

**Institutionen för ekonomi**

Handledare: Krister Moberg  
Datum: 2005-06-01  
Kandidatuppsats i handelsrätt



# **Om revisorns externa skadeståndsansvar gentemot tredje man**

**Författare: Shota Bicaku**



## Sammanfattning

**Syfte:** Uppsatsen har två primära syften, dels att redogöra för de principer som ligger till grund för culpabedömningen vid revisorns skadeståndsansvar gentemot tredje man enligt ABL, dels att redogöra för skadeståndsansvaret gentemot tredje man när revisorn agerar som rådgivare.

**Metod:** För att få svar på mina frågor har jag använt mig av en traditionell rättsdogmatisk metod, där existerande källmaterial inom området så som lagtext, förarbeten, praxis, doktrin och rättsvetenskapliga artiklar har granskats och analyserats.

**Resultat:** Culpabedömningen- Revisorns skadeståndsansvar gentemot tredje man enligt ABL.

För att skadeståndsskyldighet skall inträda krävs det att skadan tillfogas uppsåtligt eller av oaktsamhet genom överträdelse av ABL, tillämplig lag om årsredovisning eller bolagsordning. När det är frågan om det externa skadeståndsskyldigheten måste man visa att revisorn har varit culpös genom att ha överträtt någon bestämmelse som har till syfte att skydda aktieägare eller annan. När domstolen gör culpabedömning gällande revisorer är speciellt två rekvisit viktiga, 10 kap. 3 § ABL, gällande god revisionsbedömning samt 10 kap. 30 § ABL som behandlar revisionsberättelser.

Det är svårt att göra bedömningen när en revisor har brutit mot god revisionsbedömning. God revisionsbedömning är en grundläggande princip inom yrket. Domstolarna använder sig ofta av FAR:s anvisningar när de skall bedöma om revisorn har brutit mot god revisionsbedömning.

Revisorn anses ha handlat culpöst om hon har stridit mot bestämmelserna om revisionsberättelse. Revisorn skall om hon vid granskningen av årsredovisningen funnit att en styrelseledamot eller den verkställande direktören har företagit någon åtgärd eller gjort sig skyldig till någon försummelse som kan föranleda ersättningsskyldighet anmärka i revisionsberättelsen. Om hon i dessa fall inte avger en oren revisionsberättelse kan hon anses ersättningsskyldig vid uppkommen skada.



I fallet NJA 1998 s.734, kan man tydligt se att revisorn har brutit mot god revisionssed. Revisorn har dels av oaktsamhet eller uppsåtligt brutit vid värderingen av varulagret, dels felaktigt avgett en ren revisionsberättelse.

### **Skadeståndsansvar gentemot tredje man då revisorn agerar i rollen som rådgivare**

Rättsfallet NJA 1987 s.692, det s.k. Konefallet, är ett viktigt fall i svensk rättspraxis. Genom fallet formulerade HD en rättsregel som skulle gälla mot professionsutövares ansvar mot tredje man i samband med utförandet av värderingsintyg. Regeln innebär att man kan ålägga en rådgivare ansvar i icke kontraktuella förhållanden mot tredje man. Den gäller om tredje man tillhör en krets som med fog »satt sin tillit» till ett värderingsintyg. Vidare gäller att skadevällaren skall ha insett eller bort inse att intyget kan komma att användas »för skilda ändamål av flera personer»

HD slog i rättsfallet NJA 2001 s.878, fast att en utvidgning av ansvaret för rena förmögenhetsskador till att omfatta tredje man kan ske utan koppling till brottslig handling.

I Konefallet uttalade domstolen att deras överväganden bara skulle ha giltighet för värderingsman som utfärdar intyg, men jag anser trots HD: s reservation för sina övervägande, att man kan utsträcka domen till att gälla hela kretsen som arbetar under ett professionsansvar, därmed även revisorn.

HD valde i fallen att ignorera ordalydelsen i 2 kap. 2 § SkL och utvidgade därmed ansvaret för rena förmögenhetsskador i utomobligatoriska förhållanden.



<b>Innehållsförteckning</b>	<b>Sidnr</b>
<b>Förkortningar.....</b>	<b>6</b>
<b>1. Inledning.....</b>	<b>7</b>
1.1 Bakgrund.....	7
1.2 Närmare om forskningsuppgiften.....	7
1.3 Syfte och avgränsningar.....	9
1.4 Metod.....	9
1.5 Disposition.....	10
<b>2. Revisorn i olika roller.....</b>	<b>11</b>
2.1 Allmänt om revisorn i olika roller.....	11
2.1.1 Den klassiska revisorsrollen.....	11
2.1.2 Den utvidgade revisorsrollen.....	14
2.2 Gränsdragningsproblematiken- revisor enligt ABL vs Konsult.....	16
<b>3. Allmänt om revisorns skadeståndsansvar.....</b>	<b>19</b>
3.1 Revisorns skadeståndsansvar i den traditionella revisorsrollen.....	19
3.2 Det interna skadeståndansvaret.....	20
3.2.1 Fullgörande av uppdrag.....	20
3.2.2 Culpa.....	21
3.2.3 Advekat kausalitet.....	21
3.2.4 Skada.....	21
3.3 Det externa skadeståndansvaret.....	22
3.3.1 Fullgörande av uppdrag.....	22
3.3.2 Culpa.....	22
3.3.3 Advekat kausalitet.....	23
3.3.4 Skada.....	23
3.4 Skadestånd i rådgivningssituationer.....	24
3.4.1 Uppdragsavtal.....	24
3.4.2 Culpa.....	24
3.4.3 Advekat kausalitet och skada.....	25
3.5 Skadestånd i förhållande till tredje man i icke kontraktuella förhållanden.....	25
3.6 Sammanfattande synpunkter.....	26



<b>4. Culpabedömning.....</b>	<b>27</b>
4.1 Externt skadeståndsansvar gentemot tredje man- Culpabedömningen.....	27
4.2 Allmänt om culpa.....	28
4.2.1 Culpabedömning- revisorns klassiska rollen- Ett rättsfall.....	31
4.2.2 Culpabedömning- revisorns utvidgade roll.....	34
4.3 Sammanfattande synpunkter.....	38
<b>5. Revisorns ansvar gentemot tredje man i den utvidgade rollen.....</b>	<b>40</b>
5.1 Allmänt om revisorns skadeståndsansvar i den utvidgade rollen.....	40
5.1 Några utgångspunkter.....	40
5.2 Analys utifrån rättspraxis.....	41
5.3 Sammanfattande synpunkter.....	48
<b>6. Slutord.....</b>	<b>50</b>
<b>Käll- och litteraturförteckning.....</b>	<b>52</b>



## **Förkortningar**

<b>ABL</b>	<b>Aktiebolagslagen (1975:1385)</b>
<b>HD</b>	<b>Högsta Domstolen</b>
<b>HovR</b>	<b>Hovrätt</b>
<b>NJA</b>	<b>Nytt Juridiskt arkiv I</b>
<b>RN</b>	<b>Revisorsnämnden</b>
<b>SkL</b>	<b>Skadeståndslagen (1972:207)</b>
<b>SRF</b>	<b>Sveriges Redovisningskonsulters Förbund</b>
<b>SRS</b>	<b>Svenska Revisorsamfundet</b>



## 1. Inledning

.....

*I detta kapitel presenteras inledningsvis revisoryrket, vidare redogörs för forskningsuppgiften, syftet och avgränsningarna samt metod för uppsatsen. Slutligen ges en disposition av hela uppsatsen.*

.....

### 1.1 Bakgrund

Den första sammanslutningen inom revisoryrket grundades i Venedig 1581. Sammanslutning skapade sig en monopolställning av vissa tjänster inom revisionsyrket. Som krav för medlemskap och tillträde till sammanslutningen krävdes att man hade teoretisk och praktisk erfarenhet. Revisoryrket som vi känner det till idag härstammar från Skottland och England. I dessa länder bildades olika föreningar som ställde krav på kompetens för sina medlemmar.<sup>1</sup>

Enligt Diamant (2004) började revisoryrket tidigt även i Sverige. Redan på 1600- talet utfördes granskningar av hur de driftsansvariga i ett bolag skötte sina uppdrag. Idag tillhör revisorerna en yrkeskår som besitter en särskild kompetens. Enligt Diamant har yrkeskåren ett omfattande monopol på utförandet av revisionstjänster och står under disciplinär kontroll. Kring revisoryrket finns det ett antal yrkesetiska regler som är komplicerade. Dess komplexitet har lett till problem när det gäller tillämpningen av regler. Revisorsregleringen skall utvecklas inom ramen för god revisions sed samt god revisors sed, vilket kommer att behandlas närmare i kommande kapitel. Detta sker genom revisornämndens (RN) tillsynsverksamhet och revisionsbranschens regelbildning. Vid överträdelse av dessa regler drabbas revisorn av offentlighetsrättsliga sanktioner.<sup>2</sup>

### 1.2 Närmare om forskningsuppgiften

Revisorns huvudsakliga uppgift är att granska ett företags årsredovisning samt bokföring så ingående och omfattande som god revisions sed kräver.

---

<sup>1</sup> Diamant s. 33

<sup>2</sup> Diamant s. 43



Om det kan visas att revisorn uppsåtligen eller av oaktsamhet skadar företaget, aktieägaren eller annan i fullgörandet av sin uppgift kan denne bli skadeståndsskyldig.<sup>3</sup>

Under de senaste åren har skadeståndsanspråken mot svenska revisorer ökat. Enligt Moberg (2003) kan flera skäl ligga bakom denna ökning. Man kan med säkerhet säga att revisorer lever farligare än styrelses ledamöter.<sup>4</sup>

Revisorer är – till skillnad från styrelsens ledamöter – skyldiga att teckna en ansvarsförsäkring.<sup>5</sup> En ansvarsförsäkring skall innehas både av den enskilde revisorn och den revisionsbyrå där revisorn arbetar. Denna obligatoriska ansvarsförsäkring garanterar att det finns pengar att ta ut om den kärke parten vinner en skadeståndprocess. Ett annat viktigt skäl till att revisorns skadeståndsskyldighet är mer uppmärksammat än styrelsens ledamöter är att revisorer arbetar under en professionsansvar och måste i sitt arbete iaktta god revisionssed samt god revisorssed. För en styrelsemedlem finns det inte någon ”god styrelsesed” att följa. Detta leder till att det blir lättare för den skadelidande att vinna en skadeståndprocess mot en revisor än mot en styrelseledamot. Det är nämligen lättare att bevisa att en revisor brutit mot god revisionssed.

Man kan dock konstatera att det fortfarande är svårt att döma företagsledning samt revisorn för ansvar. Som exempel kan man nämna Prosolvias fall som 1998 gick i konkurs. Åklagaren begärde att b.l.a. finanschefen och revisorn skulle dömas till långa fängelsestraff p.g.a. att Prosolvias omsättning och vinst hade blåst upp med minst 100 Mkr. Alla de åtalade frikändes. Tingsrättens (TR) dom visar dock att åklagarsidan hade funnit allvarliga brister i styrningen av Prosolvias fall som var direkt kopplade till frågan om vilket ansvar nyckelpersonerna i ett börsföretag har. Experter menar att med tanke på hur sällsynta den här typen av åtal är, så är det intressant att få en utförlig behandling av målet i domstol. Detta delvis för att visa hur svensk lagstiftning på området ska tolkas.<sup>6</sup>

---

<sup>3</sup> Nial/Johansson s.203

<sup>4</sup> Moberg s.147

<sup>5</sup> Se Revisorlagen 27 §

<sup>6</sup> Agerman





Den medåtalade revisorn hade noggrant redogjort för all tid och de ansträngningar som hade gjorts för att granska bolaget. Revisionen av Prosolvias var mer omfattande än normalt. Därmed kan man anse att revisionsteamet hade tagit sitt ansvar eftersom de inte hittade några felaktigheter. Trots detta anser vissa experter att revisorn skulle ha dömts som ansvarig till det felaktigt redovisade resultatet. Man menar att aktiemarknaden inte kan ha förståelse för och ta med det som hände i Prosolvias i sin vanliga riskbedömning.<sup>7</sup>

### 1.3 Syfte och Avgränsningar

Uppsatsen har två primära syften, dels att redogöra för de principer som ligger till grund för culpabedömningen vid revisorns skadeståndsansvar gentemot tredje man enligt ABL, dels att redogöra för skadeståndsansvaret gentemot tredje man när revisorn agerar som rådgivare.

Jag kommer dock som bakgrund till denna uppsats att behandla revisorns olika roller samt det interna skadeståndsansvaret. Avgränsning sker genom att jag endast behandlar revisorns skadeståndsansvar gentemot tredje man och lämnar straffansvar, disciplinära åtgärder och moraliska aspekter utanför denna uppsats.

### 1.4 Metod

För att få svar på mina frågor har jag använt mig av en traditionell rättsdogmatisk metod, där existerande källmaterial inom området så som lagtext, förarbeten, praxis, doktrin och rättsvetenskapliga artiklar har granskats och analyserats.

---

<sup>7</sup> Agerman



## 1.5 Disposition

Framställningen har lagts upp på följande sätt:

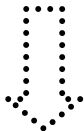
### Kapitel 2

I kapitel 2 skall jag behandla revisorns olika roller. Jag kommer att fördjupa mig i den klassiska revisorsrollen samt den utvidgade rollen.



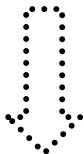
### Kapitel 3

I kapitel 3 redogör jag allmänt för revisorns skadeståndsansvar. Jag kommer att behandla skadeståndsansvar enligt ABL, vilket kan delas in i det interna respektive externa ansvaret. Jag kommer även att behandla skadeståndsansvaret gentemot tredje man i kontraktuella samt icke kontraktuella sammanhang. Slutligen ges en sammanfattning av kapitlet.



