



Juridiska institutionen
HANDELSHÖGSKOLAN VID GÖTEBORGS UNIVERSITET



Revisorns funktion och ansvar vid revision i aktiebolag

Tillämpningsuppsats i associationsrätt, 20 p, ht 1999

Författare: Bo Svensson

Handledare: Ulf Gometz

Innehållsförteckning

INNEHÅLLSFÖRTECKNING	2
FÖRKORTNINGAR	4
1. INLEDNING	5
1.1 ALLMÄNT.....	5
1.2 SYFTE OCH AVGRÄNSNING	5
1.3 FRÅGESTÄLLNING.....	6
1.4 METOD	6
1.5 DISPOSITION	6
2. VARFÖR FINNS KRAV PÅ REVISION I AKTIEBOLAG?	7
2.1 INLEDNING.....	7
2.2 AKTIEBOLAGETS KARAKTERISTIK	7
2.3 SAMHÄLLSUTVECKLINGEN.....	10
2.3.1 <i>Den ekonomiska utvecklingen</i>	10
2.3.2 <i>Brottsbekämpning</i>	12
2.3.3 <i>Intressenter</i>	13
2.4 EU OCH EG-RÄTTEN	14
2.5 SAMMANFATTNING.....	15
3. REVISORN	15
3.1 REVISORNS ROLLER.....	15
3.1.1 <i>Allmänt</i>	15
3.1.2 <i>Den renodlade och den utvidgade revisorsrollen</i>	17
3.1.2.1 Kort om formella krav och kompetenskrav	17
3.1.2.1.1 Den renodlade revisorsrollen	17
3.1.2.1.2 Den utvidgade revisorsrollen	18
3.1.2.3 Revisorns oberoende.....	18
4. REVISION	21
4.1 ALLMÄNT.....	21
4.2 PLANERING	23
4.3 GRANSKNING	23
4.3.1 <i>Väsentlighet och risk</i>	23
4.3.1.1 väsentlighet.....	24
4.3.1.2 Risk.....	24
4.3.2 <i>Rättsliga standards</i>	25
4.3.2.1 Allmänt	25
4.3.2.2 God redovisningssed.....	26
4.3.2.3 God revisions sed	27
4.3.2.4 God revisors sed.....	27
4.3.2.5 Sedernas inbördes relation.....	27
4.3.3 <i>Räkenskapsrevision</i>	29
4.3.3.1 Granskning av årsredovisning	29
4.3.3.2 Granskning av bokföring	29
4.3.4 <i>Förvaltningsrevision</i>	30
4.4 RAPPORTERING	34
4.4.1 <i>Allmänt</i>	34
4.4.2 <i>Revisionsberättelse</i>	35
4.4.2.1 Inledning	35
4.4.2.2 Uttalande om årsredovisningen har upprättats i överensstämmelse med ÅRL	35
4.4.2.3 Uttalande om styrelseledamöternas och verkställande direktörens ansvarsfrihet	35
4.4.2.4 Anmärkning om ersättningsskyldighet.....	36
4.4.2.5 Anmärkning om handlande i strid med ABL, ÅRL eller bolagsordningen.....	36
4.4.2.6 Anmärkning i vissa frågor	37

4.4.2.7 Vissa andra uttalanden	37
4.4.2.8 Upplysningar i övrigt	37
4.4.3 Erinringar och påpekanden.....	38
4.5 REVISORNS ANMÄLNINGSSKYLDIGHET.....	39
4.5.1 Allmänt	39
4.5.2 Brottsstyper och gärningsmän	39
4.5.3 Revisorns åtgärder.....	41
4.6 TYSTNADSPLIKT	42
5. SKADESTÅNDSANSVAR	43
5.1 INLEDNING	43
5.2 INTERNT ANSVAR.....	45
5.2.1 Uppdraget	45
5.2.2 Skada	48
5.2.3 Culpa	49
5.2.3 Adekvat kausalitet.....	53
5.3 EXTERNT ANSVAR	54
5.3.1 Uppdraget	54
5.3.2 Skada	54
5.3.3 Culpa	56
5.3.4 Adekvat kausalitet.....	57
5.4 JÄMKNING	58
5.5 NJA 1996 s 224	59
5.5.1 inledning.....	59
5.5.2 Bakgrund.....	60
5.5.3 Rättsfallsreferat.....	60
5.5.3.1 Tingsrätten.....	60
5.5.3.2 Hovrätten	61
5.5.3.3 HD.....	62
5.5.4 Kommentarer	63
5.5.4.1 Allmänt	63
5.5.4.2 HD:s dom utifrån systematiken i ABL:s skadeståndsregler.....	64
5.5.4.3 Uppdraget	64
5.5.4.4 Skada.....	66
5.5.4.5 Culpa.....	66
5.5.4.6 Adekvat kausalitet.....	68
5.5.5 Sammanfattning	68
6. SAMMANFATTNING OCH DISKUSSION	69
6.1 ALLMÄNT	69
6.2 FÖRVÄNTNINGSGAPET OCH REVISORNS SKADESTÅNDSANSVAR –.....	70
ORSAK OCH VERKAN	70
6.3 SKADESTÅNDSANSVARET I DE OLIKA ROLLERNA	71
6.4 REVISORNS OBLIGATORISKA ANSVARFÖRSÄKRING	71
RÄTTSFALLSREGISTER.....	72
KÄLLOR OCH LITTERATUR	72

Förkortningar

ABF	Aktiebolagsförordningen (1975:1387)
ABL	Aktiebolagslagen, om inget annat anges gällande lag (1975:1385)
AG	Aktiengesellschaft
AmN	Aktiemarknadsnämnden
Art	Artikel
BFL	Bokföringslagen (1976:125)
BFN	Bokföringsnämnden
BrB	Brottsbalken (1962:700)
Ds	Departementsserien
EG	Europeiska gemenskaperna
EU	Europeiska unionen
FAR	Föreningen Auktoriserade Revisorer
FI	Finansinspektionen
F Kr	Före Kristus
FL	Lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
HD	Högsta Domstolen
JT	Juridisk Tidskrift
HovR	Hovrätten
KonkL	Konkurslagen (1987:672)
NBK	Näringslivets Börskommitté
NJA	Nytt Juridiskt Arkiv del I
Prop	Proposition
PRV	Patent- och registreringsverket
RB	Rättegångsbalken (1942:740)
RevF	Revisorsförordningen (1995:665)
RevL	Revisorslagen (1995:528)
RN	Revisorsnämnden
RNFS	Revisorsnämndens föreskrifter
RR	Redovisningsrådet
SkattebrottsL	Skattebrottslagen (1971:69)
SkL	Skadeståndslagen (1972:207)
SL	Stiftelselagen (1994:1220)
SOU	Statens offentliga utredningar
SRS	Svenska Revisorsamfundet
ÅRL	Årsredovisningslagen (1995:1554)
SvJT	Svensk Juristtidning
TR	Tingsrätten
UfR	Ugeskrift for Retsvaesen afdelning A, Rättsfallsregister

1. Inledning

1.1 Allmänt

Ämnet för uppsatsen är revisorns funktion och ansvar vid revision i aktiebolag och anledningarna till ämnesvalet är flera. En är att ämnet inbegriper flera olika rättsområden, såsom associationsrätt, revisionsrätt, skadeståndsrätt och försäkringsrätt, vilket i sig föranledde en viss lockelse. Men även den allmänna debatten – såväl den juridiskt underbyggda som den mer generella - om revisorns ansvar hade fått mig att fundera på revisorns roll i det associationsrättsliga regelverket. Dessutom hade det faktum att alla revisorer och revisionsbolag är skyldiga att teckna en ansvarsförsäkring fått mig att närmare vilja studera revisorns rättsliga situation. Vidare är ämnesvalet intressant med tanke på att revisorsbranschen i dag utgör en komplicerad organisationsstruktur, vars grund står att finna i det breda utbud av tjänster utanför egentlig revision som numera tillhandahålls. Exempelvis är rådgivningen numera inte begränsad till områden av ”klassisk” art, såsom redovisnings- och skattefrågor utan den rådgivande konsultrevisorn vinner mark även på ”nya” områden. En rollfördelning måste ju då ske inom ramen för revisorns agerande med tanke på de olika skadeståndsregler som gäller i de olika rollerna; i revisionen tillämpas ABL:s skadeståndsregler medan det i konsultuppdraget är allmänna skadeståndsrättsliga regler som styr.

Att revisorn utgör ett bolagsorgan med en sysslomannalikhade ställning gentemot bolaget samtidigt som revisorn har att tillvarata flera olika intressen gjorde att jag anade flera intrikata frågeställningar. Om man därtill lägger den numera införda anmälningsskyldigheten vid misstanke eller konstaterande av vissa i lag angivna brott framträder ett komplicerat och mångfacetterat bolagsorgan. Hur ser egentligen funktionen och ansvaret ut för denna egendomliga skapelse?

1.2 Syfte och avgränsning

Syftet med uppsatsen är att försöka inventera revisorns funktion och ansvar inom ramen för revisionsuppdraget. Avgränsningen sker på så sätt att jag begränsar mig till att endast behandla lagstadgad revision i aktiebolag. Detta gör att jag inte behandlar revision som grundar sig på avtal och jag tar inte upp revision i andra associationer. Detta ger också att det inte är revisorns konsultansvar som är föremål för behandling. Dock kommer rollen som konsult att tjäna som jämförelseobjekt beroende på att avgränsningen mellan de båda rollerna – och därmed ansvar – dyker upp som kärnfråga i ett intressant rättsfall. Jag behandlar inte revisorns roll och ansvar i koncernförhållanden. En ytterligare avgränsning sker genom att jag endast behandlar revisorns skadeståndsansvar och lämnar straffansvar, disciplinära åtgärder och moraliska aspekter därhän.

1.3 Frågeställningar

Min övergripande frågeställning är: Hur ser det skadeståndsrättsliga ansvaret ut för revisorn vid revision i aktiebolag? För att kunna besvara denna fråga tvingas jag ställa mig ytterligare frågor under resans gång. Från denna huvudfråga utkristalliserar sig alltså flera frågor:

- Hur ser de olika bolagsorganens funktionella roller ut och hur skiljer man på de olika rollerna – och därmed ansvar – som revisorn kan få?
- Vilka regler styr revisorns agerande i de olika rollerna och då främst rollen som reviderande bolagsorgan?
- I vems intresse sker revisionen och hur ser möjligheten ut till skadestånd för de olika intressenterna?
- I vilken omfattning ersätts direkt respektive indirekt skada och hur vid är kretsen av skadeberättigade?
- Hur förhåller sig de tre olika rättsliga standards, god revisionsred, god revisorsred och god redovisningsred till varandra och hur väl iakttar man distinktionen dem emellan?
- Vad av förväntningsgapet och revisorns skadeståndsansvar är egentligen orsak och verkan?
- Har revisorns anmälningsskyldighet inneburit ett ökat skadeståndsansvar?
- Hur påverkas revisorns skadeståndsansvar av kravet på obligatorisk ansvarsförsäkring?

Delvis vävs frågorna samman.

1.4 Metod

Jag använder mig i uppsatsen av en traditionell juridisk metod. Det begränsade utbud av relevanta prejudicerande rättsfall gör att jag i hög omfattning inriktar mig på - vid sidan om författning - förarbeten och doktrin. I viss utsträckning har jag ställt olika uppfattningar i doktrin mot varandra. När jag redovisat mina egna synpunkter har jag lagt mig vinn om att klart markera att det då rör sig om min personliga uppfattning. Det faktum att den reviderande revisorn utgör ett bolagsorgan har gjort att jag tillåtit mig att i relativt stor omfattning analogisera från vad som gäller för övriga bolagsorgan. I uppsatsen ingår även ett rättsfallsreferat med kommentarer.

1.5 Disposition

Uppsatsen inleds med ett kapitel där jag försöker svara på frågan varför det finns ett lagstadgat krav på revision i aktiebolag. Jag behandlar där kort aktiebolagets karakteristik, samhällsutvecklingen och Sveriges medlemskap i EU. Därpå följer ett kapitel om revisorns roller utifrån formella krav, kompetenskrav och krav på oberoende. Efter detta kommer ett kapitel om revision och som tar upp de olika momenten planering, granskning, rapportering och anmälan. Där behandlar jag även revisorns tystnadsplikt. I kapitlet därefter behandlas så revisorns skadeståndsansvar. Jag gör där en uppdelning i internt och externt ansvar. Efter att revisorns skadeståndsansvar har behandlats tar jag upp ett rättsfall från HD som rör just revisorns skadeståndsansvar och belyser det utifrån några av mina frågeställningar. Avslutningsvis kommer ett kapitel med sammanfattning och diskussion.

2. Varför finns krav på revision i aktiebolag?

2.1 Inledning

Enligt ABL skall alla aktiebolag ha minst en, av samhället auktoriserad eller godkänd, revisor som granskar bolagets årsredovisning och bokföring samt styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning. Resultatet av denna granskning skall därefter revisorn rapportera till bolagsledningen och redovisa i en revisionsberättelse som blir offentlig. Rent allmänt kan man med rätta hävda att bestämmelserna om revision fyller en viktig funktion i det associationsrättsliga regelverket och regler med krav på revision finns för ett antal olika former av sammanslutningar varvid den aktiebolagsrättsliga regleringen har i mångt och mycket utgjort mall¹. Men vad är anledningen till detta behov av en granskning av verksamheten i aktiebolaget, vars resultat till stora delar blir offentligt? I ett försök att delvis besvara denna fråga har jag valt att kort ange ett antal faktorer som har påverkat den rättsliga utvecklingen i aktuellt avseende. Inledningsvis behandlar jag aktiebolagets karakteristik, följt av ett avsnitt om samhällsutvecklingen för att avslutningsvis kort beröra Sveriges medlemskap i EU och det EG-rättsliga harmoniseringsarbetet på bolagsrättens område.

2.2 Aktiebolagets karakteristik

Aktiebolaget, såsom associationsform, kännetecknas som bekant av ett antal specifika egenskaper. Denna säregna karakteristik är en bidragande orsak till att kravet på revision har ansetts vara av största vikt. För att minska risken för att associationsformen missbrukas har lagstiftaren valt att i hög grad omgärda aktiebolaget med till stora delar tvingande lagstiftning och ett exempel på detta är just kravet på revision. Bolaget är tvunget att ha en revisor som granskar bl a huruvida andra tvingande regler följs.²

¹ För vissa **handelsbolag** – och dess variant, **kommanditbolag** – finns krav på revision. Utan att gå in på regleringen i detalj kan man konstatera att dessa bolag kan lyda under olika stränga krav vad avser årsbokslut och årsredovisning. Beroende på bl a storlek och ägarnas rättsliga status kan bolaget, vid sidan av bokföringslagen, lyda under dels lagen (1980:1103) om årsredovisning m m i vissa företag och dels den än mer långtgående ÅRL (1995:1554). De bolag som tvingas upprätta årsredovisning är skyldiga att utse en revisor. Vidare skall en **ekonomisk förening** enligt FL 8 kap 1 § ha minst en revisor. Då det generellt saknas lagstiftning för den **ideella föreningen** finns heller inget lagstadgat krav på alla ideella föreningar att utse revisor. Dock är det sannolikt på det viset idag att det förekommer revisorer i de flesta ideella föreningar. Då det gäller **stiftelser** är situationen speciell. En stiftelse är per definition en självständig och självägande förmögenhet, vars existens är beroende av att någon, eller några, personer (stiftare) från början genom ett förordnande tillskjuter egendom som avskiljs och som varaktigt förvaltas för ett bestämt ändamål, se SL 1 kap 2 §. När egendomen väl är avskild och stiftelsen har uppstått finns sedan inga medlemmar eller delägare, vilket är skälet till att man egentligen inte kan få in stiftelsen under någon av de egentliga sammanslutningskategorier som brukas inom associationsrätten. Det finns under stiftelsens "levnadstid" inga medlemmar eller delägare. Det som brukar rädda stiftelsen in i associationsrätten är istället det faktum att den – vilket även är fallet med bolagen och föreningarna - är ändamålsanknuten. Men trots stiftelsens avsaknad av medlemmar eller delägare fordras tillskjuten egendom för stiftelsens existens, låt vara att någon lägsta nivå på värdet av egendomen inte föreskrivs. Det är ju denna egendom som sedermera utgör stiftelsen – alltså på så vis utgör stiftelsen ett exempel på åtminstone en kapitalsammanslutning. Enligt SL 4 kap 1 § måste alla stiftelser ha minst en revisor.

² Andra exempel på granskande verksamhet i nämnt avseende är anställdas rätt till representation i aktiebolagets styrelse enligt lagen om styrelserepresentation för de anställda (1987:1245), låt vara att ett ytterligare syfte med den lagen anses vara ett ökat inflytande för de anställda, se 1 §. Dock är den lagen begränsad till att omfatta

Vad avser aktiebolagets karakteristik kan följande sägas: För det första utgör aktiebolaget en kapitalsammanslutning med vilket menas att aktiebolaget i grunden består av en viss mängd kapital, uppdelat på en viss mängd poster, vars belopp skall vara sinsemellan lika. Som bekant är detta till stora delar en fiktiv modell, med vilken man lättare kan förstå grundtanken bakom en del av aktiebolagets karakteristiska uppbyggnad.

För det andra svarar delägarna i ett aktiebolag ej personligen för bolagets förpliktelser, se ABL 1 kap 1 §. Från denna huvudregel finns vissa undantag³. Vad en aktieägare som huvudregel riskerar att förlora ekonomiskt - såsom aktieägare - är vad vederbörande har betalat för sina aktier i bolaget.

För det tredje är syftet med aktiebolagets verksamhet att generera vinst åt aktieägarna såvida inget annat anges i bolagsordningen, se ABL 12 kap 1 § 2 st⁴.

För det fjärde är förekomsten av vissa organ obligatorisk. Aktiebolagets organ och dess funktionella roller är av stor betydelse för uppsatsen, vilket föranleder en närmare redogörelse.

För alla aktiebolag föreskriver ABL ett krav på minst tre bolagsorgan, nämligen *bolagsstämma*, *styrelse* och *revisor*⁵. Ett publikt aktiebolag måste dessutom ha en verkställande direktör medan ett privat aktiebolag har möjlighet att ha en sådan, se ABL 8 kap 23 §. Definitionen på ett publikt respektive privat aktiebolag finns i ABL 1 kap 3 §, och den avgörande skillnaden mellan de båda kategorierna är som bekant storleken på aktiekapitalet.

Lagstiftningen utgår härvidlag från en hierarkisk uppbyggnad mellan de renodlade bolagsorganen, bolagsstämman, styrelsen och den verkställande direktören i nämnd ordning, med bolagsstämman överst. Revisorn å sin sida kan ses som ett sidoordnat gransknings- och rapporteringsorgan. Dock är han – i Sverige - att anse som ett bolagsorgan i aktiebolagsrättslig mening, vilket har betydelse.

De olika bolagsorganens (jag bortser här från revisorn) uppgifter kan mycket förenklat sägas bestå i följande: Bolagsstämman, som är det organ där aktieägarna har sitt direkta inflytande, beslutar i de, för bolaget, allra viktigaste frågorna. Därjämte finns det alltid en möjlighet för bolagsstämman att fatta beslut inom styrelsens och den verkställande direktörens beslutsfär, d v s bolagsstämman förfogar över beslutskompetensens omfattning "neråt". Exempel på beslut i frågor angående bolaget och bolagets skötsel och ekonomi som exklusivt ligger på bolagsstämmonivå är följande: Fråga om dispositioner beträffande vinst eller förlust enligt den fastställda balansräkningen, fråga om styrelsens arvodering⁶ och fråga om ändring av bolagsordning. Ytterligare exempel på bolagsstämmans exklusiva beslutskompetens är beslut om likvidation och fusion. Inom doktrin har det även gjorts

bolag av viss storlek och vidare är bolaget inte tvunget att ha arbetstagarrepresentanter i styrelsen. I stället är det en rättighet för den lokala arbetstagarorganisationen att utse representanter. En kommentar till lagen ges i Laven, H, Arbetstagare i styrelser.

³ Se ABL 1 kap 1 § 2 st, 2 kap 2 § 2st, 2 kap 13 § 2 st, 12 kap 5 § 2 st och 13 kap 2 § 4 st.

⁴ I den rättsvetenskapliga doktrinen har diskuterats huruvida detta syfte är – eller bör vara - allena rådande eller beroende av även andra hänsyn än rent ekonomiska. Man skulle kunna formulera frågan som om aktiebolagets beslutfattare, vid beslutfattande, alltid skall – eller bör - ha endast aktieägarnas ekonomiska vinstmaximeringen för ögonen, eller ifall även ett mer övergripande allmänintresse skall – eller bör - få inflytande inom ramen för vinstsyftet. Man kan från dessa aktiebolagsrättsliga spörsmål dra vissa paralleller till den filosofiska diskussion som förts i stark polemik mellan Nozick, Robert i *Anarchy, State and Utopia* (vars uppfattning kan sägas delvis bygga på en sedan långt tidigare förekommande ståndpunkt hos den kände 1600-talsfilosofen John Locke) och Rawls, John i *A theory of justice*. En allmän behandling av de båda författarnas teorier finns att tillgå i Simmonds, Nigel E, *Juridiska principfrågor: rättvisa, gällande rätt och rättigheter*. Angående diskussionen applicerad på aktiebolagsrätten i aktuellt avseende, se närmare Bergström, C & Samuelsson, P, *Aktiebolagets grundproblem*. En rättsekonomsisk analys, i vilken det finns en riklig hänvisning till andra källor.

⁵ Se ABL 8 kap 1 §, 9 kap 1 § och 10 kap 1 §.

⁶ Jävsbestämmelsen i ABL 8 kap 20 § har getts den tolkningen att en styrelse inte får fatta beslut om en styrelseledamots arvode, trots att den ledamot, vars arvode är föremål för beslut, inte deltar i beslutet. Fråga om styrelsearvode skall behandlas på bolagsstämman.

gällande att det, vid sidan om de i ABL angivna områdena, finns en exklusiv beslutskompetens för bolagsstämman i viktigare frågor⁷.

Annars är beslut inom förvaltningen eller andra beslut av direkt affärsmässig karaktär inte tilltänkta att fattas av bolagsstämman, utan bolagsstämmans egentliga makt ligger i stället i dess kontrollerande roll. Exempelvis är det bolagsstämman som utser styrelse och revisorer⁸. Vidare fastställer bolagsstämman balans- och resultaträkningen och beslutar om ansvarsfrihet för styrelseledamöterna och den verkställande direktören.

Bolagsstämman har inte till uppgift att leda bolaget och revisorn bör, som sagt, ses som ett granskande och rapporterande organ

Ett aktiebolags ledning kan istället sägas bestå av styrelsen och eventuellt en verkställande direktör. I praktiken har bolagen ofta ytterligare ledande organ, t ex "direktioner", "koncernchefer" och "arbetande styrelseordföranden" men dessa är då frivilliga skapelser vid sidan av ABL och det yttersta ansvaret vilar som utgångspunkt på något av de lagreglerade organen.

Enligt ABL 8 kap 3 § svarar styrelsen för bolagets organisation och förvaltning av bolagets angelägenheter. Dessutom skall styrelsen tillse att bolagets organisation är så utformad att bokföringen, medelsförvaltningen och bolagets ekonomiska förhållanden i övrigt kontrolleras på ett tryggsamt sätt. En ytterligare uppgift för styrelsen är att fortlöpande bedöma bolagets ekonomiska situation, se ABL 8 kap 4 §.

Den verkställande direktören å sin sida skall sköta den *löpande* förvaltningen enligt styrelsens riktlinjer och anvisningar. Den löpande förvaltningen utgörs av åtgärder som inte med hänsyn till arten eller omfattningen av bolagets verksamhet är av osedvanlig beskaffenhet eller stor betydelse, se ABL 8 kap 25 §. Med andra ord är den verkställande direktören den som svarar för driften av rörelsen, kontrollen av personalen samt säkerställer en lagenlig och lämplig bokföring och medelsförvaltning. Till den löpande förvaltningen räknas alltså inte åtgärder som med hänsyn till omfattningen och arten av bolagets verksamhet är av osedvanlig beskaffenhet eller stor betydelse. Vid tidbrist tillåts dock den verkställande direktören att företa även en sådan åtgärd men tvingas då samtidigt att så snart som möjligt underrätta styrelsen om åtgärden. Det står även styrelsen fritt att inom rimliga ramar delegera beslutskompetens till den verkställande direktören, dock ej i sådan omfattning att styrelsen härigenom förlorar sin roll som överordnat ledningsorgan⁹. Men det står även styrelsen fritt att på motsatt sätt begränsa den verkställande direktörens handlingsfrihet inom den löpande förvaltningen genom anvisningar, vilka den verkställande direktören är skyldig att följa¹⁰. Storleken på det område som den verkställande direktören svarar för är alltså beroende av dels vad som räknas in i den löpande förvaltningen i det enskilda fallet, vilket i huvudsak betingas av företagets storlek, och dels den arbetsfördelning som styrelsen har beslutat om¹¹. Styrelsen är dock förhindrad att begränsa den verkställande direktörens rätt att sköta den löpande förvaltningen i allt för stor omfattning¹².

⁷ Dotevall, R, Bolagsledningens skadeståndsansvar s 80.

⁸ Bolagsordningen kan innehålla bestämmelse om att en eller flera ledamöter - i publika aktiebolag alltid mindre än hälften - skall utses på annat sätt. Dock får inte styrelsen eller en styrelseledamot ges rätt att utse styrelseledamöter. Se härom i ABL 8 kap 6 och 13 §§.

⁹ Rodhe, K, Aktiebolagsrätt s 163. Se även Nial, H & Johansson, S, Svensk associationsrätt i huvuddrag s 122.

¹⁰ Det är här frågan om den verkställande direktörens *befogenhet*. Att den verkställande direktörens *behörighet* gentemot en godtroende tredje man ofta är större kan vara värt att notera.

¹¹ Enligt ABL 8 kap 3 § 3 st är styrelsen skyldig att i skriftliga instruktioner ange arbetsfördelningen mellan å ena sidan styrelsen och å andra sidan den verkställande direktören.

¹² Enligt förarbetena skulle det strida mot lagstiftningens grunder om styrelsen gjorde så väsentliga ingrepp i den verkställande direktörens rätt att sköta den löpande förvaltningen att denne i realiteten inte längre kunde anses ha ställning som verkställande direktör. Se prop 1975:103 s 374 och 1997/98:99 s 79.

Påpekas bör att under de senaste åren har ABL varit föremål för ett omfattande reformarbete vad avser bl a på aktiebolagets organisation¹³.

2.3 Samhällsutvecklingen

2.3.1 Den ekonomiska utvecklingen

Men även den ekonomiska utvecklingen har haft betydelse för kravet på revision i aktiebolag. Revision är en företeelse globalt sett med gamla anor och redan år 2000 f Kr var den kinesiske revisorn en hög och oberoende ämbetsman. Revisionen var förvisso då inte – får man förutsätta - av lagstadgad natur och avsåg inte aktiebolag. I svensk historia kan man spåra revision tillbaka till åtminstone tiden omkring år 1650 i de svenska handelskompanierna¹⁴ och mot slutet av 1700-talet var det vanligt med formulerade revisionsuppdrag såsom omfattande ”räkenskaper och förvaltning”. Just denna formulering intogs i den första svenska ABL av större betydelse, vilken föreskrev att revisorer skulle finnas i alla svenska aktiebolag. Vid denna tidpunkt fanns det dock redan inskrivet i de flesta aktiebolags bolagsordningar ett krav på revision. Men som sagt; den första lagstadgade revisionsplikten för aktiebolag står att finna i 1895 års ABL, låt vara att man nog med rätta kan hävda att det var först med 1944 års ABL som man kan tala om en lagstadgad revision av mer modern typ. Vad lagstiftaren avsåg med revision framgick dock varken av 1895 eller den efterföljande 1910 års ABL¹⁵.

Bakgrunden till införandet av lagstadgad revision står inte att finna i en specifik händelse utan är sannolikt ett utslag av s k naturlig lagreglering i linje med en – vid den tidpunkten – generellt utökad offentlig reglering vad avser associationer i stort. I och med industrialiseringen och den därmed sammanhängande kommersialiseringen var det helt enkelt

¹³ Detta reformarbete har föranletts av främst Sveriges medlemskap i EU och de krav som EG därigenom ställer på svensk bolagsrätt i sina bolagsdirektiv. Men reformarbetet skall även ses mot bakgrund av de betydande förändringar som det svenska näringslivet och aktiemarknaden har genomgått under de snart 25 år som gått sedan den senaste ABL tillkom. Frågor kring aktiebolagets organisation och hur ett aktiebolag bör styras (corporate governance) har rönt stor uppmärksamhet i den juridiska och ekonomiska debatten, vilket även avspeglas i ett antal internationellt uppmärksammade rapporter, se t ex den brittiska Cadburyrapporten (Cadbury Report).

Inom EG:s bolagsrätt finns i dag inget färdigt bolagsdirektiv som reglerar aktiebolagets organisation. Vad som finns är ett framarbetat förslag till ett femte bolagsdirektiv om aktiebolagets struktur samt om bolagsorganens befogenheter och skyldigheter (Kom [90] 629 slutlig), det s k strukturdirektivet och det är i dagsläget högst osäkert om det europeiska harmoniseringsarbetet på detta område kommer att nå så mycket längre inom en någorlunda överskådlig framtid.

Ett av problemen med arbetet att harmonisera reglerna kring aktiebolags formella organisation är att det i dag finns två olika huvudlinjer – och även exempel på system som influerats av båda (de nordiska) - representerade i medlemsstaternas nationella rättssystem. Den ena huvudlinjen, som ofta betecknas som dualistisk, består av två bolagsorgan; ett övervakande och ett annat som leder verksamheten och företräder bolaget utåt. Den andra kännetecknas av att systemet endast innehåller ett ledningsorgan och kallas då monistisk. Exempel på ett medlemsstat med dualistiskt system är Tyskland och exempel på ett medlemsstat med monistiskt system är Storbritannien. Det svenska systemet kan sägas vara en syntes av båda systemen.

En ytterligare fråga som har föranlett oenighet är kravet på arbetstagarrepresentation i bolagsledningen i bolag med mer än 1000 anställda.

¹⁴ En revisionsberättelse från Tjärhandelskompaniet av 1652 utmynnar i ”befrielse från allt åtal och klander” från participanterna till förmån för ”directoreerne med dem som wederbör”.

¹⁵ Vägledning begränsar sig till ett uttalande från den kommitté som utarbetade 1895 års ABL, vilket lyder: ”Då revisionsstrukturen på detta sätt får karaktären av ett oavbrutet fungerande, ansvarigt uppsiktsråd, torde man äga grundad anledning till förhoppning, att revisionen skall för framtiden komma att innebära en mer verksam kontroll än hittills ofta nog varit fallet”.

naturligt att i viss mån eftersträva en granskning av ett ökat antal associationer med en ökad ekonomisk betydelse. Annars är det sannolikt på det sättet att generatorerna i den revisionsrättsliga regleringen under 1900-talet delvis kan ses i oegentligheter och kriser i företag. Ett signifikativt exempel är *Kreuger-kraschen*¹⁶ och det stora inflytande som den härvan fick på den aktiebolagsrättsliga regleringen och reglerna för revision. Utöver ett stort antal uppstramningar i, vid den tidpunkten redan befintliga, rena minoritets- och kapitalskyddsregler kom 1944 års ABL att även fokusera på lagstadgad revision¹⁷. T ex infördes ett krav på att utse auktoriserade revisorer i större aktiebolag. Ett nytt grepp från lagstiftarens sida var vidare att i en detaljerad lista räkna upp revisorns granskningsplikter med avseende på både räkenskaps- och förvaltningsrevision¹⁸.

Även i samband med en rad händelser därefter har revisorns roll och ansvar kommit upp till diskussion. Men - vågar jag påstå - diskussionen har långtifrån alltid varit klargörande och rättsligt underbyggd. I allt för stor omfattning har vid oegentligheter och kriser i företag, revisorn kritiserats i allmänna ordalag och i det närmaste setts som en ”allas garant” för ett lagenligt och tillförlitligt nyttjande av aktiebolaget som associationsform, belagd med ett principalansvar för att årsredovisning, bokföring och förvaltning skötts på ett perfekt sätt. Värt att notera i sammanhanget är att diskussionen inte alltid uppkommit i samband med att ett juridiskt ansvar för revisorn verkligen har utkrävts. Ofta har revisorn i stället figurerat i diskussionen på ett ganska svävande och generellt sätt och sannolikt har förväntningsgapet¹⁹ för vissa - och mellan andra - ofta varit uppenbart. Anledningen till skillnaderna i uppfattning är flera och hänger sannolikt delvis samman med en utbredd missuppfattning om dels hur ansvarsavgränsningen ser ut mellan de olika bolagsorganen och dels den skiljelinje man måste dra mellan de olika roller - vilket senare är avgörande för ansvaret - som revisorn tillåts inta i sin renodlade respektive utvidgade revisorsroll. I den ekonomiska och juridiska debatten har problemet med förväntningsgapet diskuterats flitigt²⁰. I viss mån torde missuppfattningar även råda angående de olika rättsliga standards - både vad avser innebörd och relation till varandra - som styr revisorns verksamhet. Problemet blir heller inte mindre av att olika intressenter ofta har skilda uppfattningar om omfattningen av revisorns åligganden enligt kravet på lagstadgad revision. Detta förväntningsgap medför missförstånd och oklarheter och är självklart inget önskvärt. I viss mån kan man samtidigt spåra en intention hos lagstiftaren att minska

¹⁶ Ivar Kreuger, som har betraktats som ett finansgeni, inledde sin bana inom byggbranschen under 1920-talet och bolaget Kreuger & Toll blev snart ett av de största byggbolagen i Stockholm. Samtidigt var Kreugers far och bror verksamma inom tändsticksindustrin och tillsammans bildade de ett bolag, i vilket Ivar Kreuger sattes som ledning för de sammanslagna fabriker. Detta blev upptakten till en period då Kreuger rationaliserade och köpte företag i rasande fart och företagsgruppen växte oerhört inte bara i Sverige. Som mest hade Kreuger & Toll cirka 200 bolag. En av Kreugers affärsstrategier var att skaffa sig ett monopol genom långfristiga lån till ett antal stater samtidigt som han själv lånade på den korta marknaden för att därigenom finansiera utlåningen. Som ett resultat av den redan då internationaliserade och globaliserade finansmarknaden fick dock börskraschen i New York återverkningar även på andra håll och i Europa gick flera banker omkull. Samtidigt som återbetalning krävdes på de korta lånen blev det allt svårare att få nya lån och koncernen hamnade följaktligen i allvarliga likviditetsproblem. På hemmaplan hade flera banker i vissa fall mer än tio procent av sin utlåning till bolag inom Kreugerkoncernen och först när Kreugerkraschen var ett faktum ingrep regeringen och riksbanken.

