

Revisorns skadeståndsansvar

*Slutbetänkande av
Utredningen om EU:s revisionspaket*

Stockholm 2016



STATENS OFFENTLIGA
UTREDNINGAR

SOU 2016:34

SOU och Ds kan köpas från Wolters Kluwers kundservice.
Beställningsadress: Wolters Kluwers kundservice, 106 47 Stockholm
Ordertelefon: 08-598 191 90
E-post: kundservice@wolterskluwer.se
Webbplats: wolterskluwer.se/offentligapublikationer

För remissutsändningar av SOU och Ds svarar Wolters Kluwer Sverige AB
på uppdrag av Regeringskansliets förvaltningsavdelning.

Svara på remiss – hur och varför

Statsrådsberedningen, SB PM 2003:2 (reviderad 2009-05-02).

En kort handledning för dem som ska svara på remiss.

Häftet är gratis och kan laddas ner som pdf från eller beställas på regeringen.se/remisser

Layout: Kommittéservice, Regeringskansliet
Omslag: Elanders Sverige AB
Tryck: Elanders Sverige AB, Stockholm 2016

ISBN 978-91-38-24443-2

ISSN 0375-250X

Till statsrådet och chefen för Justitiedepartementet

Regeringen beslutade den 13 mars 2014 att ge en särskild utredare i uppdrag att överväga vilka lagändringar som behövs för att anpassa svensk rätt till de nya EU-reglerna om revisorer och revision. I utredningens uppdrag har vidare ingått att överväga på vilket sätt de nya EU-reglerna och utformningen av revisorns skadeståndsansvar påverkar vilka möjligheter en revisionsbyrå har att åta sig revisionsuppdrag i s.k. företag av allmänt intresse (dvs. börsnoterade företag och vissa finansiella företag). I uppdraget har också ingått att överväga om ansvarsfördelningen mellan bolagsorganen kan förtydligas i något avseende. Den 17 mars 2014 förordnade dåvarande chefen för Justitiedepartementet, statsrådet Beatrice Ask, justitierådet Kristina Ståhl till särskild utredare. Den del av uppdraget som avser anpassningen av svensk rätt till de nya EU-reglerna redovisades genom delbetänkandet *Nya regler för revisorer och revision* (SOU 2015:49) i maj 2015. Genom tilläggsdirektiv (dir. 2015:13 och dir. 2015:89) har uppdraget i övriga delar förlängts till den 1 april 2016.

Som sakkunniga att biträda utredningen förordnades den 15 april 2014 ämnesrådet Jacob Aspegren, departementssekreteraren Gabriella Björnfot, departementssekreteraren Anna Kindberg och kanslirådet Catarina Olsson. Anna Kindberg entledigades på grund av föräldraledighet den 23 juni 2014.

Som experter i utredningen förordnades från och med den 15 april 2014 chefsjuristen Helene Agélii (FAR), chefsrevisorn Bodil Björk (Revisorsnämnden), chefsjuristen Adam Diamant (Revisorsnämnden), auktoriserade revisorn Anna-Clara af Ekenstam (PwC), advokaten Björn Kristiansson (Kollegiet för svensk bolagsstyrning), avdelningsjuristen Elisabeth Lagerqvist (Bolagsverket), redovisnings-experten, adjungerade professorn Claes Norberg (Svenskt Närings-

liv), seniora rådgivaren Charlotte Sandart (Finansinspektionen), professorn Daniel Stattin (Uppsala universitet) och seniora rådgivaren Mats Stenhammar (Svenska Bankföreningen). Charlotte Sandart entledigades den 3 juni 2015. Professorn Mårten Schultz (Stockholms universitet) och advokaten Erik Sjöman (Advokatfirman Vinge) förordnades som experter den 6 maj 2015 respektive den 23 september 2015.

Rådmannen Dina Gutrad och jur. kand. Björn Claesson har varit utredningens sekreterare. Björn Claesson entledigades den 2 april 2015.

Vi överlämnar härmed slutbetänkandet *Revisorns skadeståndsansvar* (SOU 2016:34). Uppdraget är med detta slutfört.

Till betänkandet bifogas särskilt yttrande av experterna Helene Agélii och Anna-Clara af Ekenstam samt Claes Norberg.