### Kapitel 4

I detta kapitel utreds de principer som ligger till grund för culpabedömningen vid revisorns skadeståndsansvar gentemot tredje man, enligt ABL. I avsnittet presenteras först grundläggande principer angående culpa. Dessa principer kopplas sedan till rättsfallet NJA 1998 s.734. För att förtydliga culpabedömningen skall jag även redogöra för rättspraxis då revisorn har handlat culpöst i rådgivnings situationer.



### Kapitel 5

I kapitel 5 utreds när revisorn kan anses ersättningsskyldig gentemot tredje man i den utvidgade rollen. I detta kapitlet behandlas två rättsfall, NJA 1987 s.692 och NJA 2001 s.878. Avslutningsvis presenteras slutsatserna.



### Kapitel 6

I detta kapitel ges sammanfattande synpunkter.



## 2. Revisorn i olika roller

*För att läsaren skall få en uppfattning om revisorns yrkesverksamhet presenteras i detta kapitel, den klassiska revisorsrollen samt den utvidgade rollen. I kapitlet redogörs även för viktiga rekvisit som en revisor skall följa i sin yrkesverksamhet.*

### 2.1 Allmänt om revisorn i olika roller

Enligt Moberg kan en revisor agera i b.l.a. följande roller:<sup>8</sup>

1. Revisor i associationsrättslig bemärkelse, »den klassiska revisorsrollen »
2. Revisor lämnar råd till sin klient »den utvidgade revisorsrollen»

Den mest centrala rollen innebär att utföra revisionsverksamhet i lagens mening. Detta innebär att revisorn p.g.a. en lag, en stadgebestämmelse hos klientföretag eller ett avtal granskar förvaltningen eller den ekonomiska informationen. Efter granskningen lämnar revisorn en rapport angående dennes arbete. Rapporten är avsedd att användas av någon annan än uppdragsgivaren.<sup>9</sup>

Revisorn är vid sidan av revisionsverksamheten uppskattad som rådgivare inom områden som har ett naturligt samband med revisionsverksamheten, »den utvidgade rollen». Denna roll styrs framförallt av vad uppdragsgivaren anser sig behöva. I de fall då den fristående rådgivningen riktar sig till klienter i revisionsverksamheten finns viktiga begränsningar som följer av lag och god sed. Rådgivningen får då exempelvis inte innebära att revisorns självständighet och opartiskhet riskeras.<sup>10</sup>

#### 2.1.1 Den klassiska revisorsrollen

Enligt 10 kap. 1 § ABL och 8 kap. 1 § FL skall revisorer som kontrollorgan finnas i aktieföretag och ekonomiska föreningar. Skälet till detta är att dessa bolag är av större betydelse för det allmänna intresset.<sup>11</sup>

<sup>8</sup> Moberg s.37

<sup>9</sup> FARs revisionsbok s.107f

<sup>10</sup> FARs revisionsbok s.107f

<sup>11</sup> Nial/Johansson s.343



I 10 kap. 3 § ABL återfinns revisorns uppgift, och där står det följande:

*»Revisorn skall granska bolagets årsredovisning och bokföring samt styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning. Granskningen skall vara så ingående och omfattande som god revisions sed kräver...»*

När revisorn utför denna granskning kan hon ge företagsledningen råd och komma med förslag till förbättringar på de områden som hon har granskat. Eftersom aktieägarna i aktiebolag inte svarar för bolagets skulder, är det av störst vikt att bolagets resultat och ekonomiska ställning redovisas på ett korrekt sätt. Revisorn som kontrollorgan måste beakta att företaget redogör för tillförlitlig information i sin ekonomiska rapport. Revisionen syftar till att ge trovärdig information till bolagets intressenter. Som man kan utläsa av lagparagrafen ovan skall revisionen enligt ABL utföras enligt god revisions sed. Denna sed definieras inte i ABL utan lagstiftaren låter b.l.a. revisorsorganisationerna formulera vad god revisions sed innebär<sup>12</sup>.

FARs definition på god revisions sed är följande:<sup>13</sup>

*»God revisions sed ett enkelt uttryck lika med god sed bland erfarna revisorer. Det handlar om kunskap, erfarenhet och professionellt omdöme»*

Enligt Gometz (1996/97) har granskningens omfattning kopplats till begreppet god revisions sed, vilket leder till att dennes omfattning växlar p.g.a. innebörden av god revisions sed ständigt utvecklas i både teori och praxis.<sup>14</sup> Aktiebolagsutredningen till 1975 års lag ansåg att det låg på revisorsorganisationerna FAR och Svenska revisorsamfundet (SRS) att efter hand närmare utforma regler om god revisions sed. Men i sista hand är det emellertid domstolarna och framförallt förvaltningsdomstolarna som avgör vad som är god revisions sed.

Enligt 19 § revisorslagen skall bolagsrevisorn iaktta god revisors sed vilket är ett vidare begrepp än god revisions sed. Man måste skilja mellan dessa båda begrepp. FAR har utarbetat yrkesetiska regler, vilka kan anses uttrycka FAR: s uppfattning om vad som är god revisors sed. En viktig etisk regel är t.e.x. att följa god revisions sed.<sup>15</sup>

<sup>12</sup> Andersson/Johansson/Skog 10:10

<sup>13</sup> FARs revisionsbok s.83

<sup>14</sup> Gometz (1996/97) s.217f

<sup>15</sup> FARs revisionsbok s.83



När revisorn arbetar i associationsrättslig bemärkelse är hon enligt ABL det kontrollerande organet. Dennes rättigheter och skyldigheter regleras i lag, bolagsordning och till viss del genom bolagsstämmobeslut. En enskild revisor tillsätts genom val av aktieägare på en bolagsstämma.<sup>16</sup>

Revisorn är en del i aktiebolagsorganisationen och står inte i någon motsatsförhållande till bolaget. Mellan bolaget och den enskilde revisorn föreligger det ett avtal, som enligt Moberg bör karaktäriseras som ett uppdragsavtal.<sup>17</sup>

Revisorns plikt mot andra än aktieägare är att revisorn har skyldighet att tillse att de bestämmelser som finns i ABL och bolagsordningen skall skydda övriga intressenter och blir respekterade. Det innebär alltså att man inte kan se revisorn som endast aktieägarnas företrädare. Enligt Moberg är revisorn, trots de olika intressen som hon har att bevaka, aktiebolagens förtroendemän.<sup>18</sup> I propositionen betonades det att revisorerna skall beakta dessa olika intressen, det krävs att revisorerna intar en självständig ställning i förhållande till bolaget.<sup>19</sup>

För att revisorn skall kunna utföra revisionen självständigt och oberoende har det införts jävbestämmelser avseende revisorer i ABL. Dessa återfinns i 10 kap. 16 § ABL. Här räknar man upp olika personer som inte kan vara revisorer.

Revisorn lämnar både muntliga och skriftliga rapporter till olika beslutsfattare i företaget. Dessa rapporter kan innehålla iakttagelser och kritiska synpunkter på den interna kontrollen i företaget. Revisorn måste exempelvis kontrollera att finansiella transaktioner genomförts på ett tillräckligt säkert sätt. Om revisorn upptäcker någon brist i denna del skall hon rapportera detta till företagsledningen. Målet med revisorns granskning är att göra uttalande om årsredovisningen och räkenskaperna samt förvaltningen i en revisionsberättelse. Revisionsberättelsen är den enda offentliga årliga rapporten.<sup>20</sup> I denna rapporterar revisorn till bolagsstämman om årsredovisningen är upprättad enligt årsredovisningslagen.

---

<sup>16</sup> Se ABL 10:8 §

<sup>17</sup> Moberg s.171

<sup>18</sup> Moberg s.150f

<sup>19</sup> Prop 1975:103 s.242

<sup>20</sup> FARs revisionsbok s.61



Dessutom tillstyrker eller avstyrker hon att:

- Resultaträkningen och balansräkningen fastställs
- Vinsten disponeras (alternativt hur förlusten behandlas) enligt förslaget i förvaltningsberättelsen
- Styrelseledamöterna och VD beviljas ansvarsfrihet.<sup>21</sup>

Revisionsberättelse som lämnas utan anmärkning kallas för en »ren» revisionsberättelse och utformas enligt en standard. Om revisorn av någon anledning tvingas att avvika från god revisions sed skall detta framgå av revisionsberättelsen, vilket leder till att revisionsberättelsen blir »oren», d.v.s. revisorn lämnar anmärkningar däri. Det är dock viktigt att revisorn lämnar klara motiv för avvikelsen från «ren» revisionsberättelse. Dessa skall framgå av skrivningen.

Erinringar har särskild formell status mellan revisionsberättelse och andra rapporter i företaget. Dessa lämnas till styrelsen eller VD och anses inte vara tillräckligt allvarliga för att komma med i revisionsberättelsen, erinringar måste dock vara skriftliga.<sup>22</sup>

### 2.1.2 Den utvidgade revisorsrollen

Yrkesrevisorerna är vid sidan av revisionsverksamheten uppskattade som rådgivare inom områden som har ett naturligt samband med revisionsverksamhet. Denna verksamhet kallas för fristående rådgivning.<sup>23</sup>

När en revisor agerar som extern revisor kan hon ge råd eller hjälpa bolaget, i dessa situationer uppkommer frågan om den rådgivande verksamheten faller under ABL:s regler. Det är av vikt att utreda i vilken roll en revisor har givit rådet. Detta har betydelse när man skall göra bedömningen för revisorns skadeståndsansvar. Om den rådgivande verksamheten faller under hennes roll som externrevisor blir ABL:s ansvarsregler tillämpliga. Men om revisorn däremot har agerat som självständig rådgivare är det allmänna regler om syssломansansvar som skall tillämpas. Det är därför viktigt att bedöma när revisorn övergår från att vara externrevisor till att bli självständig rådgivare.<sup>24</sup>

---

<sup>21</sup> FARs revisionsbok s.62

<sup>22</sup> FARs revisionsbok s. 66

<sup>23</sup> FARs revisionsbok s.107

<sup>24</sup> Moberg s.39f



Det som avses med »råd» är en rekommendation om ett visst handlande i en given situation. Enligt Moberg kan rådet innebära att uppdragsgivaren genomför en viss handling eller underlåter att utöva vissa handlingar. Syftet med rådet är att hjälpa uppdragsgivaren att göra ett ställningstagande i en situation där denne inte har tillräckligt med kompetens. Det senaste decenniet har rådgivningsverksamheten för revisorer ökat kraftigt vilket har medfört en ökad risk för revisorn att handla fel. Dessa fel kan betraktas som kontraktsbrott och medföra att olika påföljder kan bli tillämpliga. För att en revisor skall kunna bli skadeståndsskyldig i ett kontraktuellt förhållande krävs det att vissa rekvisit är uppfyllda. Dessa är att parterna har ett uppdragsavtal, att det förekommer culpa, advekat kausalitet samt en skada.<sup>25</sup>

Revisorns roll som rådgivare har diskuterats flitigt under de senaste åren. I ett betänkande som lämnades av revisionsbolagsutredningen föreslogs det att med revisionsverksamhet skall avses endast revisions- och andra granskningsuppgifter samt sådan rådgivning som är direkt föranledd av de fel och brister som en revisor upptäcker.<sup>26</sup> I utredningen föreslår man dock inget förbud för eller någon begränsning av revisorernas rådgivningsroll, vare sig för revisionsrelaterad eller fristående rådgivning. Men enligt betänkandet måste revisorns självständighet och opartiskhet alltid komma först.

Enligt Damberg är gränsdragningen mellan revision och rådgivning i hög grad flytande.<sup>27</sup> Moberg menar dock att rådgivningen som revisorn lämnar självman i samband med granskningen falla under aktiebolagslagens regler. Detta gäller om rådet rör förhållanden som en revisor normalt granskar inom revisionsuppdraget. Vid olika tilläggsuppdrag får revisorn ses som en självständig rådgivare om rådet efterfrågas av företagsledningen, och om rådet rör förhållanden som revisorn normalt inte granskar inom sitt uppdrag. Detta gäller även vid situationer då revisorn måste lägga ner betydande arbete för att kunna besvara frågan.<sup>28</sup>

I FAR: s regler under avsnitt ”oförenlig verksamhet” görs en uppräknning av vad som anses höra till revisionsverksamheten. Där återfinns bl.a. rådgivning, biträde avseende deklarationer- och skatter, avgiftsärende, rådgivning och redovisning. De konsultuppdrag som är typiska för revisorn är skatterådgivning, redovisning samt affärsöverlåtelse.

---

<sup>25</sup> Moberg s.170f

<sup>26</sup> SOU 1999:43

<sup>27</sup> Damberg s.49

<sup>28</sup> Moberg s.171ff



Det man klart kan utläsa av doktrinen är att gränsdragningen mellan vad som skall räknas som revisionsverksamhet och rådgivning är ganska oklar. Författarna har olika uppfattning om var gränsen mellan de olika rollerna går.<sup>29</sup>

I bl.a. tidskriften *Balans* har olika uppdragsgivare, myndigheter e.t.c. diskuterat revisorns lämplighet som konsult. Även deras sammanfattande ord är att konsultrollen är oklar.

Det som kan ses som positivt med att revisorn numera har utökat sina konsultuppdrag är att revisorn får mer och kompletterande information om företaget, vilket kan vara speciellt viktigt i stora företag där det annars kan vara mycket svårt att få information som är tillräcklig. I och med revisorns olika konsultuppdrag ökar revisorns kompetens, dels genom att de själva tar uppdrag vid sidan av det egentliga revisionsarbetet. dels för att de samarbetar med olika specialister.

