn överklagade till Svea hovrätt. HovR bedömde i likhet med TR att bolaget hade lidit skada pga överdebitering samt obetalda skatter och avgifter, samt att skadans storlek är detsamma som TR fastställde, minus en liten felräkning. HovR fann att revisorn agerade oaktsamt vid granskningen av såväl VD:ns arvoden som av skatter och avgifter. Rätten fann orsakssamband i förhållande till hela beloppet för skatter och avgifter. Man bedömde att skadeståndsskyldighet föreligger avseende hela skadebeloppet, samt att inga omständigheter som skulle göra skäl för jämkning fanns. Därmed fastställde HovR TR:s dom och förpliktigade revisorn att betala, rätt räknat, 484 720 kr till konkursboet.

Högsta Domstolens avgörande

Revisorn drev fallet vidare till HD. HD meddelade prövningstillstånd i frågan om jämkning av C.R:s skadestånd pga medvållande från bolagets sida, men inte i frågorna om CR:s invändningar mot skadeståndsskyldighet för överdebitering och skatter och avgifter, vilket innebar att HovRs dom i dessa frågor skulle stå fast. Efter detta yrkade C.R. att HD skulle i första hand medge prövningstillstånd för målet i dess helhet, i andra hand bevilja prövningstillstånd i frågan om skadeståndsjämknig. HD tog upp C.R:s yrkande som en resningsansökan och klagan över domvilla och meddelade följande beslut: C.R. har inte visat att det finns omständigheter som motiverar resning i målet eller som utgör domvilla. HD avslog alltså resning, där alla parter skulle höras på nytt, och istället avgjorde målet efter föredragning, dvs en presentation som är till övervägande del muntlig.

I domskälen resonerade HD att när en revisorn ådrar sig skadeståndsansvar så måste även styrelsen och VD:n anses ha medverkat till skadan eftersom det är de som förvaltar bolaget och upprättar årsredovisningen och bokföringen. HD förklarar att ett bolag ansvar för organledamöters vållande kan ha två former: organansvar och principalansvar. Organansvar som även benämns "ansvar för eget vållande" uppkommer när skadeståndsanspråk grundas på vållande av en organledamot i dennes egenskap av organ för bolaget. Principalansvar som även betecknas som "ansvar för annans vållande" uppstår när organledamoten vållar skada i egenskap av arbetstagare.

Rätten konstaterar följaktigen att jämkning pga medvållande från den skadelidandes sida är i och för sig möjlig i aktiebolagssammanhang, där bolaget kan bli ansvarigt för ledningspersonernas vållande. Man talar om s.k. passiv identifikation, dvs att i det här fallet skulle revisorn och bolaget kunna betraktas som en enhet, vilket medför att bolagets skadeståndsrätt skulle begränsas, men för att dessa regler om medvållande på aktiebolagets sida ska bli aktuella, krävs det att det finns tredje part som är skadelidande. Eftersom det bara är två parter i det här målet, så bortfaller principen om passiv identifikation. Rätten nämner även att revisorn har rätt att rikta regressanspråk mot andra ansvariga styrelseledamöter. Därmed avslog HD revisorns yrkande om skadeståndsjämknig och HovR:s dom stod fast.

Analys av fall 2

Alla rättsliga instanser gjorde en culpabedömning och kom fram till ett likadant beslut. De bedömde att revisorn var oaktsam i sitt agerande då han inte gjorde en noggrann granskning av bolagets redovisning vilket strider mot ABL. Revisorn hävdade att hans felaktiga granskning berodde på fel som begicks av bolagets ledning, nämligen VD:n som överdebiterade bolaget avseende sitt arvode.