¹⁷ Reglerna om revision i 1944 års ABL återfinns i 105-113 §§. Kreugerkonkurserna tog nio år att utreda och merparten av den aktiebolags- och revisionsrättsliga påverkan som händelserna orsakade visade sig inte förrän vid 1944 års ABL:s tillkomst.

¹⁸ Se 111 §.

¹⁹ Med förväntningsgap (expectation gap) avses divergensen mellan vad vissa tror att revisorn gör - eller åtminstone skall göra - och de granskningsplikter som åligger revisorn enligt lag; i Sverige - att utföra revisionen i överensstämmelse med god revisionssed. I EU:s sk ”grönbok” (Green Paper) definieras förväntningsgapet under rubriken ”[t]he role, the position and the liability of the statutory auditor within the European Union”, se p 3.3.

²⁰ I en artikel av Backman, B & Jonsson, B i Balans 1/98 - Kommer förväntningsgapet att minska nu? - finns en riklig hänvisning till källor, se fotnot 1 i artikeln

förväntningsgapet genom att på ett klarare sätt stipulera ansvarsavgränsningen i lag²¹. Exempel på denna strävan bör även kunna ses i de nyligen införda reglerna för styrelsen att upprätta skriftliga instruktioner mellan styrelsen å ena sidan och verkställande direktör och de andra organ som styrelsen inrättar å andra sidan, se ABL 8 kap 3 §. Även nyare uttalanden i förarbetena stödjer en sådan intention²². Förvisso gäller avgränsningen uttryckligen endast ledningsorganen sinsemellan men man får anta att lagstiftarens intention avser gränserna mellan alla bolagsorgan rent generellt. Emellertid finner jag denna intention svår att förena med ett annat uttalande i förarbetena angående rättsfallet NJA 1996 s 224 (angående detta rättsfall, se längre fram i uppsatsen)²³. Utan att närmare motivera skälen till - och innebörden av - uttalandet, sägs att "[f]rågan om en revisor har handlat inom ramen för sitt uppdrag som revisor torde --- liksom hittills få avgöras från fall till fall". Sannolikt är det på det sättet att uttalandet syftar på avgränsningen mellan revisorns olika roller och inte gränsen mellan revisorn och övriga bolagsorgan. I realiteten kan det vara på det sättet att en intressent tror att revisorn är *skyldig* att göra något som revisorn *inte får* göra. Från visst håll uppges lösningen på problemet vara tvådelad; intressenternas önskemål förenas med god revisionsd och revisorerna upplyser intressenterna om vad som ingår i god revisionsd²⁴. Personligen frågar jag mig om inte det sistnämnda också – i klarhetens tecken - borde åligga åtminstone rättstillämparen.

Listan är lång på händelser som föranlett diskussioner om revisorernas roll och ansvar. Som exempel kan nämnas Consafe, Saléns, Turn-Key, Leo, Mörtstedt, Fermenta, Gusum och nu Prosolvia. I ett internationellt perspektiv kan nämnas manipulationerna hos Barings Bank och oegentligheterna gällande miljardbelopp tillhörande pensionsfonder i Robert Maxwells tidningsimperium. I viss mån verkar enbart förekomsten av diskussion vara tillräckligt för uppmärksamhet hos lagstiftaren.

2.3.2 Brottsbekämpning

Det anses att en sakkunnig revision har stor betydelse när det gäller att effektivt kunna bekämpa den ekonomiska brottsligheten²⁵. Uppenbart är att revisorns roll i kampen mot den ekonomiska brottsligheten inte bara utgör ett skydd för andra privaträttsliga subjekt, den ekonomiska förlusten för det allmänna vid fusk med skatte- och avgiftsinbetalningar är av allt att döma stor. Med stor sannolikhet bidrar den revision som utförs idag till att minska misstag och fusk i aktuellt avseende men denna effekt är svår att mäta. Att revisorn bidrar till att de straffrättsliga reglerna upprätthålls är också något som samhället i stort tjänar på då det anses finnas ett egenvärde i sig att rättsliga regler följs.

Dock är förutsättningarna för en brottsbekämpande revisor inte utan problem. Dels skall revisorn vara oberoende gentemot samtliga intressenter, vilket även får anses gälla gentemot det allmänna, och dels understryks ofta vikten av att revisorn har ett förtroende hos de han skall granska, d v s bolagets styrelse och verkställande direktör. En aspekt av problemet kan ses i konflikten mellan revisorns upplysningsplikt och den nyligen införda anmälningskyldigheten å ena sida och revisorns tystnadsplikt å den andra sidan. Värt att notera i sammanhanget är dessutom att revisorn anses vara ett bolagsorgan och lyder

²¹ Ett exempel på denna strävan hos lagstiftaren finns i prop 1975:103 s 374, där lagstiftarens avsikt är att skapa klara ansvarsavgränsningar mellan de olika bolagsorganen.

²² Prop 1997/98:99 s 188.

²³ Prop 1997/98:99 s 193.

²⁴ FAR:s Revisionsbok 1998 s 107.

²⁵ Prop 1997/98:99 s 132. Se även departementschefens generella uttalande i prop 1981/82:171 s 8, där vikten betonas av en effektiv och sakkunnig revision vid bekämpandet av ekonomisk brottslighet och annan oegentlighet. Se även prop 1994/95:152 s 44.

därigenom under en lojalitetsplikt – låt vara inte lika framträdande som för övriga bolagsorgan - gentemot bolaget. Länge ansågs det också vara ganska klart att ansvaret för revisorerna inte var särskilt långtgående – och därmed omfattningen av efterforskningsplikten – när det gäller att minska riskerna för ouppklarade oegentligheter²⁶. Man bör här till läsa FAR:s rekommendation, Revisionsprocessen, vilken klart anger styrelsen som det bolagsorgan som har det primära ansvaret för att förhindra och upptäcka oegentligheter. Revisionen har däremot inte till självständigt syfte att förhindra eller upptäcka förskingringar eller andra oegentligheter²⁷. Sannolikt kan införandet av revisorns anmälningsskyldighet i viss mån påverka denna uppfattning. Vad revisorn primärt skall göra är att han, enligt god revisions sed, skall bedöma *risken* för oegentligheter som är av sådan betydelse att de i något väsentligt hänseende kan påverka bolagets resultat och ställning samt frågan om styrelseledamöternas och verkställande direktörens ansvarsfrihet för förvaltningen. Att revisorn numera har ålagts en anmälningsskyldighet är inte tänkt att innebära någon direkt skärpning av granskningen i sig utan när väl brottsmisstankar framkommer skall revisorn vidta mer verksamma åtgärder än vad fallet var tidigare. Anmälningsskyldigheten omfattar brottsmisstankar som riktar sig mot en styrelseledamot eller verkställande direktör och som rör handlande inom ramen för bolagets verksamhet. Vidare gäller anmälningsskyldigheten endast fullbordade brott medan man får anta att det redan tidigare, enligt gällande rätt, ankommit på en revisor som misstänker att brott förbereds eller att försök till brott har gjorts att underrätta styrelsen eller verkställande direktör om sina iakttagelser²⁸.

Förutom skyldigheten att anmäla brottsmisstanken till åklagare skall revisorn även underrätta styrelsen om det inte anses meningslöst eller stridande mot syftet med anmälningsskyldigheten. Ytterligare behandling av revisorns anmälningsplikt kommer längre fram i uppsatsen

Men vid sidan om denna handlingsplikt finns även en lagstadgad upplysningsplikt för revisorn. Enligt ABL 10 kap 42 § är revisorn skyldig att på begäran lämna upplysningar om bolagets angelägenheter till undersökningsledare under förundersökning i brottmål.

2.3.3 Intressenter

Som en följd – direkt eller indirekt - av aktiebolagets säregna karakteristik och samhällsutvecklingen i stort har aktiebolaget kommit att få en komplicerat sammansatt intressentsfär som kan ha ett berättigat krav på att bolagets redovisning och förvaltning inte missköts.

Inledningsvis torde kravet på revision huvudsakligen ha motiverats av hänsyn till aktieägarna. För aktieägarna är det av vikt att bolagets verksamhet och ställning kontrolleras av ett sakkunnigt och självständigt organ. Även enskilda aktieägare kan ha ett intresse av en granskning som kan säkerställa minoritetsaktieägarskyddet. Men i takt med näringslivets utveckling och att antalet associationer ökar har man kunnat se ett ökat behovet av granskning och med tiden har även antalet intressenter ökat. Intressenter kan definieras såsom ”alla parter som berörs av företagens verksamhet”²⁹. I dag anses den lagstadgade revisionen ske i flera olika intresse, vilket uttryckligen framgår av förarbetena till lagstiftningen³⁰. De övriga intressenter som brukar nämnas är bolagets borgenärer, anställda, den aktieköpande

²⁶ Backman, B & Jonsson, B, Balans 1/98 s 30.

²⁷ Jfr dock prop 1997/98:99 s 147 där en av förvaltningsrevisionens väsentliga uppgifter uppges vara att upptäcka och förebygga olagliga förvaltningsåtgärder.

²⁸ Skog, R, Balans 12/98 s 26.

²⁹ Se närmare i det fjärde bolagsdirektivet.

³⁰ Prop 1975:103 s 77 och 242, 1997/98:99 s 132 f och SOU 1999:43 s 74 ff.

allmänheten *och* det allmänna, med vilket menas stat och kommun. Även företagsledningen kan dra nytta av en kompetent granskning, har det hävdats³¹.

Värt att notera i sammanhanget är lagstiftarens allmänna intresseförskjutning i aktiebolagsrättsligt hänseende som har skett sedan tillkomsten av 1975 års ABL fram till idag. Under periodens inledning stod bl a revisorns oberoende och bekämpandet av den ekonomiska brottsligheten i centrum medan det numera ofta talas om en aktiv ägarroll i företagen. Formuleringar som ”övervaka sina investeringar” och ”resurserna i enskilda företag och i näringslivet som helhet [skall] utnyttjas så effektivt som möjligt” vittnar om en ny syn främst inom den aktiebolagsrättsliga organisationsteorin³². Under en del av perioden var fokuseringen även inriktad på spridning av makten över – och ägandet av – företagen så att fler blev delaktiga i förmögenhetstillväxten. Alltså en utspädning av inflytande i stället för en förstärkning av de redan befintliga aktieägarnas situation³³. Vilken betydelse som denna intresseförskjutning har fått på utformningen av den lagstadgade revisionen är inte enkelt att säga.

2.4 EU och EG-rätten

Genom vårt medlemskap i EU är Sverige på folkrättslig grund tvungen att iaktta det europeiska harmoniseringsarbetet på bolagsrättens område inom ramen för EG. Harmoniseringsarbetet har sin legitima grund i Romfördragets bestämmelser om etableringsfrihet och har pågått sedan mitten av 1960-talet. Resultatet kan ses i en serie bolagsdirektiv (jämte utkast eller förslag) med nummer från 1 till 13, där direktiven 5, 9, 10 och 13 ännu inte är antagna. Direktiven är med ett undantag begränsade till att avse kapitalsammanslutningar och i viss mån endast vissa typer eller former av kapitalsammanslutningar³⁴. Syftet med direktiven är att skapa en minsta gemensam skyddsnivå för den som i egenskap av aktieägare, fordringsägare eller arbetstagare träder i förbindelse med ett aktiebolag hemmahörande inom EG. I vilken omfattning direktivens innehåll har haft en rättslig påverkan på den lagstadgade revisionen varierar. ABL är idag anpassad till det första (publicitetsdirektivet), andra (kapitaldirektivet), tredje (fusionsdirektivet) och tolfte (enmansbolagsdirektivet) bolagsdirektiv. ÅRL är anpassad till det fjärde (årsbokslutsdirektivet), sjunde (koncernredovisningsdirektivet) och elfte (filialdirektivet) bolagsdirektiv. RevL, slutligen, är anpassad till det åttonde (revisorsdirektivet) bolagsdirektiv. Innehållsmässigt har det fjärde, sjunde och elfte bolagsdirektiv i huvudsak påverkat regleringen kring redovisning men även reglerna om revisionsplikt i bolag och koncerner har i viss mån påverkats. Det åttonde bolagsdirektiv har påverkat reglerna om vilka krav som skall ställas på revisorer eller en revisionsbyrå som skall få utföra lagstadgad revision. Exempelvis behandlas revisorns oberoende i det direktivet. I ett förslag till ett femte (strukturdirektiv) bolagsdirektiv finns bestämmelser som i viss mån

³¹ Prop 1997/98:99 s 133.

³² Se SOU 1995:44 på flertalet ställen och prop 1997/98:99 s 75f och 301. Se härom även Hessius, J & Graner, M G, Ny Juridik 2:98 s 61 f. Jfr även den, under senare år, omfattande diskussion kring *corporate governance*.

³³ Prop 1983/84:50

³⁴ Längre rådde uppfattningen hos den svenske lagstiftaren att det var tillräckligt med endast en form av bolag utan personligt betalningsansvar. Härmed kan man jämföra med den sedan länge rådande ordningen i dels kontinentaleuropa med två aktiebolagsformer (se uppdelningen i tysk rätt mellan *AG* och *GmbH*) och dels Storbritannien med två kategorier av aktiebolag (*private* och *public limited liability companies*). Från den 1 januari 1995 utgår, som bekant, ABL numera dock från en ordning med två kategorier av aktiebolag, *privata* och *publika* aktiebolag, se ABL 1 kap 1 §. Flera av bolagsdirektiven avser endast den form eller kategori som motsvarar vårt publika aktiebolag.

hade kunnat varit av stort intresse för denna uppsats. Dock är det i dagsläget högst osäkert om detta direktiv kommer bli så mycket mer än ett förslag inom en någorlunda närstående framtid. Exempel på områden som berörs i förslaget är frågor kring revisorns tillsättande och avskedande, revisionsberättelsen och framförallt revisorns ansvar³⁵.

2.5 Sammanfattning

Svaret på frågan varför det finns ett lagstadgat krav på revision i aktiebolag har alltså sitt ursprung i ett antal faktorer, varav några har behandlats ovan. Skälet till att jag valt att redogöra för faktorerna är att jag själv oftast upplever det mer fruktbart att studera rättsliga problem ifall jag har en allmän bakgrund till ämnet.

I ett försök att summera kapitlet kan jag konstatera följande: En av förklaringarna till förekomsten av lagstadgad revision i aktiebolag kan ses i aktiebolagets säregna karakteristik. Aktiebolaget utgör vad man kallar en kapitalsammanslutning där ägarna som huvudregel inte har något personligt betalningsansvar samtidigt som de har delegerat i det närmaste all operativ förvaltningsmakt till personer, vilka inte behöver äga en enda aktie i bolaget och som skall driva verksamheten med vinstsyfte såvida inget annat anges i bolagsordningen.

Därjämte kan man se den lagstadgade revisionen i aktiebolag som ett resultat av samhällsutvecklingen. Genom kriser och oegentligheter i företag har lagstiftaren på ett konkret sätt ”lärt sig för framtiden” samtidigt som man därjämte bör tillägga det allmännas strävan att komma till rätta med den ekonomiska brottsligheten. Till samhällsutvecklingen bör även räknas det ökade antal intressenter som i dag gör sig gällande.

En ytterligare påverkande faktor kan ses i Sveriges medlemskap i EU och vår bundenhet av EG-rätten.

3. Revisorn

3.1 Revisorns roller

3.1.1 Allmänt

Då man diskuterar revisorn såsom yrkesutövare är det ofta i samband med frågor kring revision. Det är den granskande och rapporterande revisorn man då har för ögonen. Men därjämte kan revisorn även verka som rådgivare och konsult inom olika områden. Revisorsbranschen utgörs i dag av en komplicerad organisationsstruktur mycket beroende på det breda utbud av tjänster utanför egentlig revision som numera tillhandahålls. Numera är rådgivningen inte heller begränsad till områden av ”klassisk” art, såsom redovisnings- och skattefrågor utan den rådgivande konsultrevisorn vinner mark även på ”nya” områden. Exempelvis verkar revisorn idag inom områden som företagsanalys och företagsutveckling, finansiell analys, fastighetsvärdering och informationsteknologi. Just skillnaderna mellan dessa roller kan i många avseenden vara intressanta att närmare granska. Får revisorn lämna råd till den klient han samtidigt är satt att granska och i så fall, i vilken omfattning? Vad får

³⁵ Dock pågår för närvarande ett utvecklingsarbete inom EU – på uppdrag av kommissionen - angående revisorer och revision.

dessa råd i så fall röra och hur detaljerade får råden vara i de fall råden lämnas i anslutning till revisionsuppdraget? Får revisorn och revisionsbolag bedriva sidoverksamhet och var går gränserna mellan revisionsverksamhet och annan verksamhet? Många av - och sammanhängande med – dessa frågor är för nuvarande under debatt och föremål för rättslig översyn³⁶.

Men även i samband med frågor om revisorns skadeståndsansvar vid revision är rollfördelningen av stort intresse beroende på att ansvaret helt enkelt kan se olika ut för revisorn i de olika rollerna. En del av den ovan nämnda diskussionen kretsar kring var gränsen går för revisionsverksamhet och annan verksamhet. Viktigt att komma ihåg i det sammanhanget är att alla åtgärder som revisorn utför inom ramen för revisionsverksamheten inte automatiskt i alla avseenden är att räkna till den granskande och rapporterade revisionen i snäv mening. Revisorns gransknings- och rapporteringsuppgifter i samband med revision i aktiebolag är, enligt min mening, sannolikt snävare än alla de åtgärder som på något sätt kan sägas omfattas av revisionsverksamhet i vid mening³⁷.

Med syfte att lättare vinna klarhet i frågor kring revisorns olika roller talar man ibland om den *renodlade* och den *utvidgade* revisorsrollen³⁸. Uppsatsen kommer i fortsättningen att i viss mån följa denna uppdelning.

Den renodlade revisorsrollen, d v s den lagstadgade, beskrivs i ABL m fl författningar. Enkelt uttryckt kan den sägas bestå av granskningen av bolagets årsredovisning och bokföring samt styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning i enlighet med god revisionsordning och revisorns möjlighet/skyldighet att lämna erinringar till styrelsen och verkställande direktören samt avlämnandet av revisionsberättelsen. Men även den nyligen införda regeln om revisorns skyldighet att agera vid misstanke om brott kan med rätta hävdas vara att hänföra till den lagstadgade revisionen. Att ge råd i anslutning till iakttagelser vid granskning är en så naturlig uppgift att det kan sägas ingå i den lagstadgade revisionen, förutsatt att rådets innebörd då har ett alldeles självklart samband med förhållanden, vilka omfattas av den lagstadgade revisionen³⁹.

Den utvidgade revisorsrollen å sin sida styrs inte så mycket av bestämda regler utan vad som i större mån har betydelse är vad klienten anser sig behöva. Det finns i den denna roll två typer av situationer; en vald revisor som hjälper klienten i anslutning till revisionen (råden är dock inte av den karaktären att de anses utgöra en direkt del av själva granskningen, se ovan) och en revisor som inte har sådan anknytning till företaget utan anlitas enbart på grund av sin kompetens och erfarenhet.

Av det sagda följer att revisorn kan komma att hamna i åtminstone tre typsituationer⁴⁰: 1) vald revisor som enbart gör lagstadgad revision och ger råd i direkt anslutning till iakttagelser vid granskningen (motsvarar i stort den renodlade revisorsrollen), 2) vald revisor enligt 1) men som också är rådgivare eller behjälplig i annat avseende i den utvidgade revisorsrollen och 3) ej vald revisor som enbart arbetar i den utvidgade revisorsrollen. ABL behandlar endast vad den valda revisorn skall göra och inte får göra emedan RevL och RevF istället talar om vad auktoriserade och godkända revisorer får göra och inte göra. När SRS:s och FAR:s

³⁶ Se bl a SOU 1999:43.

³⁷ Denna ståndpunkt *de lege lata* vinner stöd från Revisionsbolagsutredningen i SOU 1999:43 s 94 ff och Auktorisationsutredningen i Ds H 1971:3 s 116 och 126. Se även prop 1973:26 s 30 och 40-49. Revisorsorganisationerna FAR och SRS torde ha en än vidare tolkning av begreppet revisionsverksamhet, vars tolkning skulle betyda att en ännu större andel av det som räknas till revisionsverksamhet skulle vara att hänföra till områden utanför begreppet revision i snäv mening. Vad avser Revisionsbolagsutredningens förslag till en lagstadgad definition av begreppet revisionsverksamhet innebär förslaget att det i stort endast är revision i snäv mening som omfattas, se SOU 1999:43 s 99 ff.

³⁸ Se FAR:s Revisionsbok 1998 s 99 ff.

³⁹ Se FAR:s Revisionsbok 1998 s 101.

⁴⁰ Systematiseringen bygger på FAR:s Revisionsbok 1998 s 101.

etiska regler talar om vad revisorn får göra och inte göra sker avgränsningen av adressater istället utifrån medlemskap i SRS respektive FAR. Gemensamt för situation 1) och 2) är att revisorn är utsedd till granskande och rapporterande revisor enligt ABL och när det i uppsatsen står **vald revisor** avses alltså situation 1) och 2) men inte 3).

Några klara gränser mellan de olika rollerna finns inte i dagsläget. En försvårande faktor i sammanhanget är också frågan vilken betydelse begreppet revisionsverksamhet skall ha vid fastställandet av gränsen mellan de olika rollerna. Av allt att döma är de åtgärder som ingår i revisionen inte synonymt med samtliga de åtgärder som ingår i revisionsverksamhet *de lege lata*. Sannolikt är revisionsverksamhet ett vidare begrepp. Någon närmare djuplodning i dessa frågor är dock inte möjligt inom ramen för denna uppsats.

För uppsatsens vidkommande är det främst gränsdragningen mellan 1) och 2) som är av intresse.

3.1.2 Den renodlade och den utvidgade revisorsrollen

3.1.2.1 Kort om formella krav och kompetenskrav

3.1.2.1.1 Den renodlade revisorsrollen

I ett aktiebolag måste bolagsstämman utse minst en revisor, se ABL 10 kap 1 och 8 §. Vid sidan av minst en, av bolagsstämman utsedd, revisor kan bolagsordningen föreskriva att även andra än aktieägarna har rätt att utse en eller flera revisorer. Det kan vara fråga om bestämmelser i bolagsordningen som exempelvis ger en myndighet eller en kreditgivare möjlighet att utse revisor. Dessutom finns i ABL 10 kap 9, 24 och 25 §§ bestämmelser som föreskriver länsstyrelsen att i vissa fall förordna revisor. När en revisor väl har utsetts skall detta anmälas till PRV för registrering samtidigt som revisorn skriftligen skall bekräfta att denne åtagit sig det granskande uppdraget, se ABF 2 § 2 st. Mandatperioden för revisorn är sedan den 1 januari 1999 satt till fyra år, vilket motiveras med en strävan att stärka revisorns oberoende⁴¹.

Ett aktiebolag kan alltså ha fler än en revisor och antalet revisorer skall anges i bolagsordningen, se ABL 2 kap 4 §. Aktiebolaget kan välja mellan att antingen utse en eller flera fysiska personer eller att utse ett registrerat revisionsbolag till revisor, se ABL 10 kap 18 §. Angående begreppet registrerat revisionsbolag, se RevL 9 §. Om ett registrerat revisionsbolag utses till revisor skall det bolaget enligt RevL 12 § utse en fysisk person som huvudansvarig för revisionen. När en huvudansvarig person har utsetts skall detta anmälas till styrelsen i det bolaget som revisionen avser och till PRV.

En revisor får i sitt revisionsarbete ta hjälp av biträde under vissa förutsättningar, se ABL 10 kap 17 §. Till biträde får t ex användas personer verksamma i aktiebolagets internrevision i den utsträckning ett sådant anlåtande är förenligt med god revisionssed.

Ett aktiebolag får enligt ABL 10 kap 11 § endast använda sig av en auktoriserad eller godkänd revisor (vedertagen term för de båda är *kvalificerad* revisor) för den granskning som föreskrivs i ABL. För vissa aktiebolag är det endast tillåtet med en auktoriserad revisor, dock med möjlighet till dispens att utse en godkänd revisor, se ABL 10 kap 12-15 §§. Skälen till dessa krav är olika. Ett skäl är att man från lagstiftarens sida har sett det angeläget att hålla en hög kvalitet på de personer som har att granska ett aktiebolags räkenskaper och förvaltning

⁴¹ Prop 1997/98:99 s 140 f.

och därigenom öka möjligheten till en framgångsrik kamp mot den ekonomiska brottsligheten. Ett annat skäl står att finna i Sveriges medlemskap i EU och att den svenska aktiebolagsrätten därmed måste överensstamma med EG-rätten. I det sammanhang är de fjärde, sjunde och åttonde bolagsrättsliga direktiven av intresse. Det åttonde bolagsrättsliga direktivet (revisorsdirektivet) har tolkningsvis givits den innebörden att personer som inte är godkända eller auktoriserade revisorer inte får utses till räkenskapsrevisorer i aktiebolag⁴².

Jag avser att inte gå närmare in på vilka kompetenskrav som gäller för en vald revisor i ett aktiebolag. Regleringen finns i RevL, RevF och RN:s föreskrifter (RNFS 1996:1)

3.1.2.1.2 Den utvidgade revisorsrollen

Då det inte finns något lagstadgat krav på att utse en rådgivande revisor i ett aktiebolag finns självklart inte heller några särskilda kompetensregler för revisorns kvalifikationer i denna roll. En viss kvalitetskontroll kan ses i bestämmelsen om Riksskatteverkets register över meddelade förbud mot yrkesmässig rådgivning enligt lag (1985:354) om förbud mot yrkesmässig rådgivning i vissa fall, m m, se 7 § nämnda lag. I övrigt anses den rådgivande revisorn vara en uppdragstagare och i viss mån syssloman och lyder som huvudregel under allmänna regler för just uppdragstagare och syssloman⁴³.

3.1.2.3 Revisorns oberoende

Gränsdragningen mellan den renodlade revisorsrollen och den utvidgade revisorsrollen får stor betydelse vid behandlingen av revisorns oberoende. Resonemang kring revisorns oberoende är ofta en följd av det faktum att revisorn kan uppträda i de olika rollerna. Vidare är svaret på en fråga angående en av rollerna samtidigt inte sällan indirekt svar på motsvarande fråga angående den andra rollen. Det sagda är anledningen till jag väljer att inte dela upp detta avsnitt i den renodlade respektive den utvidgade revisorsrollen. Min förhoppning är att man av sammanhanget förstår i vilken omfattning den ena och andra rollen berörs. I huvudsak är det situationerna 1) och 2) som är intressanta utifrån oberoendeproblematiken. Det är inte minst i situationer där granskning och rapportering å ena sida och rådgivning å andra sidan möts som problem kan uppstå.

Att revisorn intar en oberoende roll har ansetts vara en förutsättning för en framgångsrik revision. Det sagda gäller i flera olika avseenden. Det förhållandet att revisorn rent faktiskt lyckas genomföra ett uppdrag med självständighet och objektivitet är inte tillräckligt. Av vikt är också att den granskande och rapporterade revisorn utåt, för omgivningen, framstår som opartisk och självständig⁴⁴. Men det är inte heller tillräckligt att den valde revisorn intar en oberoendeställning gentemot det bolag han granskar. Därjämte måste han se till att upprätthålla ett oberoende i förhållande till de personer, i vars intresse han utför granskningen.

Frågan är då på vilket sätt detta oberoende kan upprätthållas. Lagstiftaren har härvidlag valt olika tillvägagångssätt⁴⁵. Ett exempel är det ansvar som ålagts revisorsorganisationerna i

⁴² Anledningen till denna tolkning har sin grund i den språkliga utformning som artikel 2 har fått och direktivets syfte, se SOU 1999:43 s 75.

⁴³ Att man vid tillämpningen av dessa regler ofta beaktar den dubbla roll som revisorn har kan vara viktigt att notera. Denna dubbla roll kan få betydelse för revisorns ansvar både gentemot uppdragsgivaren och annan, se nedan.

⁴⁴ Prop 1994/95:152 s 52 och SOU 1999:43 s 134 f.

⁴⁵ Inom EG-rätten finns inget närmare svar på frågan vilken grad av oberoende som medlemsstaterna är skyldiga att tillskriva revisorn i den nationella lagstiftningen. I det åttonde bolagsrättsliga direktivet uppställs kravet att en räkenskapsrevisor skall oberoende men i övrigt lämnas inga konkreta riktlinjer för hur detta skall uppnås eller

samband med framarbetandet av innehållet i s k rättsliga standards. Enligt RevL 14 § skall revisorn utföra sina uppdrag omsorgsfullt och enligt god revisorssed⁴⁶. Värt att notera i detta sammanhang är att god revisorssed är något som inte bara skall följas vid den lagstadgade revisionen utan den rättsliga standarden avser alla revisorns uppdrag – revision, rådgivning och utredningar m m – och *de facto* hans uppträdande i och utanför tjänsten, se ytterligare nedan⁴⁷. Enligt RevL 3 § skall RN utveckla och främja god revisorssed. Sammantaget kan man säga att genom RN:ns föreskrifter, revisorsorganisationernas rekommendationer, disciplinärenden och ytterst domstolsbeslut utvecklas seden. På vilket sätt påverkar god revisorssed då revisorns oberoende? I t ex RNFS 1997:1 5-7 §§ finns regler om medelsförvaltningsförbud och redovisningsjäv (jfr RevL 14 §). Därjämte kan nämnas SRS:s och FAR:s regler för god revisorssed. I sist nämnda regler finns bestämmelser som begränsar revisorns möjlighet att lämna råd till en revisionsklient.

Ett annat exempel på tillvägagångssätt att upprätthålla revisorns oberoende är direkt lagstiftning med klara förbudsregler⁴⁸. Regler om revisorns tystnadsplikt finns i RevL 18 § och ABL 10 kap 37 § och även förbudet att utnyttja information till egen eller annans fördel eller annans nackdel regleras i RevL 18 §. Förbudet att vara anställd hos annan än revisor regleras i RevL 16 § och enligt ABL 10 kap 16 § får revisorn inte äga aktier i bolaget eller annat bolag i samma koncern samtidigt som han är vald revisor. Enligt detta stadgande får den valde revisorn då inte heller vara styrelseledamot eller verkställande direktör i bolaget eller dess dotterföretag och dessutom får han inte biträda vid bolagets bokföring eller medelsförvaltning (jfr RNFS 1997.1 5-7 §§). Den valde revisorn får över huvud taget inte stå i någon beroendeställning och han får således inte låna pengar av bolaget eller annat bolag i samma koncern, se p 6. I stadgandet finns en släktkatalog som dock i alla avseenden inte är heltäckande i det att den inte hänvisar till aktieäggande. Dock följer av god revisorssed att släktkatalogen även skall tillämpas på aktieäggande och ytterligare situationer, alltså en koppling till självregleringen. Man kan här till lägga den viktiga generalklausulen i RevL 14 § 2 st 2 mom som är tilltänkt att användas på en viss situation där nu angivna bestämmelser inte kan tillämpas men där förhållandena är sådana att det finns risk för rubbat förtroende och att den valde revisorns opartiskhet och självständighet hotas.

P g a kravet på en oberoende revisor uppkommer problem då den valde revisorn även tillhandahåller ytterligare tjänster, såsom nämndes tidigare, exempelvis rådgivning angående redovisnings- och skattefrågor, företagsanalys, företagsutveckling, finansiell analys, fastighetsvärdering och informationsteknologi⁴⁹. I vilken omfattning får den valde revisorn vara behjälplig i dessa – och även andra - avseenden gentemot en klient som revisorn därjämte är satt att granska? Man kan härvid använda sig av den tidigare gjorda uppdelningen; råd i frågor med anknytning till områden som skall granskas i räkenskaps- respektive förvaltningsrevisionen (den renodlade revisorsrollen, huvudsakligen situation 1)) och frågor som saknar ett direkt samband med granskningsområdena (den utvidgade revisorsrollen, situation 2)). Vad avser den första kategorin så finns idag lagregler för revisorns medverkan

vad som därmed avses, se art 24 och 27.

⁴⁶ Stadgandet fanns tidigare i förordning (1973:221) om auktorisation och godkännande av revisorer.

⁴⁷ I god revisorssed ingår t ex att följa en annan rättslig standard, nämligen god revisionsssed. God revisionsssed å sin sida är en rättslig standard, hänförlig till själva revisionen. Se härom i Gometz, U, JT 1996-97 s 216 ff och Festskrift till Jan Sandström s 97 f.

⁴⁸ Viktigt att notera är att de rena jävsbestämmelserna i RevL (jfr 14 § 2 st 1 men) avser – med undantag för generalklausulen i 14 § 2 st 2 men – revisorsjäv enligt annan lag än RevL.

⁴⁹ Som ett resultat av uppfattningen att omfattningen av rådgivningsverksamheten har betydelse för frågan om revisorns oberoende i förhållande till det granskade företaget kan ses den nya lagändring i ÅRL som innebär att företaget är skyldig att offentligt redovisa hur revisorns arvode fördelas på revision respektive rådgivning. Enligt förarbetena kan denna uppgift vara väsentlig för dem som berörs av företagets verksamhet, se prop 1997/98:99 s 140 f.

vid revisionsklientens redovisning och medelsförvaltning⁵⁰ medan det i övrigt saknas sådana direkt uttryckliga regler. Bestämmelserna om medelsförvaltningsförbud och redovisningsjämv finns i ABL 10 kap 16 § och RNFS 1997:1, till vilka de sistnämnda reglerna hänvisas via kravet på god revisorssed i RevL. När det gäller rådgivning inom andra områden som omfattas av den lagstadgade revisionen är det istället generalklausulen i RevL 14 § och i någon mån bestämmelsen om förtroenderubbande sidoverksamhet i 15 § som sätter gränserna⁵¹. I viss mån får även SRS:s och FAR:s regler om god revisorssed betydelse. Man får helt enkelt bedöma den enskilda situationen mot bakgrund av syftet med regleringen vad avser revisorns oberoende vid lagstadgad revision; att upprätthålla ett oberoende inte bara rent faktiskt, utan även i förhållande till hur situationen kan uppfattas av en utomstående betraktare⁵².

När det gäller råd i frågor utan direkt anknytning till områden som skall granskas i den lagstadgade revisionen lägger RevL 15 § i viss mån hinder i vägen genom krav på oberoende i verksamhet utanför revisionsverksamhet. Vidare gäller, som nämnts ovan, SRS:s och FAR:s regler om oberoende även vid rådgivning i detta avseende.