Man har även riktat kritik mot revisionsföretagens konsultarbete. Kritiken kommer från Sveriges redovisningskonsulters förbund (SRF). Denna kritik grundar sig på att en revisor som är vald av bolagstämman har ett ansvar gentemot intressenterna att utföra en oberoende granskning. SRF ifrågasätter oberoendet om revisorn samtidigt arbetar som konsult åt bolaget. De anser att revisorn inte skall ge några råd alls om hon ansvarar för bolagets revision. De anser vidare att, om revisorn är vald för den kontrollerande funktionen skall hon inte ge rådgivning.

## 2.2 Gränsdragningsproblematiken, revisor enligt ABL Vs Konsult

Det förekommer en osäkerhet när man skall bedöma om en revisor verkar som konsult eller inom ett revisionsuppdrag. Denna gränsdragningsproblematik har berörts i fallet NJA 1996 s.224. Nedan redogör jag för fallet och kommenterar viktiga delar.

Bengt J var vald revisor i Scandinavia Clinics AB (Clinics) under hösten 1985 och fram till 1986. Verksamheten gick dåligt och bolaget aktiekapital på 80 000 kr var förbrukad redan i början av 1985. För att försöka rekonstruera Clinics anskaffades ett nytt bolag, försäljningsbolaget. Bengt J var vald revisor även för det nya bolaget från dess bildande i oktober 1985 till hösten 1986.

---

<sup>29</sup> Se bl.a. Moberg s.170 ff





Verksamheten i Clinics skulle drivas vidare i det nya bolaget genom att till försäljningsbolaget överlåta samtliga patent-, konstruktions-, tillverknings- och försäljningsrättigheter avseende Clinics produkter. Per d 31 oktober 1985 upprättades ett periodbokslut för Clinics. I den preliminära balansräkningen som Bengt J upprättade, upptog hon patent- och utvecklingskostnader med ett belopp om drygt 1 498 000 kr. Patent-, konstruktions-, tillverknings- och försäljningsrättigheter avseende Clinics produkter överläts samma dag till försäljningsbolaget för 2 530 000 kr. Försäljningsbolaget betalade endast 35 000 kr kontant. För att kunna finansiera verksamheten som skulle drivas vidare i försäljningsbolaget vände man sig till Första Sparbanken Sverige AB ( Banken). Banken beviljade hösten 1985 försäljningsbolaget en kredit om 1 200 000 kr. Bengt J deltog i ett möte med banken angående krediten till försäljningsbolaget som föregick kreditgivningen. Det som låg som underlag för kreditgivningen enligt banken var till största delen preliminära balansräkningen som Bengt J hade upprättat för Clinics.

Vid en senare tidpunkt visade det sig att balansräkningen visade en missvisande bild av bolagets verkliga tillgångar. Enligt ett nytt avtal sänktes tillgångarnas värde från 2 530 000 kr till 350 000 kr. Detta ledde till att försäljningsbolaget inte kunde betala tillbaka lånet. Det som jag anser är värt att notera i fallet är HD:s grund för bedömning att Bengt J har handlat i egenskap som bolagets revisor. I sin dom anger HD följande motivering:

*«Även om den medverkan som Bengt J lämnat med avseende på omstrukturering av Clinics och överlåtelsen av dess tillgångar i viss mån gått utöver hans egentliga åliggande som revisor, var det i hans egenskap av revisor som bolagsledningen anlitat honom för att biträda vid bolagsrekonstruktionen. Hans handlande bör därför hänföras till sådana åtgärder med Bengt J förfarit i strid med god revisionssed, har han därför brutit även mot detta lagrum»<sup>30</sup>*

Som framgår av texten ovan ansåg HD att Bengt J har handlat i egenskap av bolagsrevisor. Fallet har dock omdiskuterats i doktrin. Moberg är en av dem som berört problematiken. Enligt Moberg åligger det inte Bengt J att som bolagets revisor upprätta den s.k. preliminära balansräkningen. Det görs av revisorn i sin roll som konsult<sup>31</sup>.

<sup>30</sup> HD:s dom s.236

<sup>31</sup> Moberg s.163



Det som kan vara förvirrande med denna dom är att HD nämner att Bengt J har utfört den preliminära balansräkning *utanför han egentliga åtagande* som revisor, samtidigt anser HD att om en bolagsrevisor anlitas för att utföra uppgifter som normalt inte ingår i revisionsuppgiften kan i vissa situationer dessa uppgifter ses som åtgärder som faller in i revisionsfunktionen.

Den första frågan som Moberg ställer sig undrande till är vad HD ansåg med att revisorns handlande bör hänföras till sådana åtgärder med avseende på förvaltningen som avses i 10 kap. 7 § ABL. (numera 10 kap. 3 § ABL). Moberg anser att det inte ingår i revisorns uppgift att leda eller förvalta bolaget.<sup>32</sup> I 10 kap. 3 § ABL står följande:

*»Revisorn skall granska bolagets årsredovisning och bokföring samt styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning. Granskningen skall vara så ingående och omfattande som god revisionsredskräver...»*

Av lagparagrafen kan man klart utläsa att revisorns uppgift är att granska bolaget och inte att förvalta bolaget.

Denna dom har även behandlats vid omarbetningen av 15 kap. ABL. I Propositionen anförde regeringen följande:<sup>33</sup>

*»Det har ifrågasatts om den faktiska utvidgningen av revisorns ansvar enligt aktiebolagslagen som har skett genom rättsfallet NJA 1996 s 224 är lämplig. Frågan om en revisor har handlat inom ramen för sitt uppdrag som revisor torde emellertid liksom hittills få avgöras från fall till fall. Regeringen avser därför inte ta initiativ till någon lagändring i denna del.»*

Sammanfattningsvis kan man säga att HD:s dom i fallet inte har givit något klagörande av var gränsen för vad som faller inom konsultation och vad som faller inom revisionsverksamheten går. En revisor som har ett konsultuppdrag för bolaget som hon även utför revisionsverksamhet löper stor risk att dömas för skadestånd mot personer utanför avtalsförhållandet p.g.a. aktiebolagens regler angående det externa ansvaret.

---

<sup>32</sup> Moberg s.163

<sup>33</sup> Prop.97/98:99 s193



### 3. Allmänt om revisorns skadeståndsansvar

*I detta kapitel knyts de i det föregående kapitlet presenterade roller till de regler som gäller då någon kräver revisorn på skadestånd för fel i yrkesutövningen. Det finns olika regler som styr revisorns skadeståndsansvar beroende på i vilken roll revisorn uppträder.*

#### 3.1 Revisorns skadeståndsansvar i den traditionella revisorsrollen

Revisorns skadeståndsansvar kan enligt ABL delas upp i två grupper, det interna skadeståndsansvaret samt det externa skadeståndsansvaret. Det som skiljer det interna skadeståndsansvaret ifrån det externa är främst att det interna skadeståndsansvaret bygger på en traditionell culpabedömning. Här räcker det att påvisa att revisorn har varit vårdslös för att dömas för skadeståndsansvar.<sup>34</sup> För det externa skadeståndsansvaret gäller att culpa måste ha varit kopplad till överträdelsen av denna lag, d.v.s tillämplig lag om årsredovisning eller bolagsordning. Rekvisten återspeglar culpapregeln som måste vara uppfylld för att skadeståndsbestämmelserna skall kunna bli tillämpliga. Culpa är en central princip inom skadeståndsrätten och innebär att det minst krävs culpa för att skadeståndsskyldigheten skall inträda.<sup>35</sup> För revisorn återfinns culpapregeln i 15 kap. 2 § ABL som hänvisar till 15 kap. 1 § ABL.

Culpapregeln delas normalt upp i en objektiv och en subjektiv sida. I den objektiva sidan diskuterar man hur handlingen eller underlåtenheten i objektiv mening har åstadkommit skada. Kraven som ställs är att skada skall ha uppstått och att det föreligger advekat kausalitet mellan skadan och handlandet eller underlåtenheten. Den subjektiva sidan hänför man till förhållanden som rör skadevållarens person. När man tar hänsyn till de subjektiva faktorerna kan resultatet bli att culpa inte föreligger eller att det finns anledning att jämka skadeståndet. Aktiebolagens ansvarsreglering för revisorer är inte fullständigt. Detta innebär att när ABL:s reglering inte ger tillräckligt med vägledning i skadeståndsfall skall man falla tillbaka på allmänna skadeståndsrättsliga principer.<sup>36</sup>

<sup>34</sup> Nial/Johansson s.374

<sup>35</sup> Moberg s.150f

<sup>36</sup> Moberg s.153ff



Det är viktigt att nämna att revisorns skadeståndsansvar enligt ABL regler är ett individuellt ansvar. Detta innebär att om ett bolag har två eller fler revisorer skall en revisor endast svara för den skada som hon själv har vållat. När det är frågan om att ett registrerat revisionsbolag är revisor, är det revisionsbolaget och den revisor som är huvudansvarig som blir ersättningskyldig. Detta återfinns i 15 Kap. 2 § 2 st. ABL.<sup>37</sup>

### 3.2 Det interna skadeståndsvaret

I 15 kap. 1 § ABL, efter hänvisning från 15 kap. 2 § 2m. ABL, hittar man det interna skadeståndsvaret för revisorn. Detta ansvar bygger på culparegeln. Med det interna skadeståndsvaret menas ansvaret som revisorn har gentemot bolaget. I dessa fall är det bolaget som har skadats och bolaget skall ha ersättningen.<sup>38</sup>

15 kap. 1 § 1m ABL framkommer följande:

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

För att revisorn skall kunna dömas för internt skadestånd krävs det att följande fyra rekvisit är uppfyllt:<sup>39</sup>

1. Fullgörande av uppdrag
2. Culpa
3. Advekat Kausalitet
4. Skada

#### 3.2.1 Fullgörande av uppdrag

Eftersom det interna skadeståndsvaret gäller för skada som revisorn vållat bolaget *»vid fullgörande av uppdraget»* kan inget ansvar enligt ABL krävas av revisorn för det som hon gör som privatperson i förhållande till bolaget. För att revisorn skall kunna dömas till skadestånd krävs det att hon har vidtagit en handling eller underlåtit att handla i egenskap av bolagets revisor.<sup>40</sup>

<sup>37</sup> FARs revisionsbok s.93

<sup>38</sup> Nial/Johansson s.347

<sup>39</sup> Moberg s.171

<sup>40</sup> Moberg s.150



### 3.2.2 Culpa

Revisorns skadeståndsansvar enligt ABL bygger på culparegeln som anses vara en allmän skadeståndsrättslig princip inom den svenska skadeståndsrätten. Detta innebär att revisorn är skyldig att ersätta skada som hon har orsakat uppsåtligt eller av oaktsamhet. När man skall besvara frågan om när en revisor blir ansvarig, är det viktigt att man fastställer revisorns ställning, uppgift och skyldighet inom bolagets organisation. Om revisorn anses vara oaktsam eller inte, får även avgöras mot bakgrund av de värderingar som gäller inom professionen. Detta innebär att man ställer yrkesmässig måttstock för hur revisorn skall utföra sina arbetsuppgifter.<sup>41</sup>

### 3.2.3 Advekat kausalitet

Med advekat kausalitet menas att en revisor inte kan dömas till skadestånd om det inte föreligger ett orsakssamband mellan den inträffade skadan och handlingen eller underlåtenheten som konstituerar oaktsamhet. Inom skadeståndsrätten accepteras endast de orsakssamband som är advekat. I och med kravet på advekat kausalitet skiljer man bort samband som är oväntade eller av avlägsen natur. Genom advekat kausalitet får man även fram de orsakssamband som är rättsligt relevanta. Genom detta krav sker en värdering av aktuella orsakssamband och i vad mån orsakssambandet är advekata. Advekat kausalitet föreligger om en revisor har försummat sina plikter enligt ABL, tillämplig lag om årsredovisning, bolagsordning eller enligt instruktioner av bolagsstämman.<sup>42</sup>

### 3.2.4 Skada

För att en revisor ska anses skadeståndsskyldig räcker det inte med att hon har varit culpös. Man måste även påvisa att det föreligger en ekonomisk skada. Exempel på vad som ses som ekonomisk skadan är personskada, sakskada och ren förmögenhetsskada. Den ekonomiska skadan skall innebära förmögenhetsförluster som är mätbara för bolaget. Enligt Moberg kan skadan bestå i kostnader och värdeminskningar på bolagets egendom. Som ekonomisk skada räknar man även en intäkt som företaget kan gå miste om. Storleken på skadan går att beräknas genom s.k. hypotetiska prover. Det innebär att bolagets förmögenhet jämförs med hur stor förmögenheten skulle vara om den skadebringande handlingen aldrig inträffat.