Stockholm i april 2016

Kristina Ståhl

/Dina Gutrad

Innehåll

Sammanfattning	9
Summary	13
1 Författningsförslag	17
1.1 Förslag till lag om ändring i aktiebolagslagen (2005:551).....	17
1.2 Förslag till lag om ändring i lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar.....	19
1.3 Förslag till lag om ändring i sparbankslagen (1987:619)	21
1.4 Förslag till lag om ändring i lagen (1995:1570) om medlemsbanker.....	23
1.5 Förslag till lag om ändring i stiftelselagen (1994:1220).....	25
1.6 Förslag till lag om ändring i revisionslagen (1999:1079)	27
1.7 Förslag till lag om ändring i årsredovisningslagen (1995:1554).....	29
2 Uppdraget och utredningens arbete	33
2.1 Uppdraget.....	33
2.2 Utredningens arbete	34
3 Bakgrund	35
3.1 Inledning.....	35
3.2 Kort om revisionsmarknaden.....	38

3.3	Förhållandena inom EU – kommissionens uppföljning och rekommendation	39
3.4	Bakgrunden till den nuvarande svenska regleringen	41
3.5	Tidigare överväganden och förslag rörande begränsning av revisorers skadeståndsansvar	42
3.5.1	Aktiebolagskommittén	42
3.5.2	Utredningen om revisorer och revision.....	45
3.6	Revisionspaketet.....	48
4	Gällande rätt	53
4.1	Inledning	53
4.2	Revisorers uppdrag	53
4.2.1	Aktiebolagets organisation.....	53
4.2.2	Revisorers uppdrag enligt aktiebolagslagen.....	57
4.3	Revisorers skyldighet att teckna ansvarsförsäkring	61
4.4	Allmänna skadeståndsrättsliga utgångspunkter	62
4.4.1	Inledning.....	62
4.4.2	Ren förmögenhetsskada	62
4.4.3	Oaktsamhet	65
4.4.4	Kausalitet	66
4.4.5	Särskilt om underlåtenhetsansvar.....	68
4.4.6	Adekvans	71
4.4.7	Normskydd	72
4.4.8	Befogad tillit	73
4.5	De associationsrättsliga skadeståndsreglerna	74
4.6	Revisorers ansvar gentemot bolaget	75
4.6.1	Skada	75
4.6.2	Skada orsakad vid fullgörande av uppdraget.....	76
4.6.3	Oaktsamhetsbedömningen.....	77
4.6.4	Kausalitet och adekvans.....	80
4.6.5	Formella förutsättningar för bolagets skadeståndstalan.....	80

4.7	Revisorns ansvar gentemot aktieägare och andra.....	81
4.7.1	Skada.....	82
4.7.2	Skada orsakad vid fullgörande av uppdraget.....	83
4.7.3	Oaktsamhetsbedömningen.....	84
4.7.4	Kausalitet.....	85
4.7.5	Answarets gräns – adekvans, normskydd och befogad tillit.....	86
4.8	Solidariskt ansvar och regress.....	89
4.9	Jämkning.....	91
4.9.1	Bakgrund.....	91
4.9.2	Allmänt om jämkning enligt aktiebolagslagen.....	94
4.9.3	Handlingens art.....	95
4.9.4	Skadans storlek.....	96
4.9.5	Omständigheterna i övrigt.....	97
5	Internationell utblick.....	103
5.1	Inledning.....	103
5.2	Danmark, Norge och Finland.....	104
5.3	Storbritannien.....	106
5.4	Tyskland.....	107
5.5	USA.....	108
6	Överväganden och förslag.....	111
6.1	Inledning.....	111
6.2	VD- och styrelseansvarsförsäkringar.....	117
6.3	Proportionellt ansvar eller annan begränsning av det solidariska ansvaret.....	122
6.4	En begränsning av skadeståndet till visst belopp.....	123
6.5	Förtydligande av den associationsrättsliga jämkningsbestämmelsen.....	125
6.5.1	Inledning.....	125
6.5.2	Hänsyn till föreliggande försäkringar och försäkringsmöjligheter.....	126