Som ett resultat av kravet på oberoende kan man konstatera det utomordentligt viktiga; den reviderande revisorn är *de lege lata* ett granskande och rapporterande sidoordnat bolagsorgan och inte en del av bolagets ledning. Revisorn skall vara strikt neutral till intressenterna och inte delaktig i t ex förvaltningen av bolagets ekonomiska angelägenheter och det är således viktigt att revisorn inte tar på sig ansvar och befogenheter som åvilar företagsledningen⁵³. Det är mot denna bakgrund man skall läsa följande påpekande från revisorn i revisionsberättelsen: "Det är styrelsen och verkställande direktören som har ansvaret för räkenskapshandlingarna och förvaltningen. Mitt ansvar är att uttala mig om årsredovisningen och förvaltningen på grundval av min revision." Det kan aldrig bli fråga om några inskränkningar här⁵⁴. Denna ansvarsavgränsning bör förövrigt alltid noga klargöras med klienten och det gäller i alla revisorns roller.

⁵⁰ Med medelsförvaltning avses skötseln av de pengar och andra finansiella resurser företaget har för sin verksamhet, se FAR:s Revisionsbok 1998 s 16.

⁵¹ Revisionsbolagsutredningen har funnit det ogörligt att entydigt bestämma gränsen för tillåten rådgivning inom alla de områden som idag utgör vunden mark för rådgivande revisorer, då denna verksamhet kan sägas spänna över hela det ekonomiska fältet. Se härom i SOU 1999:43 s 133.

⁵² Enligt Revisionsbolagsutredningen har revisorn, då denne fullföljer sina skyldigheter i samband med revisionen, inte bara en rätt utan också en skyldighet att – i enlighet med god revisors- och revisionsmed – lämna råd och förslag till förbättringar med avseende på revisionsklientens redovisning och förvaltning, se SOU 1999:43 s 112. Notera också att SRS:s och FAR:s regler angående revisorns oberoende inte begränsas till att gälla revisorns revisionsuppdrag utan istället framhålls att vid utförande av uppdrag som konsult gäller i princip samma krav; revisorns insats skall präglas av självständighet och objektivitet i all dennes verksamhet och detta gäller således i alla de tre situationerna (1)-3)).

⁵³ I doktrin har diskuterats hur det av lagstiftaren eftersträfvade målet med en helt oberoende revisor verkligen uppnåtts. *De lege ferenda* har också kritiska röster höjts som hävdar att det är orimligt att revisorns kunskaper inte skulle kunna utnyttjas inom företaget – även inom ramen för hans revisorssyssla. Se angående detta Gorton, L i Festskrift till Knut Rodhe s 203 f, Lindén, L, Makten över företaget s 143 ff, Blomberg, Företagsekonomi 1973 nr 11 s 18 ff och Pokorny, Företagsekonomi 1973 nr 12 s 4 ff.

⁵⁴ Se bl a FAR:s Revisionsbok 1998 s 102.

4. Revision

4.1 Allmänt

Omfattningen av revisorns granskning uttrycks i ABL 10 kap 3 § som säger att revisorn skall granska bolagets årsredovisning och bokföring samt styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning⁵⁵. Granskningen skall härvidlag vara så ingående och omfattande som god revisionsred kräver. Av betydelse för granskningens omfattning är även revisorns kompetens och oberoende⁵⁶. I viss mån kan även beslut från bolagsstämman påverka granskningens omfattning genom att den valde revisorn är skyldig att följa anvisningar som meddelas av bolagsstämman, förutsatt att de lämnade föreskrifterna inte strider mot lag, bolagsordning eller god revisionsred, se ABL 10 kap 4 §. Exempelvis kan bolagsstämman ha en önskan om att vissa avsnitt bör granskas och rapporteras särskilt. Men som utgångspunkt är det den valde revisorn som själv bestämmer omfattningen av sitt arbete. Enligt doktrin kan en inskränkning i det avseende inte göras⁵⁷.

Redan nu bör framhållas att det i normalfallet aldrig kan bli frågan om en granskning av all dokumentation och redovisning av varje affärshändelse och varje intern kontrollåtgärd o s v. I stället blir revisorns insatser ofta ett resultat av stickprovskontroller. Härvidlag bör ske en lämplig avvägning mellan två granskningsmetoder, substansgranskning och internkontrollgranskning. Med substansgranskning avses granskning av innehållet i olika resultat- och balansposter antingen i den löpande redovisningen eller i bokslut⁵⁸. Med internkontrollgranskning avses just granskning av den interna kontrollen i bolaget. Ofta granskas den interna kontrollen även genom intern revision, vilket primärt är bolagsledningens instrument för granskning och värdering av den interna styrfunktionens effektivitet och säkerhet⁵⁹. Den interna kontrollen syftar till att säkerställa att oavsiktliga eller avsiktliga fel som kan begås i ett bolags verksamhet, inte medför fel i redovisningen eller förorsakar förluster. Den interna kontrollen är en självständig granskningspost under bokföringsgranskningen men därjämte kan internkontrollgranskningen alltså även få betydelse för årsredovisningsgranskningen och förvaltningsgranskningen på ett indirekt sätt. Om den valde revisorn vid internkontrollgranskningen har funnit den interna kontrollen god, ökar utrymmet för att lita på bolagets egna granskning och uppgifter och således kan substansgranskningens omfattning minska vid årsredovisningsgranskningen. Det kan dock aldrig bli frågan om att helt utesluta all substansgranskning, inget internt kontrollsystem är hundra procentigt säkert. Vidare är förekomsten av en väl fungerande intern kontroll ett av de områden som ytterst ligger på bolagsledningens ansvar, d v s en post under förvaltningsgranskningen⁶⁰. Någon ytterligare beskrivning av hur granskningen går till rent

⁵⁵ Indirekt fastställs ju granskningens omfattning även av andra stadganden. T ex är målet med revisionen som bekant att granskningen skall utmynna i en revisionsberättelse, vilket gör att även ABL 10 kap 5 § med sina hänvisningar får betydelse för räkenskapsrevisionens omfattning, då dessa bestämmelser i viss mån anger vad revisionsberättelsen skall innehålla i detta avseende.

⁵⁶ Kedner, G - Roos, C M & Skog, R, Aktiebolagslagen med kommentarer del II s 37.

⁵⁷ Rodhe, K, Aktiebolagsrätt s 204.

⁵⁸ FAR:s rekommendation Revisionsprocessen i FAR:s Revisionsbok 1998 s 466.

⁵⁹ FAR:s rekommendation Revisionsprocessen i FAR:s Revisionsbok 1998 s 461.

⁶⁰ Enligt ABL 8 kap 3 § åligger det styrelsen att tillse att bolagets organisation är utformad så att bokföringen, medelsförvaltningen och bolagets ekonomiska förhållanden i övrigt kontrolleras på ett betryggande sätt. Enligt ABL 8 kap 25 § skall den verkställande direktören vidta de åtgärder som är nödvändiga för att bolagets bokföring skall kunna fullgöras i överensstämmelse med lag och för att medelsförvaltningen skall kunna skötas på ett betryggande sätt.

praktiskt lämnas inte i uppsatsen utan läsaren hänvisas i stället till den rikliga behandling som finns i facklitteraturen.

För att möjliggöra en god revision föreskrivs i ABL 10 kap 7 § att bolagsledningen är skyldig gentemot den valde revisorn att lämna de upplysningar och biträde som denne begär i samband med granskningen.

Emellertid är revisorns granskningsuppgifter inte begränsade till sådan granskning som avses i ABL 10 kap. I flera andra kapitel förekommer regler om revisors medverkan i andra sammanhang. Exempelvis skall revisorn medverka vid bolagsbildning, nyemission, emission av skuldebrev, nedsättning av aktiekapitalet och fusion. Från detta bortses dock i uppsatsen om inget annat anges. Med granskning i samband med lagstadgad revision i aktiebolag avses således den valde revisorns granskning som föranleds av ABL 10 kap. Vid sidan om de primära mål och syften som finns med de tre olika granskningarna, och som anges nedan, skall revisorn även i revisionsberättelsen anmärka om han funnit att bolaget inte har fullgjort sina skyldigheter att 1) göra skatteavdrag enligt skattebetalningslagen (1997:483), 2) anmäla sig för registrering enligt 3 kap 2 § skattebetalningslagen, 3) lämna skattedeklaration enligt 10 kap 9 eller 10 §§ skattebetalningslagen *eller* i rätt tid betala skatter och avgifter som omfattas av 1 kap 1 och 2 §§ skattebetalningslagen. Således ingår även detta i revisorns granskning enligt ABL 10 kap men härom kommer ingen ytterligare behandling i uppsatsen, se dock under (4.4.2.6).

Att helt klart särskilja olika granskningsmoment som tillhörande antingen årsredovisningsgranskning, bokföringsgranskning eller förvaltningsgranskning är ofta svårt då revisionens olika led inte sällan griper in i varandra. Exempelvis är en viss granskning av den interna kontrollen en förutsättning för en tillfredsställande förvaltningsrevision medan den interna kontrollen ofta inräknas i bokföringsgranskningen, se härom under (4.3.3).

All lagstadgad revision bör inledas med en grundläggande planering, efter vilken revisionen kan inriktas på ett sådant sätt att principerna om väsentlighet och risk följs. Alla företag är unika och måste därför granskas utifrån sina unika förhållanden. Genom den koppling till god revisionssed som finns i lagen är det även möjligt att låta förhållanden i det enskilda fallet vara vägledande. I takt med utvecklingen kan god revisionssed innebära just att granskningen tillåts se olika ut vid skilda förhållanden. Men i och med att det inte existerar en given mall för hur varje företag skall granskas blir just planeringen av revisionen av stor betydelse.

Vid själva granskningen är just begreppen *väsentlighet* och *risk* av stor betydelse, vilket föranleder ett särskilt avsnitt i uppsatsen. Även rättsliga standards kommer att behandlas särskilt, vilket beror på den betydelse som självregleringen och god sed har fått i rättstillämpningen på redovisnings- och revisionsområdet.

Men jämte granskningen bör också den rapporteringsskyldighet som åligger revisorn i kravet på att avge revisionsberättelse och revisorns möjlighet/skyldighet att framställa erinringar och påpekanden till styrelsen och den verkställande direktören ses som en del av revisionen. Om man dessutom skall se den nu, i ABL införda, anmälningsskyldigheten för revisorn som en del av revisionen är en smaksak. Jag har å min sida valt att behandla anmälningsskyldigheten under detta kapitel, dock ej som en del av rapporteringen. Slutligen har jag i ett särskilt avsnitt har tagit upp revisorns tystnadsplikt, vilket utgör en viktig del i arbetet med revisionen.

Syftet med revisionen anses vara att öka trovärdigheten i den redovisning som företagen lämnar ut⁶¹. Revisionsbolagsutredningen har definierat revisionen utifrån dess syfte enligt följande⁶²: ”På företagsledningen faller att utarbeta och presentera årsredovisningen. Revisorn skall uttala sin uppfattning (d v s försäkra eller bekräfta) om redovisningen är upprättad, i alla

⁶¹ Se FAR:s Regler om revisorer och revision s 7 och SOU 1999:43 s 74.

⁶² SOU 1999:43 s 74. Se även FAR:s Regler om revisorer och revision s 7.

väsentliga avseenden, enligt gällande regler. Uttalandet innefattar att ta ställning till om årsredovisningen ger en rättvisande bild och en adekvat redovisning av bolagets finansiella ställning och resultat. Användarna av årsredovisningen får genom revisionen ett mer tillförlitligt underlag och uppnår därmed en större säkerhet för beslut på grundval av en reviderad årsredovisning (räkenskapsrevision). Revisorn skall också granska att styrelsen och verkställande direktören har följt lag och inte dragit på sig skadeståndskrav mot bolaget (förvaltningsrevision).”

4.2 Planering

Möjligheterna till en god revision är större med ett väl planerat upplägg vad avser kvantiteten på arbetsinsatser och inriktningen på olika granskningsområden. Bedömningen kan också röra hur, när och av vem granskningen skall utföras. Styrande principer vid planeringen är principerna om väsentlighet och risk då planeringen syftar till att avgöra vad som granskas och hur mycket och när och hur granskningen skall ske.

Inledningsvis är det alltså tänkt att revisorn skall samla in, analysera och bedöma en stor mängd information i syfte att lära känna och förstå företagets verksamhet; revisorn börjar således sitt arbete med en *företagsanalys*⁶³. Efter denna inledande orientering är det tänkt att revisorn skall ha en bättre kännedom om både interna och externa förhållanden. Exempelvis bör revisorn som utgångspunkt ha undersökt bransch, marknad och konkurrenssituation, kunder och försäljning, leverantörer och inköp, produktion, tjänster och produkter, finansiell situation, organisation, marknadsföring, ekonomifunktion och informationssystem m m⁶⁴. För en användbar företagsanalys krävs rimlighetsbedömningar och jämförelser med motsvarande uppgifter för föregående år, budget, prognoser och branschuppgifter.

Resultatet av företagsanalysen får sedan betydelse för såväl räkenskaps- som förvaltningsrevisionen

4.3 Granskning

4.3.1 Väsentlighet och risk

Vid lagstadgad revision är det alltså tänkt att en väsentlighets- tillsammans med en riskbedömning skall avgöra vad som granskas och hur mycket och när och hur granskningen skall ske. Revisorn skall således planera och genomföra sitt arbete på ett sådant sätt att han i normalfallet kommer att upptäcka väsentliga fel eller förhållanden som skulle påverka hans ställningstagande till årsredovisningen eller förvaltningen⁶⁵. Väsentlighets- och riskbedömningen hänger samman och det går inte att förklara den ena utan att samtidigt förutsätta den andra.

⁶³ Ofta inräknas även väsentlighets- och riskbedömningen i företagsanalysen. Enligt mitt upplägg torde istället företagsanalysen vara en förberedande åtgärd för att kunna utföra väsentlighets- och riskbedömningen på ett tillfredsställande sätt. Det är dock svårt att alltid kunna säga när man har att göra med det ena eller andra. Man kan anta att en preliminär väsentlighets- och riskbedömning genomförs redan då man påbörjar arbetet med företagsanalysen. Frågan borde vara av mindre praktisk betydelse. I FAR:s Revisionsbok 1998 finns ett avsnitt som syftar till ett ge stöd till revisorn vid planeringen och en god struktur på företagsanalysen, se s 121 ff.

⁶⁴ Uppräkningen bygger på FAR:s Revisionsbok 1998 s 20.

⁶⁵ Se FAR:s rekommendation Revisionsprocessen i FAR:s Revisionsbok 1998 s 456.

Väsentliga fel kan uppstå genom oegentligheter och oavsiktliga fel och visst kan det i vissa situationer ha betydelse om felet har sin grund i uppsåt eller oaktsamhet. Att felet har sin grund i ett avsiktligt handlande – eller underlåtande – kan göra att felet, av många, anses väsentligt medan det annars skulle bedömts vara mindre väsentligt. Från detta bortses dock i fortsättningen. Däremot kan bedömning av uppsåt eller oaktsamhet ha stor betydelse vid riskbedömningen. På så vis kan man säga att väsentlighetsbedömningen som huvudregel utgår från en objektiv mall medan riskbedömningen har ett stort mått av subjektivitet.

4.3.1.1 Väsentlighet

Väsentlighetsbedömningen får betydelse för dels vilka områden som granskningen främst inriktas på och dels vilka delar i dessa områden som är av speciellt intresse. Bedömning hänger samman med en bedömning av var risken för fel är som störst.

Väsentligheten avser felaktighetens möjlighet att påverka dels årsredovisningen och dels bedömningen av om styrelsen och verkställande direktören har fullgjort sina åligganden enligt ABL och bolagsordningen. Exempelvis kan fel i årsredovisningen betecknas som väsentliga om de är av sådan omfattning eller art att de, om de varit kända för en omdömesgill intressent/bedömare, hade påverkat dennes ställningstagande⁶⁶. Bedömningen baseras på revisorns egna yrkesmässiga erfarenhet och förutsättningarna i det enskilda fallet. Står bolaget inför större förändringar kan vissa saker vara av större betydelse vid en viss tidpunkt än annars.

Vid bedömningen är vidare storleken på bolaget av intresse. Av det faktum att belopp som är så stora att de kan påverka bilden av bolaget i årsredovisningen skall granskas mer noggrant följer att bedömningen blir olika i olika bolag. Ofta använder sig revisorn av vissa minimibelopp eller andra väsentlighetstal vid sin bedömning vilket sannolikt är till stor hjälp redan på planeringsstadiet. Denna metod rekommenderas för övrigt i FAR:s rekommendation Revisionsprocessen⁶⁷.

Särskilt betonas vikten av en väsentlighetsbedömning – åtminstone preliminär - redan vid planeringen av revisionen. Detta förutsätter bl a att revisorn redan då definierar vad som är väsentligt för årsredovisningen som helhet. Men kontinuerligt under revisionen tvingas revisorn ställa sig frågor kring väsentlighet för att revisionen därigenom skall kunna utföras på ett önskvärt sätt mot bakgrund av utvecklingen inom såväl den rättsliga regleringen som bolaget självt.

Väsentlighetsbedömningen syftar alltså till att styra in granskningen på områden och delar där det finns störst risk för *väsentliga* fel.

4.3.1.2 Risk

Riskbedömningen innebär att revisorn skall bedöma var *riskerna* är som störst för väsentliga fel. Med fel avses primärt ett felaktigt uttalande i revisionsberättelsen. När man diskuterar revisorns riskbedömning brukar man dela in riskerna i fyra olika risktyper, varav en motsvarar risken för det primära felet; ett felaktigt uttalande i revisionsberättelsen. Denna risk benämns *revisionsrisk* och påverkar i sin tur de tre övriga risktyperna.

Den *inneboende risken* motsvarar risken för att det blir fel i bolagets redovisningen och/eller förvaltning⁶⁸. Denna risk kan variera med bolagets komplexitet och förekomsten av

⁶⁶ Se FAR:s rekommendation Revisionsprocessen i FAR:s Revisionsbok 1998 s 456.

⁶⁷ Se FAR:s rekommendation Revisionsprocessen i FAR:s Revisionsbok 1998 s 456.

⁶⁸ Inte sällan kan felet vara att hänföra till såväl redovisning som förvaltning.

bedömningar vid exempelvis värdering av tillgångar och skulder⁶⁹. Attraktiva tillgångar och andra tillgångar, vars värden snabbt följer efterfrågeändringar och som starkt påverkas av teknologisk utveckling har ofta en hög inneboende risk.

Kontrollrisken benämns risken för att väsentligt fel inte upptäcks och tas om hand av bolagets interna kontrollsystem. Denna risk minskar generellt ifall systemet för den interna kontrollen utformas på ett ändamålsenligt sätt och bolagsledningens integritet och kompetens är stor. I alla internkontrollsystem finns en kontrollrisk, någon hundra procentig säkerhet bör inte föresväva någon, vilket kan vara värt att notera.

Upptäcktsrisken, slutligen, är risken att de utförda revisionsåtgärderna inte uppdagar väsentliga fel och missförhållanden. Denna risk är alltså direkt relaterad till dels inriktningen och dels omfattningen på granskningen.

Upptäcktsrisken är revisionsrelaterad medan den inneboende risken och kontrollrisken existerar oavsett förekomsten av revision. I stället får de två sistnämnda betydelse på ett indirekt sätt; de påverkar revisorns bedömning av granskningsinsatser och därmed också möjligheterna att upptäcka felen. Vad man kan konstatera är att en hög inneboende risk och kontrollrisk bör föranleda revisorn att öka omfattningen av sina granskningsåtgärder⁷⁰.

En riskbedömning kan tjäna flera syften. Exempelvis kan analysen vara till hjälp när revisorn försöker finna dels väsentliga fel i redovisning eller svagheter i den interna kontrollen och dels underlag för att bedöma om styrelsen och verkställande direktören utsätter bolaget för risker som kan vålla skada utan att ge motsvarande fördelar.

4.3.2 Rättsliga standards

4.3.2.1 Allmänt

Självregleringen har fått stor betydelse på redovisnings- och revisionsområdet genom att lagstiftaren, inom dessa områden, har valt att stifta ramlagar med hänvisningar till sk rättsliga standards. Även inom andra områden har självregleringen blivit en del av den rättskapande och rättstillämpande symbiosen⁷¹. Med en rättslig standard avses en norm som skapas, underhålls och accepteras av aktörerna själva men vars innebörd ytterst fastställs av domstol. De rättsliga standards som jag avser att behandla i uppsatsen är god revisionssed, god revisorssed och god redovisningssed, samtliga viktiga att känna till – och framför allt hålla isär – då man studerar revisorns funktion och ansvar vid revision.

Skälet till ett regelverk med hänvisningar till rättsliga standards är vår alltmer komplicerade tillvaro där lagstiftaren inte har möjlighet att förutse varje tänkbar konfliktsituation⁷². Tanken är då i stället att en standard skall följa den allmänna utvecklingen inom det aktuella verksamhetsområdet. På redovisnings- och revisionsområdet innebär ordningen även att granskningen får växlande omfattning och innebörd allt efter bolagens skiftande förhållanden. Denna standard skall, är det tänkt, kodifieras i rekommendationer o dyl från det självreglerande organet. Dock är det här inte fråga om någon ensamrätt för aktörerna och deras organ, ofta pekar förarbeten därjämte på betydelsen av myndigheters föreskrifter och allmänna råd. Även ärenden avgjorda av tillsynsmyndigheter kan påverka utvecklingen av rättsliga standards⁷³.

⁶⁹ Se FAR:s rekommendation Revisionsprocessen i FAR:s Revisionsbok 1998 s 456.

⁷⁰ Se FAR:s rekommendation Revisionsprocessen i FAR:s Revisionsbok 1998 s 457.

⁷¹ Nämnas kan NBK och AmN på aktiemarknadsområdet.

⁷² Gometz, U, Festskrift till Jan Sandström s 91.

⁷³ Exempelvis kan god revisionssed påverkas av ärenden avgjorda av statens tillsynsmyndighet. Fram till 1 juli

Då man fastställer en rättslig standard är kopplingen till lag definitiv; dels är aktörerna tvingade enligt lag att följa standarden, dels är det, som nämndes tidigare, ytterst en domstol som fastställer innebörden av standarden.

Alltså, de rättsliga standarderna är förankrade i lag, deras innebörd fylls ut av bl a aktörerna själva och deras organ jämte myndighetsföreskrifter och allmänna råd *och* ärenden avgjorda av tillsynsmyndigheter medan uppgiften att fastställa den rättsliga innebörden ytterst har lämnats åt praxis.

Jag övergår nu till att behandla god revisionssed, god revisorssed och god redovisningssed och endast i den omfattning de har betydelse för diskussionen kring revision i aktiebolag. I viss mån kommer jag att använda mig av termen vald revisor.

4.3.2.2 God redovisningssed

God redovisningssed avser bokföring och extern redovisning. På så vis är kravet på god redovisningssed inte direkt riktat till den valde revisorn utan till de personer som ansvarar för bokföringen och den externa redovisningen. Angående ansvarsavgränsningen mellan den valde revisorn - ja, vilken revisor som helst för övrigt - och styrelsen och verkställande direktören då det gäller årsredovisning och räkenskaper råder inget tvivel. Att årsredovisning upprättas och att räkenskaper förs ansvarar styrelsen och verkställande direktören för. I stället är det på ett indirekt sätt som god redovisningssed får betydelse för den valde revisorn. Vad den valde revisorn skall göra är att granska årsredovisningen och bokföringen. Men för att kunna granska på ett tillfredsställande sätt förutsätts självfallet att den valde revisorn är väl insatt i – och beaktar – god redovisningssed. Revisorn skall enligt ABL 10 kap 28 § i revisionsberättelsen uttryckligen ange huruvida årsredovisningen är upprättad i enlighet med ÅRL.

God redovisningssed är förankrad i lag genom ÅRL 2 kap 2 § och BFL 2 § där det står att årsredovisningen skall upprättas i enlighet med god redovisningssed respektive att bokföringsskyldigheten skall fullgöras på ett sätt som överensstämmer med god redovisningssed.

Lagstiftarens definition av god redovisningssed har alltsedan begreppets tillkomst varit i stort densamma⁷⁴. Definitionen i tidigare förarbeten har varit "en faktiskt förekommande praxis hos en kvalitativt representativ krets bokföringsskyldiga"⁷⁵ medan det i senare förarbeten sägs att "[g]od redovisningssed kan betecknas som en allmän rättslig standard grundad framför allt på - utöver lag - förekommande praxis och rekommendationer"⁷⁶. Vad avser de auktoritativa organens roll, hänvisar lagstiftaren till allmänna råd och rekommendationer av BFN, RR, Finansinspektionen⁷⁷.

1995 var det Kommerskollegium och därefter är det RN som svarar för den prövning och tillsyn som följer av, numera, den nya RevL.

⁷⁴ Före 1975/76 års aktiebolags- och bokföringslagstiftning nyttjades istället begreppen "allmänna bokföringsgrunder och god köpmannased" i bokföringslagen men sannolikt var någon skillnad i sak inte avsedd, se Gometz, U, Festskrift till Jan Sandström s 92.

⁷⁵ Prop 1975:103 s 148.

⁷⁶ Prop 1995/96:10, del II s 11.

⁷⁷ Prop 1995/96:10, del II s 181.

4.3.2.3 God revisionsssed

God revisionsssed är den sed som eftersträvas vid utförande av revision⁷⁸. Till skillnad från god redovisningssed riktar sig god revisionsssed direkt till den valde revisorn.

God revisionsssed är förankrad i lag genom ABL 10 kap 3 § där innehållet av den valde revisorns granskningsåliggande begränsas till god revisionsssed. Räkenskaps- och förvaltningsrevisionen skall vara så ingående och omfattande som god revisionsssed kräver. Om man dessutom räknar in den valde revisorns möjlighet/skyldighet att framställa erinringar till styrelsen och den verkställande direktören i revisionen finns begränsningen lagfäst även i ABL 10 kap 6 §⁷⁹.

Angående en definition av god revisionsssed begränsar sig förarbetsuttalandena till att ange metod och normbildare. Metoden är den ovan nämnda, se (4.3.2.1), och normbildare är - förutom domstolarna - revisorsorganisationerna och RN som genom rekommendationer och yttranden skall lämna närmare vägledning angående omfattningen av revisorns granskning⁸⁰. I detta sammanhang bör FAR:s rekommendation Revisionsprocessen nämnas. Även ärenden avgjorda av statens tillsynsmyndighet, numera RN - tidigare Kommerskollegium -, kan påverka utvecklingen av god revisionsssed.

4.3.2.4 God revisorssed

God revisorssed avser alla revisorns uppdrag och omfattar revisorns uppträdande t o m i viss mån utanför tjänsten. I likhet med god revisionsssed, men till skillnad från god redovisningssed, riktar sig god revisorssed direkt till den valde revisorn. Skillnaden gentemot god revisionsssed är att god revisorssed även omfattar den utvidgade revisorsrollen (i viss mån ännu mer).

God revisorssed är förankrad i lag genom RevL 14 § där revisorn åläggs att utföra sina uppdrag omsorgsfullt och enligt god revisorssed.

Någon definition av god revisorssed ges inte i förarbetena utan i stället uttrycks direkt i RevL 3 § att det ankommer på RN att utveckla och främja god revisorssed. FAR publicerar rekommendationer som innehåller uttalanden om god revisorssed⁸¹.

4.3.2.5 Sedernas inbördes relation

Då samtliga tre rättsliga standards har betydelse för revisorns arbete - och då även ansvar - i samband med revision borde det vara av intresse att närmare granska om, och i så fall hur, de sinsemellan hänger ihop.

Det torde inte råda någon tvekan om att god revisorssed är det vidaste av de tre begreppen. Det är rent av på det viset att med god revisorssed följer dels att revisorn, vid revision, skall följa god revisionsssed och dels att revisorn vid granskning av årsredovisning och bokföring är väl insatt i - och beaktar - god redovisningssed⁸². En revisor kan alltså vara tvungen att, för

⁷⁸ När god revisionsssed infördes som rättslig standard i 1975 års ABL gjordes detta i syfte att ersätta den tidigare lagstiftningsmetoden i 1944 års ABL. Den äldre metoden - med en uppräknning av vilka åtgärder den valde revisorn skulle vidta - ansågs vara omöjlig att få heltäckande, se SOU 1971:15 s 266.

⁷⁹ Även den valde revisorns skyldighet att följa bolagsstämmans anvisningar begränsar sig till god revisionsssed, se ABL 10 kap 4 §.

⁸⁰ Prop 1997/98:99 s 148.

⁸¹ Se FAR:s Regler till vägledning för FAR-ledamöternas skyldighet att följa god revisorssed, regel 1 i Regler om revisorer och revision s 190.

⁸² Se härom i prop 1994/95:152 s 71 och 73, Gometz, U, Festskrift till Jan Sandström s 96 ff och JT 1996-97 s

att uppfylla kravet på god revisorssed, följa 1) avgörande från domstolar, då det ytterst är domstolspraxis som fastställer sedernas rättsliga innehåll, 2) resultatet av RN:s arbete med att utveckla och främja god revisorssed och god revisionsssed (rekommendationer, råd och avgöranden), 3) rekommendationer och yttranden från revisorsorganisationerna, 4) myndigheters föreskrifter och allmänna råd som kan få betydelse för innehållet av samtliga tre standarder och 5) allmänna råd och rekommendationer av BFN, RR och FI som har betydelse för god redovisningssed.

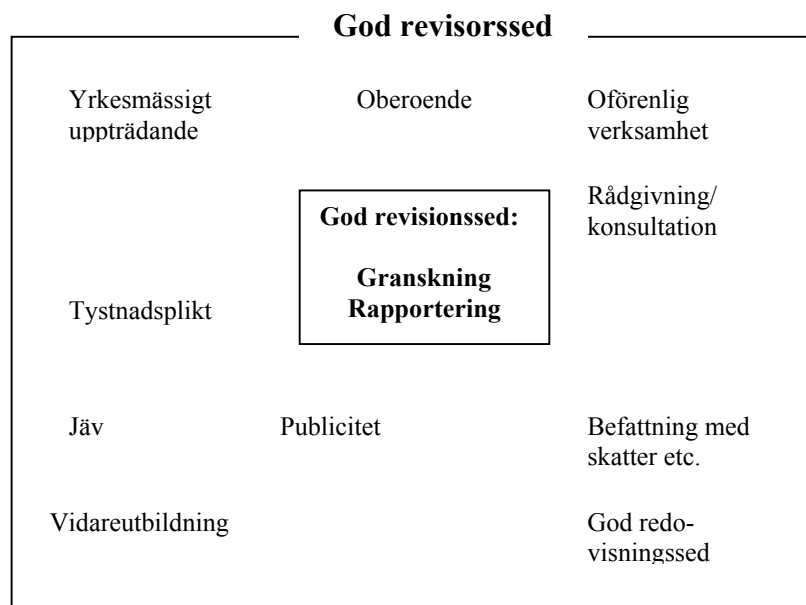
Det sagda innebär att en revisor som bryter mot god revisionsssed och/eller god redovisningssed därigenom även bryter mot god revisorssed men att en revisor kan bryta mot god revisorssed utan att för sakens skull bryta mot god revisionsssed och/eller god redovisningssed.

Vad avser den inbördes relationen främst mellan begreppen god revisorssed och god revisionsssed så finns ett klart och illustrativt uttalande i Inledningen till FAR:s rekommendationer m m i revisionsfrågor⁸³:

”Enligt FARs regler för god revisorssed skall ledamöterna beakta god revisionsssed och därmed av FAR utfärdade rekommendationer i revisionsfrågor. Dessa regler och rekommendationer skall i tillämpliga delar beaktas vid all revisionsverksamhet oavsett associationsform.

I anslutning till revisionen eftersträvar revisorn även att lämna förslag till förbättringar i fråga om företagets organisation, redovisning, kalkyler, budgetering etc. Det är vanligt att revisorn därvid till bolaget avger en särskild skrivelse med sina iakttagelser. I vissa fall kommenterar revisorn även affärsmässighet och ändamålsenlighet. Revisorn fyller också en viktig funktion genom att utveckla och sprida god redovisningssed bl a genom påverkan på bolagens årsredovisningar. Dessa insatser behandlas ej i revisionsrekommendationerna, vilka endast omfattar den lagstadgade revisionen.”

Schematiskt skulle den inbördes relationen mellan dessa tre rättsliga standards kunna åskådliggöras enligt denna, från doktrin, hämtade bild⁸⁴.



216 ff, Pehrsson, L, JT 1996-97 s 137 ff. Se även FAR:s Regler till vägledning för FAR-ledamöternas skyldighet att följa god revisorssed, regel 4 i Regler om revisorer och revision s 191.

⁸³ Se FAR:s Revisionsbok 1998 s 449.

⁸⁴ Gometz, U, Festskrift till Jan Sandström s 97.

4.3.3 Räkenskapsrevision

Vid räkenskapsrevisionen skall den valde revisorn mot bakgrund av den väsentlighets- och riskbedömning som han tidigare gjort - och kontinuerligt gör - granska bolagets årsredovisning och bokföring på ett sådant ingående och omfattande sätt att granskningen ryms inom god revisionssed. God revisionssed får även betydelse då revisorn gör en avvägning i det enskilda fallet mellan granskningsområdena. Detta gäller inte bara mellan årsredovisnings- och bokföringsgranskning utan även mellan räkenskaps- och förvaltningsrevision.

Syftet med räkenskapsrevisionen torde främst vara att öka trovärdigheten i den redovisning som företagen lämnar ut. Användarna av årsredovisningen får genom revisionen ett mer tillförlitligt underlag och uppnår därmed en större säkerhet för beslut på grundval av en reviderad årsredovisning⁸⁵. På så vis kan man hävda att räkenskapsrevisionen i större omfattning än vad fallet är med förvaltningsrevisionen, på ett direkt sätt utförs i fleras intresse.

4.3.3.1 Granskning av årsredovisning

Årsredovisningen består av en balansräkning, en resultaträkning, noter och en förvaltningsberättelse samt i vissa fall av en finansieringsanalys, se ÅRL 2 kap 1 §. Granskningen av årsredovisningen styrs till viss del av bestämmelserna om revisionsberättelsen och dess innehåll. Av ABL 10 kap 28 § framgår att revisorn i revisionsberättelsen skall uttala sig om huruvida årsredovisningen har upprättats i överensstämmelse med ÅRL. Granskningens omfattning styrs alltså av det faktum att revisionsberättelsen skall innehålla ett uttalande om t ex årsredovisningen har upprättats i enlighet med god redovisningssed och om den ger en rättvisande bild av bolagets ställning och resultat, se ÅRL 2 kap 2 och 3 §§. Över huvud taget skall revisorn granska om tillämpliga bestämmelser i redovisningslagstiftning har följts. Även den bestämmelse som föreskriver revisorn att uttala sig om huruvida bolagsstämman bör dels fastställa balansräkningen och resultaträkningen och dels besluta om dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust enligt förslaget i förvaltningsberättelsen får självfallet betydelse för i vilken omfattning granskningen av årsredovisningen skall ske, se ABL 10 kap 29 §. Rent allmänt kan sägas att en stor del av granskningsarbetet i denna del ligger i att granska innehållet i de olika balans- och resultatposterna. Omfattningen av denna substansgranskning är i viss mån avhängigt granskningsresultatet av internkontrollgranskningen. I doktrin har hävdats att årsredovisningsgranskningen är den valde revisorns huvuduppgift⁸⁶.