---

<sup>41</sup> Moberg s.151f

<sup>42</sup> Moberg s.157f



Den skillnad som uppstår genom detta prov räknas som bolagets skada. Om skadan inte är fullbordad kan revisorerna inte bli skadeståndsskyldiga.<sup>43</sup>

### 3.3 Det externa skadeståndsansvaret

I 15 Kap. 1 § 2m ABL, efter hänvisning från 15 kap. 2 § ABL, hittar man det externa skadeståndsansvaret för revisorn. Med externa skadeståndsansvaret menas ansvaret i förhållande till aktieägare eller »annan», med «annan» menas exempelvis borgenär.<sup>44</sup>

15 kap.1 § 2m ABL anger följande:

*»..Detsamma gäller när skadan tillfogas en aktieägare eller någon annan genom överträdelse av denna lag, tillämplig lag om årsredovisning eller bolagsordning.»*

För att en revisor skall bli skadeståndsskyldig mot aktieägare eller »annan» krävs att följande rekvisit är uppfyllda:<sup>45</sup>

1. Fullgörande av uppdrag
2. Culpa ( i samband med överträdelse av denna lag, tillämplig lag om årsredovisning eller bolagsordning)
3. Advekat kausalitet
4. Skada

#### 3.3.1 Fullgörande av uppdrag

Liksom vid fullgörande av uppdraget vid det interna skadeståndsansvaret gäller även här att revisorn endast kan dömas till skadestånd om hon har vidtagit en handling eller underlåtit att handla i egenskap av bolagets revisor. Revisorn har inget ansvar enligt ABL för det som hon gör privat gentemot bolaget eller om han arbetar som konsult/rådgivare.<sup>46</sup>

---

<sup>43</sup> Moberg s.158f

<sup>44</sup> Nial/Johansson s.349

<sup>45</sup> Nial/Johansson s.349f

<sup>46</sup> Moberg s.161



### 3.3.2 Culpa

De bestämmelser som finns i ABL om skadestånd utvidgar ansvaret för revisorer när det gäller ren förmögenhetsskada i utomobligatoriska förhållanden. För att ersättningsskyldighet skall inträda krävs det att skadan tillfogas uppsåtligen eller av oaktsamhet genom överträdelse av ABL, tillämplig lag om årsredovisning eller bolagsordning. Det räcker inte att endast visa att revisorn har varit culpös, så som fallet är vid det interna skadeståndsansvaret. Man måste minst visa att revisorn har varit culpös genom att ha överträtt någon bestämmelse som har till syfte att skydda aktieägare eller »annan». Som exempel kan här nämnas revisorns granskningskyldighet enligt 10 kap. 3 § ABL.<sup>47</sup>

I skadeståndslagen benämns de som spärregler och finns i 2 kap. 2 § Skl. Denna spärregel föreskriver att man i utomobligatoriska fall kan erhålla skadestånd för rena förmögenhetsbrott endast i samband med brott. Men denna spärregel är inte ett faktum. Den utestänger inte möjligheterna att dömas till skadestånd mot tredje man då rådgivningen har varit vårdslöst.<sup>48</sup>

### 3.3.3 Advekat kausalitet

Vid advekat kausalitet gäller samma sak som jag har skrivit tidigare under det interna skadeståndsansvaret. Det skall finnas ett orsakssamband mellan revisorns agerade och skadan, detta följer av allmänna skadeståndsrättsliga principer.

### 3.3.4 Skada

Skadan som drabbar aktieägare och tredje man kan antingen vara direkt eller indirekt. Exempel på direkt skada är när t.e.x. en aktieägare genom brist i årsredovisningen, fattar felaktiga beslut. Även en borgenär kan drabbas av direkt skada genom att ha givit bolaget kredit med felaktiga uppgifter om bolagets ekonomiska ställning som grund.<sup>49</sup>

När det gäller indirekt skada har man fört fram att enskilda aktieägare bör ha rätt att föra skadeståndstalan om skadan som drabbar bolaget reelt riktar sig mot viss eller vissa aktieägare.

---

<sup>47</sup> Moberg s.163f

<sup>48</sup> Moberg s.163f

<sup>49</sup> Moberg s.166f



Detta gäller inte om skadan drabba alla aktieägare lika. Inom det externa skadeståndsansvaret tänker man först och främst på den direkta skadan och det skall vara frågan om en påvisad ekonomisk skada.<sup>50</sup>

### 3.4 Skadeståndsansvar i rådgivningssituationer

För att en revisor skall kunna bli skadeståndsskyldig i ett kontraktuellt förhållande krävs det som tidigare nämnts att följande rekvisit är uppfyllda:<sup>51</sup>

1. Uppdragsavtal
2. Culpa
3. Advekat kausalitet
4. Skada

#### 3.4.1 Uppdragsavtal

Det är vanligt förekommande att revisorn ingår ett avtal med uppdragsgivaren om att fungera som rådgivare för att utföra ett uppdrag. Avtalet kan ingås antingen muntligt eller skriftligt. Om avtalet ingås skriftligt råder det ingen tvekan om att det föreligger ett uppdragsförhållande mellan revisorn och uppdragsgivaren. Vid fullgörandet av rådgivningen har revisorn skyldighet att visa omsorg. Det innebär att revisorn alltid skall tänka på uppdragsgivarens bästa. Revisorn har en skyldighet att använda sig av den kunskap som finns tillgänglig vid rådgivningstillfället inom professionen<sup>52</sup>

#### 3.4.2 Culpa

När man avgör hurvida en revisor har varit culpös eller inte i en rådgivningssituation bör man i culpabedömningen jämföra revisorns beteende med det beteende som enligt professionen optimerar uppdragsgivarens målsättning med rådgivningen. För att skadestånd skall kunna krävas skall revisorn ha avvikit på ett sådant sätt att revisorn kan anses handlat culpös.<sup>53</sup>

---

<sup>50</sup> Moberg s.166ff

<sup>51</sup> Moberg s.169f

<sup>52</sup> Moberg s.170

<sup>53</sup> Moberg s.172f





### 3.4.3 Advekat kausalitet och skada

Under denna rubrik gäller det som tidigare har sagts. Det som bör tilläggas här är att man skall bedöma om uppdragsgivaren verkligen har lidit någon ekonomisk skada genom rådgivningen och i så fall hur den skall beräknas.

### 3.5 Skadeståndsansvar i förhållande till tredje man - icke kontraktuella förhållanden

Som jag redan tidigare har nämnt kan revisorn bli skadeståndsskyldig gentemot tredje man i ett icke kontraktuellt förhållande. I SkL 2 kap. 2 § återfinns spärregeln som föreskriver att i utomobligatoriska förhållanden kan man erhålla skadestånd för ren förmögenhetsskada endast i samband med brott. Det är dock enligt Moberg ett faktum att spärregeln inte helt och hållet utestänger möjligheterna att utdöma ersättningsansvar till tredje man då rådgivare varit vårdslös.<sup>54</sup> Enligt rättspraxis kan en revisor bli ersättningsskyldig i icke kontraktuella förhållanden om tredje man tillhör en krets som med fog »satt sitt tillit» till ett värderingsintyg. Enligt praxis står det alltså klart att revisorn kan bli ansvarig genom den s.k. tillitsteorin.<sup>55</sup>

---

<sup>54</sup> Moberg s.181

<sup>55</sup> NJA 1987 s.692, 703



### 3.6 Sammanfattande synpunkter

Revisorns skadeståndsansvar kan enligt ABL delas upp i två grupper, det interna skadeståndsansvaret samt det externa skadeståndsansvaret. Det som skiljer det interna skadeståndsansvaret ifrån det externa är främst att det interna skadeståndsansvaret bygger på en traditionell culpabedömning. Här räcker det att påvisa att revisorn har varit vårdslös för att denna skall kunna dömas för skadeståndsansvar. För det externa skadeståndsansvaret gäller att culpa måste ha varit kopplad till överträdelsen av denna lag, tillämplig lag om årsredovisning eller bolagsordning. Rekvisiten återspeglar culpapregeln som måste vara uppfylld för att skadeståndsbestämmelserna skall kunna vara giltiga. Culpa är en central princip inom skadeståndsrätten och innebär att minst culpa krävs för att skadeståndsskyldigheten skall inträda. För revisorn återfinns culpapregeln i 15 kap. 2 § ABL som hänvisar till 15 kap. 1 § ABL. För att en revisor skall kunna dömas för internt respektive externt skadeståndsansvar krävs det att ytterligare 3 rekvisit uppfylls, dessa är fullgörande av uppdrag, Advokat kausalitet samt skada.

En revisor kan även ha rollen som rådgivare. För att en revisor skall kunna dömas som ersättningsskyldig i kontraktuella fall måste dessa rekvisit vara uppfyllda:

1. Uppdragsavtal
2. Culpa
3. Advokat kausalitet
4. Skada

När det gäller revisorns skadeståndsskyldighet i rådgivningssituationer i förhållanden till tredje man är den s.k. spärregeln av betydelse. Denna regel återfinns i 2 kap. 2 § SkL. Av rättsregeln framgår att i utomobligatoriska förhållanden kan man erhålla skadestånd för ren förmögenhetsskada endast i samband med brott. Det är dock enligt Moberg ett faktum att spärregeln inte helt och hållet utestänger möjligheterna att utdöma ersättningsansvar till tredje man då rådgivare varit vårdslös.

Enligt rättspraxis kan en revisor bli ersättningsskyldig i icke kontraktuella förhållanden om tredje man tillhör en krets som med fog »satt sitt tillit» till ett värderingsintyg. Enligt praxis står det klart att revisorn kan bli ansvarig genom den s.k. tillitsteorin.



## 4. Culpabedömning

I detta kapitel presenteras inledningsvis tredje mans skadeståndsansvar kopplad till culpabedömningen. För att förtydliga culpabedömningen kommer jag att redogöra för rättspraxis då revisorn har handlat culpöst, dels i förhållande till tredje man, dels då revisorn agerar i den utvidgade rollen.

### 4.1 Externt skadeståndsansvar gentemot tredje man - Culpabedömningen

Det externa ansvaret enligt ABL avser revisorns ansvar mot andra än bolaget, d.v.s. aktieägare och utomstående. Den som kan ses som den viktigaste kategorin av skadelidande är bolagets borgenärer. Revisorn är skyldig att ersätta skada som hon uppsåtligen eller av oaktsamhet vållar aktieägare eller annan genom överträdelse av ABL, tillämplig lag om årsredovisning eller bolagsordning.<sup>56</sup> Om t.ex. revisorn lämnar oriktiga uppgifter i revisionsberättelsen kan det föranleda att tredje man lämnar bolaget kredit eller att denne köper aktier till ett oförmånligt pris. Har då revisorn underlåtit att anmärka mot den oriktiga uppgiften kan hon bli skadeståndsskyldig. Detta har framkommit i en rad olika rättsfall.

Med hänsyn till kravet på iakttagande av god revisions sed som finns inskrivet i 10 kap. 3 § 1st. i ABL är det tvivelaktigt om det i praktiken blir någon skillnad mellan en revisors interna ansvar gentemot själva bolaget och det externa ansvaret mot aktieägare och andra.<sup>57</sup> De flesta förutsättningarna som gäller för det interna ansvaret är alltså detsamma vid det externa ansvaret. Skillnaden är att revisorn måste ha överträtt ABL eller bolagsordning för att externt ansvar skall aktualiseras.

För att en revisor skall bli skadeståndsskyldig mot aktieägare eller annan krävs det enligt 15 kap. 1 § 2m. ABL efter hänvisning från 15 kap. 2 § ABL, att fyra rekvisit är uppfyllda. Dessa är fullgörande av uppdrag, advekat kausalitet, skada samt culpa. I detta kapitel kommer jag endast att behandla culpabedömningen. Jag kommer att kommentera NJA 1998 s.734 och illustrera när domstolen bedömer revisorns handlade som culpöst.

<sup>56</sup> SOU 1995:44 s 552 f

<sup>57</sup> Andersson,/Johansson/Skog 15:12



Eftersom det blir allt vanligare att revisorn agerar som rådgivare kommer jag i slutet av kapitlet ta upp några rättsfall som visar när revisorn har handlat culpöst i rådgivningssituationer. Dessa rättsfall behandlar hur culpabedömningen görs för revisorn i den utvidgade rollen, men de är trots detta viktiga vid bedömningen om en revisor har handlat culpöst eller ej. Det är viktigt att påvisa att culpabedömningen görs på liknande sätt i rådgivningssituationer som när revisorn agerar i den klassiska rollen, rättsfall skall alltså ge en ökad förståelse om hur domstolarna gör culpabedömningen.

#### 4.2 Allmänt om culpa

Som jag tidigare har nämnt i uppsatsen, bygger skadeståndsansvaret enligt ABL på culparegeln, som i Sverige anses vara en allmän skadeståndsrättslig princip. Enligt ABL blir alltså revisorn skyldig att ersätta skada som hon orsakar uppsåtligen eller av oaktsamhet. För att utreda vad som menas med culpa är det viktigt att man fastställer revisorns ställning, uppgift och skyldigheter inom bolagets organisation.<sup>58</sup> När man bedömer om en revisor är oaktsam eller ej tittar man på olika värderingar som gäller inom professionen. Man brukar då tala om ett professionsansvar.<sup>59</sup> I detta avseende brukar man tillämpa en särskild yrkesmässig måttstock, en normativ uppfattning av den omsorg och facklig duglighet som man rimligen kan förvänta sig av yrkesutövare. När revisorns handlande bedöms efter ett objektiva måttstock, innebär det att man lägger tonvikten vid den skadevällande handlingen och de omständigheter under vilka den företogs. Man skall bedöma om revisorn har följt det handlingsmönster som är allmänt accepterat i liknande situationer. Detta innebär enligt Moberg att man i stor sett bortser från faktorer som har anknytning till den revisor vars ansvar är under bedömning. Det som blir avgörande är att klargöra vad man bör fordras av en genomsnittlig revisor med den verksamhet, omsättning, storlek och struktur som det aktuella bolaget har.<sup>60</sup>

Idag gör man culpabedömningen för revisorer utifrån en normavvägningsmetod. Culparegeln konstaterar att ansvaret grundas på uppsåt eller oaktsamhet vid fullgörandet av uppdraget. Den anger inte i vilka situationer och förhållande, eller på vilket sätt, handlandet och underlåtenheten kan uppfattas som culpös. Enligt Moberg och Hellner är normavvägningsmetoden den primära när det gäller culpabedömningen för revisorer.<sup>61</sup>

<sup>58</sup> Moberg s.151

<sup>59</sup> Moberg s.170

<sup>60</sup> Moberg s.153ff

<sup>61</sup> Hellner s.125



Denna metod innebär att man försöker finna en accepterad norm som gäller för aktsamt revisionshandlande. Man skall försöka finna en i samhället accepterad norm med vilken man sedan jämför skadevållarens handlande. Om skadevållarens agerande skiljer sig från det som normen föreskriver anses oftast handlingen som oaktsam. Dessa handlignsnormer kan man finna i lag, förordningar, föreskrifter, prejudikat, sedvana e.t.c. Men man måste komma ihåg att domstolen i vissa fall kan frångå den existerande normen som återfinns i bl.a. förordningar, föreskrifter eller sedvana.