Den första komponenten i skadeståndsansvaret, dvs. skada, är uppenbarligen bevisad i det här fallet i.o.m. överdebiteringar och obetalda sociala avgifter. Alla rättsinstanser fann att även den andra komponenten, dvs. revisorns oaktsamhet, också var ett faktum, i synnerhet med tanke på att VD:n överdebitering utgjorde väsentliga poster i bolagets omsättning. Slutligen bedömde alla tre domstolar att även den tredje och viktigaste komponenten, dvs. det adekvata orsakssambandet mellan skadan och revisorns oaktsamhet var närvarande. Revisorn borde vid närmare granskning av VD:ns fakturor ha insett att det fanns risk för betydande ekonomisk skada för bolaget, alltså att sannolika skadans storlek skulle bli väsentlig. Revisorn hade möjlighet att undvika skadan eller minska risken för dess uppkomst genom att noggrant granska VD:ns förvaltning och bakomliggande avtal mellan VD:n och företaget. Enligt principerna i culpabedömningen kunde revisorns skadeståndskyldighet bevisas även för skatter och avgifter. Man kan spekulera i huruvida fallet hade fått en annan vändning om VD:n hade varit vid liv, eftersom han bar en betydande del av ansvaret för den uppkomna skadan.

Fall 3

Detta fall illustrerar problematiken med en rättslig prövning av en revisorns skadeståndsansvar där skadans storlek ännu inte är känd

Bakgrundsfakta

SBC Bo är en ekonomisk förening vars affärsverksamhet går ut på att utveckla och bygga bostäder. SBC Bo anlätte revisionsbyrån KPMG Bohlins (Bohlins) och auktoriserade revisorn Lars G som huvudansvarig. När skattemyndigheten gjorde revision upptäcktes flera felaktigheter i momsredovisningen för räkenskapsåren 1991 och 1992, vilket ledde till SBC Bo påfördes skattetillägg med drygt 9,5 mkr och restavgifter med drygt 1 mkr. SBC Bo överklagade beslutet och beviljades anstånd med betalningen i väntan på att domen skulle vinna laga kraft.

Målsägandes argumentation i Tingsrätten

1995 väckte SBC Bo en s.k. fastställsetalan mot revisionsbolaget och revisorn vid Stockholm TR och yrkade på att svarandena skulle förklaras solidariskt skadeståndsskyldiga mot föreningen. SBC Bo hävdade att de ekonomiska sanktionerna som föreningen ådrog hade kunnat undvikas om Bohlins och Lars G hade fullgjort sina skyldigheter som revisor. Själva skadeståndsbeloppet kunde man däremot inte fastställa eftersom skattemyndighetens beslut hade överklagats och var under rättslig prövning. SBC Bo anförde att preskriptionstiden för talan avseende räkenskapsåret 1991 utlöpte samma dag som talan väcktes.

Revisorns argumentation i Tingsrätten

Revisorn och revisionsbolaget bestred SBC Bos talan. De begärde att målet skulle ogillas eftersom det saknades förutsättningar för fastställsetalan. Man åberopade dels att SBC Bo inte ens påstått att någon skada hade uppkommit, dels att svarandena skulle yrka jämkning av eventuellt skadestånd och att jämkning var omöjligt om inte storleken på skadan var slutligt avgjort.

SBC Bo invände att betydande skada redan hade uppkommit i form av omläggning av redovisningen samt rättegångskostnader för skatteärendet samt att föreningen skulle drabbas av merkostnader även

ifall skattemyndighetens beslut skulle ändras. TR konstaterade att det råder ovisshet huruvida rättsförhållandet består eller inte består och att denna ovisshet är till nackdel för SBC Bo. Rätten ogillade svarandes invändningar avgående jämkning och konstaterade att det är möjligt att redan i nuvarande rättegång pröva sådana invändningar som kan leda till att skadeståndets jämkas, även utan att skadans storlek är känd, genom att eventuell jämkning bestäms till viss kvotdel av skadan. TR beslutade, särskilt med hänsyn till att rätt till skadestånd skulle gå förlorad pga preskriptionstiden, att SBC Bos talan skulle få höras.