4.3.3.2 Granskning av bokföring

Vad avser granskningen av bokföringen kan konstateras att det i ABL tidigare stod räkenskaper⁸⁷. Inte någonstans i lagen eller dess förarbeten fanns en definition av begreppet räkenskaper i aktuellt avseende men med begreppet torde ha menats bl a verifikationshantering, löpande intern och extern redovisning, bokslut, arkivering av räkenskapsmaterial samt intern kontroll⁸⁸. Ändringen av begrepp är av redaktionär art och

⁸⁵ SOU 1999:43 s 74.

⁸⁶ Olsson, C, Festskrift till Knut Rodhe s 351.

⁸⁷ Begreppet bokföring inflöt den 1 januari 1999.

⁸⁸ Kedner, G - Roos, C M & Skog, R, Aktiebolagslagen med kommentarer del II s 37. Se även prop 1997/98:99 s

enligt förarbetena inte avsedd att innebära någon ändring i sak⁸⁹. En central granskningspost vid bokföringsgranskningen är just den interna kontrollen. Enligt en definition av begreppet intern kontroll avses ”[k]ontrollen över bokföringen och medelsförvaltningen [som] omfattar de delar av bolagets organisation och rutiner som säkerställer

- att redovisningen blir riktig och fullständig samt
- att bolagets resurser inom ramen för ABL, bolagsordningen eventuella bolagsstämmodirektiv disponeras endast i enlighet med styrelsens och verkställande direktörens intentioner⁹⁰.

Vid granskningen av den interna kontrollen är förekomsten av ansvars- och arbetsfördelning av stor betydelse. Fördelningarna syftar till att ingen person ensam skall kunna handlägga en transaktion genom hela behandlingskedjan och att det arbete som utförs av en avdelning eller viss befattningshavare om möjligt blir föremål för en oberoende kontroll av någon annan.

4.3.4 Förvaltningsrevision

På samma sätt som fallet är vid räkenskapsrevisionen skall den valde revisorn även här mot bakgrund av den väsentlighets- och riskbedömning som han tidigare gjort - och kontinuerligt gör – genomföra en granskning på ett sådant ingående och omfattande sätt att granskningen ryms inom god revisionssed. Granskningen avser styrelsens och verkställande direktörens förvaltning. Syftet med förvaltningsrevisionen torde främst vara att klarlägga dels om åtgärder eller försummelse som kan föranleda ersättningsskyldighet ligger styrelseledamot eller verkställande direktör till last och dels om styrelseledamot eller verkställande direktör på annat sätt handlat i strid mot ABL, ÅRL eller bolagsordningen⁹¹. Även förvaltningsgranskningen styrs till viss del av bestämmelserna om revisionsberättelsen och dess innehåll. Ifall den valde revisorn upptäcker ett sådant förhållande som ovan nämnts, skall den valde revisorn anmärka detta i revisionsberättelsen, se ABL 10 kap 30 §. Det är i sammanhanget irrelevant hur förhållandena kommer till den valde revisorns kännedom. Oavsett om de framkommer vid räkenskapsgranskningen, förvaltningsgranskningen eller på annat sätt skall de utgöra grund vid bedömningen huruvida styrelsen och verkställande direktören har skött förvaltningen eller ej.

En viktig fråga i sammanhanget är ur vilken aspekt granskningen skall ske. Man måste ha klart för sig de olika bolagsorganens funktionella roller. Aktieägarna kontrollerar bolagsledningen på ett övergripande och indirekt sätt vid bolagsstämman medan bolaget styrs av bolagsledningen, d v s styrelsen och eventuellt en verkställande direktör⁹². Därjämte finns den valde revisorn som ett granskande och rapporterande organ. Frågan ur vilken aspekt granskningen skall ske kanske lika väl kan omformuleras: Vad skall granskas? Är det endast en strikt granskning huruvida bolagsledningen har hållit sig inom ramen för tillämpliga klara föreskrifter i författning och bolagsordning som erfordras eller skall – och får – den valde revisorn därjämte granska förvaltningen utifrån allmänna affärsmässiga och ekonomiska synpunkter? Är det t o m så att den valde revisorn i viss mån även skall granska förvaltningen

147 och SOU 1996:157 s 294 ff där uppräknigen lyder: Verifikationer samt grund- och huvudbokföring.

⁸⁹ Prop 1997/98:99 s 258.

⁹⁰ Se FAR:s rekommendation Revisionsprocessen i FAR:s Revisionsbok 1998 s 458.

⁹¹ Kedner, G - Roos, C M & Skog, R, Aktiebolagslagen med kommentarer del II s 48.

⁹² Enligt ABL 9 kap 1 § är det på bolagsstämman som aktieägarna äger rätt att besluta i bolagets angelägenheter. På annat sätt än vid bolagsstämman har inte aktieägarna legal rätt att lämna bindande direktiv till bolagsledningen. Vidare är inte varje sammankomst mellan aktieägarna en bolagsstämma. För att en sådan skall anses föreligga krävs att kallelsereglerna har iakttagits. Om samtliga aktieägare är överens kan de dock åsidosätta kallelsereglerna och ändå få till stånd en bolagsstämma med kompetens, se härom Dotevall, R, Bolagsledningens skadeståndsansvar s 30.

utifrån social och samhällsekonomisk synvinkel? Vad man kan konstatera inledningsvis är att dessa spörsmål inte fått något uttryckligt svar i ABL, vare sig som förbud eller påbud. Frågan har dock berörts i förarbetena till både 1944 års och 1975 års ABL. I förarbetena till 1944 års ABL⁹³ sägs allmänt om förvaltningsgranskningen att "[d]et ligger i sakens natur, att [den] icke betyder att revisorerna äger tillvälla sig inflytande över förvaltningen. Granskningen skall väsentligen gå ut på att upptäcka eller förebygga olagliga eller eljest oförsvarliga förvaltningsåtgärder. Den ekonomiska lämpligheten av förvaltningsåtgärder tillkommer det icke revisorerna att kritisera, i vidare mån än då åtgärderna kunna tänkas föranleda dechargevägran och skadeståndstalan eller eljest framstå såsom pliktöverträdelser eller pliktförsummelse från bolagsledningens sida." Vad man bör komma ihåg är att det i 1944 års ABL inte fanns någon hänvisning till god revisionsbedömning vid fastställandet av granskningens omfattning. I förarbetena till 1975 års ABL uttryckte föredragande departementschef på följande sätt⁹⁴: "En mer långtgående och utvecklad förvaltningsrevision än den som för närvarande förekommer skulle enligt min mening kunna ge både ägarna och det allmänna samt de anställda värdefull information. Revisorerna skulle då granska och bedöma viktigare beslut och åtgärder inom bolaget från affärsmässig och ekonomisk synpunkt. De skulle kontrollera att företagets ledning har de för styrningen av företaget erforderliga instrument i form av kalkyler, organisations- och utvecklingsplaner etc. Möjligen skulle revisorerna också åläggas att granska bolagets verksamhet ur social och samhällsekonomisk synvinkel. Resultatet av en sådan utvidgad förvaltningsrevision skulle därefter redovisas i revisionsberättelsen." Är då en dylik granskning – och framför allt rapportering – förenlig med principen om revisorns oberoende och revisorns position bland bolagsorganen? Man får i sammanhanget inte heller glömma bort betydelsen av den tystnadsplikt som revisorn lyder under, se härom nedan. De negativa effekter som en utvidgad förvaltningsrevision skulle få och som påtalades i remissbehandlingen kommenterade departementschefen på följande vis⁹⁵: "Enligt min mening är risken för effekter av nu antytt slag kanske inte så stor. Det förekommer redan nu att revisorerna under hand framför påpekanden till bolagsledningen som innefattar affärsmässiga bedömningar av ett beslut eller en åtgärd eller dess skatterättsliga konsekvenser. Påpekanden av detta slag kan också avse företagets behov av förbättringar i fråga om organisation, bokföring, kalkyler och budgetering. Men sådana påpekanden sker som nämnts under hand och kommer därmed inte till allmänhetens kännedom. Att i lag närmare avgränsa vilka förhållanden som förvaltningsrevisionen skall avse och under vilka förutsättningar iakttagelser vid förvaltningsrevisionen skall offentliggöras erbjuder betydande svårigheter. Jag håller det för troligt att utvecklingen utan särskild reglering i lag kommer att gå mot en utvidgad förvaltningsrevision. Eftersom revisorernas granskning enligt mitt förslag skall ha den omfattning som god revisionsbedömning erbjuder kommer i så fall revisionsberättelsen med tiden att återspegla en fördjupad och utvecklad förvaltningsrevision. Denna utveckling i tillämpningen bör för närvarande inte föregripas." Troligtvis är den valde revisorn inte skyldig att granska allt som han får granska. Han är heller inte skyldig att – och får i vissa fall inte – offentliggöra allt han får veta om vid sin granskning. Vad revisionsberättelsen måste innehålla framgår klart av ABL och därjämte får revisorn lämna sådana upplysningar som han anser att aktieägare bör få kännedom om. Emellertid lyder revisorn allmänt under regeln om tystnadsplikt i ABL 10 kap 37 § och detta gäller i synnerhet vid dennes utformning av revisionsberättelsen. Om man då som utgångspunkt tar vad den valde revisorn är skyldig att granska är det i dagsläget inte sannolikt att han är skyldig att granska beslut och åtgärder från en allmän affärsmässig och ekonomisk synvinkel. Mot en sådan granskningsplikt talar också det faktum att det inte finns någon uttalad rapporteringsplikt i ABL i sådana frågor. Man skulle kunna hävda att det

⁹³ SOU 1941:9 s 449.

⁹⁴ Prop 1975:103 s 243.

⁹⁵ Prop 1975:103 s 243.

visserligen finns en granskningsplikt i dylika spörsmål men att tystnadsplikten sätter käppar i hjulet för en rapportering. Man skulle då i och för sig också kunna hävda att det framkomna resultatet skulle lämnas i form av erinringar till bolagsledningen. Man kommer dock i sådana fall – senare vid frågan om skadeståndsansvar - snabbt in på frågor kring adekvat kausalitet och de olika bolagsorganens funktionella uppgifter. Vad uppnår man med en vald revisor som rapporterar till bolagsledningen om tveksamheter i syfte att tillgodose en viss intressents intresse om påpekandena stannar hos bolagsledningen och aldrig kommer till intressentens kännedom. Det är ju högst sannolikt att bolagsledningen är medveten om alla förutsättningar vid sitt ställningstagande och har mot bakgrund av dessa förutsättningar gjort just det val man gjort. Vidare kan det aldrig vara eftersträvansvärt med en ordning där företagsledningen begär förhandsgranskning av den valde revisorn och denne då samtidigt blir en aktiv aktör i beslutprocessen. Jag har på åtskilliga ställen i uppsatsen betonat vikten av att den valde revisorn inte blir en del av bolagets ledning.

Vad sedan angår revisorns granskning av förvaltningen utifrån social och samhällsekonomisk synvinkel är det helt klart att en sådan granskningsplikt *de lege lata* inte föreligger. Viktigt att notera är att resonemangen rör huruvida revisorn i sin granskning skall åläggas att beakta sociala och samhällsekonomiska hänsyn som sedan skall redovisas i den offentliga revisionsberättelsen. Självfallet kan den valde revisorn vid sin granskning vara tvungen att efterhöra hos bolagsledningen om syftet med vissa åtgärder, vilket då kan, från bolagsledningens sida, försvaras med t ex sociala eller samhällsekonomiska hänsyn. Exempelvis kan det gynna bolagets möjlighet att på sikt generera vinst åt aktieägarna ifall bolaget har en strategi som är förenlig med en bred allmän arbetsmarknadspolitisk uppfattning. Detta är i så fall något som revisorn måste ta hänsyn till vid sin bedömning om bolagsledningen har skött förvaltningen eller ej. Jag nöjer mig härmed och för inte resonemanget vidare i denna del.

Ett av syftena med förvaltningsrevisionen är alltså att klarlägga om åtgärder eller försummelse som kan föranleda ersättningskyldighet ligger styrelseledamot eller verkställande direktör till last Hur ser då det skadeståndsrättsliga ansvaret ut för bolagsledningen? Rent allmänt är skadeståndsrätten uppbyggd kring en rad tekniska led och följdresonemang, vilka kommer att behandlas närmare längre fram i uppsatsen. I princip är de tekniska leden desamma vid bedömningen om skadeståndsskyldighet föreligger för bolagsledningen som för revisorn⁹⁶. Exempelvis är det ofta nödvändigt att ställa sig frågor kring ekonomisk skada, direkt och indirekt skada, adekvat kausalitet, normskyddsläran m m men jag avser alltså inte här att gå närmare in på dessa bedömningar. Längre fram i uppsatsen kommer även frågan behandlas i vilken mån man kan kräva att revisorn har kompetens att rätt bedöma dessa tekniska led rent juridiskt med avseende på bolagsledningens skadeståndsskyldighet.

Vid sidan om det skadeståndsrättsliga ansvaret enligt allmänna skadeståndsrättsliga regler kan en styrelseledamot och/eller verkställande direktör bli ersättningskyldig enligt ABL 15 kap 1 § om denne skadar bolaget genom uppsåt eller oaktsamhet. Notera att han under samma förutsättning kan bli ersättningskyldig gentemot en aktieägare eller annan, förutsatt då att skadan har sin grund i överträdelse av ABL, ÅRL eller bolagsordningen. När jag i fortsättningen skriver om styrelsens ansvar bör man notera att man vid den rättsliga bedömningen prövar varje styrelseledamots ansvar för sig. Med styrelsen avser jag alltså allt från en styrelseledamot till alla styrelseledamöter. När man anger att revisorn skall undersöka huruvida ersättningskyldighet kan föreligga avser man gentemot bolaget. Eftersom en förutsättning för ersättningskyldighet gentemot aktieägare eller annan är ett handlande i strid mot ABL, ÅRL eller bolagsordningen behöver detta inte granskas särskilt. Allt väsentligt

⁹⁶ En utförlig behandling av dessa spörsmål kring styrelsens och verkställande direktörens skadeståndsansvar finns i Dotevall, R, Bolagsledningens skadeståndsansvar.

handlande i strid mot ABL och bolagsordningen skall uppmärksammas, vilket självfallet då täcker in de fall som skulle kunna föranleda ersättningskyldighet gentemot aktieägare eller annan.

En första förutsättning för ett utdömt skadeståndsansvar är att den skadegörande åtgärden eller försummelsen kan härledas till fullgörandet av uppdraget som styrelseledamot eller verkställande direktör. Vidare är det viktigt att notera den sysslomannaställning som personerna i bolagsledningen intar. Just denna sysslomannaställning har betydelse för bedömningen av vilken grad av omsorg man kan kräva vid oaktsamhetsbedömningen. Följer personerna i bolagsledningen inte de regler i ABL, ÅRL och bolagsordningen som ålägger personerna förpliktelser gentemot bolaget är det klart att skadeståndsansvar kan föreligga. I vad mån åsidosättande av andra lagar och rättsliga föreskrifter, vilka ålägger personerna i bolagsledningen förpliktelser gentemot bolaget, kan föranleda ett skadeståndsansvar är däremot inte lika säkert. Enligt förarbetena torde dock ett sådant skadeståndsansvar vara fullt möjligt efter en prövning av föreskriftens innehåll⁹⁷. Men det faktum att personerna i bolagsledningen intar en sysslomannaställning gör även andra hänsyn relevanta. De är nämligen ansvariga för att de med tillräcklig omsorg uppfyller de plikter som får anses följa av deras organställning i bolaget.

För den verkställande direktören innebär detta att hans handlande, eller passivitet, bedöms bl a utifrån vad som kan krävas i den löpande förvaltningen, se ABL 8 kap 25 §. Därjämte kan han ställas till ansvar för åtgärd eller försummelse i samband med beredning eller föredragning av ärenden inför styrelsen. Även behörighets- och befogenhetsöverskridande åtgärder kan vara skadeståndsgrundande. Enligt ABL 8 kap 25 § skall den verkställande direktören vidta de åtgärder som är nödvändiga för att bolagets bokföring skall fullgöras i överensstämmelse med lag och för att medelsförvaltningen skall skötas på ett betryggande sätt. Kort sagt; den verkställande direktören skall svara för driften av rörelsen, utöva tillsyn över personalen samt sörja för en lagenlig och lämplig bokföring och medelsförvaltning. Av intresse för den verkställande direktörens ansvarsområde är de nya bestämmelserna som ålägger styrelsen att upprätta skriftliga instruktioner dels med ansvarsfördelning och dels rapporteringsskyldighet, se ABL 8 kap 3 och 4 §§⁹⁸. Härigenom blir det lättare att utmejsla bl a den verkställande direktörens ansvar⁹⁹. Den verkställande direktören kan bli skadeståndsskyldig för beslut han fattat på grund av felaktiga uppgifter han erhållit från enheter längre ner i bolagets hierarkikedja om han samtidigt inte tillsett att han bort kunna lita på uppgifterna i fråga.

Styrelsens huvudsakliga uppgift är att svara för bolagets organisation och förvaltningen av bolagets angelägenheter samt tillse att bolagets organisation är utformad så att bokföringen, medelsförvaltningen och bolagets ekonomiska förhållanden i övrigt kontrolleras på ett betryggande sätt, se ABL 8 kap 3 §. Vidare skall styrelsen fortlöpande bedöma bolagets ekonomiska situation, se ABL 8 kap 4 §. Dessa åligganden är självklart skadeståndssanktionerade. Vidare får de ovan nämnda reglerna om skriftliga instruktioner betydelse för styrelsens ansvar. Dels är instruktionerna, om de upprättas på ett riktigt sätt, ett hjälpmedel för att lättare utmejsla även styrelsens ansvar. Resonemanget i denna del avser ansvarsavgränsningen mellan styrelsen och övriga bolagsorgan. Men även i det fall styrelsen brister i sina åligganden att upprätta skriftliga instruktioner skulle detta kunna vara skadeståndsgrundande. Tilläggas i sammanhanget bör att skriftliga instruktioner vad avser rapportering inte krävs i bolag, vars storlek och verksamhet är av begränsad art, se ABL 8 kap

⁹⁷ Prop 1997/98:99 s 186.

⁹⁸ I doktrin har som exempel på ansvarsfördelningsinstruktion angetts föreskrifter med innebörden att vissa beslut, t ex i fråga om förvärv och avyttring av viss egendom eller om upptagande av lån eller utfärdande av garantier av viss storlek, alltid skall beslutas av styrelsen, se Rodhe, K, Aktiebolagsrätt s 163 f.

⁹⁹ Prop 1997/98:99 s 188.

4 §. Därjämte finns det regler som kan vara till hjälp för att avgöra de enskilda styrelseledamöternas ansvar. Enligt ABL 8 kap 5 § skall nämligen styrelsen varje år skriftligen fastställa en arbetsordning för sitt arbete. Av arbetsordningen skall framgå arbetsfördelningen mellan styrelseledamöterna och hur ofta styrelsemöten skall hållas. Det åligger styrelsen sedan också att kontinuerligt kontrollera att arbetsordningen fungerar. Bolag, vars styrelse består av endast en person, behöver dock inte upprätta någon arbetsordning. Även för styrelsens del kan ett behörighets- och befogenhetsöverskridande vara skadeståndsgrundande och styrelsen kan också bli skadeståndsskyldig för styrelsebeslut, fattade på bristfälliga underlag. Ett bristfälligt underlag kan mycket väl komma från enheter längre ner i bolagets hierarkikedja – styrelsen svarar t ex för att organisationen av bokföring innefattar en tillfredsställande kontroll.

Man bör dessutom notera den svåra gränsdragningen mellan styrelsens ansvar å ena sidan och den verkställande direktörens ansvar å andra sidan för årsredovisningen. Man skulle rent av kunna hävda att det i viss mån rör sig om ett gemensamt ansvar¹⁰⁰.

För att revisorn skall kunna kontrollera ifall åtgärd eller försummelse som kan föranleda ersättningsskyldighet ligger styrelseledamot eller verkställande direktör till last krävs att han granskar väsentliga beslut, åtgärder och förhållandena i bolaget. Härvidlag kan han vara tvungen att närmare granska hur lönsamhet, ställning, likviditet och finansiering påverkas i bolaget.

Det andra syftet med förvaltningsrevisionen sades ovan vara att utröna om styrelseledamot eller verkställande direktör på annat sätt handlat i strid mot ABL, ÅRL eller bolagsordningen. I denna granskning ingår också att bedöma om styrelsen eller den verkställande direktören har utsatt bolaget för risker som kan vålla bolaget skada utan att ge motsvarande fördelar¹⁰¹. Någon möjlighet att gå in på alla de regler i ABL som bolagsledningen kan handla i strid med är inte möjligt inom ramen för denna uppsats. Dock kan man ha i åtanke de centrala kapital- och minoritetsskyddsreglerna. Samma begränsning gäller reglerna i ÅRL och tänkbara föreskrifter i bolagsordningar. Nämnas bör emellertid att det i en bolagsordning kan finnas bestämmelse som i viss mån modifierar syftet med verksamheten, se ABL 12 kap 1 §.

4.4 Rapportering

4.4.1 Allmänt

Efter det att revisorn har planerat och sedermera utfört sin granskning skall han rapportera resultatet, vilket som utgångspunkt skall ske i revisionsberättelsen. Innebörden av att rapporteringen sker i revisionsberättelsen är att uppgifterna då blir offentliga. Men redan under det löpande räkenskapsåret har revisorn möjlighet - och i vissa fall skyldighet - att göra bolagsledningen uppmärksam på förhållanden som han anser vara av betydelse. Att rapportera till bolagsledningen är möjligt även under den tid då arbetet med revisionsberättelsen pågår. Just den löpande kontakten under resans gång anses vara av stort värde för det ömsesidiga förtroende som bör råda mellan bolagsorganen. När jag i detta sammanhang talar om bolagsledningen avser jag styrelsen, den verkställande direktören men även andra berörda beslutfattare i bolaget. Det kan t ex vara fråga om ekonomiansvarig eller annan högre befattningshavare beroende på bolagets storlek och organisation. Frågan vilka uppgifter som

¹⁰⁰ Rodhe, K, Aktiebolagsrätt s 165.

¹⁰¹ Kedner, G - Roos, C M & Skog, R, Aktiebolagslagen med kommentarer del II s 48.

kan rapporteras på det ena eller andra sättet är inte helt upp till revisorn att avgöra. Vissa uppgifter skall redovisas i revisionsberättelsen.

Revisorns uttalanden i samband med revisionen kategoriseras enligt följande: Väljer revisorn att redovisa sitt resultat i revisionsberättelsen sker det genom anmärkningar och upplysningar och väljer han att endast vända sig direkt till bolagsledningen sker det genom skriftliga erinringar eller skriftliga och muntliga påpekanden. Av stor betydelse för revisorns val av tillvägagångssätt är den tystnadsplikt som revisorn lyder under.

4.4.2 Revisionsberättelse

4.4.2.1 Inledning

Efter varje räkenskapsår skall revisorn lämna en revisionsberättelse till bolagsstämman, i vilken han redovisar resultatet av sin granskning med avseende på årsredovisning och förvaltning, se ABL 10 kap 5 §. Ofta uppges revisionsberättelsen vara själva målet med revisionen. Bestämmelserna i ABL om innehållet och tiden för avlämnandet finns i 10 kap 27-33 §§.

Senast tre veckor före ordinarie bolagsstämma skall revisorn lämna revisionsberättelsen till styrelsen, se ABL 10 kap 27 § och 9 kap 7 §. Under minst två veckor närmast före den ordinarie bolagsstämman skall revisionsberättelsen dessutom hållas tillgänglig hos bolaget för aktieägarna. En aktieägare har även en rättighet att få revisionsberättelsen skickad till sig, se ABL 9 kap 16 §. Inte sällan skickar bolagen – åtminstone de större – kopia av revisionsberättelsen till samtliga aktieägare med kända adresser utan att särskild framställa härom har skett.

4.4.2.2 Uttalande om årsredovisningen har upprättats i överensstämmelse med ÅRL

Enligt ABL 10 kap 28 § skall revisorn, i revisionsberättelsen, uttala sig om huruvida årsredovisningen har upprättats i överensstämmelse med ÅRL. Något utrymme för revisorn att, utifrån en väsentlighetsbedömning, avgöra vad som skall rapporteras i det avseendet finns inte. Ifall obligatorisk uppgift saknas i årsredovisningen skall detta anges och, om möjligt, behövliga upplysningar lämnas.

4.4.2.3 Uttalande om styrelseledamöternas och verkställande direktörens ansvarsfrihet

Enligt ABL 10 kap 30 § skall revisorn i revisionsberättelsen även uttala sig om huruvida styrelseledamöterna och verkställande direktören bör beviljas ansvarsfrihet gentemot bolaget. Viktigt att här notera är att uttalandet avser endast förhållandet gentemot bolaget. När bolagsstämman fattar beslut i frågan om ansvarsfrihet, påverkar det endast möjligheten att föra en skadeståndstalan för bolagets räkning medan möjlighet för annan (aktieägare eller tredje man) inte berörs av beslutet, se ABL 15 kap 7 §. Av den anledningen har lagstiftaren ansett det vara lämpligt att i lagtexten klargöra att revisorns uttalande i revisionsberättelsen avser endast relationen mellan bolaget och bolagsledningen.

Som huvudregel är det tänkt att revisorn skall till- eller avstyrka ansvarsfrihet men därjämte finns möjligheten för en tveksam revisor att begränsa sig till att närmare ange skälen för eller emot ansvarsfrihet. När det gäller revisorns uttalande om ansvarsfrihet och

skadeståndsskyldighet för bolagsledningen avser uttalandena verkställande direktören och de enskilda styrelseledamöterna var för sig, det rör sig alltså inte om ett kollegialt ansvar för styrelsen. Det är således fullt möjligt för revisorn att tillstyrka ansvarsfrihet för någon samtidigt som han avstyrker för en annan. Det är dessutom på det sättet att han kan tillstyrka ansvarsfrihet för en styrelseledamot som han funnit skyldig till skadegörande handling. Detta har att göra med att ansvarsfriheten och skadeståndsskyldigheten är två olika saker, låt vara att de i mångt och mycket sammanhänger. Exempelvis kan revisorn ha bedömt att vårdlösheten och skadan varit av ringa art och att styrelseledamoten i övrigt fullgjort sitt uppdrag på ett mycket förtjänstfullt sätt¹⁰². Enbart förlust för aktieägare är inte tillräcklig grund för avstyrkande av ansvarsfrihet.

Uttalandet skall avse åtgärder och händelser som inträffat under den tidsperiod som räkenskapsåret omfattar, d v s det senast avslutade kalenderåret om bolaget inte har brutet räkenskapsår. Det betyder att åtgärder och händelser som inträffar efter det att räkenskapsåret är avslutat inte skall läggas till grund för revisorns ställningstagande i denna del. Dock kan sådana åtgärder och händelser resultera i erinringar.

4.4.2.4 Anmärkning om ersättningsskyldighet

Ifall revisorn vid sin granskning har funnit att en styrelseledamot eller den verkställande direktören har företagit någon åtgärd eller gjort sig skyldig till någon försummelse som kan föranleda ersättningsskyldighet skall han anmärka detta i revisionsberättelsen, se ABL 10 kap 30 §. Härvidlag tvingas revisorn ta ställning till förekomsten av samtliga de förutsättningar som skall vara för handen för ett eventuellt utdömt skadestånd. Föreligger skada – och i så fall vilken typ-, har skadan sin grund i sysslomannaskapet, föreligger adekvat kausalitet, föreligger uppsåt eller oaktsamhet är exempel på frågor som revisorn måste finna jakande svar på för att kunna göra en klar anmärkning. Är revisorn däremot tveksam på någon punkt har han möjlighet att istället göra ett neutralt uttalande med uppgift om resultatet av granskningen. Noterbart är att revisorn här måste företa en inte sällan svår juridisk bedömning, vilken inte alltid ligger inom revisorns kompetensområde. Inte sällan torde det kunna smyga sig in tveksamheter vid denna bedömning, i synnerhet vad avser förvaltningsrevisionen.

4.4.2.5 Anmärkning om handlande i strid med ABL, ÅRL eller bolagsordningen

Revisorn skall även anmärka i revisionsberättelsen om han vid sin granskning har funnit att en styrelseledamot eller den verkställande direktören på annat sätt har handlat i strid med ABL, ÅRL eller bolagsordningen, se ABL 10 kap 30 §. Denna regel kan sägas syfta till att tillgodose behovet av skydd hos en bredare intressekrets genom att revisorn här skall granska hur bolagsledningen följer bl a minoritetsskyddsreglerna och kapitalskyddsreglerna i ABL.

Periodvis har i doktrin innebörden av denna regel diskuterats¹⁰³. Frågan har gällt om revisorn måste rapportera varje fall av handlande i strid med ABL, ÅRL och bolagsordningen. Stöttestenen har varit betydelsen av lagstiftarens ordval då det i lagrummet heter att överträdelse *skall* anmärkas. Efter ett förarbetsuttalande i frågan, med hänvisning till den

¹⁰² SOU 1971:15 s 269, prop 1975:103 s 433 och 1997/98:99 s 149. Enligt FAR:s rekommendation Revisionsprocessen skall en rapporterad funnen åtgärd eller försummelse som kan föranleda ersättningsskyldighet gentemot bolaget som regel leda till ett avstyrkande av ansvarsfrihet för förvaltningen under räkenskapsåret, se FAR:s Revisionsbok 1998 s 496.

¹⁰³ Müllern, M, Balans 8-9/89 s 23-26, Lövgren, S & Ribers, Balans 10/89 s 15-18, Gometz, U, Balans 12/89.

oklarhet som ibland synes råda, torde det numera vara klarlagt att det finns ett utrymme för en väsentlighetsbedömning vid rapporteringen¹⁰⁴.

4.4.2.6 Anmärkning i vissa frågor

Enligt ABL 10 kap 31 § skall revisorn anmärka i revisionsberättelsen om han funnit att bolaget inte har fullgjort sin skyldighet att 1) göra skatteavdrag enligt skattebetalningslagen (1997:483), 2) anmäla sig för registrering enligt 3 kap 2 § skattebetalningslagen, 3) lämna skattedeklaration enligt 10 kap 9 eller 10 §§ skattebetalningslagen *eller* i rätt tid betala skatter och avgifter som omfattas av 1 kap 1 och 2 §§ skattebetalningslagen.

4.4.2.7 Vissa andra uttalanden

Enligt ABL 10 kap 29 § skall revisorn, i revisionsberättelsen, även uttala sig i ett antal ytterligare frågor. Han skall uttala sig om bolagsstämman bör fastställa i årsredovisningen intagen balansräkning och resultaträkning. Härvidlag är det inte tvunget med direkt till- eller avstyrkan utan känner revisorn tveksamhet på någon punkt har han möjlighet att avge erforderlig information till bolagsstämman som sedan själv har att ta ställning. Det är förövrigt alltid bolagsstämman som ytterst beslutar i denna fråga, se ABL 9 kap 7 §.

Enligt ABL 10 kap 29 § skall revisorn också uttala sig om bolagsstämman bör besluta om dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust enligt förslaget i förvaltningsberättelsen. Att göra ett sådant uttalande torde inte sällan vara en grannliga uppgift, inte minst i de fall där en minoritet anser sig missgynnad av utdelningsförslaget¹⁰⁵.

Dessutom skall han uttala sig om huruvida styrelsen och verkställande direktören i förekommande fall har upprättat en förteckning enligt ABL 12 kap 9 § över vissa lån och säkerheter.

4.4.2.8 Upplysningar i övrigt

I ABL 10 kap 27-31 §§ anges alltså vad revisorn skall ta med i revisionsberättelsen. I ABL 10 kap 32 § stadgas det därjämte en möjlighet för revisorn att i revisionsberättelsen lämna ytterligare upplysningar som han anser att aktieägarna bör få kännedom om. Först bör revisorn utifrån en väsentlighetsbedömning avgöra relevansen i upplysningarna och därefter ta ställning till ifall tystnadsplikten trots relevansen hindrar honom från att lämna upplysningarna i revisionsberättelsen. Revisorn får inte lämna upplysningar som innebär att affärshemligheter avslöjas eller bolaget skadas på annat sätt. Samtidigt är det inte alltid tillräckligt att väsentliga upplysningar kommer till bolagsledningens kännedom, inte sällan är det viktigt att även aktieägarna och andra blir informerade. Viktigt att notera i sammanhanget är att upplysningarna inte nödvändigtvis behöver vara av negativ karaktär. Exempelvis kan revisorn utnyttja möjligheten för att tillbakavisa falska rykten om oegentligheter eller dålig ekonomisk utveckling. Enligt förarbetena är just denna möjlighet av stort värde¹⁰⁶.

¹⁰⁴ Prop 1997/98:99 s 149.

¹⁰⁵ Rodhe, K, Aktiebolagsrätt s 205.

¹⁰⁶ Prop 1997/98:99 s 149.

4.4.3 Erinringar och påpekanden

Enligt ABL är revisorn också skyldig att i viss mån framställa erinringar och formlösa påpekanden i enlighet med god revisions sed, se ABL 10 kap 6 § och av ABL 10 kap 35 § framgår att erinringarna skall vara skriftliga. Har erinran framställts till styrelsen eller den verkställande direktören skall den antecknas i ett protokoll eller i annan handling. Handlingen skall lämnas till styrelsen och bolaget skall förvara den på ett betryggande sätt. En erinran måste alltid resultera i ett styrelsesammanträde där erinran behandlas. Sammanträdet skall hållas inom fyra veckor från det att erinran har överlämnats. Dock innan ordinarie bolagsstämma ifall erinran framställs senast i samband med att revisionsberättelsen avlämnas till bolaget.