Enligt 10 kap. 3 § ABL skall revisorns granskning vara så ingående och omfattande som följer av god revisions sed. Denna stadgande är centralt för culpabedömningen, men det är i praktiken svårt att bedöma vad som är god revisions sed då det inte förekommer någon definition i lagen eller förarbeten. Som jag redan tidigare har nämnt i uppsatsen har FAR utarbetat en definition av god revisions sed. FARs definition är viktig när domstolen avgör om revisorn har brutit mot denna sed. Begreppet god revisions sed har stor betydelse för bedömningen om culpa vid normavvägningsmetoden. För revisorn innebär det att revisorn anses som oaktsam i sin revisionsuppdrag om hon inte har följt reglerna om god revisions sed. I praktiken innebär det att revisorn anses culpös om hon inte har handlat enligt reglerna om god revisions sed. Även bestämmelsen om vad revisionsberättelsen skall innehålla är viktig vid culpabedömningen. Denna rättsregel ger till skillnad från den tidigare nämnda klara besked om vad som gäller. Reglerna om väsentlighet och risk har stor betydelse för bedömningen om en revisor handlat vårdslöst eller ej.<sup>62</sup>

I doktrin har det diskuterats om man i samband med den objektiva culpabedömningen kan ta hänsyn till subjektiva faktorer. Även om revisorns ansvar skall bedömas efter en objekt måttstock kan man inte helt bortse från faktorer som rör revisorns person. Dessa faktorer hänförs till culpaparegelns subjektiva sida och kan avse revisorns kunskap och kapacitet i allmänhet, eventuell arbetsfördelning om flera revisorer är inblandade, samt betydelsen av villfarelse vad gäller innehållet i olika relevanta lagar och föreskrifter, exempelvis ABL.

Moberg har fört en diskussion angående subjektiva faktorer vid culpabedömningen. Han menar att bristande kunskap och avsaknad av andra kvalifikationer som krävs för revisionsyrket inte befriar revisorn från ansvar som hon har enligt ABL. Inte heller passiviteten från en revisors sida kan medföra lindring i hennes skadeståndsansvar.<sup>63</sup>

---

<sup>62</sup> Moberg s.155

<sup>63</sup> Moberg s.156f



Men om en revisor påtvingas passivitet p.g.a. att hon inte har tillgång till information kan det påverka hennes ansvar. Revisorn måste dock agera i dessa situationer annars kan hon bli ansvarig för konsekvenserna. Revisorn skall vid påtvingad passivitet göra en anmälan till bolagsstämman eller påkalla styrelsens uppmärksamhet.<sup>64</sup>

Dotevall tar upp en annan subjektiv faktor som kan vara av intresse, nämligen villfarelse hos revisorn.<sup>65</sup> Det kan avse rättsvillfarelse, vilket innebär att revisorn har varit okunnig om eller haft en felaktig uppfattning beträffande innehållet av en rättsregel eller dess existens. Dotevall tar även upp faktisk villfarelse som innebär att revisorn har varit okunnig om förhållanden som skall beaktas vid culpabedömningen och är av faktisk natur. Huvudregeln i dessa avseenden är att endast faktisk villfarelse kan ursäktas. Rättsvillfarelse ses vanligen ursäktlig då det förelegat brister vid publiceringen av en författning, då författningen är otydligt formulerad och kan feltolkas eller när offentlig myndighet givit felaktiga upplysningar om författningens innehåll.<sup>66</sup>

Bestämmelser som finns i aktiebolagslagen om skadestånd utvidgar alltså ansvaret för revisorer när det gäller ren förmögenhetsskada i utomobligatoriska förhållanden. För att ersättningsskyldighet skall inträda krävs det att skadan tillfogas uppsåtligen eller av oaktsamhet genom överträdelse av ABL, tillämplig lag om årsredovisning eller bolagsordning. Det räcker alltså inte att endast visa att revisorn har varit culpös så som fallet är vid det interna skadeståndsansvaret. Man måste minst visa att revisorn har varit culpös genom att ha överträtt någon bestämmelse som har till syfte att skydda aktieägare eller »annan». Av vikt är här revisorns granskningsskyldighet enligt 10 Kap. 3 § ABL och bestämmelserna om revisionsberättelse – 10 Kap 27 -34 §§ ABL. Dessa har som syfte att skydda bolagets aktieägare.

---

<sup>64</sup> Moberg s.150ff

<sup>65</sup> Dotevall s.108ff

<sup>66</sup> Dotevall s.109f



#### 4.2.1 Culpabedömning – Revisorns klassiska roll – Ett rättsfall

För att illustrera hur domstolen gör culpabedömningen kommer jag här att redogöra för NJA 1998 s.743.

Fallet gällde en bank som hade lämnat krediter till ett bolag på grundval av uppgifter i en årsredovisning. Årsredovisningen hade granskats och godkänts av bolagets revisor, men det visade sig vara felaktigt i så avseende att den tog upp för höga värden på bolagets varulager.<sup>67</sup>

HovR, vilkens bedömning i detta avseende HD så småningom fastställde, kom fram till att revisorn handlat i strid med god revisionsdå då hon inte haft tillräckligt underlag för att godta balansräkningens värdering av varulagret. Frågan i målet var huruvida revisorn av oaktsamhet hade åsidosatt sina åliggande som revisor i sådan mån att hon är skadeståndskyldig enligt 15 kap. 2 § ABL.<sup>68</sup>

Culpabedömningen är som redan framkommit, enligt praxis, doktrin samt förarbeten tätt förbunden med god revisionsdå. Det ser man tydlig i fallet. God revisionsdå definieras inte i ABL, utan lagstiftaren låter revisionsorganisationer formulera vad som är god revisionsdå. När man i fallet gör bedömningen om revisorn i sitt uppdrag uppsåtligt eller av oaktsamhet skada någon pekar man på vilken skada revisorn har vållat banken, genom att hon med avseende på varulagret åsidosatt 10 kap. 3 § ABL, som föreskriver följande:

*»Revisorn skall granska bolagets årsredovisning och bokföring och den verkställande direktörens förvaltning. Granskningen skall vara så ingående och omfattande som god revisionsdå kräver...»*

Banken gav bolaget kredit på grundval av uppgifter i årsredovisningen. Årsredovisningen granskades av bolagets revisor, och godkändes. Sedan visade det sig vara felaktigt i avseende att det tog upp för höga värden på bolagets varulager. Revisorn har handlat i strid mot god revisionsdå då han inte haft tillräckligt underlag för att godta balansräkningens värderingar av varulagret.<sup>69</sup> Av denna anledning har revisorn bedömts ha förfarit oaktsamt. För att bedöma om revisorn har brutit mot god revisionsdå, vilket är kravet för att hon skall anses ha uppträtt oaktsamt måste jag först utreda vad som avses med god revisionsdå i just detta fall.

<sup>67</sup> NJA 1998 s.743

<sup>68</sup> Ibid.

<sup>69</sup> Ibid.



FAR har uttalat att med god revisionsmed menas god sed bland erfarna revisorer, samvete, kunskap, erfarenhet, omdöme samt noggrannhet hos varje enskild revisor.<sup>70</sup>

I detta fall anses god revisionsmed vara bruten p.g.a. att varulagret som är en så pass viktig del av företagets post har värderats felaktigt dessutom har revisorn i fallet inte dokumenterat utfört arbete.

Enligt FAR är varulagret ofta, speciellt för tillverkande företag en av de viktigaste posterna i balansräkningen. Små avvikelser i varulagervärdet kan ha stor inverkan på företagets redovisade resultat. Den vanligaste orsaken till att företagen redovisar felaktiga resultat är felaktigheter i värderingen av varulagret. FAR rekommenderar därför att revisorn särskilt uppmärksammar varulagret och lägga tyngdpunkten i sitt arbete på att granska denna.<sup>71</sup>

Om man kopplar FAR:s uttalande till NJA 1998 s 734 ser man tydligt att revisorn har av *oaktsamhet* eller *upsåtligen* brutit vid värderingen av varulagret. I fallet framkom tydligt att det saknades specifikationer och intyg om lagervärdet i de aktuella årsboksluten. Under denna punkt anser jag att man tydligt kan se att revisorn har handlat oaktsamt och inte lagt tyngdpunkten på de poster som enligt revisionsorganisationer anses viktigast vid granskningen av årsredovisningen.

Enligt FAR skall en revisor även dokumentera alla momenten i revisionsprocessen från planering till rapportering. Vidare menar organisationen FAR att:<sup>72</sup>

*»Dokumentationen måste visa vilka väsentlighets- och riskbedömningar och vilken planering som legat bakom granskningen. Den ska också visa vad som granskats, hur granskningen gjorts och hur omfattande den varit. Iakttagelser och bedömningar ska framgå, liksom vilka slutsatser som dragits och vilka åtgärder som vidtagits.»*

Detta har enligt min mening inte revisorn i fallet tagit hänsyn till och därmed anser jag att han brutit i b.l.a. sin professionella bedömning. Revisorn påstod i sitt uttalande att specifikationer och intyg om lagervärden funnits när räkenskaperna granskades av honom<sup>73</sup> men enligt FAR skall denna dokumentation sparas upp till 10 år.

<sup>70</sup> FARs revisionsbok s.83

<sup>71</sup> FARs revisionsbok s.204ff

<sup>72</sup> FARs revisionsbok s50 f

<sup>73</sup> NJA 1998 s.734, 740





I fallet kan man även se att revisorn har stridit mot bestämmelserna om revisionsberättelsen som numera går att finna i 10 kap. 30 § ABL, i denna paragraf återfinns följande:

*»... Om revisorn vid granskningen har funnit att en styrelseledamot eller den verkställande direktören har företagit någon åtgärd eller gjort sig skyldiga till någon försummelse som kan föranleda ersättningsskyldighet skall det anmärkas i berättelsen.»*

Detta krav ställer även FAR. Enligt FAR skall revisorn om denne har kommit fram till att årsredovisningen avviker från lag och god redovisningssed samt bedömt att avvikelsen inte är oväsentlig, anmärka i revisionsberättelsen. Detta gör revisorn genom att lämna en «oren» revisionsberättelse. I FAR har man b.l.a. framfört följande:<sup>74</sup>

*» Om revisorn kommit fram till att årsredovisningen avviker från lag och god redovisningssed och bedömt att avvikelsen inte är väsentlig, måste detta framgå av revisionsberättelsen, det kan vara frågan om poster som tagits med felaktigt eller uteslutits. Det kan också vara felaktigheter eller ofullkomligheter i frågan om värdering, periodisering, rubricering eller specificering, upplysning om värderingsprinciper och innehåll i förvaltningsberättelsen»*

Även här har revisorn varit oaktsam och oriktigt intygat att årsredovisningen har upprättats enligt lagen och därmed underlåtit att göra anmärkning i revisionsberättelsen.

Till sist vill jag poängtera att domstolen vid framställandet av vad som är god revisionssed i detta fall gick in och granskade FAR:s rekommendation om granskningen av balansposten varulager (1979). Där framgår det vad revisorn skall göra för att uppfylla god revisionssed. Revisorn skall införskaffa sig ett tillfredsställande underlag av varulagrets existens och dess värde. HovR går därefter in och granskar vilka åtgärder som revisorn har vidtagit i det enskilda fallet. I detta fall kom man fram till att de åtagna åtgärderna ej varit tillräckliga. Således hade revisorn handlat i strid med god revisionssed.

I fallet NJA 1998 s.743 har man antagligen använt sig av normavvägningssmetoden. Domstolen har försökt finna en acceptabel norm för revisorns handlande med vilken man därefter jämfört hennes handlande.

<sup>74</sup> FARs revisionsbok s.63



#### 4.2.2 Culpabedömning - revisorns utvidgade roll

I detta avsnitt kommer jag att redogöra för revisorns culpabedömning i rådgivningssituationer. Jag kommer att kommentera följande fall, NJA 1992 s.58, NJA 1992 s.243 samt NJA 1992 s.502. Som det redan tidigare har framgått av uppsatsen har dessa rättsfall en stor betydelse för bedömningen då en revisor har handlat culpöst.

Frågan som blir aktuell i rättsfallen är, hur görs culpabedömningen när revisorn har agerat som rådgivare?

I NJA 1992 s.58, vände sig 1981 aktieägarna i ett bolag - makarna B - till en revisionsbyrå (S), för att inför en ändring i aktielagstiftningen, som höjde minimikapitalet i aktiebolag från 5 000kr till 50 000kr. Makarna B efterfrågade råd om hur de borde agera i denna situation för att inte behöva satsa mycket mer pengar i bolaget. Revisionsbyrån gav dem rådet att övergå till att driva rörelsen i handelsbolag. Makarna B handlade i enlighet med rådet. Detta ledde till att de vid upplösningen av aktiebolaget, debiterades en utskiftningskatt om närmare 65 000 kr. Makarna stämde revisionsbyrån. De menade att utskiftningskatten var en onyttig och opåräknad kostnad. De hade mycket väl kunnat fortsätta att driva rörelsen i aktiebolagsform vilket hade varit ett ekonomiskt gynnsammare alternativ.