Överklagandet till Hovrätten

Bohlins och Lars G överklagade till Svea HovR och yrkade att fastställsetalan skulle avvisas. De anförde att för att frågan om jämkning ska kunna prövas måste man bl.a. ta hänsyn till skadans storlek, vilket inte är möjligt i det här fallet. Detta kan förhindra rättegångens syfte att undanröja ovisshet om rättsförhållandet, och därför ska talan avslås.

SBC Bo bestred ändring och anförde att dels är samtliga förutsättningar för fastställsetalan uppfyllda, dels att skulle vara helt orimligt att föreningen skulle fråntas den enda möjligheten att förhindra att brottet blev preskriberat och därmed förlora rätten att få skadeståndsskyldigheten prövad.

HovR anförde att fastställsetalan av liknande slag har tillåtits i rättspraxis, men att kändes möjligheter till jämkning har utökats med lagändringen av skadeståndslagen 1975. Fler faktorer måste numera vägas in vid avgörandet av jämkningsfrågan, bl.a. omständigheterna i övrigt, vilket begränsar utrymmet för fastställsetalan om skadeståndsskyldighet. Skadans storlek är inte känd i det här fallet, vilket gör att det finns risk för att rättsovissheten inte blir undanröjd. HovR ändrade därför TR:s beslut och avvisade SBC Bos talan.

Högsta Domstolens avgörande

SBC Bo drev fallet vidare till HD. Rätten konstaterade att SBC Bo hade ingen möjlighet att bestämma sitt skadeståndskrav innan preskriptionstiden löpte ut. För att förhindra att preskriptionen inträdde kunde man antingen väcka fullgörelsetalan, där man begär ett bestämt skadestånd, eller fastställsetalan, som försvåras av svarandes invändningar om skadeståndsjämknings, vilket för att det ska kunna prövas kräver att skadans storlek är känd. I båda fallen skulle det därför inte vara möjligt för domstolen att avgöra frågan förrän skatteärendet avslutas och skadeståndsanspråket preciseras. Eftersom SBC Bo i syfte att bryta preskription måste väcka talan vid en tidpunkt då man inte kan ange beloppet på skadeståndsfordran, bör föreningens talan få höras. HD gick emot HovR:s beslut och biföll SBC Bos talan.

Analys av fall 3

Det tredje rättsfallet är väldigt specifikt, då man inte avgjorde själva sakfrågan utan tvistade huruvida s.k. fastställsetalan skulle få föras. Vi tyckte att det fallet var intressant eftersom det belyste problematiken där två rättsprinciper krockar. Å ena sidan säger skadeståndslagen att skadans storlek ska vara känd för att skadeståndsansvar ska kunna utdömas, eftersom skadeståndets storlek och eventuell jämkning beror på skadans omfattning. Å andra sidan föreligger det i HD:s ögon orimliga

faktum att bolaget skulle berövas sin enda möjlighet till att utkräva skadestånd pga att skatteverkets beslut överklagades. Skadans förekomst kan onekligen bevisas då föreningen blev påfört skattetillägg och restavgifter och man kan inte bortse från det orsakssamband som finns mellan revisorns felaktiga granskning och skatteverkets sanktioner. Problemet uppkom att SBC Bo hade bråttom att väcka talan mot revisorn innan skadans storlek var bestämd eftersom preskriptionstiden höll på att löpa ut. Lösningen som ligger närmast till hands för en lekman är att förlänga preskriptionstiden så revisorns skadeståndsansvar kan utredas så snart skadans storlek är fastställd. Men man får inte glömma att preskriptionstid finns där av en anledning, och att en förlängning av den skulle innebära en rättsosäkerhet som är till nackdel för revisorn.