Efter ett förarbetsuttalande rådde viss tveksamhet huruvida alla skriftliga rapporter till bolagsledningen var att betraktas som erinringar¹⁰⁷. Enligt uttalandet skulle bestämmelserna om revisorns erinringar i princip avse alla uttalanden som revisorn gör till bolagsledningen utom sådana ”muntliga påpekanden som revisorerna själva anser vara av alltför ringa vikt för att bära ges i skriftlig form”. Praxis beträffande användandet av erinringar och påpekanden kom dock att utvecklas på så sätt att även påpekanden kunde ske i skriftlig form. Se särskilt FAR:s rekommendation Revisionsprocessen. Erinringar har framför allt använts för att påpeka relativt allvarliga omständigheter rörande bolagets interna kontroll, redovisningen eller förvaltningen i övrigt. Ofta har det varit fråga om förhållanden som revisorn, ifall bolagsledningen inte vidtar erforderliga åtgärder, är tvungen att rapportera i revisionsberättelsen. Har det däremot varit fråga om mera rutinmässiga uttalanden om fel eller brister eller behov av förbättringar som revisorn rapporterar till den verkställande direktören eller styrelsen har det enligt praxis inte ansetts vara fråga om erinringar även i de fall de varit skriftliga. I stället har dessa uttalanden betraktats som påpekanden oaktat av att de avfattats skriftligt. Enligt ett senare förarbetsuttalande välkomnas denna förskjutning som institutet erinringar har fått vad avser utformning¹⁰⁸.

Som ovan nämnts kan det bli aktuellt med erinringar och påpekanden såväl under den löpande granskningen som vid granskningen av årsredovisningen och annan granskning som sker strax före och samtidigt som rapporteringen i revisionsberättelsen. Upptäcks väsentliga felaktigheter eller brister i räkenskaper, årsredovisning eller förvaltning under revisionen skall dessa snarast möjligt rapporteras till bolagets styrelse. Vidtar styrelsen därefter erforderliga åtgärder finns det som regel ingen anledning att därjämte rapportera samma sak i revisionsberättelsen, förutsatt att det inte rör sig om allvarliga överträdelser av ABL, ÅRL eller bolagsordningen, eller att effekterna av felaktigheten eller bristen inte kvarstår trots rättelse. Inget hindrar dock revisorn att i revisionsberättelsen upplysa om att erinringar och påpekanden faktiskt framställts. Med tanke på hur revisionspraxis har utvecklats torde en sådan upplysning ofta vara överflödigt.

Generellt är såväl erinringar som påpekanden, i större omfattning än vad fallet är med rapporteringen i revisionsberättelsen, delvis inriktade på att ge råd och förslag till förbättringar. En annan skillnad är att revisorn inte riskerar att bryta mot sin tystnadsplikt vid rapportering genom erinringar och påpekanden, då dessa inte är offentliga. Dock skall de vara tillgängliga för senare revisorer. Även väsentlighetsbedömningen har betydelse för valet av rapporteringsform.

¹⁰⁷ Prop 1975:103 s 434 f.

¹⁰⁸ Prop 1997/98:99 s 151.

4.5 Revisorns anmälningsskyldighet

4.5.1 Allmänt

Sedan den 1 januari 1999 finns i ABL ett omfattande krav på revisorns agerande vid konstaterande eller misstanke om oegentligheter i bolaget. Om revisorn konstaterar eller misstänker att en styrelseledamot eller verkställande direktör, inom ramen för bolagets verksamhet, har gjort sig skyldig till vissa i lagen angivna brott åligger det revisorn som utgångspunkt att underrätta styrelsen om sina iakttagelser. Vidare skall han – om inte något av undantagen från denna huvudregel är aktuellt, se härom (4.5.3) - senast två veckor därefter avgå från sitt uppdrag, anmäla detta till PRV och göra anmälan om brottsmisstanke till åklagare. Reglerna härom finns i ABL 10 kap 38-40 §§.

Att införa en anmälningsskyldighet för revisorn är inte utan problem. Revisorn, som lyder under tystnadsplikt, är en bolagets syssloman och har därigenom att bevaka och försvara bolagets intressen. Dessutom är en förtrolig relation mellan de olika bolagsorganen av stort värde, en relation som kan komma att hämmas av en revisor med anmälningsskyldighet. Vidare ligger åtgärder för lagföring av brott vid sidan av revisorns naturliga verksamhetsområde. Men samtidigt är revisorn genom sitt oberoende och sin kunskap om bolagets verksamhet en viktig källa till information och idag anses han bevaka flera olikas intressen.

Redan tidigare har det ålegat revisorn vid konstaterande eller misstanke om brott att agera i enlighet med god revisionssed. Det har inte bara gällt brott begångna av styrelseledamot eller verkställande direktör. De möjligheter som har stått till buds är erinringar och påpekanden till bolagsledningen och anmärkningar, upplysning och uttalanden i revisionsberättelsen. Men någon möjlighet att anmäla konstaterade brott och brottsmisstankar till polis eller åklagare har som huvudregel inte funnits på grund av tystnadsplikten. När väl förundersökning inletts har det i och för sig redan tidigare ålegat revisorn att bistå åklagaren med information men att själv initiera en förundersökning har i princip varit otillåtet. Vidare har det även tidigare funnits skyldighet för revisorn att lämna uppgifter till medrevisor, ny revisor, konkursförvaltare o s v.

4.5.2 Brotts typer och gärningsmän

Konstaterar eller misstänker revisorn att en styrelseledamot eller verkställande direktör har begått vissa brott måste revisorn alltså numera agera på ett mer framträdande sätt. De brott som omfattas av de nya reglerna är för det första förmögenhetsbrotten *bedrägeri* (BrB 9 kap 1 §), *grovt bedrägeri* (BrB 9 kap 3 §), *penninghäleri* (BrB 9 kap 6a §) och *svindleri* (BrB 9 kap 9 §). Även trolöshetsbrotten *förskingring* (BrB 10 kap 1 §), *grov förskingring* (BrB 10 kap 3 §), *olovligt förfogande* (BrB 10 kap 4 §) och *trolöshet mot huvudman* (BrB 10 kap 5 §) omfattas av regleringen. Vidare omfattas borgenärsbrotten *oredlighet mot borgenär* (BrB 11 kap 1 §), *grov oredlighet mot borgenär* (BrB 11 kap 2 §), *mannamån mot borgenär* (BrB 11 kap 4 §) och *bokföringsbrott* (BrB 11 kap 5 §). En annan kategori av brott som omfattas är *bestickning* (BrB 17 kap 7 §) och *mutbrott* (BrB 20 kap 2 §). Avslutningsvis omfattar brottskatalogen vissa skattebrott, nämligen *skattebrott* (SkattebrottsL 2 §), *grovt skattebrott* (SkattebrottsL 4 §), *vårdlös skatteuppgift* (SkattebrottsL 5 §) och *försvårande av skattekontroll* (SkattebrottsL 10 §). Se härom i ABL 10 kap 38 §.

Under lagstiftningsarbetet diskuterades huruvida regleringen borde begränsas till endast fullbordade brott eller om även försök och förberedelse till brott borde omfattas. Genom att det redan enligt god revisionssed åligger revisorn att rapportera till bolagsledningen vid

försök och förberedelse till de aktuella brotten ansåg lagstiftaren det dock inte nödvändigt att utsträcka anmälningsskyldigheten i denna del.

En viktig fråga i sammanhanget är vilken grad av misstanke som erfordras. Med hänsyn till att revisorn normalt saknar den straffrättsliga kompetens som krävs för att i tveksamma fall avgöra om anmälan bör ske eller inte, föreskrivs en förhållandevis hög misstankesgrad. Kravet på agerande har knutits till situationer då revisorn *kan misstänka* något av brotten. Någon närmare vägledning om vad uttrycket skall anses innebära ger varken lagen eller dess förarbeten. Emellertid ansluter uttrycket till för vad som gäller för konkursförvaltare då dessa åläggs anmälningsskyldighet enligt KonkL 7 kap 15 §. Huruvida det finns stadgad praxis om vad uttrycket innebär för konkursförvaltarens anmälningsskyldighet, något som hänvisas till i förarbetena, torde det råda oenighet om¹⁰⁹.

Det spelar som huvudregel ingen roll för anmälningsskyldigheten om misstankarna uppkommer vid revision eller annars. Revisorn kan få misstanken vid revision hos annan, vid utförande av ett konsultuppdrag hos klienten eller annan eller i ett privat sammanhang. En begränsning finns dock i att revisorn på grund av tystnadsplikten gentemot annan kan vara förhindrad att föra informationen vidare¹¹⁰.

De aktuella bestämmelserna i BrB och SkattebrottsL gäller inte endast den person som faktiskt utför gärningen. Samma straff kan drabba även den som förmått gärningsmannen att utföra gärningen (anstiftan) eller på annat sätt bistått med råd och dåd (medhjälp)¹¹¹. Det betyder att revisorns anmälningsskyldighet även omfattar situationer då en styrelseledamot eller verkställande direktör kan misstänkas för anstiftan eller medhjälp till de aktuella brotten.

Att bestämmelserna om revisorns anmälningsskyldighet trädde i kraft den 1 januari 1999 innebär inte att brott begångna dessförinnan inte skall anmälas. Avgörande blir preskriptionsfristerna som för flertalet av brotten är fem eller tio år. Är det däremot på det viset att kännedom om brott eller misstankar därom har uppkommit redan innan den 1 januari 1999 gäller inte anmälningsskyldigheten dessa händelser. Här gäller tystnadsplikten istället fullt ut.

Anmälningsskyldigheten i sig är inte tänkt att medföra en noggrannare granskning. Det avgörande för granskningens omfattning är fortfarande god revisions sed. Först när revisorn konstaterar eller misstänker ett brott ökar kravet på revisorns agerande¹¹².

Av vad som framgått skall brotten vara begångna av en styrelseledamot eller verkställande direktör inom ramen för bolagets verksamhet. Regleringen torde även omfatta brottsmisstankar mot styrelsesuppleant om dennes agerande är att hänföra till en tidpunkt då denne var inkallad som ersättare för annan styrelseledamot¹¹³. Detsamma gäller en vice verkställande direktör som trätt i den verkställande direktörens ställe.

Vad gäller då revisorn konstaterar eller misstänker brott begångna av personer som, efter att brottet har begåtts, har lämnat sin plats i styrelsen eller som verkställande direktör? Frågan har inte fått något svar vare sig i lagen eller dess förarbeten och något självklart svar finns inte. En rimlig tolkning av reglerna torde dock vara att anmälningsskyldigheten gäller även i det fallet.

¹⁰⁹ Prop 1997/98:99 s 160 och Skog, R, Balans 12/98 s 27.

¹¹⁰ Prop 1997/98:99 s 160 och 1995/96:173 s 111.

¹¹¹ Skog, R, Balans 12/98 s 26.

¹¹² Prop 1997/98:99 s 157.

¹¹³ Skog, R, Balans 12/98 s 26.

4.5.3 Revisorns åtgärder

Som huvudregel skall revisorn, om han finner brott eller brottsmisstanke enligt ABL 10 kap 38 §, först underrätta styrelsen härom, se ABL 10 kap 39 §. Underrättelsen skall ske utan oskäligt dröjsmål. En viss tid har alltså revisorn på sig att försäkra sig om att brott eller brottsmisstanke av tillräcklig styrka verkligen föreligger. Varken i lagen eller dess förarbeten lämnas någon vägledning om hur lång denna tid kan vara. Acceptabel tidsfrist måste istället avgöras med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet. Det finns inte angivet något formkrav på underrättelsen men en skriftlig underrättelse till styrelsens ordförande eller styrelsen som helhet borde vara att föredra. Revisorn bör inte lämna någon särskild underrättelse till den misstänkte¹¹⁴. Att revisorn skall underrätta styrelsen innan han eventuellt senare gör en anmälan till åklagaren förklaras med att den ordningen bättre överensstämmer med den befintliga revisorsrollen. Genom anmälan får styrelsen först chansen att avgöra ifall den själv vill göra anmälan till polis eller åklagare. Som vi skall se kan även andra åtgärder från styrelsen resultera i att ingen anmälan till åklagare behöver ske.

Förvisso kan en anmälan till styrelsen vara olämplig eller onödig. Från huvudregeln finns därför undantag, se ABL 10 kap 39 §. Revisorn behöver inte underrätta styrelsen om underrättelsen framstår som meningslös. Så kan vara fallet om revisorn har anledning att anta att bolagsledningen inte skulle lyssna på honom och ett dröjsmål med anmälan därför skulle innebära skada för bolagets intressenter och kanske rentav en risk för undanröjande av bevisning. I dessa fall kan revisorn vända sig direkt till åklagare.

Efter att revisorn har underrättat styrelsen skall han avvakta styrelsens agerande i högst två veckor. Därefter skall han som huvudregel avgå från sitt uppdrag, anmäla detta till PRV och inkomma med en redogörelse för sina misstankar till åklagare. Även från denna huvudregel finns vissa undantag, se ABL 10 kap 40 §. För det första behöver inte revisorn avgå och göra någon anmälan om den ekonomiska skadan av det misstänkta brottet har ersatts och övriga menliga verkningar av gärningen har avhjälpats. Man skulle kunna säga att brottslingen ges en möjlighet att ”köpa sig fri”. Under lagstiftningsarbetet pekade flera remissinstanser på denna lösning såsom stridande mot grundläggande straffrättsliga principer¹¹⁵. Lagstiftaren framhöll då att regleringen inte avsåg att utgöra en del av det straffrättsliga sanktionssystemet. Istället måste man se på syftet med anmälningsskyldigheten utifrån ett civilrättsligt synsätt¹¹⁶. Det understryks att revisorn är en bolagets syssloman och han har att tillvarata bolagets och dess intressenters intressen. Har den ekonomiska skadan av det misstänkta brottet ersatts och övriga menliga verkningar av gärningen avhjälpats har inte dessa intressen lidit förnär på något direkt sätt. Det är då en naturlig följd av det civilrättsliga synsättet att revisorn inte behöver gå vidare i det fallet. En annan fråga som har diskuterats är ifall det verkligen är möjligt att åstadkomma en fullständig rättelse och om det i och för sig är möjligt, hur bevismöjligheterna ser ut för att så verkligen skett¹¹⁷. Hävdar styrelsen att skadan avhjälpats ankommer det på revisorn att själv pröva riktigheten i det påståendet. Läger man därtill revisorns ansvarssituation med olika skadestandsregler för en anmälan som skett då den inte borde skett å ena sidan och en utebliven anmälan då en anmälan borde skett å den andra sidan, ter sig lösningen, enligt min mening, som minst sagt komplex.

För det andra behöver revisorn inte avgå och göra någon anmälan om det misstänkta brottet redan har anmälts till polismyndighet eller åklagare innan tvåveckorsfristen har löpt ut. Det spelar härvidlag ingen roll om det är styrelsen eller någon annan som har gjort anmälan.

¹¹⁴ Prop 1997/98:99 s 163.

¹¹⁵ Prop 1997/98:99 s 163.

¹¹⁶ Prop 1997/98:99 s 163.

¹¹⁷ Prop 1997/98:99 s 162 och Skog, R, Balans 12/98 s 28.

För det tredje behöver revisorn inte avgå och göra någon anmälan om det konstaterade eller misstänkta brottet är obetydligt. Genom brottskatalogens omfattning torde man kunna utgå från att brott av mindre betydelse redan gallrats borts på en objektiv basis. Vad det här rör sig om är en gallring av mer subjektiv karaktär. I förarbetena sägs att revisorn måste ställa sig frågan om nyttan uppväger de negativa konsekvenser som en anmälan innebär för bolaget och följaktligen även bolagets intressenter. Brottet som sådant kan vara av allvarlig karaktär samtidigt som en polisutredning kan få mycket allvarliga konsekvenser för omvärldens förtroende för bolaget. Det är alltså bolagets och bolagets intressenters intresse av en anmälan som skall bedömas och inte värdet av att det straffrättsliga sanktionssystemet upprätthålls.

4.6 Tystnadsplikt

Principen om revisorns tystnadsplikt har ansetts vara av stor betydelse för dennes oberoende och goda relation till övriga bolagsorgan. Huvudstadgandet i ABL finns i 10 kap 37 § som säger att sådana bolagsangelägenheter som revisorn får kännedom om vid revisionen inte får vidarebefordras till en enskild aktieägare eller annan om sådana upplysningar kan skada bolaget. Med annan avses även enskild styrelseledamot. Inte heller vid bolagsstämman är det tillåtet för revisorn att lämna upplysningar till enskild aktieägare om detta skulle kunna vara till *väsentlig* skada för bolaget. Enligt uppfattning i doktrin är det dock alltid möjligt för samtliga aktieägare att fatta ett enhälligt beslut på bolagsstämman och därigenom begära ut informationen av revisorn. Revisorn är då skyldig att efterkomma en sådan begäran, trots lagens ordalydelse¹¹⁸. Rättsläget i denna fråga torde dock inte vara helt klart¹¹⁹.

Även i RevL 18 § finns en bestämmelse om auktoriserade och godkända revisorers tystnadsplikt. Enligt detta lagrum får revisorn inte till fördel för sig själv eller till skada eller nytta för annan, använda uppgifter som han har erhållit i sin yrkesutövning och han får heller inte obehörigen röja sådana uppgifter.

Tystnadsplikten gäller i princip även efter det att revisorns uppdrag upphört.

Från revisorns tystnadsplikt stadgas undantag i ABL 10 kap 42 §. Revisorn är skyldig att lämna erforderliga upplysningar till medrevisor, lekmannarevisor, särskild granskare, ny revisor och, om bolaget har försatts i konkurs, konkursförvaltare. Enligt samma lagrum är revisorn även skyldig att bistå undersökningsledare med upplysningar under pågående förundersökning i brottmål.

Ett ytterligare avsteg från principen om revisorns tystnadsplikt är också den ovan redovisade anmälningskyldigheten för revisorn.

Vidare är revisorn enligt lag skyldig att lämna vissa upplysningar i revisionsberättelsen.

¹¹⁸ Rodhe, K, Aktiebolagsrätt s 207.

¹¹⁹ Kedner, G - Roos, C M & Skog, R, Aktiebolagslagen med kommentarer del II s 65 f och Johansson, S, Bolagsstämma s 422.

5. Skadeståndsansvar

5.1 Inledning

Som jag tidigare har redogjort för kan alltså revisorn verka i den renodlade och den utvidgade revisorsrollen. I den utvidgade revisorsrollen bestäms revisorns skadeståndsansvar av allmänna skadeståndsrättsliga regler och regler om t ex rådgivares ansvar. För den renodlade revisorsrollen däremot finns särskilda skadeståndsregler i ABL. Förvisso är det aktiebolagsrättsliga skadeståndsansvaret i ABL inte uttömmande utan måste ses i ljuset av reglerna i den allmänna skadeståndsrätten. Exempelvis kan revisorn i den renodlade revisorsrollen göra sig skyldig till brott såsom trolöshet mot huvudman enligt BrB 10 kap 5 § och svarar då skadeståndsrättsligt även enligt SkL 2 kap 4 §. Den allmänna skadeståndsrätten kan alltså få betydelse för båda rollerna medan det aktiebolagsrättsliga skadeståndsansvaret i ABL berör enbart den renodlade revisorsrollen. I uppsatsen avser jag att behandla revisorns skadeståndsansvar endast i den renodlade revisorsrollen. I vissa fall kommer jag dock påtala skillnaderna mellan skadeståndsansvaret i de olika rollerna när så är av intresse.

Revisorns skadeståndsansvar regleras i ABL 15 kap. Enligt ABL 15 kap 2 § svarar revisorn för skada som han, när han fullgör sitt uppdrag, vållar bolaget genom uppsåt eller vårdslöshet. Detta ansvar kan avse såväl handling som underlåtenhet från revisorns sida. När det sedan gäller revisorns skadeståndsansvar för anmälningsskyldigheten, och som regleras i samma paragraf, gäller emellertid att han svarar endast för skada som han genom en felaktig anmälan har orsakat. Skadeståndsskyldig kan han endast bli om han har haft skälig anledning att anta att uppgifterna var oriktiga. Resultatet blir att revisorn i den delen svarar endast för en felaktig anmälan. Att revisorn underlåter att till åklagare anmäla en konstaterad eller misstänkt oegentlighet är i sig inte skadeståndssanktionerat i ABL. Om revisorn däremot inte ens underrättar styrelsen vid konstaterande av, eller misstanke om, brott kan han bli skadeståndsskyldig enligt de sedvanliga aktiebolagsrättsliga skadeståndsreglerna. Skyldigheten att lämna erinran eller påpekande till bolagsledningen i sådana fall följer nämligen av kravet på god revisions sed. Revisorns ansvar gentemot bolaget benämns ofta det interna ansvaret och bygger på ett inomkontraktuellt förhållande.

Men jämte det interna ansvaret svarar revisorn även för skada som han, när han fullgör sitt uppdrag, vållar aktieägare eller annan genom överträdelse av ABL, ÅRL eller bolagsordningen. Med annan avses i princip alla de olika intressenter som kan ha ett berättigat krav på en väl fungerande revision. Detta ansvar benämns ofta det externa ansvaret och bygger på ett utomkontraktuellt förhållande. Det är ofta svårt att dra en skarp gräns mellan inomkontraktuella och utomkontraktuella förhållanden och något försök därtill kommer inte att ske inom ramen för denna uppsats. Det interna ansvaret är alltså vidare, vilket kan förklaras med att revisorns sysslomannaliknande roll endast har betydelse i relationen mellan honom och bolaget. Samtidigt är revisorns sysslomannaliknande roll inte lika stark som fallen är för styrelsen och den verkställande direktören. Revisorn skall tillvarata många fler intressenters intressen och om man jämför med bolagsledningens lojalitetsplikt gentemot bolaget är denna plikt för revisorn inte lika framträdande. När det gäller det externa ansvaret för anmälningsskyldigheten gäller följande: Gentemot enskild aktieägare eller annan kan revisorn inte bli skadeståndsskyldig i de fall han underlåter att anmäla till åklagaren, såvida han underrättat styrelsen i enlighet med god revisions sed. Huruvida han kan bli skadeståndsskyldig gentemot enskild aktieägare eller annan i det fall han inte ens rapporterar till bolagsledningen avgörs av möjligheten att få ersättning för indirekt skada i allmänhet.

Uppsatsens avgränsning - revisorns funktion och ansvar vid revision - medför att inte hela ansvaret i ABL 15 kap 2 § behandlas. Kopplingen till ABL, ÅRL och bolagsordningen är i uppsatsen relevant endast i den utsträckning bestämmelserna styr revisionen. Detsamma gäller anvisningar från bolagsstämman.

Det finns fyra grundläggande förutsättningar för en skadeståndsskyldig revisor, nämligen *uppdrag, skada, uppsåt eller oaktsamhet* och *adekvat kausalitet*. Uppdragets betydelse har samma relevans i det interna som det externa ansvaret. Även resonemang kring skada är ofta giltiga såväl för det interna som för det externa ansvaret. Emellertid finns distinktionen mellan direkt och indirekt skada vid det externa ansvaret. Resonemang kring oaktsamhet skiljer sig till viss del åt vad gäller det externa och det interna ansvaret. Det interna ansvaret avgörs till stor del av en culpabedömning av traditionell art där värderingar inom professionen kan få stor betydelse. Det är också här som revisorns sysslomannaliknande ställning kommer i fokus. När det sedan gäller det externa ansvaret är däremot utrymmet för en traditionell culpabedömning mindre. Här förutsätts en överträdelse av de regler i ABL, ÅRL eller bolagsordningen som syftar till att skydda just enskilda aktieägare eller andra. Här får normskyddsläran stor betydelse. Men i och med att kopplingen till god revisionsred sker i ABL och således får betydelse för såväl det interna som det externa ansvaret är vad som sägs om värderingar inom professionen även tillämpligt på det externa ansvaret.

Det faktum att revisorn svarar enligt samma grund som bolagsledningen gör att en del resonemang som gäller bolagsledningens ansvar även blir tillämpligt på revisorns ansvar. Detta gäller framför allt frågor om skada. I andra avseenden är det viktigt att ha klart för sig de olika bolagsorganens funktionella roller. Revisorn har inget principalansvar för bolagsledningens agerande och att bolagsledningen har agerat på ett sätt som innebär att den – eller delar av den – kan bli skadeståndsskyldig medför inte automatiskt att även revisorn kan bli detta. En följd blir att det vid fastställandet av revisorns ansvar exempelvis ofta blir fråga om två culpabedömningar. Så blir fallet då man prövar ifall revisorn har brustit i sin granskning och rapportering av bolagsledningens potentiella skadeståndsskyldighet. Först måste en culpabedömning ske utifrån bolagsledningens agerande följt av en culpabedömning utifrån revisorns agerande. Samtidigt intar såväl organen i bolagsledningen som revisorn en sysslomannaliknande roll, vilket får betydelse för culpabedömningen vid det interna ansvaret. Jag nämner denna komplexitet som en förklaring till att jag i vissa delar i detta kapitel hämtar rättsligt stöd från resonemang kring styrelsens och den verkställande direktörens skadeståndsansvar.

För att öka förståelsen av kapitlets upplägg bör följande sägas: Utgångspunkten är som sagt revisorns skadeståndsansvar vid revision. Här är revisorns uppgifter - planering, granskning, rapportering och anmälningsskyldighet – styrande, det är revisorns prestationer vid dessa moment som skall prövas. Tyngdpunkten vid denna prövning ligger på granskningen. Här står stadgandet i ABL 10 kap 3 § i centrum. Samtidigt har reglerna om rapportering stor betydelse. Vissa uppgifter skall revisorn rapportera i revisionsberättelsen. Revisorn skall i revisionsberättelsen i viss mån betygsätta bolagsledningen; har bolagsledningen upprättat årsredovisningen enligt ÅRL, bör bolagsledningen beviljas ansvarsfrihet gentemot bolaget, har bolagsledningen företagit någon åtgärd eller gjort sig skyldig någon försummelse som kan föranleda ersättningsskyldighet eller har bolagsledningen på annat sätt handlat i strid med ABL, ÅRL eller bolagsordningen? För att revisorn skall kunna rapportera enligt sina åligganden måste han granska just detta, vilket skall ske i överensstämmelse med god revisionsred. Detta är anledningen till att många bestämmelser i ABL, ÅRL och bolagsordningen får en indirekt betydelse för revisorns ansvar. I stort sett alla bestämmelser som ålägger bolagsledningen ansvar kan samtidigt ålägga revisorn ansvar. Resultatet blir att mycket i uppsatsen kan tyckas vara hänförligt till bolagsledningens ansvar. Detta blir dock den logiska följden av revisorns roll som granskande och rapporterande

bolagsorgan. Hänvisningen till hela ABL, ÅRL och bolagsordningen finns alltså i bestämmelserna om revisorns åligganden som planerare, granskare, rapporterare och anmälare. När man exempelvis diskuterar normskyddslärans betydelse kan man inte begränsa sig till enbart de bestämmelser som direkt riktar sig till revisorn, de bestämmelserna finns oftast till för samtliga intressenter. Istället måste man normalt även gå vidare och se på vilka skyddsintressen som föranlett bestämmelserna med indirekt betydelse för revisorns skadeståndsansvar, d v s de bestämmelser som primärt vänder sig till bolagsledningen. Det betyder att när jag i uppsatsen talar om olika skyddsintressen hos bestämmelserna, åsyftas ofta bestämmelser med indirekt betydelse för revisorns ansvar. Man skulle i stället ha kunnat göra en systematisering av de olika gransknings- och rapporteringsuppgifterna som direkt vänder sig till revisorn och därigenom försökt finna ut olika skyddsintressen. Detta skulle, enligt min uppfattning, då begränsa tillgången till relevant rättsligt material i alltför stor omfattning och samtidigt endast bli en omväg till bestämmelserna med indirekt betydelse. Kopplingen till exempelvis bolagsledningens åligganden och ansvar finns ju i bestämmelserna om granskning och rapportering.

En fråga man kan ställa sig är ifall man bör behandla revisorns skadeståndsansvar för anmälningsskyldigheten till åklagaren separat. En sådan uppdelning kan motiveras med att det skadeståndsansvaret skiljer sig i centrala delar från det övriga skadeståndsansvaret vid revision. Jag har dock valt att inte göra detta. Jag behandlar alltså hela revisorns skadeståndsansvar vid revision enligt ABL under samma avsnitt och rubriker.

Vidare väljer jag att göra uppdelningen mellan internt ansvar och externt ansvar redan nu. Det betyder att en del av det som sägs i avsnittet om det interna ansvaret även är tillämpligt på det externa ansvaret, vilket kommer att anges.

5.2 Internt ansvar

5.2.1 Uppdraget

Revisorns skadeståndsansvar begränsar sig till åtgärder som denne vidtagit eller underlåtit att vidta inom ramen för uppdraget. Med uppdraget avses åligganden som följer på den renodlade revisorsrollen. Frågan är då vilka åligganden som omfattas av uppdraget? Av vad som har behandlats ovan framgår att det åligger revisorn att först planera revisionen utifrån principerna om väsentlighet och risk. Därefter skall revisorn granska räkenskaperna och förvaltningen i en omfattning som överensstämmer med god revisionsmed. Mot bakgrund av vad revisorn upptäcker vid sin granskning har denne att avgöra om – och i så fall vad - han bör rapportera. Rapportera kan han göra antingen direkt till bolagsledningen genom erinringar och formlösa påpekanden eller till aktieägarna och andra genom revisionsberättelsen. Genom att revisionsberättelsen sedermera blir offentlig styrs valet till stor del av revisorns tystnadsplikt. Vissa uppgifter skall förvisso offentliggöras i revisionsberättelsen. Därjämte har revisorn numera ålagts en anmälningsskyldighet vid konstaterande eller misstanke om att styrelseledamot eller verkställande direktör gjort sig skyldiga till vissa i lag angivna brott. Det spelar härvidlag ingen roll i vilket sammanhang revisorn upptäcker oegentligheten. Dock kan tystnadsplikten gentemot annat bolag sätta käppar i hjulet för en anmälan. Det kan nämligen vara på det sättet att revisorn upptäcker oegentligheter hänförliga till styrelseledamot eller verkställande direktör i ett bolag vid revisionsuppdrag i annat bolag.

I princip är ovan nämnda arbetsuppgifter vad som omfattas av uppdraget. Bolaget måste ha en vald revisor som utför dessa uppgifter¹²⁰. Att begränsa den valde revisorns åligganden skulle då vara möjligt endast genom att utse flera personer som tillsammans utför det minimum av arbetsuppgifter som lagen föreskriver, vilket gör att möjligheterna för en dylik konstruktion måste undersökas.

Som jag tidigare nämnt kan ett registrerat revisionsbolag utses till revisor. Emellertid måste det bolaget då utse en fysisk person som huvudansvarig för revisionen och enligt ABL 15 kap 2 § är då såväl det registrerade revisionsbolaget som den huvudansvarige skadeståndsansvariga för revisionen. Av det skälet att ett bolag som sådant inte kan utföra arbetsuppgifter och således ingen fördelning av arbetsuppgifter kan ske mellan bolaget och den huvudansvarige återstår frågan om en fördelning av arbetsuppgifter – och följaktligen ansvar - kan ske mellan flera olika fysiska personer.

En revisor kan nyttja medhjälpare i sitt arbete med revisionen. För dessa svarar han skadeståndsrättsligt enligt ABL 15 kap 2 §. Man får förutsätta att sådana medhjälpare är anställda hos revisorn¹²¹. Man kan alltså utse en revisor som i sin tur delegerar arbetsuppgifter till medhjälpare men någon delegering av ansvar är i princip inte möjligt. Det övergripande skadeståndsansvaret har alltid revisorn.

Den fråga som återstår är då vad som gäller om bolaget har flera revisorer och dessa är fysiska personer. Ansvar för en revisor är i princip alltid individuellt. Dock får man utgå från att flera revisorer ansvarar solidariskt för en felaktigt utförd revision¹²². Enligt *Gomard* gäller inte detta fall där en av revisorerna har uppmärksammat ett förhållande och det inte kan läggas den andre revisorn till last att denne inte upptäckt förhållandet¹²³. Också enligt *Moberg* skulle en arbetsfördelning – och därmed ansvarsfördelning – vara tillåten¹²⁴. Även *Stenbeck* hävdar att en sådan fördelning är förenlig med gällande rätt¹²⁵. Enligt denne skulle som huvudprincip varje revisor svara för hela den granskning som över huvud taget ingår i revisionsuppdraget. Emellertid är arbetsuppgifterna i samband med revision – åtminstone i större bolag – ofta av så omfattande natur att en arbetsfördelning är ofrånkomlig. Om inte skadeståndsansvaret för viss revisor i sådana situationer helt kan bortfalla så borde det åtminstone kunna bli föremål för jämkning. *Taxell* hävdar förvisso att en revisor kan bli skadeståndsansvarig även för åtgärder eller underlåtenhet som ligger utanför dennes arbetsuppgifter enligt en, i sig korrekt genomförd, arbetsfördelning¹²⁶. Så kan bli fallet om revisorn brister i sin övervakningskontroll av att exempelvis en revisor med specialistkompetens fullgjort sina särskilda arbetsuppgifter. Enligt doktrin skulle det alltså vara möjligt att genom en arbetsfördelning till viss del även göra en ansvarsfördelning mellan olika revisorer. Även i lagberedningens förslag till 1944 års ABL uppmärksammades frågan och där heter det att ”en viss arbetsfördelning mellan revisorerna framstår såsom rimlig och praktiskt ofrånkomlig”¹²⁷. Ett visst utrymme att begränsa ansvaret för en reviderande revisor genom arbetsfördelning torde alltså finnas.

¹²⁰ Gorton, L, Festskrift till Knut Rodhe s 186. Enligt Gorton handhar revisorerna sitt uppdrag självständigt, med vilket menas att de i princip inte är bundna av direktiv som inskränker deras i lag reglerade åligganden.

¹²¹ Kedner, G - Roos, C M & Skog, R, Aktiebolagslagen med kommentarer del II s 268. Om en revisor tvingas betala skadestånd p g a skada som medhjälpare förorsakat av medhjälpare har revisorn regressrätt mot medhjälparen enligt SkL 4 kap 1 §. För att revisorn skall lyckas med ett sådant regresskrav förutsätts alltså synnerliga skäl.

¹²² Moberg, K, Bolagrevisor s 169. Se även Gomard, B, Revisors stillning i retlig belysning s 68 och Taxell, L E, Ansvar och ansvarsfördelning i aktiebolag s 113.

¹²³ Gomard, B, Revisors stillning i retlig belysning s 68.

¹²⁴ Moberg, K, Bolagrevisor s 169 och 178 ff.

¹²⁵ Stenbeck, E – Wijnblad, M & Nial, H, Aktiebolagslagen s 329.

¹²⁶ Taxell, L E, Ansvar och ansvarsfördelning i aktiebolag s 110.

¹²⁷ SOU 1941:9 s 476.