HD konstaterade:

*«Att rådgivningsuppdraget varit av sådan art att S haft att iaktta ett betydande mått av omsorg vid rådgivningen. Som HovR:n också funnit har uppdraget utförts utan att makarna B:s intressen tagits till vara med tillbörlig omsorg.»*

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

Av fallet framgår att revisorn har en skyldighet att när hon har fått ett uppdrag. Det är att yrkesmässigt förklara rättsläget för sin klient. Hon måste yrkesmässigt arbeta med uppdraget och klarlägga att hon och klienten förstår varandra väl. Vidare framkommer av fallet att revisorn skall iaktta ett betydande mått av omsorg vid rådgivningen och tillvarata klientens intressen. Om revisorn inte beaktar detta kan hennes handlande bedömas som culpöst.



Det finns rättsfall som anger att revisorns ansvar kan begränsas och som visar att revisorn inte har något långtgående skyldighet att följa upp frågeställningar i svåra och komplicerade situationer. Detta ses tydligt i NJA 1992 s.502. Följande fakta var aktuellt i fallet:

I samband med försäljning av bolaget hade ägarna till ett tidningsföretag vissa kontakter med företagens revisorer. Ägarna vidtog efter råd vissa bolagsrättsliga transaktioner. Transaktionerna fick för dem några oväntade skattekonsekvenser. Ägarna stämde revisorerens revisionsbolag för vårdslöst och felaktig rådgivning. HD anförde först att rådgivare, med sakkunskap i skattefrågor, allmänt sett har långtgående förpliktelse när det gäller att belysa en tilltänkt transaktions skattekonsekvenser. Domstolen menade dock att man skall vara försiktigt med att lägga rådgivare till last som försumlighet att hon inte föreslagit sådana problemlösningar som är komplicerade och svårbedömda från skatterättslig synpunkt.<sup>75</sup>

Man tog i fallet vidare upp ett tillfälle då bolagstransaktionerna diskuterats och en av revisorererna hade deltagit i diskussionen. Diskussionen hade varit av allmän karaktär och domstolen menade att det då inte kunde förväntas av den närvarande revisorn att hon skulle lämna annan än mycket allmänna råd. Att revisorn vid tillfället endast tillrådde en försäljning av tidningsföretaget utan att ta upp vissa andra problem kunde enligt HD: s mening av denna anledning inte anses utgöra försummelse från rådgivarens sida. Domstolen ansåg även att det ligger rådgivaren till last att hon vid fallet underlät att rekommendera en annan komplicerad transaktion specifikt utpekad av revisionskärandena, vilka menade att revisorn bort peka på transaktioner alternativ lösning. Revisionsbyrån undkom därför skadeståndsskyldighet.<sup>76</sup>

Av fallen framgår att det inte förväntas av en revisor att hon, för att inte dömas till skadestånd skall kunna hitta de mest perfekta lösningarna på alla de problem som kan förekomma.

<sup>75</sup> NJA 1992 s.502 ,510

<sup>76</sup> NJA 1992 s.502,512



Av NJA 1992 s.502 framkommer b.l.a. följande:

*«Allmänt sett har en rådgivare med sakkunskap i skattefrågor långtgående förpliktelser, när det gäller att belysa en tilltänkt transaktions skattekonsekvenser. En försummelse kan leda till skadestånd....»<sup>77</sup>*

Ett annat fall som är av betydelse för att bedöma revisorns ersättningsskyldighet i den utvidgade rollen är NJA 1992 s.243. Fallet gällde skadeståndsansvar för en revisor då bristande rådgivning avseende en affärs skattekonsekvenser. En kvinna (A) hade efter sin makes bortgång övertagit alla aktier i ett bolag. Revisorn hade under makens levnad agerat som både personlig rådgivare och var dessutom revisor i bolaget under ett tjugotal år. Efter makens bortgång fortsatte revisorn som bolagsrevisor. När A sålde sina aktier medförde försäljningen oväntade skattekonsekvenser, vilket hon sökte ersättning för av revisorn. A hade uppfattat revisorn som uppdragstagare och rådgivare vid försäljningen. Revisorn förnekade dock att hon haft uppdrag att företräda A vid aktieförsäljningen. Hon ansåg inte heller att hennes uppdrag som bolagsrevisor hade medfört någon sådan skyldighet.<sup>78</sup>

HD konstaterade att revisorn före aktieöverlåtelsen vid flera tillfällen varit konsulterad i frågor som har haft anknytning till affären och att det var tydligt att A i samband med försäljningen uppfattat honom som sin ekonomiske rådgivare. Domstolen ansåg vidare att A hade god anledning till att uppfatta revisorn som rådgivare eftersom hon agerat som bolagets revisor i så pass många år och dessutom biträtt familjen i deklaraionsfrågor.

HD anser vidare:

*»De kan icke ha undgått (revisorn) som på intet sätt synes ha markerat en annan mening att (A), vilken enligt vad utredningen visar ej biträdde från annat håll, såg (revisorn) som sin ekonomiske rådgivare i aktieaffären. Vid sådana förhållanden måste anses ha uppkommit ett uppdragsförhållande mellan (A) och (revisorn)»<sup>79</sup>*

<sup>77</sup> Se NJA 1992s502 ,511

<sup>78</sup> NJA 1992 s.243

<sup>79</sup> HD:s dom s.255



Det som HD pekar på här är, att det för att ett uppdragsförhållande skall anses ha uppkommit «räcker» med klientens uppfattning om att ett dylikt förelåg och att revisorn var medveten om klientens uppfattning men inte tog henne ur villfarelse.

I fallet kan man tydligt se att det är viktigt att man som revisor markerar sin roll. Jag anser vidare att HD:s dom var ganska självklar med tanke på att revisorn har medverkat i företaget i så pass långt tid samt att han har verkat som rådgivare vid utförandet av deklARATIONEN. Revisorns påstående om brist på uppdragsförhållande kan vara ett sätt att undkomma skadeståndsansvar på grund av sitt «slarv» med affären samt de höga skatteeffekterna.

Man kan slutligen nämna att detta kan vara ett fall där revisorn inte har funderat tillräckligt över sin roll som rådgivare, när hon övergår från att vara extern revisor till att bli bolagets eller bolagsledningens självständiga konsult.

Slutligen vill jag nämna att det tydligt har framkommit av alla tre fall att revisorn inför klienten måste redogöra för- och nackdelar med olika lösningar och samtidigt ta upp riskerna som kan förekomma vid utförandet av del olika transaktionerna. En revisor bör aldrig i sin yrkesroll göra säkrare uttalande än vad hon kan bevisa. En revisor som handlar försiktigt och redogör klara fakta för klienten kan aldrig dömas till skadestånd p.g.a. sitt culpösa handlande. Revisorn måste låta klienten själv fatta besluten efter att hon har gett förslag på lösningar.

Dessutom är det viktigt att tillägga att rättsfallen visar att culpabedömningen som görs när revisorn har handlat i den utvidgade rollen inte skiljer sig från bedömningen av revisorns culpösa handlande i den klassiska rollen. I båda fallen bedömer man om en revisor är oaktsam eller ej. Man tittar på olika värderingar som gäller inom professionen, d.v.s. man bedömer revisorns professionsansvaret.



### 4.3 Sammanfattande synpunkter

För att skadeståndsskyldighet skall inträda krävs det att skadan tillfogas uppsåtligt eller av oaktsamhet genom överträdelse av ABL, tillämplig lag om årsredovisning eller bolagsordning. När det är frågan om det externa skadeståndsskyldigheten måste man visa att revisorn har varit culpös genom att ha överträtt någon bestämmelse som har till syfte att skydda aktieägare eller annan. När domstolen gör culpabedömning gällande revisorer är speciellt två rekvisit viktiga, 10 kap. 3 § ABL, gällande god revisions sed samt 10 kap. 30 § ABL som behandlar revisionsberättelser.

Det har i fallen visat sig svårare att göra bedömningen när en revisor har brutit mot god revisions sed. God revisions sed är en grundläggande princip inom yrket. Domstolarna använder sig ofta av FAR: s anvisningar när de skall bedöma om revisorn har brutit mot god revisions sed.

FAR har uttalat att man med god revisions sed menar:

»God sed bland erfarna revisorer, samvete, kunskap, erfarenhet, omdöme samt noggrannhet hos varje enskild revisor.»

Revisorn anses även ha handlat culpöst om hon har stridit mot bestämmelserna om revisionsberättelse. Revisorn skall om hon vid granskningen av årsredovisningarna funnit att en styrelseledamot eller den verkställande direktören har företagit någon åtgärd eller gjort sig skyldig till någon försummelse som kan föranleda ersättningsskyldighet anmärka i revisionsberättelsen. Om hon i dessa fall inte avger en ören revisionsberättelse kan hon anses ersättningsskyldig vid uppkommen skada.

I fallet NJA 1998 s.734 kan man tydligt se att revisorn har brutit mot god revisions sed. Revisorn har dels av oaktsamhet eller uppsåtligt brutit vid värderingen av varulagret, dels felaktigt avgett en ren revisionsberättelse.

Enligt FAR är varulagret en av de viktigaste posterna i balansräkningen, små avvikelser i varulagret kan ha stor inverkan på företagets resultat, vilket har kunnat konstateras i fallet. Om revisorn inte beaktar denna post vid revision har hon brutit i sin professionella bedömning. Att revisorn sedan oriktigt intygar att årsredovisningen har upprättats enligt lagen och därmed underlåtit att göra anmärkning i revisionsberättelsen visar tydligt på hennes oaktsamhet.



I kapitlet har jag även redogjort för culpabedömningen då revisorn agerar i rollen som rådgivare. De kommenterade fallen visar tydligt att revisorn ansvar kan begränsas när det gäller rådgivningsansvaret. Hon intar långtgående skyldigheter att följa upp frågeställningar i svåra och komplicerade situationer. Däremot har hon skyldighet att utföra sitt uppdrag professionellt och klarlägga information så att hon och klienten förstår varandra väl. Vidare framkommer det att revisorn måste iaktta ett betydande mått av omsorg vid rådgivningen och tillvarata klientens intressen.

En revisor som agerar i den rådgivande rollen måste inför klienten redogöra för- och nackdelar med olika lösningar och samtidigt ta upp riskerna som kan förekomma vid utförandet av de olika transaktionerna. Revisorn måste låta klienten fatta beslut efter det att hon har presenterat förslag på lösningar.



## 5. Revisorns ansvar gentemot tredje man i den utvidgade rollen

*Kapitlet inleds med en allmän diskussion om rådgivarens ansvar i förhållande till tredje man, därefter presenteras och diskuteras två rättsfall som är av intresse för ämnet. Slutligen ges sammanfattande synpunkter.*

### 5.1 Allmänt om revisorns skadeståndsansvar i den utvidgade rollen

En revisor kan uppträda både i rollen som bolagsrevisor och som rådgivare. Revisorns skadeståndsansvar är olika utformad beroende på vilken roll revisorn uppträder i och vilken lagstiftning det är som gäller. Om revisorn endast agerar som rådgivare kommer hon att bedömas enligt samma regler som andra rådgivare. Här måste man skilja vilka agerande som faller inom och utanför uppdraget.<sup>80</sup> Gränsdragningsproblematiken har tidigare behandlats i uppsatsens andra kapitel. I detta kapitel diskuteras revisorns ansvar gentemot tredje man för rena förmögenhetsskador i utomobligatoriska förhållande. Här är det de utomobligatoriska skadeståndsreglerna i skadeståndslagen giltiga såvida inget annat har avtalats.

HD har i några fall tagit ställning till ansvaret för skadebringanderåd från andra konsulter än revisorer. Nedan skall jag redogöra för NJA 1987 s.692, det s.k. konefallet samt NJA 2001 s.878.

### 5.1 Några utgångspunkter

När revisorn uppträder i rollen som självständig rådgivare ansvarar hon gentemot sina klienter i enlighet med de avtal som upprättats mellan parterna och skadeståndsansvaret vilar på allmänna kontrakträttsliga regler.<sup>81</sup> Revisorer, och även andra ekonomiska konsulter tillhör en yrkeskategori som måste vara särskilt uppmärksamma på rådgivaransvarets gränser.<sup>82</sup>

<sup>80</sup> Andersson/ Johansson/ Skog s.15:6

<sup>81</sup> Moberg s. 180

<sup>82</sup> Kleineman s.511





När revisorn uppträder som självständig rådgivare och ger råd som inte omfattas av revisionsuppdraget och reglerna i ABL svarar hon gentemot sin uppdragsgivare enligt det upprättade avtalet som skall finnas dem emellan. I dessa situationer är revisorn skyldig att ersätta alla de skador hon vållar mot sin kontraktspart.<sup>83</sup> I förhållande mot tredje man saknas det ofta avtal och därför skall reglerna i SkL tillämpas.<sup>84</sup>

Enligt Kleineman är revisorns ansvar mot tredje man relativt omfattande jämfört med en del andra yrkesgrupper, detta p.g.a. att hon kan bli skadeståndsskyldig både i egenskap av bolagsrevisor och som fristående konsult.<sup>85</sup> Skador som uppkommer på grund av felaktig rådgivning är oftast rena förmögenhetsskador och dessa regleras av spärregeln i 2 kap. 2 § SkL som lyder:

*»Den som vållar ren förmögenhetsskada genom brott skall ersätta skadan»*

Huvudregeln är att rena förmögenhetsskador i utomobligatoriska förhållanden bara ersätts om de kan kopplas till en brottslig gärning.<sup>86</sup>

## 5.2 Analys utifrån rättspraxis

Det centrala rättsfallet i frågan är NJA 1987 s.692, det s.k. Kone-fallet. Fallet gällde en värderingsman som på uppdrag av en fastighetsägare, åtagit sig att göra en värdering av en fastighet. Värderingsmannen uppskattade dock fastighetens värde till ett för högt belopp. Enligt värderingsintyget var marken planlagd för bebyggelse men i verkligheten var marken belagd med byggförbud. En kreditgivare förlitade sig på värderingen i intyget och lånade på grundval av den ut pengar till fastighetens ägare, med säkerhet i fastigheten. När fastighetsägaren inte kunde fullgöra betalning av lånet saknade kreditgivare säkerhet. Detta ledde till att tredje man – kreditgivaren, skadades genom värderingsmannens vårdslösa värdering. HD konstaterade i detta fall att värderingsmannen hade förfarit vårdslöst vid fullgörande av uppdraget, dessutom framförde domstolen att det i princip krävs stöd i lag för att en ren förmögenhetsskada, bortsett från kontraktsförhållanden, skall vara ersättningsgill om den inte har vållats genom brott. I fallet var det emellertid frågan om ett värderingsutlåtade avgivet av en person som yrkesmässigt åtagit sig att värdera egendomen. HD anförde att avsikten med

<sup>83</sup> Moberg s.180f

<sup>84</sup> Moberg s.181

<sup>85</sup> Kleineman s.561

<sup>86</sup> Moberg s.181



ett sådant utlåtande vanligtvis är att det skall tjäna som beslutsunderlag i samband med b.l.a. köp och belåning.