Revisionsbyrån och revisorn bestred fastställsetalan eftersom SBC Bo inte ens kunde påstå att skadan har uppkommit och revisorerna ville jämka eventuellt skadestånd men jämkning var omöjligt då storleken på skadan inte var slutligt avgjort. Culpabedömning bygger på fastställande av risken för skadan och möjligheten att avgöra den sannolika skadans storlek vilket var inte avgjort i fallet. Alla tre rättsinstanser gjorde olika bedömningar när de gjorde avvägningen mellan föreningens rätt till eventuellt skadestånd och revisorns rätt till eventuell jämkning. Men HD bedömde slutligen att föreningen rätt till att få skadeståndsfrågan prövad övervägde. Det förefaller vara ett viktigt prejudicerande fall.

Tabellen nedan visar till vems fördel olika rättsinstanser dömde i de undersökta rättsfallen.

	Tingsrätten	Hovrätten	Högsta Domstolen
Fall 1	Revisorn	Revisorn	Bolaget
Fall 2	Bolaget	Bolaget	Bolaget
Fall 3	Bolaget	Revisorn	Bolaget

Slutsats

I denna del presenterar vi studiens slutsats. Utifrån referensramen samt analysen av empiriavsnittet ger vi vår syn på hur skadeståndsansvaret uttrycks i litteraturen och bedöms i rättspraxis.

Skadeståndsansvar är onekligen ett väldigt brett och komplext begrepp. Begreppet tar sig många uttryck i lag och praxis. Sammanfattningsvis kan vi konstatera följande:

- I lagstiftningen uttrycks revisorns skadeståndsansvar väldigt koncist. Begreppet *god revisorssed*, som omnämns men inte definieras i lagstiftningen utan bara i FAR:s rekommendationer, kan enligt en expert vara en viktig aspekt i det hela. Den som bryter mot god revisorssed kan anses vara försumlig och därmed skadeståndsskyldig. Aktiebolagslagen säger att en revisor är skyldig att ersätta den skada som han uppsåtligt eller av oaktsamhet vållat i sitt uppdrag. I Skadeståndslagen står det allmänt om skadeståndsansvar pga av brott eller andra gärningar, och denna lag specificerar följaktligen inte vilket ansvar enskilda yrkesgrupper har. Vill man ha en mer utförlig definition av begreppet revisorns skadeståndsansvar får man söka sig till den juridiska litteraturen. Där kan man utläsa att detta begrepp innefattar tre viktiga komponenter som enligt Näslund (2002) utgör den egentliga betydelsen av regelverket: oaktsamhet, inträffad ekonomisk skada som är bevisad, samt ett orsakssamband mellan oaktsamhet och skada.
- I praxis uttrycks revisorns skadeståndsansvar genom domar i olika rättsinstanser. De mycket kortfattade lagparagraferna lämnar stora möjligheter för domstolen att tolka och bedöma rättsläget, vilket leder till att utfallen ofta kan förändras i olika rättsinstanser. Domstolen måste i varje enskilt fall ta ställning till revisorns påstådda oaktsamhet, skadans bevisade storlek och det påstådda orsakssambandet mellan revisorns agerande och skadan. Skada och oaktsamhet är två faktorer som är jämförelsevis lätta att bedöma objektivt. Däremot är orsakssambandet förmodligen den svåraste komponenten att bevisa och det blir ofta den verkliga tvistefrågan och den springande punkten i domstolens bedömning. I två av de tre fall vi analyserade skiljde sig Högsta Domstolens bedömning från de underordnade domstolarnas avgöranden. Revisorn fälldes i båda de fallen, följaktligen lönade det sig för bolagen att driva saken till högsta instans, där man slutligen fastställde att revisorns ska bära ansvar och betala skadestånd. Även det faktum att många fall där en revisor stäms slutar med förlikning är ett uttryck för att revisorn inser att de tre komponenterna som ligger till grund för hans skadeståndsansvar föreligger, och att det är bättre att förhandla fram en del av det begärda skadeståndet än att driva saken i domstol hela vägen och riskera att få bära hela ansvaret.
- Skillnaderna i utfallen i olika rättsinstanser har flera förklaringar. Ifall ekonomisk skada har inträffat är detta relativt lätt att fastställa. Att bevisa att revisorn har varit oaktsam är desto svårare och att slå fast att det finns ett orsakssamband mellan oaktsamhet och skada är förmodligen den mest komplicerade aspekten i en rättstvist. Risken finns att domstolens bedömningar till en viss grad kan präglas av subjektivitet. Ytterligare en förklaring är att när ett fall överklagas till nästa rättsinstans är parterna bättre förberedda och argumenten är mer kompletta och förfinade, vilket kan leda till att även bedömningen av beståndsdelarna i skadeståndsansvaret, t.ex. culpabedömning, blir mer omfattande. Nya domare och nämndemän ska ta ställning till fallets omständigheter och göra en ny bedömning av huruvida skadeståndsansvar föreligger. Det måste anses som helt naturligt att olika människor med olika kompetensnivåer och erfarenhet ibland gör olika bedömningar av omständigheterna och olika tolkningar av lagtexten. Även att lagtexten lämnar stort utrymme för tolkningar spelar en väsentlig roll i det hela.