En annan frågan är om det även går att utvidga revisorns åligganden – och därmed ansvar – i samband med revision. Under lång tid torde den rådande uppfattningen ha varit att detta inte var möjligt. Den reviderande revisorn är ett bolagsorgan med i lag angivna arbetsuppgifter; den renodlade revisorsrollen. För dessa arbetsuppgifter svarar revisorn skadeståndsrättsligt enligt särskilda skadeståndsregler i ABL. Därutöver kan revisorn ha ytterligare arbetsuppgifter i bolaget – vilket idag är mycket vanligt - som denne svarar för enligt allmänna skadeståndsrättsliga regler; den utvidgade revisorsrollen. Enligt ett rättsfall, NJA 1996 s 224, torde denna uppfattning inte längre stämma *de lege lata*. I rättsfallet utdömdes skadestånd enligt ABL för åtgärd som gått utöver revisorns egentliga åligganden som reviderande revisor. Revisorn befann sig alltså, enligt min mening, i situation 2), se (3.1.1). Anledningen till att revisorn ansågs ha brutit i sin revision, trots att den skadegörande handlingen låg utanför den lagstadgade revisionen, ansågs vara att revisorn hade erhållit de ytterligare arbetsuppgifterna i bolaget just p g a av att han var bolagets revisor enligt situation 1), se (3.1.1). Notera här att situation 2) förutsätter alla åligganden som omfattas av situation 1). Det torde alltså vara möjligt för det reviderade bolaget att utvidga uppdraget – och därmed även ansvaret - för en reviderande revisor, en möjlighet som då står till buds för styrelsen och eventuellt den verkställande direktören i det reviderade bolaget. Notera här också att revisorn annars är skyldig att följa bolagsstämmans anvisningar i samband med revisionen endast i den utsträckning de inte strider mot lag, bolagsordningen eller god revisions sed, se ABL 10 kap 4 §. Någon bestämmelse i ABL om revisorns lydnadsplikt gentemot styrelsen eller verkställande direktör finns över huvud taget inte. Rättsfallet kommer att behandlas mer ingående längre fram i uppsatsen.

Under avsnittet om förvaltningsrevision (4.3.4) diskuterade jag utifrån vilken aspekt granskningen skall ske eller som jag omformulerade frågan: Vad skall granskas? Till stöd för en utvidgad förvaltningsrevision finns uttalanden i förarbetena till 1944 års och 1975 års ABL. En fråga gällde om revisorn skall granska förvaltningen utifrån allmänna affärsmässiga och ekonomiska synpunkter. Trots att ett sådant åliggande lätt skulle kunna komma i konflikt med den funktionella rollfördelningen mellan bolagsorganen och revisorns oberoende kan man dock finna ett visst stöd i åtminstone förarbetena för en sådan plikt. Rättsläget på denna punkt är dock mycket osäkert. För man resonemanget vidare från granskning till rapportering klarnar rättsläget eventuellt något. I det avseendet finns nämligen en viss behandling i de aktuella förarbetena. Lagstiftaren hänvisar där till god revisions sed vid rapporteringen i revisionsberättelsen. I dagsläget är det sannolikt på det sättet att god revisions sed inte medför en rapporteringsskyldighet i revisionsberättelsen i frågor kring allmänna affärsmässiga och ekonomiska ställningstaganden. Frågan kvarstår dock hur rapporteringsskyldigheten ser ut vad avser erinringar och påpekanden till bolagsledningen.

En annan fråga gällde huruvida revisorn skall granska förvaltningen utifrån t ex sociala eller samhällsekonomiska hänsyn. Här kom jag till den ståndpunkten att en sådan plikt i dag inte finns *de lege lata*.

En ytterligare fråga är ifall de råd som revisorn kan lämna till bolagsledningen bör anses utgöra en del av revisionen. Genom hänvisningen till god revisions sed torde man kunna utgå från att vissa råd ansvarar revisorn för enligt ABL:s skadeståndsregler. Som nämnts ovan åligger det nämligen revisorn att, i enlighet med god revisors- och revisions sed, lämna råd och förslag till förbättringar med avseende på revisionsklientens redovisning och förvaltning. Att ge råd i anslutning till iakttagelser vid granskning är en så naturlig uppgift att det kan sägas ingå i den lagstadgade revisionen, förutsatt att rådets innebörd då har ett alldeles självklart samband med förhållanden, vilka omfattas av den lagstadgade revisionen¹²⁸. Sådana råd är då också en del av uppdraget. Råd som rör annat torde inte omfattas av uppdraget. En viss osäkerhet om vilka råd som anses omfattas av uppdraget finns dock efter NJA 1996 s 224.

¹²⁸Se FAR:s Revisionsbok 1998 s 101.

Tidsaspekten har också betydelse för fastställandet av uppdraget. En revisor ansvarar ej skadeståndsrättsligt för en tidigare revisors handlingar eller underlåtenhet. Inte heller svarar han för handlingar eller underlåtenhet som inträffar efter det att revisionsuppdraget har upphört. Dock är rättsläget även angående det senare påståendet något osäkert efter NJA 1996 s 224.

Införandet av revisorns anmälningskyldighet påverkar inte uppdragets omfattning. Planeringen, granskningen och rapporteringen skall ske som förut. Först om revisorn i sin verksamhet – eller annars – upptäcker eller får misstanke om någon oegentlighet av angivet slag, inträder krav på ett vidgat agerande.

Om man därtill lägger in revisorns oberoende i diskussionen torde följande vara av intresse: Revisorn oberoende gör bolagsorganens funktionella uppgifter centrala. En riktig avgränsningen mellan rollerna – och följaktligen ansvar – är av stor betydelse för upprätthållandet av en, åtminstone hittills, allmänt accepterad maktfördelningsteori. Iakttar den valde revisorn inte reglerna om oberoende strider detta mot god revisors sed men inte nödvändigtvis mot god revisionssed. Att revisorn vid sidan om revisionen bryter mot reglerna om oberoende i den utvidgade revisorsrollen borde inte automatiskt innebära att han brutit mot god revisionssed. Eventuellt kan frågetecknen härom dock resas med anledning av NJA 1996 s 224.

5.2.2 Skada

En andra förutsättning för ett utdömt skadestånd är att man kan konstatera en skada av någon form. Den skada som konstateras skall ha drabbat den skadelidande utan, eller mot, dennes vilja och vara av ekonomisk natur, med vilket menas att den skall kunna uppskattas i pengar. Någon möjlighet att i dessa sammanhang erhålla skadestånd för icke-ekonomisk skada torde knappast finnas¹²⁹. Ekonomisk skada kan vara av typerna personskada, sakskada och ren förmögenhetsskada och det skadeståndsansvar som diskuteras i uppsatsen syftar på ren förmögenhetsskada. I den allmänna skadeståndsrätten blir distinktionen mellan de olika skadetyperna av stor betydelse medan den inom områden med speciella skadeståndsregler inte blir lika central, beroende på att regleringen i det senare fallen oftast avser just ren förmögenhetsskada.

Något krav på brottslig handling föreligger inte. I den allmänna skadeståndsrätten däremot förutsätts som huvudregel ett brott för ett utdömt skadestånd vid ren förmögenhetsskada, se SkL 2 kap 4 §. Förvisso torde det i dag vara klarlagt att denna bestämmelse inte skall läsas *e contrario*.

Ett bolag kan lida ren förmögenhetsskada genom kostnader, inkomstbortfall eller värdeminskning på bolagets egendom. Av det sagda framgår att skada inte begränsar sig till situationer med faktisk förmögenhetsminskning utan även förlorad intäkt kan utgöra skada.

Då den ekonomiska ersättningen vid ett utdömt skadestånd skall motsvara den förlust som har drabbat den skadelidande måste också storleken på skadan kunna fastställas. För detta krävs att man kan konstruera ett hypotetiskt händelseförlopp där den skadegörande handlingen inte företagits. En sådan konstruktion är inte alltid lätt att åstadkomma, vilket har lett till att domstolen vid behov skönsmässigt kan fastställa skadans storlek med stöd av RB 35 kap 5 §.

En särskild fråga i sammanhanget är vidare om skada som inte fullbordats är ersättningsgill. I doktrin har hävdats att sådan skada inte är ersättningsgill då det gäller styrelseledamots eller verkställande direktörs skadeståndsansvar¹³⁰. Samma bedömning torde gälla även revisorns ansvar i tillämpliga delar. Det betyder att revisorn inte kan bli

¹²⁹ Moberg, K, Bolagsgrevisorn s 167 och Företaget och sekretessen s 96. Se även Taxell, L E, Bolagsledningens ansvar s 6.

¹³⁰ Dotevall, R, Bolagsledningens skadeståndsansvar s 51 f.

skadeståndsskyldig för att denne i revisionsberättelsen missar att anmärka på t ex en i styrelsen beslutad arvodering till verkställande direktören som vida överstiger vad denne förtjänar, så länge något arvode överstigande skäligt belopp inte har betalats ut.

Införandet av revisorns anmälningsskyldighet påverkar inte vad som ovan sagts om skada.

5.2.3 Culpa

Revisorns skadeståndsansvar förutsätter också uppsåt eller åtminstone vårdslöshet vid utförandet av revisionen. I uppsatsen bortses i stort från de fall med uppsåt och istället behandlas fall med eventuell oaktsamhet. Detta av den enkla anledningen att det sannolikt är i situationer med eventuell oaktsamhet som är juridiskt mest intressanta.

Jag behandlar först revisorns ansvar för planering, granskning och rapportering, d v s vad som traditionellt avses med revision. Här sker som utgångspunkt oaktsamhetsbedömningen utifrån allmänna skadeståndsrättsliga principer¹³¹. Betydelse får då revisorns syssломannaliktade roll gentemot bolaget, en roll som inte gäller gentemot enskild aktieägare och annan. Som bolagets syssloman är revisorns plikter större mot bolaget än mot enskild aktieägare och annan. Det är dock tveksamt om inte hänvisningen till god revisions sed, både vad avser revisorns interna och externa ansvar, har gjort att skillnaderna i realiteten inte är så stora.

Revisorns interna skadeståndsansvar enligt ABL bygger på culpapregeln¹³². Alltså måste den skadelidande visa att revisorn, inom ramen för revisionsuppdraget, har handlat på ett sådant sätt att det åtminstone kan anses som vårdslöst. En naturlig fråga som man då kan ställa sig är vad som skall anses som vårdslöst. Följdfrågor är vilka objektiva mallar som bör utgöra grund vid denna bedömning och om det finns utrymme för subjektiva hänsyn? Av vad, och hur, fastställer man dessa mallar? Dessa och ytterligare frågor kommer att behandlas nedan. Delvis vävs frågorna samman.

Jag börjar med culpapregelns objektiva sida.

Revisorn intar alltså en syssломannaliktade ställning gentemot bolaget. Samtidigt får man inte glömma bort att revisorn har att tillvarata flera olikas intressen. Vid bedömningen av revisorns interna ansvar vid revision kan man därför inte se på revisorns syssломannaliktade roll isolerat från revisorns roll som helhet¹³³. Av detta framgår att revisorns syssломannaansvar gentemot bolaget på grund av sin komplicerade organställning inte är lika stort som övriga bolagsorgan, låt vara att de olika bolagsorganen dessutom har olika funktionella roller. Sannolikt gäller generellt inte samma krav på aktivitets-, vård- och lojalitetsplikt för revisorn som för övriga bolagsorgan. Emellertid leder revisorns syssломannaliktade ställning till att oaktsamhetsbedömningen åtminstone till viss del sker utifrån principerna för syssloman¹³⁴. Stor betydelse får då bestämmelserna i ABL, ÅRL och bolagsordningen som ålägger revisorn förpliktelser gentemot bolaget.

Men även anvisningar från bolagsstämman kan få betydelse för vårdslöshetsbedömningen. Enligt ABL 10 kap 4 § är revisorn nämligen skyldig att följa sådana anvisningar såvida de inte strider mot lag, bolagsordning eller god revisions sed. Exempelvis kan bolagsstämman ha en önskan om att vissa avsnitt bör granskas och rapporteras särskilt. Som utgångspunkt är det dock den valde revisorn som själv bestämmer omfattningen av sitt arbete. Enligt doktrin kan

¹³¹ Kedner, G - Roos, C M & Skog, R, Aktiebolagslagen med kommentarer del II s 261.

¹³² Moberg, K, Bolagsrevisorn s 170.

¹³³ Moberg, K, Bolagsrevisorn s 171.

¹³⁴ Kedner, G - Roos, C M & Skog, R, Aktiebolagslagen med kommentarer del II s 266 och Gorton, L, Festschrift till Knut Rodhe s 196.

en inskränkning i det avseende över huvud taget inte göras¹³⁵. Håller sig bolagsstämman inom ramen för vad som kan anses vara naturliga gransknings- och rapporteringsuppgifter och revisorn inte motsätter sig direktiven bör dessa vara styrande för vad som kan betraktas som vårdslöst.

Av största intresse för revisorns interna skadeståndsansvar vid revision är kopplingen till god revisionsred. Granskningen skall vara så ingående och omfattande som god revisionsred kräver. Man skulle även kunna säga att frågan på ett sätt rör en del av professionsansvaret. Alltså huruvida en revisor är oaktsam får avgöras mot bakgrund av de värderingar som gäller inom professionen¹³⁶. Dock är det ytterst en domstol som fastställer den rättsliga innebörden av god revisionsred. I och med att det är revisorns funktion och ansvar vid revision som är föremål för uppsatsen kommer främst betydelsen av god revisionsred att belysas då jag nedan diskuterar objektiva mallar.

Kan man då uppställa en objektiv mall för vad som bör kunna krävas av en reviderande revisor? Som utgångspunkt har vi revisorns sysslomannalikt ställning, eventuella direktiv från bolagsstämman, rättsregler som syftar till att skydda bolaget *och* framför allt god revisionsred. Av betydelse är också kompetenskrav och krav på revisorns oberoende.

Utsikterna att skapa en mall för revisorns agerande kan tyckas gynnsamma. Det finns kompetenskrav för kvalificerade revisorer, se (3.1.2.1.1) och professionen kan uppfattas som en relativt homogen grupp. Härmed kan man jämföra situationen för övriga bolagsorgan, där det i svensk rätt inte finns några kompetenskrav och den legala gallringen sker med hjälp av få och uteslutande formella krav beträffande kvalifikationer. Men verkligheten är en annan. Dels har enskilda revisorer olika mycket erfarenhet och dels är förhållandena i de olika bolagen som revideras inte desamma. De olika bolagsverksamheter som revideras kan skilja sig åt vad avser omsättning, storlek och struktur. En synpunkt som gjorts gällande är att granskningen skall bedömas i dess helhet¹³⁷. Man kan alltså med rätta hävda att verkligheten inte förutsätter en mall, utan i så fall flera som kan tillämpas i olika situationer allt efter omständigheterna i det enskilda fallet. Förvisso borde inte detta hindra att man eftersträvar normativa mönster, det sagda utgör endast exempel på olika skäl till mallar av viss elasticitet och lämplig exakthet. För stela mallar med för högt uppsatta krav torde inte vara önskvärda.

Man har här i princip två olika valmöjligheter. Antingen skapar man mallar som motsvarar den perfekta revisorn och som i praktiken fungerar som försäkringar mot bolagets förluster. Fördelar med det alternativet är att sådana mallar är relativt lätta att upprätta och att förutsägbarheten blir stor; allt handlande som inte är exakt i enlighet med den perfekta revisorns agerande är vårdslöst. För att undgå ansvar krävs en helt felfri väsentlighets- och riskbedömning följt av en perfekt utförd granskning och sedermera rapportering, allt i linje med konstens alla regler. Nackdelen med sådana mallar – bortsett från att de för de flesta är omöjliga att efterleva – är att även dugliga personer sannolikt drar sig för att acceptera revisionsuppdrag.

Det andra alternativet är mallar, så trubbiga och elastiska, att de i det närmaste helt befriar revisorn från skadeståndsansvar. Några fördelar med sådana mallar är svåra att finna. Nackdelen är att viktiga bestämmelser i ABL, ÅRL och bolagsordningen därigenom i realiteten kommer att sakna sanktioner, bortsett från möjligheten att väcka skadeståndstalan mot bolagsledningen.

Av det sagda framgår att man lämpligast borde finna mallar som ligger någonstans mellan dessa två ytterligheter¹³⁸. Denna ståndpunkt vinner också stöd i doktrin. *Leffler* framhåller att

¹³⁵ Rodhe, K, Aktiebolagsrätt s 204.

¹³⁶ Moberg, K, Bolagsrevisor s 170.

¹³⁷ Gorton, L, Festskrift till Knut Rodhe s 197.

¹³⁸ I debatten används ofta begreppet den perfekta revisionen medan jag använder mig av termen den perfekta revisorn. Skillnaden torde inte innebära någon skillnad i sak. I uppsatsen är de båda termerna i princip

den särskilt skickliga och ambitiösa revisorns agerande inte bör ses som allmän standard¹³⁹. *Aldeholm-Ohlsson* är också mycket skeptiska till mallar som motsvarar den perfekta revisorn¹⁴⁰. Även *Gometz* är kritisk till den perfekta revisorn som mall¹⁴¹. *Gometz* påtalar en risk med att revisionsbranschens ambitiöst utvecklade revisionsred skall förutsättas vara den absoluta måttstock som tillika utgör revisorernas stupstock vid culpabedömningen i samband med revision. Enligt *Gometz* hotar en sådan sträng norm utvecklingsambitionerna, vilka i så fall kommer att präglas av återhållsamhet på grund av skadeståndsriskerna. Enligt *Moberg* är måttstocken, *de lege lata*, den revision som utförs av de flesta revisorer¹⁴². Detta skulle då för övrigt ligga i linje med vad som tycks gälla i Danmark¹⁴³. Om man betraktar viss svensk praxis torde frågetecken dock kunna resas. Accepteras avvikelser från professionens egna ideal i inte allför liten omfattning? Eller utgår man från att alla avvikelser strider mot god revisionsred och följaktligen är oaktsamma? Domstolens tillvägagångssätt i ett känt rättsfall kan i det sammanhanget vara intressesant att ta upp, trots att rättsfallet inte gick längre än till TR:n¹⁴⁴. Fallet är det s k *Gusum-fallet*, vars bakgrund var följande: Gusum Bruk, som var verksam i cellulosaindustrin, försattes i konkurs 1988. Vid tidpunkten för konkursen uppdagades att två ledande personer i bolaget hade under tio års tid på ett rättsstridigt sätt förskönat bolagets redovisning. Personer som köpt aktier i bolaget ansåg sig ha lidit skada på grund av manipulationerna och väckte skadeståndstalan mot bolagets revisor för att denne vid revisionen inte hade uppdagat felaktigheterna. Då TR:n prövade om revisorn hade brutit mot god revisionsred i samband med granskningen av årsredovisningen var domstolens tillvägagångssätt följande: Med förvaltningsberättelsen och särskild granskares berättelse m fl utredningar som källor gick domstolen punktvis igenom de brister som angetts däri och jämförde dessa med FAR:s rekommendationer och revisionsböcker. Tillvägagångssättet i sig är fullt naturligt. Vad man dock kan fråga sig är om man i tillräcklig grad observerar risken med ett dylikt tillvägagångssätt. Är det verkligen rimligt med en ordning där allt handlande som i detalj inte ligger helt i linje med allt relevant material i form av rättspraxis, alla FAR:s och RN:ns rekommendationer och yttranden skall anses vårdlöst?

Nästa fråga är om det även finns utrymme för subjektiva hänsyn vid culpabedömningen? Klassificeringen av objektiva respektive subjektiva faktorer är förvisso inte helt lätt. Vad man oftast tänker på när man talar om subjektiva faktorer är psykiska förhållanden som rör skadevällarens person. Men därutöver inräknas även ofta villfarelse. I uppsatsen kommer även arvodets storlek att behandlas under subjektiva faktorer. Arbetsfördelning mellan olika revisorer har däremot tagits upp under Uppdraget.

Brister i personlig sakkunskap och personliga kvalifikationer befriar eller minskar inte revisorns skadeståndsansvar¹⁴⁵. Med tanke på att aktiebolaget endast får använda sig av kvalificerade revisorer vid revisionen hade det inte varit tillrådligt att en revisor kunnat urskulda sig med att inte vara kapabel att uppnå gränsen för vad som krävs enligt god revisionsred¹⁴⁶. Man skulle även kunna se det som oaktsamt att inte avträda uppdraget i den

synonyma.

¹³⁹ Leffler, S H, Revisorns ansvar s 98.

¹⁴⁰ Aldeholm, P-A, Ohlsson, H, Revisorns ansvarsställning – en associations- och skadeståndsrättslig studie.

¹⁴¹ Gometz, U, Festskrift till Jan Sandström s 99.

¹⁴² Moberg, K, Bolagsrevisorn s 170.

¹⁴³ UfR 1978. 653 H. Se härom Bröndum, J, Revisors ersättningsansvar over for kredit- og långiver s 35 och Gomard, B, Revisors stillning i retlig belysning s 73.

¹⁴⁴ Då man undersöker revisorns skadeståndsansvar, *de lege lata*, är det tunna utbud av rättsliga avgöranden i ämnet – och då framför allt prejudicerande sådana – en stor nackdel.

¹⁴⁵ Moberg, K, Bolagsrevisorn s 172 och Taxell, L E, Ansvar och ansvarsfördelning i aktiebolag s 109. Se även Gomard, B, Revisors stillning i retlig belysning s 65 f.

¹⁴⁶ Gorton, L, Festskrift till Knut Rodhe s 199 f.

stund man upptäcker sin bristande förmåga¹⁴⁷. Inte heller sjukdom, nedstämdhet eller stress påverkar culpabedömningen¹⁴⁸.

Finns det då skäl att å andra sidan höja kraven vid culpabedömningen för en särskilt kompetent revisor? Enligt doktrin skulle det kunna vara möjligt. Med en analogisering från vad som har hävdats gälla för styrelseledamot finner man stöd för en sådan ståndpunkt hos *Dotevall*¹⁴⁹. *Moberg* hävdar att detta även skulle kunna föranleda en viss skillnad i culpabedömning mellan godkända revisorer och auktoriserade revisorer¹⁵⁰.

Svaret på frågan om villfarelse befriar eller minskar skadeståndsansvaret beror på vilken form av villfarelse det i så fall rör sig om. Utgångspunkten är att endast en faktisk villfarelse kan vara ursäktlig och bedömningen får då ske utifrån en objektiv mall. Rättvillfarelse å andra sidan är sällan ursäktlig. För att så skall vara fallet krävs normalt brister vid publiceringen av en författning, att en författning är otydligt formulerad och därigenom svårtolkad *eller* att offentlig myndighet har givit felaktigt besked om en författnings innehåll. Enligt detta sätt att se det torde rättvillfarelse angående exempelvis FAR:s rekommendationer inte vara ursäktligt. Feltolkning av en regel i ABL kan svårligen vara ursäktlig även i det fallet regeln är svårtolkad. Detsamma får anses gälla bestämmelser i bolagsordningen.

Även arvodets storlek kan påverka skadeståndsansvaret. Arvodets storlek beror oftast på både kvantiteten av och kvalitén på det utförda arbetet¹⁵¹. Den subjektiva bedömningen kan bli strängare för en revisor som – mot ett stort arvode - åtagit sig ett särskilt omfattande revisionsuppdrag i ett bolag med invecklade affärstransaktioner. Emellertid finns det ingen direkt proportionalitet mellan skadeståndsansvaret och arvodets storlek. En oavlönad revisor får inte underlåta att vara noggrann av den anledningen att han inte erhåller någon ekonomisk ersättning för uppdraget. Även fördelningen av den totala arvodeskostnaden kan få betydelse för skadeståndsansvaret i det fall bolaget har flera revisorer. Om revisorernas arvoden skiljer sig åt kan detta tyda på en viss arbetsfördelning som i sin tur kan resultera i en ansvarsfördelning.

När det sedan gäller revisorns skadeståndsansvar för anmälningsskyldigheten skiljer sig culpabedömningarna åt. Man skulle kunna säga att en ny culpabedömning tar vid efter den traditionella culpabedömningen av planering och granskning. Mot bakgrund av vad revisorn fått kännedom om vid sin granskning skall han avgöra om han bör göra anmälan till åklagare eller inte. Härvidlag måste för det första de objektiva mallar som tidigare diskuterats modifieras. Revisorn har normalt inte den straffrättsliga kompetens som exempelvis en åklagare och allmän domstol har och någon hänvisning till god revisions sed finns här inte. Det torde överhuvudtaget vara svårt att i denna del definiera värderingar inom professionen. De fall revisorn skall anmäla är då brott ”kan misstänkas”, vilket är samma misstankesgrad som gäller för konkursförvaltare. Av förarbetena torde man kunna utläsa en möjlighet att hämta vägledning från praxis för konkursförvaltare vid skapandet av objektiva mallar för revisorn¹⁵². I vilken omfattning sådan stadgad praxis verkligen finns råder dock oenighet om¹⁵³.

Finns det i samband med behandlingen av anmälningsskyldigheten anledning att även se på de faktorer som ovan behandlades under culpapareglens subjektiva sida på ett annorlunda sätt? Till viss del är svaret sannolikt ja. De kompetenskrav, som genom kontroll och krav på

¹⁴⁷ Se *Dotevall*, R, Bolagsledningens skadeståndsansvar s 56, där resonemanget i och för sig avser styrelseledamöters ansvar, men varifrån man torde kunna analogisera.

¹⁴⁸ *Moberg*, K, Bolagsrevisorn s 173 och genom analogi, *Dotevall*, R, Bolagsledningens skadeståndsansvar s 56 f.

¹⁴⁹ *Dotevall*, R, Bolagsledningens skadeståndsansvar s 58 f.

¹⁵⁰ *Moberg*, K, Bolagsrevisorn s 172.

¹⁵¹ *Gorton*, L, Festskrift till Knut Rodhe s 200.

¹⁵² Prop 1997/98:99 s 160.

¹⁵³ *Skog*, R, Balans 12/98 s 27.

utbildning, upprätthålls för kvalificerade revisorer är ingen garanti för en hög straffrättslig kompetens. Detta skulle kunna betyda att subjektiva hänsyn i viss mån kan tas även i riktning mot minskat ansvar. När det sedan gäller villfarelse sägs i förarbetena att en felaktig straffrättslig bedömning inte bör föranleda ett utdömt skadestånd av den anledningen att en anmälan har skett¹⁵⁴. Huruvida man kan tolka detta uttalande som att det finns ett visst utrymme för rättvillfarelse är svårt att säga.

Som framgått ovan bedöms en utebliven anmälan enligt den vanliga culparegeln.

5.2.3 Adekvat kausalitet

Kausalitetsbedömningen följer i stort allmänna skadeståndsrättsliga principer¹⁵⁵. Ett utdömt skadestånd förutsätter alltså ett orsakssamband mellan skadan å ena sidan och revisorns handlande eller underlåtenheten å andra sidan. Bedömningen är individuell i det fall bolaget har flera revisorer. Kravet på orsakssamband innebär att en revisor inte kan bli skadeståndsskyldig för skada som hade inträffat oavsett revisorns agerande. Men för att gallra bort de mest avlägsna orsakssamband eller orsakssamband med alltför oväntade verkningar krävs dessutom en adekvans, med vilket menas att man försöker fånga upp vad som är rättsligt relevant. Adekvansbedömningen blir på så vis en värdering av orsakssambandet¹⁵⁶. Till hjälp vid denna adekvansbedömning kan man använda sig av normskyddsläran¹⁵⁷. Normskyddsläran nyttjas i sammanhanget till att ringa in de skadeföljder som kan vara rättsligt relevanta. Om väl orsakssamband föreligger torde adekvans i det närmaste alltid föreligga om revisorns handlande eller underlåtenhet står i strid med ABL, ÅRL eller bolagsordningen.

Det räcker att revisorns försummelse är en delorsak av viss betydelse till den uppkomna skadan.

¹⁵⁴ Prop 1997/98:99 s 167.

¹⁵⁵ Kedner, G - Roos, C M & Skog, R, Aktiebolagslagen med kommentarer del II s 261 och 266 f.

¹⁵⁶ Andersson, H, skyddsändamål och adekvans. Om skadeståndsansvarets gränser s 95.

¹⁵⁷ Dotevall, R, Bolagsledningens skadeståndsansvar s 48 f.

5.3 Externt ansvar

5.3.1 Uppdraget

Uppdragets omfattning vid det externa ansvaret är detsamma som vid det interna ansvaret, varför läsaren hänvisas till (5.2.1).

5.3.2 Skada

Det allmänna som sägs under Skada vid det interna ansvaret, se (5.2.2), är även tillämpligt på det externa ansvaret. Detta gäller bl a uppdelningen mellan ekonomisk och icke-ekonomisk skada och de olika typerna av ekonomisk skada. Alltså är det även här främst den rena förmögenhetsskadan som är av intresse. Vidare är vad som där sägs om fastställandet av skadans storlek och om icke fullbordad skada tillämpligt på det externa ansvaret. Den stora skillnaden är att man vid behandlingen av det externa ansvaret måste göra en uppdelning mellan direkta (omedelbara) skador och indirekta (medelbara) skador.

En enskild aktieägare kan lida skada då denna till grund för aktieköp lägger en felaktig årsredovisning och därigenom betalar ett för högt pris för aktien eller då denne inte ges möjlighet att delta i en nyemission när så borde skett. En kreditgivare kan lida skada genom att lämna bolaget kredit på grundval av felaktiga uppgifter.

När man diskuterar skador som kan drabba enskild aktieägare eller annan måste man, som nämndes ovan, dela upp dessa i direkta skador och indirekta skador. Denna distinktion är viktig av den anledningen att möjligheterna till skadestånd inte är desamma. Rent allmänt kan man säga att möjligheten till ersättning är större vid direkta skador men detta konstaterande är inte tillräckligt. Ett problem då man skall diskutera revisorns ansvar utifrån direkta och indirekta skador är dock att frågan inte är vidare utredd. Istället tvingas man föra vissa analogiresonemang från bolagsledningens ansvar. Om en skada som drabbar en enskild aktieägare eller annan på ett indirekt sätt genom en felaktig förvaltningsåtgärd från bolagsledningen sida, torde samma skada också vara indirekt vid bedömningen av revisorns granskningsansvar. Jag tillåter mig därför att i viss mån utgå från vad som gäller för enskild aktieägares eller annans rätt till skadestånd från bolagsledningens sida då jag diskuterar revisorns ansvar.

Ingenstans i ABL framgår uttryckligen att man skall göra åtskillnad mellan direkt och indirekt skada och någon klar gräns mellan de två typerna går inte att dra¹⁵⁸. Enligt en grovindelning kan man dock hävda att en indirekt skada för enskild aktieägare eller annan förutsätter en direkt skada för bolaget. Rent allmänt kan man konstatera huvudprincipen i svensk allmän skadeståndsrätt är att indirekta skador inte ersätts med undantag för ren förmögenhetsskada i vissa fall. Just förhållandet mellan bolaget, enskilda aktieägare och andra och bolagsorganen är sådant att det torde vara möjligt att erhålla skadestånd för indirekt skada. Flera av de aktiebolagsrättsliga reglerna, vars syfte är att skydda bolaget, har ofta lyfts fram som centrala bestämmelser även för enskilda aktieägare och andra. Fråga har då uppkommit ifall någon som drabbats av en indirekt skada borde kunna ha rätt till skadestånd¹⁵⁹. Då det gäller revisorns skyldighet att anmärka i revisionsberättelsen om han finner att styrelseledamot eller verkställande direktör har företagit någon åtgärd eller gjort sig skyldig till någon försummelse som kan föranleda skadeståndsskyldighet gäller detta endast

¹⁵⁸ Dotevall, R, Bolagsledningens skadeståndsansvar s 53 och 178.

¹⁵⁹ Prop 1997/98:99 s 188 ff. Se även Dotevall, R, Bolagsledningens skadeståndsansvar s 178 ff.

skadeståndsskyldighet gentemot bolaget. Härav kan man alltså inte utläsa någon skyldighet för revisorn att ta ställning till förekomsten av indirekt skada. Däremot skall revisorn även uttala sig om huruvida årsredovisningen har upprättats i enlighet med ÅRL och därjämte anmärka om han funnit att styrelseledamot eller verkställande direktör på annat sätt handlat i strid med ABL, ÅRL eller bolagsordningen. Kopplingen finns alltså till de bestämmelser som skulle kunna bli föremål för tillämpning av skadeståndstalan p g a indirekt skada. Dessa bestämmelser är ofta primärt inte riktade till revisorn – revisorn skall granska och rapportera efterlevnaden av bestämmelserna. Dock kan man vara tvungen att ta ställning till vilka intressen som skyddas av de olika bestämmelserna om revisorns rapportering. Enligt normskyddsläran förutsätts för ett utdömt skadestånd att den bestämmelse som har överträtts avser att skydda just det aktuella intresset.

I doktrin har hävdats att revisorns skadeståndsskyldighet omfattar såväl direkt som indirekt skada¹⁶⁰. Vilka rättsregler – och då samtidigt vilka skador – som kan bli föremål för en skadeståndstalan p g a indirekt skada är en fråga som överlämnats åt praxis¹⁶¹. I senare förarbeten till aktiebolagslagstiftningen torde man kunna utläsa en mer restriktiv syn på möjligheten till skadeståndstalan p g a indirekt skada än vad fallet har varit tidigare i åtminstone doktrin¹⁶². Åtminstone gäller det enskilda aktieägares rätt.

Då det gäller enskild aktieägares möjlighet till skadestånd p g a indirekt skada är möjligheten sannolikt mer begränsad än vad fallet är för annan. Till stöd för detta anges att aktieägarnas rätt att delta i bolagsstämman medför en möjlighet att påverka bolagets förvaltning och verksamhet, en möjlighet som inte står exempelvis en borgenär till buds. Dessutom har en aktieägarminoritet av viss storlek möjlighet att föra skadeståndstalan för bolagets räkning, en möjlighet som inte heller finns för exempelvis en borgenär. Om en skada som drabbar bolaget direkt även drabba aktieägarna indirekt är det ofta så att aktieägarna drabbas på ett likvärdigt sätt. Risken för en sådan skada har ansetts vara en naturlig följd av ett deltagande i bolagsverksamhet och något som man som aktieägare får finna sig i¹⁶³. En allmän rätt till skadestånd för aktieägare vid indirekt skada skulle strida mot ABL:s system och syfte¹⁶⁴. Rätt till skadestånd för aktieägare vid indirekt skada bör enligt lagstiftaren begränsas till fall av överträdelse av likhetsprincipen eller generalklausulen¹⁶⁵.