Domstolen anförde följande<sup>87</sup>

*»För värderingsmannen måste det stå klart att intyget kan komma till användning för skilda ändamål och av flera personer. Att annan än uppdragsgivare fäster avseende vid ett värderingsintyg är ofrånkomligt...»*

HD anförde vidare:<sup>88</sup>

*»Övervägande skäl talar för att den som med fog satt sin tillit till ett värderingsintyg inte skall bära följderna av en skada som ytterst beror på att intygsgivaren förfarit vårdslöst. Skadeståndsansvaret för den som yrkesmässigt åtar sig fastighetsvärderingar bör alltså i regel inte begränsas till skada som uppdragsgivaren lidit utan omfatta också skada som åsamkats tredje man, såvida inte förbehåll om frihet från sådant ansvar gjorts i intyget.»*

TR och HovR ansåg i fallet att värderingsmannen var ersättningsskyldig för skada och utdömde skadestånd till käranden. HovR valde att använda sig av en kontraktskonstruktion. Detta efter att ha tolkat 2 kap. 2 § SkL e contrario.<sup>89</sup> Underinstanserna fann att värderingsmannen förfarit vårdslös och att Kones skada var direkt följd av hennes culpösa uppträdande vid utfärdandet av intyget. Även HD kom fram till att värderingsmannen förfarit vårdslöst vid fullgörandet av värderingsuppdrag då intyget innehöll oriktiga uppgifter. Tredje mans skada var en följd av att värderingsmannen gjort en felaktig värdering.<sup>90</sup> HD valde dock inte en kontraktskonstruktion utan gjorde istället en utvidgning av värderingsmannens ansvar enligt allmänna skadeståndsrättsliga principer.<sup>91</sup>

I fallet var det inte frågan om ett uppskattningsfel utan det rörde sig om *»en oriktig och vilseledande uppgift beträffande ett faktiskt förhållande»*. HD ansåg att det inte hade inneburit någon större ansträngning för värderingsmannen att ta reda på hur det verkligen förhöll sig och genom att på detta sätt brista i sin undersökning var värderingsmannen att betrakta som vårdslös vid fullgörande av sitt uppdrag. HD ansåg att Kones skada var en följd av det felaktiga utlåtandet och att det därmed förelåg advekat kausalitet

<sup>87</sup> NJA 1987 s.692, 703.

<sup>88</sup> NJA 1987 s.692, 703

<sup>89</sup> NJA 1987 s. 692, 700

<sup>90</sup> Ibid.

<sup>91</sup> Ibid.



mellan värderingsmannens culpösa uppträdande och Kones skada.<sup>92</sup> HD ignorerade alltså ordalydelsen i 2 kap. 2 § SkL och utvidgade ansvaret för rena förmögenhetsskador i utomobligatoriska förhållanden.

Genom Konefallet formulerade HD en rättsregel som skulle gälla mot professionsutövarens ansvar mot tredje man i samband med utfärdandet av värderingsintyg. Regeln innebär att man kan ålägga en rådgivare ansvar i icke kontraktuella förhållanden mot tredje man. Den gäller om tredje man tillhör en krets som med fog »satt sin tillit» till ett värderingsintyg.

Vidare gäller att skadevållaren skall ha insett eller bort inse att intyget kan komma att användas »för skilda ändamål av flera personer»<sup>93</sup>

Det som kan ses som anmärkningsvärt i fallet är att HovR gjorde en *en contrario* av 2 kap. 2 § SkL för att sedan gå vidare och göra en kontraktskonstruktion. Domstolen uttalade b.l.a. att skadestånd inte kunde utdömas på utomobligatorisk grund då det inte var visat att värderingsmannen gjort sig skyldig till brott. HD gjorde däremot inte detta utan valde att utvidga värderingsmannens ansvar enligt allmänna skadeståndsrättsliga principer till att även omfatta tredje man d.v.s. Kone.<sup>94</sup>

Fallet har även kommenterats i doktrin av b.l.a. Moberg och Smiciklas. Smiciklas menar att det enda som står klart i Konefallet är att ett värderingsintyg, som utfärdas av värderingsmän angående fastigheter, kan ligga till grund för skadestånd även om de används av *annan* än värderingsmannens uppdragsgivare.<sup>95</sup> Smiciklas menar vidare att liknande bedömningar kan komma att göras i framtiden i fall där värderingsintyg förekommer. Han anser att HD:s motivering kan komma att användas t.e.x. då en revisor har gjort en värdering av ett företag på uppdrag av de nuvarande ägarna, och om värderingsutlåtandet sedan används vid försäljning till tredje man.<sup>96</sup>

Moberg påpekar att han är fast övertygad om att HD:s utlåtande kommer att användas på andra professionella rådgivare vad gäller deras ansvar i förhållande till tredje man. Moberg menar vidare att revisorer mot bakgrund av t.e.x. Konefallet bör vara försiktiga vid utfärdandet av utlåtande/intyg.<sup>97</sup> Revisorn skall vara särskild försiktig om det finns anledning att anta att handlingarna kommer att användas för särskilda ändamål av flera personer.

---

<sup>92</sup> Ibid

<sup>93</sup> Moberg s. 182

<sup>94</sup> NJA 1987 S.692, 702f

<sup>95</sup> Smiciklas s 48f

<sup>96</sup> Smiciklas s.49f

<sup>97</sup> Moberg s.183



Jag anser trots HD: s reservation för sina övervägande, att man kan utsträcka domen till att gälla hela kretsen som arbetar under ett professionsansvar, därmed även revisorn. Självklart kan man inte vara säker på om domstolen kommer att bedöma på liknande sätt som i Konefallet i framtiden.

En annan fråga att utreda är om revisorn kan bli skadeståndsskyldig gentemot tredje man när det saknas ett uttryckligt värderingsintyg? Här kan man föra en diskussion om att revisorn borde bli skadeståndsskyldig endast om tredje man med fog »satt sitt tillit» till de uppgifter som kommer från revisorn. Men detta kan vara svårt att bevisa vid en tvist.

I detta fall lät HD tilliten utgöra rättsregeln och HD förde ett resonemang för att motivera Kones rätt till ersättning.<sup>98</sup> Det är viktigt att revisorn är medveten om att annan än uppdragsgivaren kan komma att använda sig av uppgifterna som denne utfärdar. Av denna anledning skall revisorn iaktta försiktighet vid utfärdande av värderingsbevis.<sup>99</sup>

Det är även intressant att ställa sig frågan om revisorn måste vara medveten om vilka de tredje män som kan komma att använda sig av hans uppgifter är. Det låter inte logiskt att en revisor skall kunna anses skadeståndsskyldig gentemot vem som helst som använder sig av den information som hon lämnar. Revisorn kan enligt Moberg utesluta att ett intyg eller utlåtande skall användas av någon annan än uppdragsgivaren genom att göra ett uttalande på intyget att det endast skall användas för ett speciellt ändamål.<sup>100</sup> Detta anser jag är rimligt att kunna kräva från revisorn, mest för att begränsa sitt ansvar gentemot tredje män.

Moberg kopplar ovanstående diskussion till rättsfallet NJA 1996 s.224, som jag har behandlat tidigare i arbetet. Han menar att HD, för att få »fast» revisorn var tvungen att pressa in revisorns agerade under 10 kap. 3 § ABL. HD skulle kunnat döma revisorn skadeståndsskyldig gentemot banken, inte – såsom utfallet blev i domen enligt ABL:s ansvarsregler, utan med stöd av allmänna skadeståndsrättsliga principer. I målet förelåg det visserligen inget värderingsintyg med det hade, enligt min mening varit lämpligare att på den allmänna skadeståndsrättsliga vägen komma fram till att revisorn ansvarade för bankens skada.

<sup>98</sup> NJA 1987 s.692, 703

<sup>99</sup> Ibid.

<sup>100</sup> Moberg s.182



Genom att döma revisorn enligt de allmänna skadeståndsrättsliga reglerna hade man kunnat undvika en rad oklarheter. Exempelvis utredningen av vad som ingår i ett revisionsuppdrag och betydelsen av att revisorn var bolagsrevisorn i båda bolagen. Revisorn anses i fallet främst ha handlat i strid med god revisorsed och inte i strid med den utvidgade standarden god revisionsed. Det har i doktrin<sup>101</sup> framförts att HD inte riktigt vågat ta steget ut och utdöma skadestånd för ren förmögenhetsskada utom kontraktsförhållande och för att uppnå ett materiellt riktigt resultat ansett det vara tryggare att luta sig mot ABL:s regler om skadestånd till tredje man.

I fallet NJA 1987 s.692 visade HD att det inte är nödvändigt med en kontraktskonstruktion för att det ska bli aktuellt med ersättning för rena förmögenhetsskador.

Ett annat intressant rättsfall på detta område är NJA 2001 s.878, där det var frågan om tredje mans rätt till skadestånd för ren förmögenhetsskada som uppstått till följd av värderingsmans felaktiga värdering av en fastighet. Fallet gällde en värderingsman som hade utfört ett intyg på uppdrag av Apex Förvaltnings AB (Apex) för en av företagets tillhörande fastighet.

Föreningssparbanken AB (Banken) lånade ut pengar till Apex mot säkerhet i fastigheten. De grundade utlåningsbeslutet på det av värderingsmannen utfärdade intyget. Fastigheten såldes sedermera ut på exekutiv auktion och inbringade då inte tillräckligt med pengar för att bankens fordran skulle täckas. Banken stämde Ljungquist Fastighetsvärdering i Sundsvall AB, (Bolaget), där värderingsmannen var anställd och yrkade skadestånd för sin ekonomiska förlust. Banken menade att värderingsmannen varit vårdslös i sitt yrkesutövande och att bolaget hade principalansvar för dennes handlande. Banken åberopade även det ovan refererade Konefallet som stöd för sin talan. De menade att de borde vara berättigade till ersättning i enlighet med utgången Konemålet. Bolaget gjorde klart att det var frågan om ren förmögenhetsskada och att det saknades anledning att frångå huvudregeln om krav på brott för ersättning. Vidare anförde bolaget att värderingsmannen inte varit vårdslös. De ansåg att det saknades orsakssamband mellan värderingsmannens intyg och bankens skada och att banken i vilket fall som helst varit medvållande till skada. Dessutom menade de att det angavs i intyget att det var avsett att användas i en tvist. Bolaget menade att de därför inte hade något ansvar gentemot någon som använt utlånet i annat syfte. Värderingsmannen hade ingen anledning att räkna med att intyget skulle komma att användas i något annat sammanhang.<sup>102</sup>

<sup>101</sup> Se Prop97/98:99 s.193 samt Moberg s.162

<sup>102</sup> NJA 2001 s.878



TR ogillade käromålet, de menade att värderingsmannen hade varit vårdslös och att den ovan nämnda formuleringen om avsikten med intyget inte var tillräckligt för att fria värderingsmannen från ansvar. De ansåg att banken borde ha blivit misstänksam och gjort en närmare undersökning av intygets lämplighet som kreditunderlag.<sup>103</sup> HovR hade dock en annan uppfattning och utdömde skadestånd till banken. HovR ansåg att banken hade fog att sätta tillit till intyget och att värderingsmannen borde ha räknat med att intyget skulle kunna komma att användas som kreditunderlag.<sup>104</sup>

När fallet togs upp i HD friades värderingsmannen från ansvar. HD konstaterade att den befogade tilliten i och med Konefallet utgör rättsregel och att värderingsmannen ansvarar gentemot tredje man som med fog satt sin tillit till ett värderingsintyg.