Vår studie omfattade tre fall. Utifrån domstolarnas argumentation i de första två fallen kunde vi utläsa att de noga följer bedömningen av de tre komponenterna av skadeståndsansvar. Det tredje rättsfallet gick inte direkt jämföra med de övriga, men icke desto mindre kan vi dra en viktig slutsats utav detta fall. Det vi kan konstatera angående det sista fallet är hur betydelsefullt det är att alla tre faktorer finns med i bedömningen, eftersom det var nära att bolagets talan blev avvisad bara för att man kunde inte bestämma skadans storlek i tid.

Ett av våra delsyften var att beskriva hur revisorns skadeståndsansvar uttrycks i svensk juridisk litteratur. Enligt litteraturen innefattar skadeståndsansvaret många olika faktorer. För det första gör man bedömningen huruvida culpa föreligger. För att fastställa att någon är vållande till skadan måste flera aspekter vägas in: risken för skada, sannolika skadans storlek och möjligheten att undvika skada. För att sedan bestämma om skadeståndsskyldighet föreligger måste man bevisa oaktsamhet från revisorns sida, den ekonomiska skadans existens och påvisa adekvat orsakssamband mellan revisorns agerande och uppkomsten av skadan. Vi vill inte påstå att begreppet skadeståndsansvar är otydligt, men det är sannerligen väldigt komplext med ett flertal beståndsdelar som alla måste påvisas för att göra ansvaret gällande.

Litteraturoversikt

Lagrum:

Aktiebolagslagen (2005:551)

Skadeståndslagen (1972:207)

Lagen om ändring av aktiebolagslagen (2005:551, SFL 2010:834)

Revisorslagen (2001:883)

SOU 2008:79 Revisors skadeståndsansvar

Litteratur:

Dotevall, Rolf (2008). *Bolagsledningens skadeståndsansvar. 2.*, [omarb.] uppl. Stockholm: Norstedts juridik

Gullefors, Björn (1999). *Ansvar & skadestånd. 1.* uppl. Näsviken: Björn Lundén information

Näslund, Marcus (2002). *Skadestånd och risk management inom revisionsbranschen: en vägledning.* Stockholm: Ernst & Young

Avhandlingar:

Öhman, Peter (2007). *Perspektiv på revision: tankemönster, förväntningsgap och dilemman.* Diss. Sundsvall : Mittuniversitetet, 2007

Aspholm, Ingalill (2002). *Rättsekonomisk analys av revisorers skadeståndsansvar i Norden.* Diss. Helsingfors : Handelshögsk., 2002

Uppsatser:

Pedersen, Erik & Olovsson, Julia (2009). *Revisorers legitimitet och skadeståndsansvar.* Handelshögskolan i Stockholm

Artiklar:

Setterwalls-Åke ogillar häxjakt på revisorer

http://www.realtid.se/ArticlePages/201010/20/20101020110649_Realtid109/20101020110649_Realtid109.dbp.asp (2001-04-20)