En borgenär, eller annan tredje man, torde ha en större möjlighet till skadestånd p g a indirekt skada. Då en förutsättning för skadestånd p g a indirekt skada är att den aktiebolagsrättsliga bestämmelsen som överträtts har till syfte att skydda just det aktuella intresset blir det främst bestämmelserna om skyddet för bolagets bundna kapital som kan åberopas. Av rättsfallet, NJA 1979 s 157, framgår att skada förutsätter en uppkommen eller försvårad redan bestående insolvens i samband med den skadegörande handlingen. Att åtgärden har försämrat bolagets ekonomiska ställning medför i sig inte att indirekt skada är ersättningsgill om bolaget efter åtgärden ändå bedöms kunna betala sina skulder allt efter som de förfaller. I rättsfallet väckte borgenär talan om skadestånd mot en styrelseledamot och bolagets revisor för åtgärd som vidtagits innan det att bolaget blev insolvent. Enligt rättsfallet är en ökad risk för en försämrad betalningsförmåga på bolagets sida inte tillräckligt vid en skadeståndstalan p g a indirekt skada. Enligt ett senare rättsfall, NJA 1996 s 224, uttalar HD

¹⁶⁰ Moberg, K, Bolagsrevisor s 184.

¹⁶¹ Gorton, L, Festskrift till Knut Rodhe s 197. Se även prop 1997/98:99 s 190.

¹⁶² Prop 1997/98:99 s 188 ff och SOU 1995:44 s 257 ff. Se härom Dotevall, R, bolagsledningens skadeståndsansvar s 182 och Bergendal, R, Aktiebolagets författning och dess yttre rättsförhållanden enligt svensk rätt. Allmänt om möjlighet till skadeståndstalan vid indirekt skada för aktieägare eller annan, se Kedner, G - Roos, C M & Skog, R, Aktiebolagslagen med kommentarer del II s 264 f.

¹⁶³ Prop 1997/98:99 s 189 f.

¹⁶⁴ Prop 1997/98:99 s 189.

¹⁶⁵ Prop 1997/98:99 s 189 f. Se även Nial, H & Johansson, S, Svensk associationsrätt i huvuddrag s 346 f. Se också Dotevall, R, Bolagsledningens skadeståndsansvar s 181 ff.

att om en borgenär beviljar kredit p g a av felaktiga ekonomiska uppgifter från bolagets sida, skadan uppkommer redan i och med kreditbeslutet. Enligt HD var det emellertid i 1979 års fall fråga om just en indirekt skada medan det i 1996 års fall var fråga om en direkt skada för borgenären. I doktrin finns kritik mot HD:s dom i denna del¹⁶⁶. Vid direkt skada krävs alltså ingen insolvens utan en betydande risk för förlust är tillräckligt. Som stöd för revisorns skadeståndsansvar gentemot annan bör även nämnas NJA 1987 s 692.

5.3.3 Culpa

Även revisorns skadeståndsansvar mot enskild aktieägare och annan förutsätter uppsåt eller oaktsamhet¹⁶⁷. Jag bortser från fall där uppsåt föreligger och begränsar mig till fall med eventuell oaktsamhet. Oaktsamheten skall vara knuten till överträdelse av sådana bestämmelser i ABL, ÅRL eller bolagsordningen som avser att skydda just det aktuella intresset, d v s normskyddsläran får betydelse vid oaktsamhetsbedömningen. Normskyddsläran kan alltså få betydelse såväl vid adekvans- som vid culpabedömningen. Dock sker tillämpningen av läran i de två fallen utifrån helt olika utgångspunkter¹⁶⁸. Det blir här inte fråga om samma slags culpabedömning som vid det interna ansvaret. Revisorns syssломannalikhande roll får här inte samma betydelse. Det innebär bl a att överträdelse av andra interna normer än bolagsordningen – exempelvis reglementen, instruktioner och anvisningar från bolagsstämman – inte konstituerar något externt ansvar¹⁶⁹. I culpabedömningen tar man inte hänsyn till revisorns aktivitets-, vård- och lojalitetsplikt. Resonemangen under det Interna ansvaret kring objektiva mallar äger i övrigt tillämplighet även på det externa ansvaret. Detta har sin grund i att hänvisningen till god revisions sed avser både det interna och externa ansvaret. Även resonemangen under det Interna ansvaret kring utrymmet för subjektiva hänsyn gäller här.

Beträffande relationen mellan det interna och det externa ansvaret kan följande vara av intresse: Vissa bestämmelser om revisorns åligganden gentemot bolaget, t ex reglerna om revisorns tystnadsplikt, kan åberopas till stöd för en revisor som underlåter att rapportera vissa uppgifter i revisionsberättelsen. Ett ökat internt ansvar kan i vissa situationer alltså innebära ett minskat externt ansvar vid revision.

En central fråga vid det externa ansvaret är hur man tar reda på vilka intressen som en regel är tänkt att skydda. Något kort och enkelt svar på den frågan är inte möjligt att ge utan man hänvisas till studier av förarbeten, rättspraxis och doktrin. Alla reglerna i ÅRL som skulle kunna bli föremål för skadeståndstalan mot revisorn skyddar i stort såväl bolaget, enskild aktieägare som annan. I ABL är det främst kompetensreglerna och kapital- och minoritetsskyddsreglerna som kan föranleda ett externt ansvar. I bolagsordningen kan finnas bestämmelser av intresse som reglerar verksamhetsföremålet, bolagsorganens kompetens, bolagets informationsgivning och skyddet för det bundna kapitalet.

¹⁶⁶ Pehrson, L, JT 1996-97 s 139 f.

¹⁶⁷ Gorton, L, Festskrift till Knut Rodhe s 196.

¹⁶⁸ Dotevall, R, Bolagsledningens skadeståndsansvar s 176 och Kleineman, J, Ren förmögenhetsskada s 288.

¹⁶⁹ Taxell, L E, Bolagsledningens ansvar s 56.

5.3.4 Adekvat kausalitet

Vad som ovan sägs om adekvat kausalitet under det interna ansvaret är även tillämpligt på det externa ansvaret, varför läsaren hänvisas till (5.2.3).

Dock finns en aspekt på frågan om adekvat kausalitet som gör sig gällande endast vid det externa ansvaret. Aspekten har att göra med den vida krets av skadelidande som teoretiskt skulle kunna lida skada på grunda av en bristfällig revision. Som exempel kan nämnas personer som till grund för aktieköp lägger en felaktigt upprättad årsredovisning. Bör var och en som rättshandlar, eller underlåter att rättshandla, mot bakgrund av en sådan årsredovisning vara skadeståndsberättigade? Frågan har främst diskuterats i samband med bolagsledningens ansvar men efter ett rättsfall, NJA 1998 s 734, är det hög tid att frågan lyfts fram även i samband med att revisorns ansvar diskuteras. I rättsfallet gjordes gällande att revisorn, genom att denne i revisionsberättelsen inte anmärkt på felaktiga uppgifter i årsredovisningen, hade orsakat en kreditgivare förlust i samband med gäldenärens konkurs. Kreditgivaren – en bank - hade lämnat bolaget krediter mot säkerheter i företagsinteckningar. Enligt banken låg flera års felaktiga årsredovisningar till grund för kreditbeslutet. I rättsfallet uttalar HD att

”[g]enerellt bör var och en ha rätt att utgå från att uppgifter i ett aktiebolags balansräkning är riktiga om det uppges att den har upprättats enligt [ÅRL] och har godkänts av en revisor”.

Diskussionen kring omfattningen av det externa ansvaret har som sagt främst rört bolagsledningens ansvar. Åsikterna har inte bara skiftat vad avser vilken krets som bör kunna bli ersatta, uppfattningarna har också skiftat i val av lämpligt angreppssätt. *Kleineman* ser problemet utifrån frågan om adekvat kausalitet och förespråkar en lösning med hjälp av tillitsteorin¹⁷⁰. Tillitsteorin innebär att endast den skadelidande som har haft fog att lita på den av bolaget lämnade informationen är berättigad till ersättning. Frågan som då uppkommer är vilken grad av närhet mellan skadelidande och skadevällare som krävs¹⁷¹. Någon sådan skarp gräns torde vara omöjlig att upprätta. Även i förarbetena har frågan om ett närhetskrav diskuterats¹⁷². Lagstiftaren har inte ansett det lämpligt att i lag begränsa skadeståndsskyldigheten utifrån ett sådant närhetskrav. I stället lämnas dörren öppen för rättstillämparen att vid behov beakta riskerna med oproportionerliga skadeståndsansvar¹⁷³. Även möjligheten till jämkning betonas i sådana fall. *Samuelsson* kritiserar tillitsteorin och använder sig i stället av ett resonemang kring skada och för in adekvanskravet vid värderingen av skadan¹⁷⁴. Genom ett sådant betraktelsesätt skulle den potentiella kretsen av skadeberättigade vara mycket stor.

Vad som ovan sagts om bolagsledningens skadeståndsansvar torde vara tillämpligt även på revisorns skadeståndsansvar. I förarbetena lämnas samma skäl till varför en uttrycklig begränsning av det externa skadeståndsansvaret för revisorerna inte anses lämplig¹⁷⁵. Om man därtill lägger HD:s uttalande – obiter dictum? –, i NJA 1998 s 734 framstår kretsen av potentiellt skadeståndsberättigade som oerhört vid.

¹⁷⁰ Kleineman, J, Ren förmögenhetsskada s 114 ff och 307 ff.

¹⁷¹ I engelsk rätt har närhetskravet utvecklats och går ofta under ”the floodgate argument”.

¹⁷² Prop 1997/98:99 s 191 f.

¹⁷³ Prop 1997/98:99 s 191.

¹⁷⁴ Samuelsson, P, Information och ansvar s 307 ff.

¹⁷⁵ Prop 1997/98:99 s 194.

5.4 Jämkning

Enligt ABL 10 kap 5 § kan revisorns skadeståndsansvar jämkas efter vad som är skäligt med hänsyn till handlingens art, skadans storlek och omständigheterna i övrigt. Möjlighet till jämkning finns teoretiskt i alla de fall revisorn åläggs skadeståndsskyldighet enligt ABL. Alltså även i de fall grov oaktsamhet eller brottslig handling ligger revisorn till last. Emellertid är skuldgraden en av faktorerna som skall påverka bedömningen av om jämkning bör ske och i fall av uppsåtlig brottslig gärning är sannolikt utrymmet för jämkning mycket begränsad¹⁷⁶.

I de fall det finns flera skadeståndsskyldiga bedöms möjligheten till jämkning individuellt. Detta gäller såväl inom bolagsorganet (flera revisorer är skadeståndsskyldiga) som mellan bolagsorganen (både styrelseledamot/styrelseledamöter och revisor/revisorer är skadeståndsskyldiga).

I den allmänna skadeståndsrätten finns möjlighet till jämkning enligt SkL 6 kap. Jag vill här bara kort nämna hur dessa båda jämningsregler förhåller sig till varandra. Man kan då inledningsvis konstatera att de enligt ordalydelser inte är identiska. Dock har i doktrin hävdats att skillnaderna i praktiken inte skulle leda till någon större skillnad i rättsligt utfall¹⁷⁷. Emellertid har även en mer tveksam uppfattning i frågan gjorts gällande¹⁷⁸. Till stöd för uppfattningen att en viss skillnad kan föreligga åberopas uttalanden i förarbeten och viss rättspraxis. Nämnas i sammanhanget bör NJA 1986 s 402. I förarbetena sägs att

”[h]är som annars får det lämnas åt domstolarna att med utgångspunkt i de speciella reglernas innehåll och i de rättspolitiska överväganden som ligger till grund för de olika regelsystemen avgöra hur långtgående verkningar i modifierande riktning som specialreglerna i associationsrätten skall få”¹⁷⁹.

Jag avser att inte här gå närmare in på eventuella skillnader utan nöjer mig med att konstatera att rättsläget inte är helt klart.

En annan fråga som kan vara av intresse då man ser på möjligheten till jämkning är förhållandet mellan ABL:s regel om jämkning och SkL:s regler om arbetstagares skadeståndsansvar. Enligt SkL 3 kap 1 § har en arbetsgivare i många fall ett principalansvar för en arbetstagare och arbetstagaren är endast skadeståndsskyldig för skada som denne orsakat i tjänsten ifall synnerliga skäl föreligger. Anledningen till att detta bör uppmärksammas är att en person som är verksam i ett bolagsorgan därjämte kan utföra annat arbete för bolaget. Det kan alltså ha en viss betydelse i vilken roll som skadevällaren har orsakat skada. Enligt förarbetena till SkL skall ABL:s regler om jämkning tillämpas då personen i fråga har fattat felaktiga beslut eller utfört felaktiga åtgärder på bolagets vägnar. När en person i organställning vållar skada under utförande av arbete som kunde ha anförtrotts en vanlig arbetstagare skall däremot SkL 4 kap 1 § tillämpas analogt. Dock sägs att vid tillämpningen av SkL 4 kap 1 §, ett visst hänsyn måste tas till den förtroendeställning som personen intagit¹⁸⁰.

Enligt mitt sätt att se det måste man i revisorns fall se på vilka åligganden som revisorn har vid revisionen. Skadeståndansvaret för de arbetsuppgifter som revisorn utför i den renodlade revisorsrollen skall bedömas enligt ABL:s jämningsregel medan skadeståndansvaret för de arbetsuppgifter som revisorn utför i den utvidgade revisorsrollen bedöms analogt enligt SkL 4 kap 1 §. Detta förutsätter förvisso att arbetsuppgifterna hade kunnat anförtrotts en vanlig

¹⁷⁶ Kedner, G - Roos, C M & Skog, R, Aktiebolagslagen med kommentarer del II s 271.

¹⁷⁷ Kleineman, J, SvJT 1998 s 207.

¹⁷⁸ Hellner, J, Skadeståndsrätt s 435.

¹⁷⁹ Prop 1972:5 s 433.

¹⁸⁰ Prop 1975:103 s 542 f och prop1972:5 s 433 och 564.

arbetstagare. Många av de olika konsultuppdrag som revisorn i dag har rör ofta frågor som även sakkunnig personal hos bolaget hade kunnat handha.

5.5 NJA 1996 s 224

5.5.1 inledning

När man försöker undersöka hur revisorernas skadeståndsskyldighet ser ut slås man av det förhållandevis mycket begränsade utbud av prejudicerande rättsfall som finns i frågan. Över huvud taget finns väldigt få prejudicerande rättsfall i Sverige som ställer ABL:s ansvarsregler – för såväl styrelsen, den verkställande direktören, aktieägarna och revisorerna - på sin spets. Detta kan uppfattas som märkligt med tanke på den betydelse som ett aktiebolags verksamhet kan ha för bl a aktieägare, bolagets borgenärer, anställda, den aktieköpande allmänheten och det allmänna. Detta gör också att ny rättspraxis som rör det aktiebolagsrättsliga ansvarsregelkomplexet ofta möts med stort intresse på bred front. Intresset är av flera anledningar mycket stort hos såväl skadelidande som skadevållande.

Går man sedan in på revisorns skadeståndsansvar finns ytterligare faktorer som gör dennes skadeståndsansvar speciellt intressant. Dels är revisorns roll som bolagsorgan mycket mer mångfacetterad än övriga bolagsorgans, vilket av den anledningen även gör ansvarsfrågan mer svårbesvarad. Dels är revisorns skadeståndssituation sannolikt till viss del påverkad av taktiska ställningstaganden från skadelidande. Revisorn är enligt lag skyldig att ha en ansvarsförsäkring som vid behov kan verka som en garanti för att skadelidande verkligen får ut ett utdömt skadestånd. Förvisso är bolagsledningen primärt ansvarig för bolagets skötsel och den information som lämnas. Ett utdömt skadestånd från bolagsledningen personligen är dock föga värt i de fall personerna i bolagsledningen saknar personliga tillgångar i tillräcklig omfattning och samtidigt saknar ansvarsförsäkringar. Huruvida bolagsledningen har, eller inte har, en sådan ansvarsförsäkring är bolaget inte skyldig att redovisa. I ett sådant fall är det ingen djärv gissning att de skadelidande istället går vidare i kedjan och vänder blickarna mot en granskande och rapporterande revisor, skadeståndsansvaret riktas enligt "the deep pocket theory".

En del av förklaringen till varför det finns så lite rättspraxis i frågan om revisorns skadeståndsansvar är sannolikt parternas benägenhet att träffa förlikning¹⁸¹.

När så väl ett rättsfall kom från HD i frågan om revisorns skadeståndsansvar vid revision var intresset stort. Av den anledningen att rättsfallet berör flera intressanta frågeställningar har jag valt att behandla rättsfallet ganska ingående. Kritiken mot HD efter domen har varit omfattande¹⁸².

¹⁸¹ Exempel på i massmedia uppmärksammade fall som resulterade i förlikningar kan nämnas revisorernas skadeståndsansvar i Försäkringsbolaget Njord och Gusum Bruk.

¹⁸² Se Gometz, U, JT 1996-97 s214 ff, Pehrsson, L, JT 1996-97 s 133 ff, Leffler, T, JT 1996-97 s 541 ff och Kleineman, J, SvJT 1998 s 204.

5.5.2 Bakgrund

Auktoriserade revisorn J var, tillsammans med annan auktoriserad revisor, vald revisor i Scandinavian Clinics AB ("Clinics") under hösten 1985 till hösten 1986. Han var därjämte vald revisor i Scandinavian Clinics Försäljnings AB ("Försäljningsbolaget") från bolagets bildande hösten 1985 fram till hösten 1986. Verksamheten i Clinics bestod i utveckling och försäljning av produkter inom sjukvårds- och vattenförsörjningsområdet och bolagets tillgångar utgjordes till huvudsak av olika patent-, konstruktions-, tillverknings- och försäljningsrättigheter. Clinics räkenskapsår omfattade 1 maj - 30 april. Clinics verksamhet gick mycket dåligt och i början av 1985 var hela aktiekapitalet förbrukat. För att möjliggöra en fortsatt drift gjordes försök till att rekonstruera verksamheten. Genom J:s försorg anskaffades därför ett nytt bolag, Försäljningsbolaget, vilket var ett s k lagerbolag. Till Försäljningsbolaget överläts sedan ovan nämnda tillgångar och tanken var att verksamheten därefter skulle drivas vidare i Försäljningsbolaget.

Vid tidpunkten för överlåtelsen upprättades ett periodbokslut (per 31 oktober 1985), i vars balansräkning patent- och utvecklingskostnader togs upp till ett till värde av 1 498 tkr. J medverkade vid upprättandet av den aktuella balansräkningen. Av HD:s domskrivning (HD använder citattecken när den diskuterar balansräkningen) framgår att det uppenbarligen inte rörde sig om en regelrätt balansräkning. I stället var det sannolikt fråga om en ställningsöversikt grundad på bokföringen. I oktober 1985 överläts ovan nämnda tillgångar till Försäljningsbolaget för 2 530 tkr, varav 350 tkr erlades kontant. För att finansiera resten av köpet kontaktades Första Sparbanken (Banken) för upptagande av lån om 1 200 tkr. Den 23 oktober 1985 fattade Banken beslut om att bevilja Försäljningsbolaget kredit om 1 200 tkr, efter att representanter för Försäljningsbolaget hade haft ett möte med Banken. På detta möte var J närvarande. Till grund för beslutet låg, enligt Banken, i huvudsak "balansräkningen" och en av Clinics upprättad budget. Utbetalning av lånet skedde 22 januari 1986.

Under den tid som därpå följde kom Försäljningsbolagets ekonomi att successivt försämrats och under 1987 hamnade slutligen Försäljningsbolaget i en insolvenssituation. En ackorduppgörelse resulterade i att Banken avstod från 75% av sin fordran. Bankens fordran hade vid tidpunkten för uppgörelsen ökat genom en ytterligare kredit på 200 tkr.

Inget av bolagen hade upprättat någon årsredovisning vare sig per 30 april 1985 eller 30 april 1986, vilket hade lett till att någon revisionsberättelse inte hade upprättats i något av bolagen. När J genom påminnelser och påtryckningar inte vann gehör för sin kritik av den interna och externa redovisningen avgick han på eget initiativ under hösten 1986.

Banken stämde J på skadestånd för dennes agerande.

5.5.3 Rättsfallsreferat

5.5.3.1 Tingsrätten

I tingsrätten (Göteborgs tingsrätt 1991-11-19, DT 672) yrkade Banken att J skulle förpliktas till Banken utge 1 200 tkr jämte ränta. Bankens förstahandsgrund var skadestånd enligt ABL 15 kap 2 § jämfört med 1 §. Enligt Banken hade J inte granskat styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning i enlighet med sina åligganden enligt ABL. Banken andrahandsyrkande gällde ansvar enligt allmänna skadeståndsrättsliga regler.

J bestred yrkandena.

Banken utvecklade sin förstahandsgrund enligt följande: J hade medverkat till att de räkenskaper för Clinics som återopades vid låneförhandlingarna hade blivit felaktiga eller han

hade i vart fall inte förhindrat felaktigheterna. Dessutom hade J medverkat till att de aktuella tillgångarna som överlåtits från Clinics till Försäljningsbolaget åsatts ett orimligt högt värde. Sin andrahandsgrund utvecklade Banken enligt följande: Sparbanken hade fäst särskild tillit till J:s uppgifter på grund av att denne var bolagets valde revisor. Av domen framgår inte helt klart vilket bolag Banken syftar på men det torde sannolikt vara Clinics. Vidare betonade Banken att uppgifterna hade lämnats vid en avtalsförhandling.

J bestred talan och anförde: 1) Banken har inte lidit någon skada eftersom någon åtgärd för indrivning eller försättande i konkurs aldrig vidtagits. 2) Revisorn är inte ansvarig för bolagsledningens förvaltningsåtgärder och J har inte skrivit några revisionsberättelser. 3) Adekvat kausalitet saknas mellan J:s verksamhet och den uppkomna skadan som drabbat Banken. 4) Banken har brutit i sin undersökningsplikt och då Banken är medvällande bör ett eventuellt skadestånd jämkas till noll.

TR:n ogillade Bankens talan eftersom Banken inte i tillräcklig mån hade kunnat visa att J genom handlingar eller försummelse eller som följd av vårdslöshet på ett mera väsentligt eller avgörande sätt påverkat Bankens kreditbeslut den 23 oktober 1985. Det faktum att J – vilket enligt TR:n var fallet – hade agerat på ett sätt som kunde ge anledning till berättigad kritik, påverkade inte domslutet.

5.5.3.2 Hovrätten

I HovR:n (Hovrätten för Västra Sverige 1994-03-11, DT 15) var parterna överens om att TR:n på ett ofullständigt och delvis felaktigt sätt hade återgett de grunder som de åberopat till stöd för sin respektive talan.

Nu hävdade Banken att den skadats genom det kreditbeslut som fattades 22 januari 1986 om 1 200 tkr. Av denna summa hade Banken erhållit endast 300 tkr genom ackorduppgörelsen och skadans storlek var alltså 900 tkr jämte ränta. J:s ansvar för skadan låg i avsiktligt eller vårdslöst åsidosättande av de skyldigheter som ålegat honom enligt ABL såsom revisor för såväl Clinics som Försäljningsbolaget. Åsidosättandet hade skett enligt följande:

1. Värdet av de aktuella patent- och utvecklingskostnaderna baserade sig på Clinics räkenskaper som i detta avseende hade varit felaktiga genom att dessa kostnader hade tagits upp som en tillgång. J hade medverkat till att räkenskaperna blivit felaktiga och skulle åtminstone ha förhindrat att så blev fallet.
2. Även om patent- och utvecklingskostnaderna inte baserade sig på Clinics räkenskaper och även om bokslutet per 23 oktober 1985 inte var en del av, eller baserad på, Clinics räkenskaper, hade det varit en felaktig förvaltningsåtgärd att upprätta ett felaktigt periodbokslut och att använda detta som underlag för en låneansökan. J hade medverkat till det.
3. Överlåtelsen mellan Clinics och Försäljningsbolaget hade skett till ett orimligt högt värde för att dölja det förhållandet att Clinics hade förlorat sitt aktiekapital. Överlåtelse till ett sådant pris var en felaktig förvaltningsåtgärd i såväl Clinics som Försäljningsbolaget och även härigenom hade Banken bibringats en felaktig uppgift om dessa tillgångars värde. J hade medverkat till det.

Bankens förstahandyrkande med hänvisning till ansvarsreglerna i ABL 15 kap 1 § jämfört med 2 § grundade sig på att J, på sätt som beskrivits (1-3), åsidosatt bestämmelsen i ABL 10 kap 3 § (nu 10 kap 7 §, med samma innebörd), enligt vilken det åligger revisorn att granska bolagets räkenskaper samt styrelsens och verkställande direktörs förvaltning.

I Bankens andrahandsyrkande, ansvar enligt allmänna skadeståndsrättsliga regler, pekades även nu dels på den tillit Banken fäst till lämnade uppgifter till följd av J:s egenskap av auktoriserad revisor och dels på den omständigheten att uppgifterna lämnats i samband med avtalsförhandling.

J invände, utöver vad som anförts i TR:n:

- Grund för skadeståndsskyldighet ABL 15 kap förelåg inte då J inte överträtt ABL:s bestämmelser vare sig vid fullgörandet av uppdraget som revisor för Clinics eller för Försäljningsbolaget. Underlåtenhet att löpande granska räkenskaper och förvaltning på sätt som god revisionssed föreskriver kan heller aldrig vara orsak till tredjemansskada, eftersom uppdragande av eventuella brister inte får föras vidare till tredjeman på grund av revisorns tystnadsplikt.
- Grund för skadeståndsskyldighet enligt allmänna skadeståndsrättsliga regler förelåg inte då det var fråga om ren förmögenhetsskada och J ej gjort sig skyldig till brottslig handling. Inte heller förelåg sådana förhållanden att skadeståndsansvar för ren förmögenhetsskada föreligger mot tredjeman utan att skadevällaren har gjort sig skyldig till brott.
- Eftersom Banken inte var Clinics borgenär och kreditförhållandet stod mellan Banken och Försäljningsbolaget, kunde J:s agerande som revisor i Clinics inte föranleda skadeståndsansvar gentemot Banken.

HovR:n anförde i domskälen följande: Vad avsåg ansvar enligt ABL ansåg HovR:n att det starkt kunde ifrågasättas om inte J genom att såväl medverka till, som underlåta att förhindra, att de aktuella kostnaderna aktiverades hade försummat sina förpliktelser som revisor i Clinics och Försäljningsbolaget. En förutsättning för skadeståndsansvar var dock adekvat kausalitet mellan hans handlande eller underlåtenhet att handla och Bankens kredit till Försäljningsbolaget samt att Banken inte kunnat få betalt för krediterna. HovR:n ansåg att adekvat kausalitet förelåg mellan de oriktiga uppgifterna och krediten. Emellertid ansågs Bankens skada (tredjemansskada) inte uppkommen i och med att krediten lämnades utan först då insolvens inträdde. Till stöd för detta hänvisades till uttalanden i NJA 1979 s 157. Enligt det rättsfallet anses inte tredjemansskada uppkommit om inte åtgärden eller underlåtenheten medfört eller förvärrat en insolvens. HovR:n torde ha ansett att det rörde sig om en indirekt skada för Banken vid tidpunkten för kreditbeslutet/kreditens lämnande. HovR:n uttryckte detta som att ingen adekvat kausalitet förelåg mellan J:s agerande/underlåtenhet och skadan.

Vad avsåg ansvar enligt allmänna skadeståndsrättsliga regler konstaterade HovR:n att inget brott från J:s sida var preciserat eller styrkt och inte heller förelåg sådana omständigheter som i vissa fall i rättspraxis har kunnat medföra undantag från huvudregeln; att ersättning för ren förmögenhetsskada förutsätter att skadevällaren har gjort sig skyldig till brott. I de fall tidigare rättspraxis har frångått huvudregeln har det gällt ansvar för felaktiga vederhäftighets-, vittnes- och värderingsintyg samt soliditetsupplysningar.

Genom att HovR:n ansåg att adekvat kausalitet saknades behövde den inte komma in på frågan om J hade handlat i strid mot bestämmelserna i ABL.

5.5.3.3 HD

I HD var parternas yrkanden och grunder i princip desamma som i HovR:n med den stora skillnaden att Banken hade frånträtt sitt yrkande om skadeståndsstånd enligt allmänna skadeståndsrättsliga regler. HD hade alltså att endast pröva ansvaret grundat på ABL 15 kap.

I HD:s domskäl sägs följande: Utredningen i målet visar att J hade biträtt bolagsledningen i Clinics vid omstruktureringen av bolaget och hade tagit fram bl a de siffror som upptogs i ”balansräkningen” för Clinics per 31 oktober 1985. Därjämte hade J deltagit i mötet med Banken 22 oktober 1985 om krediter till Försäljningsbolaget. Vidare var det visat att betydande belopp av vad som upptagits i ”balansräkningen” inte kunde anses representera något kapitalvärde för bolaget. ”Balansräkningen” gav därför en missvisande bild av bolagets verkliga tillgångar och det pris som bestämdes för överlåtelsen till Försäljningsbolaget av de nämnda rättigheterna översteg högst avsevärt dessa rättigheters reella värde.

Den första fråga som HD därefter tar ställning till är ifall J kunde anses ansvarig för att värdet av tillgångarna i Clinics och Försäljningsbolaget framstått som väsentligt högre än det i själva verket var. Genom att hänvisa till vad som framkommit i HovR:n och samtidigt inte finna skäl till att frånga HovR:ns bevisvärdering konstaterar HD det styrkt att J medverkat till att ge en felaktig bild av värdet tillgångarna i Clinics och – efter överlåtelsen – i Försäljningsbolaget. Därigenom hade J brutit mot god revisionsd.

Nästa konstaterande som HD gör är att för skadeståndsskyldighet enligt ABL 15 kap 2 § jämfört med 1 § förutsätts att J hade överträtt ABL. Den intressanta bestämmelsen i sammanhanget är då ABL 10 kap 7 §. Här uttalar sig HD enligt följande:

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

Även HD konstaterar att adekvat kausalitet förelåg mellan den vilseledande värderingen av tillgångarna i Clinics och det pris som fastställdes för överlåtelsen av vissa rättigheter från Clinics till Försäljningsbolaget å ena sidan och Bankens kreditbeslut å andra sidan.

HD diskuterar därefter NJA 1979 s 157 och konstaterar att förhållandena inte var desamma i de båda målen. I NJA 1979 s 157 var det frågan om en indirekt skada som drabbat bolagets borgenär. I det fallet som nu var föremål för prövning var det däremot fråga om en direkt skada som drabbat borgenären genom att fordran redan vid tillfället då krediten gavs inte var så pass säker som den varit om uppgifterna varit korrekta. Redan vid kredittillfället förelåg en betydande risk för förlust och därmed även en skada för Banken.

Något medvällande från Bankens sida hade inte visats.

J dömdes att betala 900 tkr till Banken.

5.5.4 Kommentarer

5.5.4.1 Allmänt

Som nämndes ovan har HD:s dom fått stark kritik från flera håll. Kritiken har främst gällt utvidgningen av revisorns ansvar inom ramen för revisionsuppdraget. Men även HD:s sätt att resonera och i domen redovisa – eller skall man säga underlåta att redovisa – sitt resonemang bör, enligt min mening, föranleda kritik. På flera punkter är det svårt – emellanåt omöjligt – att vinna klarhet i vad HD egentligen menar i domen. Jag avser att ta upp och diskutera en del frågor och synpunkter angående rättsfallet. Min kritik mot HD avser både sättet att angripa problematiken och HD:s ställningstagande i sak. Jag inleder med en diskussion om hur det skadeståndsrättsliga ansvaret enligt ABL är uppbyggt och kommenterar HD:s dom utifrån

detta. Därefter för jag ett resonemang kring uppdraget, skadan, uppsåtet eller oaktsamheten och slutligen, adekvat kausalitet.

5.5.4.2 HD:s dom utifrån systematiken i ABL:s skadeståndsregler

Frågan som HD slutligen skulle ta ställning till var om J kunde bli skadeståndsrätligt ansvarig enligt ABL för sitt agerande som revisor. HD inleder sin prövning genom att konstatera att J hade brutit mot god revisionsssed. Detta gör HD till synes utan någon som helst koppling till ABL. Frågan vilket, eller vilka, av J:s åligganden enligt ABL som här prövas utifrån god revisionsssed är alltså höljt i dunkel. J har helt enkelt brutit mot god revisionsssed, punkt slut. Därefter inventerar HD skadeståndsreglerna i ABL 15 kap 2 § jämfört med 1 § och konstaterar att ett skadestånd förutsätter en överträdelse av ABL. Först nu sker kopplingen till ABL 10 kap 7 § av vilken det framgår att revisorn skall granska bolagets årsredovisning jämte räkenskaper (i 3 § står bokföring men ändringen är av redaktionär art, se (4.3.3.2)) samt styrelsens och verkställande direktörens förvaltning så ingående och omfattande som god revisionsssed kräver. Därefter kommer HD med det centrala uttalandet där man utvidgar revisorns åligganden enligt ABL 10 kap 7 §. HD konstaterar att J:s agerande är att ”hänföras till sådana åtgärder med avseende på förvaltningen som avses i ABL 10 kap 7 §”. Eftersom HD redan tidigare har konstaterat att J har brutit mot god revisionsssed har han alltså därför även brutit mot ABL 10 kap 7 §!

HD:s tillvägagångssätt är i det närmaste obegripligt. Är det på det viset att HD redan vid sin prövning av J:s agerande utifrån god revisionsssed har bedömt just de åligganden som stadgas i ABL 10 kap 7 § utan att redovisa detta? Varför sker i så fall inte denna bedömning i klartext? HD kommer ju in på ABL 10 kap 7 § senare i kedjan. Eller har HD ansett det möjligt att bedöma J:s agerande utifrån god revisionsssed utan att närmare fastställa vad som ålegat J enligt ABL? Är det över huvud taget möjligt att fastställa god revisionsssed utan att veta vad som skall matchas mot den rättsliga standarden? Kopplingen till god revisionsssed är ju knuten till fler olika stadganden i ABL. Det måste ju vid varje sådan prövning finnas ett stadgat åliggande som skall bedömas mot bakgrund av god revisionsssed. Har man däremot att pröva en revisors åligganden enligt god revisionsssed är tillvägagångssättet avsevärt mer förståligt. God revisionsssed avser alla revisorns uppdrag och omfattar revisorns uppträdande o m i viss mån utanför tjänsten. Är det rent av på det viset att HD inte har noterat den viktiga skillnaden mellan dessa rättsliga standards? Det har gjorts gällande att så möjligen kan vara fallet. Låt oss inte hoppas det.

HD har alltså vid sin prövning gått i följande ordning: God revisionsssed – ABL 15 kap 2 § jämfört med 1 § - ABL 10 kap 7 §. Den lämpligaste och naturligaste ordningen hade, enligt min mening, i stället varit ABL 15 kap 2 § jämfört med 1 § - ABL 10 kap 7 § - god revisionsssed.