Dessutom skall tredje man ha lidit skada till följd av värderingsmannens vårdslöshet.<sup>105</sup> HD slog sedan fast att NJA 1987 s.692 inte ger stöd för att tredje man utan vidare ska använda sig av ett värderingsutlåtande med skadeståndsansvar för värderingsmannen, då utlåtandet innehåller felaktigheter som kan tillräknas värderingsmannen som oaktsam.<sup>106</sup>

Den domstolen tog fasta på var att det i intyget fanns en upplysning om intygets tänkta användningsområde och att denna upplysning var av tillräcklig beskaffenhet för att värderingsmannen skulle frias från ansvar.<sup>107</sup>

HD anser vidare att det inte bör ställas för stora krav på utformningen av friskrivningarna i sådana intyg eftersom en värderingsman måste kunna begränsa sitt ansvar. Trots att HD ansåg att formuleringen om avsikten med intyget brast i klarhet så var den dock tillräcklig för att banken skulle ha blivit misstänksam. Banken kunde därför i det här fallet inte sägas ha haft en befogad tillit till intyget vilket gjorde att den inte heller var berättigad till ersättning för sin skada.<sup>108</sup>

Kleineman är en av de rättsvetenskapsmän som förespråkar den tillitsresonemang som b.l.a. domstolen har använt sig av vid t.ex. Konefallet.<sup>109</sup>

---

<sup>103</sup> NJA 2001 s.878, 882

<sup>104</sup> NJA 2001 s.878, 883

<sup>105</sup> NJA 2001 s.878, 886

<sup>106</sup> Ibid

<sup>107</sup> NJA 2001 s.878, 886f

<sup>108</sup> NJA 2001 s.878, 886

<sup>109</sup> Kleineman (1987) s.543



Det har dock framförts kritik mot denna teori. Roos är mer skeptisk till teorin, han anser b.l.a. att underlaget för teorin är smalt,<sup>110</sup> och att hela den uppställda tillitsteorin vilar på en bräcklig grund. Roos menade vidare att informationsansvaret mot tredje man går att hantera med hjälp av culparegeln, normskyddsläran och grundsatser om immunitet och riktning.<sup>111</sup> Jag anser att tillitsteorin, som har använt vid bedömning de två rättsfallen NJA 1987 s.692 samt NJA 2001 s.878 kan vara en vägledning för domstolen att göra en rättvis bedömning när det gäller tredje mans rätt till ersättning för rena förmögenhetsskador. Jag anser dock att det krävs tydligare utgångspunkter för att teorin skall kunna användas med största säkerhet.

Slutligen är det värt att nämna att tillitsteorin kan utgöra ett kompletterande verktyg till andra läror och teorier när det är frågan om att begränsa skadevållandes ansvar. Som jag tidigare har nämnt ses tillitsteorin, utifrån utgången i NJA 1987 s.692 som en rättsregel och denna utgör därmed den enda ansvarsgrunden i frågor om vårdslöst vilseledande i utomobligatoriska förhållanden.

Inom normskyddsläran, som även kallas för läran om skyddat intresse, diskuteras vilka intressen som skyddas av vilka enskilda lagbestämmelser och hur detta skyddsintresse fastställs.<sup>112</sup> Exempel på normskyddsregel är 2 kap. 2 § SkL. För att ansvar enligt normskyddsläran skall aktualiseras måste det finnas advekat kausalitet mellan handlingen och skadan. Det är dock inte tillräckligt att endast påvisa detta orsakssamband. Det krävs enligt Kleineman att en norm som kränkts besitter ett skyddsintresse.<sup>113</sup> Det är oklart om normskyddsläran innebär att ren förmögenhetsskada ersätts då den uppstår vid kränkning av en regel som inte är straffrättslig. Kleineman menar att normskyddsläran kan vara utgångspunkt för att fastställa skadeståndsansvaret för ren förmögenhetsskada för bolagens företrädare, t.e.x. revisorer. När det utomobligatoriska ansvaret mot tredje man uppkommer diskuteras risken att skador omfattar en stor grupp skadelidande och kan komma att uppgå till stora belopp.<sup>114</sup>

---

<sup>110</sup> Ross, s.53

<sup>111</sup> Roos, s.53

<sup>112</sup> Kleineman, s.288

<sup>113</sup> Kleineman s.288f

<sup>114</sup> Kleineman s. 303





De relationer som är svåra att bedöma är trepartsrelationer. För att bedöma dessa krävs det rättspolitisk analys i varje enskilt fall för att fastställa huruvida tredje man är berättigad till ersättning eller ej.<sup>115</sup>

### 5.3 Sammanfattande synpunkter

Som man kan utläsa ovan är omständigheterna i de båda rättsfallen likartade, trots detta valde HD att ogilla bankens talan om skadestånd i NJA 2001 s.878. I båda fallen konstaterade HD att det var frågan om ett utomobligatoriskt förhållande och att stöd för rätten till ersättning inte fanns i lag.<sup>116</sup>

Det som anses avgörande för att rätten till ersättning skall fastställas är att tilliten är befogad, d.v.s. den som med fog satt sin tillit till ett värderingsintyg skall inte bära följderna av en skada som ytterst beror på att intygsgivare förfarit vårdslöst. Men som det har framgått av fallen ovan skall man inte dra slutsatsen att tredje man utan vidare blir berättigad till ersättning. Enligt Kleineman kan ansvar inträda i dessa fall, men man kan inte med säkerhet uttala att ansvar alltid inträder då någon vilseletts av ett värderingsintyg.<sup>117</sup>

Det av vikt att nämna att en rådgivare skall kunna friskriva sig från ansvar i förhållande till tredje man. Detta har framförts i rättsfallet NJA 1987 s.692, där anförde HD att skadeståndsskyldighet kan inträda mot tredje man *»såvida inte förbehåll om frihet från sådant ansvar gjorts i intyget»*.<sup>118</sup> Det framkom tydligare i fall NJA 2001 s.878, där domstolen ansåg att banken skulle ha hyst misstänksamhet när de insåg att intyget var avsett att användas i en tvist. Domstolen framförde att banken skulle undersöka intyget närmare om uppgifterna gick att lägga till grund för kreditgivningen.<sup>119</sup>

Därmed gav HD värderingsmannen en möjlighet att begränsa sitt ansvar gentemot tredje man. Man menade att det inte skall ställas allt för stora krav på utformningen av friskrivningarna och att formuleringen trots bristande klarhet var tillräcklig för att banken skulle sätta sin befogade tillit till intyget.<sup>120</sup> Jag anser att det låga kravet som domstolen ställer för att en rådgivare skall kunna begränsa sitt ansvar är rimligt.

<sup>115</sup> Kleineman s.304

<sup>116</sup> NJA 2001 s.878, 885

<sup>117</sup> Kleineman, (1987) s.453

<sup>118</sup> NJA 1987 s.692,700

<sup>119</sup> NJA 2001 s.878, 886f

<sup>120</sup> NJA 2001 s.878, 886f





Detta grundar jag på att en kreditgivare bör bli misstänksam så fort hon ser någon form av friskrivning i värderingsintyg. Kreditgivningsbolag samt övriga användare av intyg bör ha intresse av att uppgifterna i intygen är riktiga och inte lita på att intygen innehåller riktiga uppgifter utan att själv kontrollera informationen.

Det som jag tycker är anmärkningsvärt i NJA 1987 s.692, är att HD framför att endast professionsutövare ska ha ett utvidgat ansvar för rena förmögenhetsskador i utomobligatoriska förhållanden. Jag anser däremot att regeln skall gälla alla yrkesgrupper som utför värderingar av olika slag.

När det gäller revisorer anser jag att de har ett stort ansvar och är en yrkesgrupp som skall uppträda föredömligt. Därmed anser jag att det är rimligt att ställa höga krav på denna yrkesgrupp. Revisorer är ett kontrollorgan som samhället har stort förtroende för. Av denna anledning är det viktigt att de uppträder och ger korrekt information till sin omgivning oberoende av vem som skall använda den. Skriftlig information från en kvalificerad revisor skall kunna användas av t.e.x. en kreditgivare med stor tilltro.

Slutligen vill jag klargöra att jag anser att revisorer i likhet med värderingsmän skall kunna bli ersättningskyldig för de rena förmögenhetsskador som tredje man drabbas av till följd av vårdslöst vilseledande. Detta har HD klarlagt i NJA 1987 s.692.



## 6. Slutord

*I detta kapitel sammanfattar jag mina tidigare slutsatser och synpunkter. Jag skall dels ge några sammanfattande ord om culpabedömningen vid revisorns skadeståndsansvar gentemot tredje man enligt ABL, dels kommentera skadeståndsansvaret då revisorn har agerat i rollen som rådgivare.*

Huvudregeln för att skadestånd skall inträda är att skadan tillfogas uppsåtligen eller av oaktsamhet genom överträdelse av ABL, tillämplig lag om årsredovisning eller bolagsordning. När det gäller det externa ansvaret, som denna uppsats behandlar, måste man visa att revisorn har varit culpös genom att ha överträtt någon bestämmelse som har till syfte att skydda aktieägare eller annan. När domstolen gör culpabedömningen beaktar de huvudsakligen två rekvisit, 10 kap. 3 § ABL, gällande god revisions sed och 10 kap. 30 § ABL som behandlar revisionsberättelser.

I fallet NJA 1998 s.734 kan man tydligt se att revisorn har brutit mot god revisions sed. Revisorn har dels av oaktsamhet eller uppsåtligen brutit vid värderingen av varulagret, dels felaktigt avgett en ren revisionsberättelse. I NJA 1998 s.734 ser man tydligt när revisorns handlande bedöms som culpöst.

I uppsatsen har jag även redogjort för revisorns culpabedömning i rådgivningsituationer. Av rättsfallen, NJA 1992 s. 58, NJA 1992 s.243 samt NJA 1992 s.502, framkommer det att revisorns handlande i den utvidgade rollen inte skiljer sig från bedömningen av revisorns culpösa handlande i den klassiska rollen. I båda fallen bedömer man om en revisor är oaktsam eller ej. Man tittar vidare på olika värderingar som gäller inom professionen, d.v.s. man bedömer revisorns professionsansvaret.

När det gäller skadeståndsansvar gentemot tredje man då revisorn agerar i rollen som rådgivare är Konefallet centralt i svensk rätt. Genom fallet formulerade HD en rättsregel som skulle gälla mot professionsutövers ansvar mot tredje man i samband med utfärdandet av värderingsintyg. Regeln innebär att man kan ålägga en rådgivare ansvar i icke kontraktuella förhållanden mot tredje man. Den gäller om tredje man tillhör en krets som med fog »satt sin tillit» till ett värderingsintyg.



Vidare gäller att skadevållaren skall ha insett eller bort inse att intyget kan komma att användas »för skilda ändamål av flera personer»

HD slog sedan även i rättsfallet NJA 2001 s.878 fast att en utvidgning av ansvaret för rena förmögenhetsskador till att omfatta tredje man kan ske även utan koppling till brottslig handling. HD valde i fallen att ignorera ordalydelsen i 2 kap. 2 § SkL och utvidgade ansvaret för rena förmögenhetsskador i utomobligatoriska förhållanden.

Min slutsats blir således att även revisorer bör bli skadeståndsskyldiga för de rena förmögenhetsskador hon åsamkar tredje man genom vårdslöst vilseledande. Detta grundar jag på att en revisor tillhör kretsen professionella yrkesutövare och därmed har de ett ansvar gentemot tredje man. Jag anser att det inte hade varit rimligt att endast vara berättigad till ersättning vid kontraktsförhållanden. Men samtidigt anser jag att det är ytterst viktigt att tredje man skall ha fog att sätta sin tillit till det som revisorn utfärder för att kunna kräva skadestånd när revisorn agerar vårdslöst.

Inför framtiden skulle jag vilja se fler prejudikat från HD för att en gång för alla få klara besked om vad som gäller, dels vid culpabedömningen när det är frågan om det externa skadeståndsansvaret gentemot tredje man enligt ABL, dels revisorn ansvar när denne agerar i den utvidgade rollen.



## Käll- och litteraturförteckning

### Offentligt tryck

SOU 1971:15 Förslag till aktiebolag mm  
SOU 1995:44 *Aktiebolagets organisation*.  
Prop. 1975:103 *Förslag till aktiebolagslag*.  
Prop. 1997/98:99 *Aktiebolagets organisation*.  
Prop 1 1972:5 *Förslag till nya skadeståndslag*

### Övrig litteratur

Agerman Per, *Lärdomar av prosolviadomen*, Affärsvärlden, 2005. [ cit. Agerman ]

Damberg, Margareta, *Revisionsbyrå ersätter konsultverksamhet*. Balans, 1989, 12/89 s.45-47  
[ cit. Damberg ]

Diamant, Adam, *Revisors oberoende- om den svenska oberoenderegleringens utveckling, dess funktion och konstruktion*, Uppsala, 2004. [ cit. Diamant ]

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

FARs revisionsbok 2004. FAR Förlag. [ cit. FARs revisionsbok ]

Gometz, Ulf, *HD vidgar revisorns skadeståndsansvar?*, JT 1996-97 S.214-229  
[ cit. Gometz ]

Hellner Jan, *Skadeståndsrätt*, 5:e uppl., Stockholm, 1996.  
[cit. Hellner ]

Kedner G, Roos C M, Skog R, *Aktiebolagslagen - Del II, (10-19 kap.)  
En kommentar*, med supplement 4, Stockholm, 2005.  
[ cit edner/Roos/Skog ]

Kleineman, Jan, *ren förmögenhetsskada. Särskild vid vilseledande av annan än kontraktspart*, Akademisk avhandling, Stockholm, 1987. [cit. Kleineman ]

Moberg Krister, *Bolagsrevisorn - oberoende, ansvar, sekretess*, Stockholm, 2003. [cit. Moberg]

Nial H, Johansson S, *Svensk associationsrätt i huvuddrag*, 7:e uppl, Stockholm, 2001. [cit. Nial/Johansson]



Roos, Carl Martin, *Jan Kleineman*. Ren förmögenhetsskada, SvJT 1988 s.43-52

Smiciklas, Martin, *Rådgivare har ansvar mot tredje man*, Balans 12/88 s.47-48  
[ cit. smiciklas ]

Thorell, Per, *Årsredovisningslagen- Lagkommentar*, Uppsala, 1996. [cit. Thorell ]

### **Rättsfallsförteckning**

NJA 1987 s 692

NJA 1992 s 58.

NJA 1992 s 243.

NJA 1992 s 502.

NJA 1996 s 224.

NJA 1998 s 734.

NJA 2001 s 878.