5.5.4.3 Uppdraget

Vilket uppdrag är det som HD prövar? Är det uppdraget i Clinics eller i Försäljningsbolaget eller prövas båda uppdragen? Det vet man inte – HD klargör inte detta i domen. Uppfattningarna om vilket uppdrag som HD syftar på i sin dom skiljer sig mellan olika debattörer¹⁸³. Vad jag gör är att pröva de olika alternativen och ser vad utfallen blir. Jag inleder med alternativet att det är uppdraget i Clinics som prövas.

¹⁸³ Se Gometz, U, JT 1996-97 s 214 ff, Pehrsson, L, JT 1996-97 s 133 ff och Leffler, T, JT 1996-97 s 541 ff.

Uppdraget som bolagsrevisor i Clinics torde åtminstone ha varit styrande då HD konstaterar att J hade brutit mot god revisions sed. Genom att medverka till att värdet av tillgångarna i Clinics och – efter överlåtelsen – i Försäljningsbolaget hade framställts felaktigt hade J förfarit i strid med god revisions sed. Vid kopplingen till ABL 10 kap 7 § skriver HD i domskälen att även om J:s medverkan med avseende på omstruktureringen av Clinics och överlåtelsen av dess tillgångar i viss mån går utöver hans egentliga åligganden som revisor, var det i hans egenskap som revisor som bolagsledningen anlitat honom vid bolagsrekonstruktionen. Därför bör hans handlande, enligt HD, hänföras till sådana åtgärder med avseende på förvaltningen i ABL 10 kap 7 §; alltså granskningen. J har helt enkelt brutit mot sina åligganden att granska en bristfällig förvaltningen genom att bli en del av den. Enligt detta sätt att se det torde HD ha resonerat som så att det centrala instrument som låg till grund för krediten var ”balansräkningen”. Upprättandet av ”balansräkningen” utgjorde en del av J:s granskning. Banken skadades genom att lägga den felaktiga ”balansräkningen” till grund för krediten. Banken var alltså annan, utan vare sig inom- eller utomkontraktuellt rättsförhållande till Clinics. Bankens i målet enda kända rättsförhållande var till Försäljningsbolaget. Hur man i det fallet skall se på skadeberättigade återkommer jag till under avsnittet om adekvat kausalitet.

Det andra alternativet är att det är uppdraget i Försäljningsbolaget som prövas. En möjlig tanke är att HD har resonerat enligt följande: Det var en felaktig förvaltningsåtgärd att förvärva till det avtalade priset. Det var också en felaktig förvaltningsåtgärd att vid mötet med Banken hänvisa till de missvisande uppgifterna (”balansräkningen”). J hade i enlighet med sina åligganden som revisor i Försäljningsbolaget att påtala dessa brister, då han var medveten om dem. Revisorns skyldighet att påtala en felaktig förvaltningsåtgärd gäller emellertid inte gentemot Banken, en sådan informationslämning skulle strida mot tystnadsplikten. Först i en revisionsberättelse skulle revisorn kunna redovisa bristerna offentligt men någon revisionsberättelse kom aldrig att avges. Hur man i det fallet skall se på adekvansbedömningen återkommer jag också till under avsnittet om adekvat kausalitet.

De två alternativen är rena gissningar. Men med utgångspunkt från de oklara uttalandena i domskälen är detta så långt som jag kommer. En viss farhåga föreligger dock att HD eventuellt inte ens tillmätte frågan någon betydelse.

En annan aspekt på betydelsen av att fastställa uppdragets omfattning är de olika bolagsorganens funktionella roller. Jag har på åtskilliga ställen i uppsatsen betonat vikten av att just upprätthålla ansvarsavgränsningarna. Revisorn planerar, granskar, rapporterar och eventuellt anmäler. Han leder, förvaltar eller företräder däremot inte bolaget i sin renodlade revisorsroll. Istället åligger dessa uppgifter bolagsledningen.

Detta hindrar inte att bolagsledningen tar hjälp utifrån i sitt arbete. Personer utifrån ansvarar då enligt allmänna skadeståndsrättsliga regler. I rättspraxis har, som nämnts ovan, skadeståndsskyldighet utdömts för ren förmögenhetsskada gentemot tredjeman och det har då rört sig om just t ex värdeintyg. Det har också varit möjligt att utdöma skadeståndsansvar för ren förmögenhetsskada enligt allmänna skadeståndsrättsliga regler utan att brott har förelegat. Detta skulle alltså i princip mycket väl kunnat gälla även en revisor i den utvidgade revisorsrollen. Som jag tidigare har nämnt kan just den valde revisorn verka både i den renodlade och den utvidgade revisorsrollen samtidigt, situation 2). Enligt mitt sätt att se det är det då samtidigt av stor betydelse att hålla isär de olika rollerna och därmed ansvar. I vilken roll verkade då J när han medverkade i omstruktureringen av Clinics och tog fram ”balansräkningen”? Och i vilken roll verkade J då han deltog i mötet med Banken? Enligt mitt sätt att se det agerade J i samtliga de fallen i den utvidgade revisorsrollen. Härom borde inte råda någon tvekan. Ett sådant agerande är inte heller något ovanligt eller otillåtet, såvida det inte kommer i konflikt med kravet på revisorns oberoende. Om så skett torde dock inte ha varit uppe till prövning i detta fallet. På något sätt får man emellertid känslan av att HD ansåg

att J:s biträde var gränsfall till vad som omfattas av revisorns åligganden i den renodlade revisorsrollen. Detta kan inte jag förstå. Att biträda bolagsledningen med en omstrukturering och bistå vid kreditförhandling är väl klara konsultuppdrag. Jag kan inte heller förstå att HD inte närmare redogör för hur den har resonerat i aktuellt avseende. HD konstaterar endast att J har fått tilläggsuppdragen på grund av att han var bolagets revisor och därigenom ingår även tilläggsuppgifterna i den renodlade revisorsrollen. Men det är fullt naturligt att ett bolag – så länge det ryms inom ramen för revisorns oberoende - konsulterar sin revisor i dylika frågor. Revisorn är förhoppningsvis väl insatt i bolaget och bolaget slipper därmed vissa kostnader. I och med att lagstiftaren har tillåtit att revisorn verkar i den utvidgade revisorsrollen åligger det samtidigt rättstillämparen att hålla isär de olika ansvar som därpå följer. Framför allt är detta av stor betydelse för att motverka förväntningsgapet.

Man kan alltså konstatera att i dagsläget vet man inte var gränsen går för vilka uppdrag som faller inom ansvaret enligt ABL.

Spelar det då någon roll ifall J ålades skadestånd enligt ABL eller om han svarade enligt allmänna skadeståndsrättsliga regler? Svaret är ja. Enligt ABL svarar J personligen medan han enligt SkL svarar personligen endast om synnerliga skäl föreligger med hänsyn till den skadegörande handlingens beskaffenhet, arbetstagarens ställning, den skadelidandes intresse och övriga omständigheter, SkL 4 kap 1 §. Istället är det J:s arbetsgivare som i så fall är den primärt ansvarige, SkL 3 kap 1 §. Vidare hänvisar jag till vad som ovan sagts under Jämkning (5.4).

5.5.4.4 Skada

HD konstaterar att det rörde sig om en direkt skada. Det är just det som är skillnaden gentemot NJA 1979 s 157. Skadan anses föreligga genom att Banken utsatts för betydande risk för förlust. I 1979 års fall hade en person i bolagets ledning tillsammans med revisorn inte uppfyllt sina åligganden enligt ABL och därigenom skadat bolaget. Vid en senare tidpunkt då bolaget försatts i konkurs stämde en borgenär styrelseledamoten och revisorn på skadestånd. I det rättsfallet uttalade HD att det i sådana fall krävs att revisorns agerande eller underlåtenhet har medfört eller förvärrat en redan inträffad insolvens. Om det verkligen var fråga om olika skador – direkt respektive indirekt – i de båda fallen råder ej enighet¹⁸⁴.

5.5.4.5 Culpa

HD är mycket kortfattad i sin redovisning av culpabedömningen och som utomstående har man svårt att utläsa i vilket bolagsuppdrag som oaktsamheten förelegat. Konstaterandet lyder:

”Det får alltså anses styrkt att J medverkat till att ge en felaktig bild av värdet av tillgångarna i Clinics och – efter överlåtelsen – i Försäljningsbolaget. Han har härigenom förfarit i strid med god revisionsmed.”

Detta ställningstagande föranleds av att HD anser att HovR:ns bevisvärdering inte bör frångås. Enligt HD kom HovR:n fram till att:

- Det till följd främst av Clinics verkställande direktörs agerande hade förekommit större ekonomiska uttag i Clinics och som inte motsvarades av några verifikationer.
- J hade försökt få ordning på Clinics bokföring.

¹⁸⁴ Se Gometz, U, JT 1996-97 s 214 ff, Pehrsson, L, JT 1996-97 s 133 ff, Leffler, T, JT 1996-97 s 541 ff och Kleineman, J, SvJT 1998 s 204.

- Det under J:s medverkan utfärdats vissa fakturor som skulle motsvara uttagen och därmed fylla de ”luckor” som fanns i bokföringen.
- J varit väl medveten om bakgrunden till tillkomsten av de i målet aktuella sk patent- och utvecklingskostnaderna.

Det finns i domen inte redovisade några jämförande mallar, av vilka HD använt sig vid sin culpabedömning. Man får känslan av att HD sett det som självklart att oaktsamhet förelegat från J:s sida. HD:s tillvägagångssätt gör det helt enkelt svårt att systematisera frågeställningen. Eftersom HD inte börjar med att ringa in vilka åligganden som var föremål för prövning innan man tar ställning till J:s handlande utifrån god revisionsred är det inte heller troligt att man uppställt några mer definierade mallar. Ett annat problem vid behandlingen av rättsfallet är att HD i domen inte klart skiljer ut uppgifterna granskning och rapportering. Jag prövar nu de båda uppdragen utifrån en culpabedömning.

För uppdraget i Clinics konstaterar HD att J helt enkelt brutit mot sina åligganden att granska en bristfällig förvaltningen genom att bli en del av den. Han har fått ett utökat uppdrag och eftersom tilläggsuppgifterna omfattade sådant som han skulle granska om någon annan utfört arbetet innefattar granskningen även tilläggsuppgifterna. Eftersom han egentligen skall granska vad han utför är utförandet granskning. Viktigt att komma ihåg här är att vad som prövas är inte ifall J brutit mot kravet på oberoende. Kravet på revisorns oberoende ingår i god revisionsred.

För uppdraget i Försäljningsbolaget är culpabedömningen än mer kryptiskt redovisad, frågan är om den står att finna i domen. I fall man fortsätter på det tidigare resonemanget under Uppdraget antogs där att det var en felaktig förvaltningsåtgärd att förvärva till det avtalade priset. Detta skulle J granska. Ja, det skulle han men skulle han rapportera resultatet av sin granskning till utomstående förutom i en eventuell revisionsberättelse? Nej, för detta sätter J:s tystnadsplikt stopp. Skulle han rapportera det till bolagsledningen? Ja, men kvarstår gör då frågan om adekvat kausalitet. Problemet med att HD inte ringar in de olika åliggandena gör sig återigen påmint. Förövrigt är det väl angående det nyss nämnda åliggandet inte troligt att normskyddsläran och NJA 1979 s 157 skulle tillåta ett skadestånd till Banken i och med att en insolvens inte inträdde eller förvärrades i och med förvärvet. Vidare antogs under Uppdraget att det också var en felaktig förvaltningsåtgärd att vid mötet med Banken hänvisa till de missvisande uppgifter (”balansräkningen”). Även detta skulle J granska. Men skulle han rapportera det till Banken? Nej, även detta sätter J:s tystnadsplikt stopp för. Att J deltog i mötet med Banken har, enligt min mening, inte med saken att göra.

Frågan om medvällande förelegat från Bankens sida besvaras nekande av HD. I doktrin har dock denna fråga uppmärksamats och följande har då sagts¹⁸⁵. För en professionell aktör på kreditmarknaden borde vetskapen om att såväl panten som kreditgivarens avkastningsförmåga i huvudsak ligger i patent- och utvecklingskostnader närmast utgöra en uppmaning till särskild försiktighet och särskild undersökning. För en professionell aktör står det i sådana sammanhang också klart att återstående utvecklingskostnader och i synnerhet den framtida exploateringsmöjligheten och avkastningsprognosen är av mångdubbelt större vikt vid värderingen än de kostnader som dittills nedlagts och att något orsakssamband mellan värde och nedlagda kostnader inte automatiskt föreligger. Banken måste i detta sammanhang antas vara en professionell aktör. Att HD mot bakgrund av det sagda inte anser att Banken varit medvällande kan inte tolkas på annat sätt än att synnerligen stor vikt lagts vid revisorns medverkan i åtminstone något av uppdragen. I domen nämns inte frågan om medvällande från styrelseledamot och/eller verkställande direktör. Sannolikt har J och hans ombud inte tagit upp detta.

¹⁸⁵ Gometz, U, JT 1996-97 s 228 f.

5.5.4.6 Adekvat kausalitet

Frågan om adekvat kausalitet är intressant att begrunda. Om man först behandlar uppdraget i Clinics skulle HD:s ställningstagande innebära en markant utvidgning av skadeberättigade tredjemän. P g a J:s agerande i samband med framtagandet av ”balansräkningen” i Clinics har Banken skadats då den rättshandlar med Försäljningsbolaget. Om man knyter an till vad som sagts ovan under (5.3.3) angående den skadeberättigade kretsen, kan följande konstateras: *Kleinemans* resonemang om tillitsteorin innebär som utgångspunkt sannolikt att en rättshandlande person, som till grund för sitt rättshandlande med ett bolag, lägger uppgifter i ett annat bolag inte har rätt till skadestånd. Dock var situationen speciell i detta fallet och om det har spelat in på bedömningen är svårt att uttala sig om. Det är i sammanhanget även intressant att notera uttalandet i NJA 1998 s 734, där HD säger att generellt bör var och en ha rätt att utgå från att uppgifter i ett aktiebolags balansräkning är riktiga om det uppges att den har upprättats enligt ÅRL och har godkänts av en revisor. Detta rättsfall kan, enligt min mening, tala i båda riktningarna. Inget i målet tyder på att ”balansräkningen” hade uppgetts varit upprättad enligt ÅRL men den hade godkänts av en revisor. Dessutom utesluter ordalydelsen i rättsfallet inte skadeståndsanspråk från en tredje man som inte står i något som helst rättsförhållande till det bolag, till vilket revisorsuppdraget är att hänföra. Det är svårt att uttala sig om det är på det sättet uttalandet skall tolkas.

En annan aspekt på adekvat kausalitet är vad det hade spelat för roll ifall J verkligen hade påtalat felaktigheterna – han hade ju endast kunnat göra detta gentemot bolagsledningen i Clinics. Är det sannolikt att bolagsledningen inte var medveten om de verkliga förhållandena och rättshandlade i god tro? Svaret på den frågan är inte svårt att ge.

Återstår att pröva det andra uppdraget, det i Försäljningsbolaget. I stort gör sig samma resonemang gällande. Och eftersom J:s tystnadsplikt hindrade honom från att rapportera till Banken föreligger, enligt min mening, inte heller i det fallet adekvat kausalitet.

5.5.5 Sammanfattning

HD har alltså vid sin prövning gått i följande ordning: God revisionsssed – ABL 15 kap 2 § jämfört med 1 § - ABL 10 kap 7 §. Den lämpligaste ordningen hade enligt min mening i stället varit ABL 15 kap 2 § jämfört med 1 § - ABL 10 kap 7 § - god revisionsssed.

Man kan också konstatera att HD inte klart redovisar vilket av J:s uppdrag den lägger till grund för sin bedömning. Är det rent av så att det inte har ansetts nödvändigt att göra en sådan uppdelning? På detta lämnas inget svar i domskälen. Är det dock uppdraget i Clinics som lagts till grund innebär det hädanefter att kretsen av skadeståndsberättigade kan vara mycket vid. Om så är fallet är det också möjligt för bolagsledningen att utvidga en revisors planerings- gransknings- och rapporteringsskyldighet – tilläggsuppdrag lämnas ofta till den valde revisorn just av den anledningen att han är väl insatt i bolagets verksamhet. Notera i sammanhanget att revisorn är skyldig att följa bolagsstämmans anvisningar endast i den mån de inte strider mot lag, bolagsordning eller god revisionsssed.

Men man vet som sagt inte heller om det är uppdraget i Försäljningsbolaget som lagts till grund för domen. Viss tveksamhet härom föranleds av att HD anger att uppdraget egentligen går utöver vad som normalt anses utgöra revision. I den delen hänvisar nämligen HD till omstruktureringen av Clinics och upprättandet av ”balansräkningen”.

HD konstaterar att det rörde sig om en direkt skada. Det är just det som är skillnaden gentemot NJA 1979 s 157.

Vad avser culpabedömningen ges i domskälen inte någon vägledning om vilka mallar som HD utgått från då den kommit fram till att J brutit mot god revisionsssed.

Frågan om adekvat kausalitet är också intressant. I det fallet HD har lagt uppdraget i Clinics till grund för domen innebär det en utvidgning av skadeberättigade och i princip ett avsteg från tillitsteorin. Dock var situationen speciell i detta fallet och några säkra slutsatser går inte att dra.

Om det var uppdraget i Försäljningsbolaget som har varit styrande kan också frågan om adekvat kausalitet resas. Är det sannolikt att det hade gjort någon skillnad ifall J rapporterat till bolagsledningen?

Över huvud taget är domen, enligt min mening, svårläst och lämnar mycket övrigt att önska för den som utifrån domen vill hämta vägledning för framtiden.

6. Sammanfattning och diskussion

6.1 Allmänt

Av vad som förhoppningsvis har framgått är kravet på revision i aktiebolag av stor betydelse för en väl fungerande samhällsekonomi. I dag anses också revisionen ske i flera olika intressen. En av förklaringarna till att kretsen av intressenter är så vid är aktiebolagets karakteristik. En annan förklaring är samhällsutvecklingen. Men det nuvarande kravet på revision i aktiebolag bör även ses mot bakgrund av Sveriges medlemskap i EU.

Betydelsen av räkenskapsrevisionen respektive förvaltningsrevisionen är olika stor för olika intressenter i olika sammanhang.

Att revisorn har kommit att få en såpass komplex och mångfacetterad roll i det associationsrättsliga regelverket gör att revisorns funktion och ansvar kan vara svåra att definiera. Lagstiftaren har tillåtit revisorn att samtidigt verka i såväl den renodlade som den utvidgade revisorsrollen. En aspekt på detta är kravet på oberoende. Han skall inte vara en del av skötseln och förvaltningen av bolaget utan skall granska och rapportera hur detta sköts.

Ett ytterligare bevis på komplexiteten i revisorns arbete är att han anses utgöra ett bolagsorgan och som sådant intar han en sysslomannaliknade roll gentemot bolaget, en roll som inte gäller gentemot enskild aktieägare och annan. Revisorn är av tystnadsplikt förhindrad att kontinuerligt rapportera till utomstående om saker som kan skada bolaget. Först i revisionsberättelsen har han möjlighet att påtala vissa brister. I och med den nyligen införda anmälningsskyldigheten har revisorns roll i än större grad kommit att kompliceras.

Man kan alltså konstatera att revisorns ansvar i samband med revision har kommit att öka under 1990-talet. Till stöd för detta påstående lägger jag rättsfallen NJA 1996 s 224 och NJA 1998 s 734 tillsammans med den nu införda anmälningsskyldigheten. Enligt en tolkning av NJA 1998 s 734 skulle den potentiellt skadeståndsberättigade kretsen nu kunna vara oerhört vid. Huruvida möjligheten till skadestånd vid indirekt skada har ökat under 1990-talet är svårt att säga. I förarbeten finns uttalanden som tyder på att möjligheten för enskild aktieägare att få ersättning för indirekt skada är små medan denna möjlighet i större mån sannolikt står öppen för annan.

Införandet av en anmälningsskyldighet för revisorn har sannolikt också inneburit att culpabedömningen måste ske på delvis olika basis vid fastställandet av revisorns skadeståndsansvar. Vid anmälningsskyldigheten torde man använda sig av en ”snällare” mall efter det att man provat revisorns agerande gentemot den traditionella mallen (om en sådan finns).

6.2 Förväntningsgapet och revisorns skadeståndsansvar – orsak och verkan

Man bör noga hålla isär de olika momenten i revisorns arbetsuppgifter i samband med revision. Man får då fyra moment; planering, granskning, rapportering och anmälning. När man därtill gör uppdelningen på räkenskapsrevisionen och förvaltningsrevisionen – låt vara att de inte sällan griper in i varandra - och skiljer på de olika rollerna som revisorn tillåts verka i, är möjligheterna större att kunna uttröna och systematisera revisorns skadeståndsansvar inom ramen för revisionsuppdraget.

Under lång tid har förväntningsgapet diskuterats – såväl i Sverige som utomlands – och det torde råda enighet om att det är ett problem att ett förväntningsgap föreligger. Naturliga frågor är då vad förväntningsgapet beror på och vad man bör göra för att råda bot på problemet. Enligt min mening är en av förklaringarna till förekomsten av ett förväntningsgap den mångfacetterade och komplexa roll som revisorn kommit att hamna i. Många uppfattar kanske en genomförd revision som en garanti för att allt är i sin ordning. Men är detta en realistisk föreställning? Mitt svar är nej. Revisorn kan ju inte granska allt och det är mot den bakgrunden man bör se revisionen. En annan möjlig förklaring till förväntningsgapet kan vara att revisorn tillåts verka i de olika rollerna. Han får – jämte revisionen - bistå bolagsledningen med hjälp i viss omfattning men gör detta i så fall som vilken konsult som helst.

Ansvar för att komma tillrätta med problemet ligger, enligt min mening, inte hos en kategori av aktörer. Till att börja med: I allt för stor omfattning har vid oegentligheter och kriser i företag, revisorn kritiserats i allmänna ordalag och i det närmaste setts som en ”allas garant” för ett lagenligt och tillförlitligt nyttjande av aktiebolaget som associationsform, belagd med ett principalansvar för att årsredovisning, bokföring och förvaltning skötts på ett perfekt sett. Här ligger ansvaret ofta hos bl a de skadelidande själva. Men även revisorerna har ett ansvar. Detta påtalar förövrigt FAR¹⁸⁶. Men det stannar inte vid det; även lagstiftaren och rättstillämparen har ett ansvar. Man kan numera finna en viss önskan hos lagstiftaren att klarare ringa in styrelsens och den verkställande direktörens uppgifter och därmed ansvar. Enligt min mening skulle det inte skada att man då samtidigt klarare angav revisorns uppgifter och ansvar. Men som sagt, även rättstillämparens ansvar är stort. Man kan ställa sig frågan om rättstillämparen dömer efter vad vissa aktörer tror att revisionen omfattar – en inte omöjlig tanke efter NJA 1996 s 224. Om så är fallet ligger vägen öppen för ett cirkelresonemang; rättstillämparen dömer efter – hos vissa - rådande uppfattning och rådande uppfattning blir resultatet av hur rättstillämparen dömer. Om man därtill lägger en viss utspädning av önskan hos vissa aktörer att klarare utmejsla bolagsorganens funktionella roller – och därmed ansvar – framstår färdriktningen på denna resa som mindre önskvärd. I stället hade det varit värdefullt ifall HD, i NJA 1996 s 224, hade tagit tillfället i akt och klart angett vilka uppgifter som ingår i lagstadgad revision i aktiebolag. Detta hade varit av större värde än att nå ett rättvist resultat i det enskilda fallet. Detta speciellt med tanke på att ett skadeståndsansvar i NJA 1996 s 224 sannolikt hade kunnat grundas på allmänna skadeståndsrettsliga regler. Denna grund frånfull lagom till prövningen i HD. Varför så skedde är inte känt.

En faktor av betydelse i sammanhanget är sannolikt också lagstiftarens val av nyttjande av rättsliga standards. Det är högst troligt att det hos många uppstår en viss förvirring när man skall försöka sig på att bena ut skillnaderna mellan god revisionsred, god revisorsred och god redovisningsred. Det torde inte bli lättare av att de tre i vissa fall omfattar varandra. Häri ligger ett ansvar; lagstiftaren har genom val av lagstiftningsteknik samtidigt ålagt rättstillämparen att hålla isär begreppen. Frågan kan med rätta ställas i vilken omfattning HD uppfyllde detta krav i NJA 1996 s 224.

¹⁸⁶ FAR:s Revisionsbok 1998 s 107

6.3 Skadeståndsansvaret i de olika rollerna

Ser skadeståndsansvaret olika ut i den renodlade respektive den utvidgade revisorsrollen? Av vad som framgått ovan finns det uppfattningar i doktrin som gör gällande att så kan vara fallet. Vid sidan om olika regler om talans väckande – något som inte har behandlats i uppsatsen – finns vissa uttalanden i förarbeten som kan stödja en analog tillämpning av SkL:s regler då revisorn har förorsakat skada inom ramen för bolagets verksamhet. SkL:s regler om arbetsgivares principalansvar och arbetstagares ersättningsskyldighet kan i sammanhanget vara av intresse. Även skillnaden mellan ABL:s och SkL:s regler om jämkning bör noteras. Detta är ytterligare ett skäl som understryker vikten av en klar och koncis avgränsning av uppgifter och ansvar mellan de olika bolagsorganen. Det är i grunden allt som oftast inte fråga om ansvarsfördelning, utan en ansvarsavgränsning. Det vore önskvärt att detta även kom på pränt i såväl lagstiftning som rättspraxis.

6.4 Revisorns obligatoriska ansvarförsäkring

Såväl revisorer som revisionsbolag är skyldiga att teckna ansvarförsäkring som täcker den ersättningsskyldighet som en revisor eller ett revisionsbolag kan ådra sig. Alternativt kan en revisor och ett revisionsbolag ställa säkerhet hos RN, se RevL 19§.

Påverkar då detta krav revisorns skadeståndsansvar? Det är ingen djärv gissning att det nog gör det, åtminstone på ett indirekt sätt. Om en ersättningsberättigad står inför valet vem denne skall stämma på ett skadestånd är det högst troligt att denne då undersöker möjligheten att verkligen få ut ett utdömt skadestånd. Rör det sig om en skada av stort ekonomiskt värde kan det ofta vara svårt att få ut ersättningen från en styrelseledamot eller verkställande direktör personligen. Ett fullt möjligt scenario är då att den skadelidande vänder blicken mot revisorn som alltså har en ansvarförsäkring. Är nu detta ett problem? Notera följande! De olika försäkringarna täcker inte skador som orsakats i revisionsuppdraget på samma sätt som de täcker skador som orsakats i ett konsultuppdrag. Dessutom påverkas premierna – får man anta – av att fler försäkringar tas i anspråk. Detta är, enligt min mening, ingen lämplig ordning. Revisorn skall svara för vad som åligger denne enligt revisionsuppdraget och vad som är förenligt med den allmänt accepterade funktionella organstrukturen i aktiebolaget. För detta ansvar skall försäkringarna tas i anspråk i den delen försäkringen gäller revisionsuppdraget. Konsultuppdrag å andra sidan svarar revisorn för som vilken konsult som helst och möjligheten till ersättning från försäkringsbolaget avgörs då av villkoren för just sådan skada. Härigenom kan sedan berörda aktörer avgöra ifall man skall göra justeringar i de olika delarna av försäkringen.

Rättsfallsregister

Nytt Juridiskt Arkiv

NJA 1979 s 157
NJA 1986 s 402
NJA 1987 s 692
NJA 1996 s 224
NJA 1998 s 734

Hovrättsfall

Hovrätten för Västra Sverige (1994-03-11, DT 15)

Tingsrättsfall

Göteborgs tingsrätt (1991-11-19, DT 672)
Stockholms tingsrätt (1993-07-09, DT 138)

Övriga rättsfall

UfR 1978. 653 H

Källor och litteratur

Offentligt tryck

Kommittébetänkanden

SOU 1941:9 Lagberedningens förslag till lag om aktiebolag m m.
SOU 1971:15 Förslag till aktiebolagslag m m.
SOU 1995:44 Aktiebolagets organisation.
SOU 1996:157 Översyn av redovisningslagstiftning.
SOU 1999:43 Oberoende, ägande och tillsyn i revisionsverksamhet.

Propositioner

Prop 1972:5 med förslag till skadeståndslag m m.
Prop 1973:26 angående ny ordning för auktorisation av revisorer.
Prop 1975:103 med förslag till ny lag om aktiebolag.
Prop 1981/82:171 om revisors kompetens.
Prop 1983/84:50 om löntagarfonder.
Prop 1994/95:152 Regler för godkända och auktoriserade revisorer.
Prop 1995/96:10, del II Års- och koncernredovisning.
Prop 1997/98:99 Aktiebolagets organisation.

Övriga citerade lagförarbeten

Ds H 1971:3 Formerna för auktorisation av revisorer m m.

Antagna och föreslagna EG-rättsliga direktiv

Första bolagsdirektivet, s k publicitetsdirektivet (68/151/EEG).
Andra bolagsdirektivet, s k kapitaldirektivet (77/91/EEG).
Tredje bolagsdirektivet, s k fusionsdirektivet (78/855/EEG).
Fjärde bolagsdirektivet, s k årsbokslutsdirektivet (78/660/EEG).
Förslag till ett femte bolagsdirektivet, s k strukturdirektivet (1983, 1988, 1990).
Sjunde bolagsdirektivet, s k koncernredovisningsdirektivet (83/349/EEG).
Åttonde bolagsdirektivet, s k revisorsdirektivet (84/253/EEG).
Elfte bolagsdirektivet, s k filialdirektivet (89/666/EEG).
Tolfta bolagsdirektivet, s k enmansbolagsdirektivet (89/667/EEG).

Material från Europeiska kommissionen

Grönboken. Roll, ställning och ansvar för revisorer som utför lagstadgad revision inom Europeiska unionen. (EGT nr C 321, 1996-10-29).

Litteratur

Aldeholm, Per-Anders & Ohlsson, Henrik, Revisorns ansvarsställning – en associations- och skadeståndsrättslig studie mot bakgrund av Fermenta AB och Gusums Bruk AB, Rättsvetenskapliga Institutionen vid Göteborgs Universitet. Uppsatsen är publicerad i Vinge affärsjuridiska uppsatser 1995. Göteborg 1995.
Andersson, Håkan, skyddsändamål och adekvans. Om skadeståndsansvarets gränser. Uppsala 1993.
Backman, Björn & Jonsson, Bertil, Kommer förväntningsgapet att minska nu?, Balans 1/98.
Bergendal, Ragnar, Aktiebolagets författning och dess yttre rättsförhållanden enligt svensk rätt. Lund 1922.

Bergström, Clas & Samuelsson, Per, Aktiebolagets grundproblem. En rättsekonomisk analys. Stockholm 1997.

Blomberg, Gunnar, Morgondagens revisor – specialrevisor eller superkonsulent, Företagsekonomi 1973 nr 11.

Bröndum, Jan, Revisors ersättningsansvar over for kredit- og långiver. Viborg 1984.

Cadbury Report, Report of the Committee on the Fiansial Aspects of Corporate Governance. London 1992.

Dotevall, Rolf, Bolagsledningens skadeståndsansvar. Stockholm 1999.

FAR:s Regler om revisorer och revision. Stockholm 1999.

FAR:s Revisionsbok 1998 2 u. Stockholm 1998.

Gomard, Bernhard, Revisors stillning i retlig belysning. Köpenhamn 1979.

Gometz, Ulf, HD vidgar revisornas skadeståndsansvar?, JT 1996-97 s 214-229.

- Om självreglering och god sed i rättstillämpningen på redovisnings- och revisionsområdet, Festskrift till Jan Sandström s 91-107. Stockholm 1997.
- Revisionsberättelse för AB Möllaren, Balans 12/89.

Gorton, Lars, Revisornas ställning i svenska aktiebolag, Festskrift till Knut Rodhe s 175-216. Stockholm 1976.

Hellner, Jan, Skadeståndsrätt 5 u. Stockholm 1995.

Hessius, Johan och Graner, Magnus G, Aktiebolagets organisation, Ny Juridik 2:98.

Johansson, Svante, Bolagsstämma. Stockholm 1990.

Kedner, Gösta - Roos, Carl Martin & Skog, Rolf, Aktiebolagslagen med kommentarer del II 5 u. Stockholm 1996.

Kleineman, Jan, Ren förmögenhetsskada. Stockholm 1987.

- Rådgivares informationsansvar – en probleminventering, SvJT 1998 s 184-211.

Lavén, Håkan, Arbetstagare i styrelser. Stockholm 1988.

Leffler, Sven Håkan, Revisornas ansvar. Ingår i kongressrapport från V Nordiska Revisorskongressen 1947 i Oslo. Drammen 1948.

Leffler, Teodor, Om gråsparvar och revisorers ansvar – några synpunkter på NJA 1996 s 224, JT 1996-97 s 541-551.

Lindén, Lars, Makten över företaget 2 u. Stockholm 1974.

Lövgren, Sigurd & Ribers, Bo, Det väsentliga skall rapporteras: FAR tänker rätt, Balans 10/89.

Moberg, Krister, Bolagrevisorn. Stockholm 1986.

- Företaget och sekretessen. Lund 1982.

Müllern, Mats, Ansvarsfriheten: FAR tänker fel, Balans 8-9/89.

Nial, Håkan & Johansson, Svante, Svensk associationsrätt i huvuddrag 6 u. Stockholm 1995.

Nozick, Robert, Anarchy, State and Utopia. New York 1974.

Olsson, Curt, Om förvaltningsrevision i aktiebolag, Festskrift till Knut Rodhe s 347-358. Stockholm 1976.

Pehrsson, Lars, Omfattande ansvar för bolagsrevisorer, JT 1996-97 s 133-141.

Pokorny, Carl R, Revisornas nya uppgifter: Styrelsens rådgivare – löntagarnas konsulent – aktiespararnas profet – statens spion, Företagsekonomi 1973 nr 12.

Rawls, John, A Theory of Justice. Oxford 1973.

Rodhe, Knut, Aktiebolagsrätt 18 u. Stockholm 1999.

Samuelsson, Per, Information och ansvar. Göteborg 1991.

Simmonds, Nigel E, Juridiska principfrågor: rättvisa, gällande rätt och rättigheter. Stockholm 1996.

Skog, Rolf, Revisors skyldigheter vid misstanke om brott, Balans 12/98.

Stenbeck, Einar – Wijnblad, Mauritz & Nial, Håkan, Aktiebolagslagen 6 u. Stockholm 1970.

Taxell, Lars Erik, Ansvar och ansvarsfördelning i aktiebolag. Åbo 1963.

- Bolagsledningens ansvar. Åbo 1983.