6.5.3	Hänsyn till graden av oaktsamhet.....	129
6.5.4	Hänsyn till ansvarsfördelningen mellan bolagsorganen.....	131
6.6	Ansvarsbegränsning genom avtal	132
7	Ikraftträdande och övergångsbestämmelser	137
8	Konsekvenser	139
8.1	Inledning	139
8.2	Konsekvenser för företag och enskilda.....	139
8.3	Konsekvenser för staten.....	141
8.4	Övriga konsekvenser.....	141
9	Författningskommentar	143
	Särskilda yttranden	151
	Bilaga	
	Kommittédirektiv 2014:36	165

Sammanfattning

Uppdraget

Utredningens huvuduppdrag har varit att överväga vilka lagändringar som behövs för att anpassa svensk rätt till de nya EU-reglerna om revisorer och revision. I utredningens uppdrag har vidare ingått att överväga på vilket sätt de nya EU-reglerna och utformningen av revisorns skadeståndsansvar påverkar vilka möjligheter en revisionsbyrå har att åta sig revisionsuppdrag i s.k. företag av allmänt intresse (dvs. börsnoterade företag och vissa finansiella företag). Utredningen har slutligen även haft i uppdrag att överväga om ansvarsfördelningen mellan bolagsorganen kan förtydligas i något avseende.

Den del av uppdraget som avser anpassningen av svensk rätt till de nya EU-reglerna redovisades genom delbetänkandet *Nya regler för revisorer och revision* (SOU 2015:49). I detta slutbetänkande redovisas de frågor som rör revisorers skadeståndsansvar och ansvarsfördelningen mellan bolagsorganen.

Utredningens överväganden och förslag

Bakgrunden till att frågan om revisorers skadeståndsansvar har aktualiserats är den marknadskoncentration som råder när det gäller revision av företag av allmänt intresse. Marknaden för sådan revision, i såväl Sverige som övriga EU-länder, är i princip helt dominerad av de fyra största revisionsnätverken. Kommissionen har länge uttryckt en oro för den bristande konkurrensen när det gäller revisionstjänster och har också rekommenderat medlemsstaterna att vidta åtgärder för att komma till rätta med detta problem. Även i den svenska debatten har det framförts att den rådande marknadskoncentrationen är problematisk. Det har också gjorts gällande att en faktor

som avhåller mellanstora revisionsbyråer från att ta sig an uppdrag i stora företag är risken för omfattande skadeståndskrav. I debatten har vidare hävdats att det finns en risk för att den gällande regleringen kan leda till skadestånd på sådana nivåer att det kan medföra att något av de stora revisionsnätverken går i konkurs. Detta skulle öka marknadskoncentrationen ytterligare.

Utredningen konstaterar att det empiriska stödet för att det är risken för höga skadestånd som avhåller andra än de fyra största revisionsnätverken från att ta sig an uppdrag i företag av allmänt intresse är svagt. Detsamma gäller frågan om det finns en reell risk för att något av dessa nätverk går i konkurs till följd av stora skadestånd. Att risken för stora skadestånd, som en av flera faktorer, kan ha betydelse för att den rådande marknadskoncentrationen har uppkommit och bibehålls framstår dock ändå inte som osannolikt. Skadeverkningarna av en konkurs för ett av de stora revisionsnätverken, om en sådan skulle inträffa, vore vidare betydande. Utredningen anser därför att det finns anledning att överväga om det, genom en ändring i den gällande regleringen, går att minska risken för att skadestånd kommer att utdömas på samhällsskadliga nivåer.

Utredningen ska som nämnts också överväga om ansvarsfördelningen mellan bolagsorganen kan förtydligas. När det gäller den frågan anges i utredningsdirektiven att det har gjorts gällande att det råder en viss osäkerhet kring hur revisorns ansvar för en skada som uppkommit på grund av fel i bolagets redovisning är avgränsat i förhållande till styrelsens och VD:ns ansvar för samma skada. Utredningen anser dock att den lagreglerade ansvarsfördelningen mellan revisorn och övriga bolagsorgan är förhållandevis tydlig. Skadestandsreglernas utformning, i kombination med revisorernas obligatoriska ansvarsförsäkringar och de större revisionsbyråernas allmänna betalningsförmåga, kan dock ändå i praktiken leda till att revisorn slutligt får ersätta en skada för vilken även bolagsledningen är ansvarig. Utredningen anser att en sådan övervältring av företagsledningens ansvar på revisorn inte är önskvärd och bör motverkas. Det finns därför även av detta skäl anledning att se över regleringen.

Utredningen har övervägt flera olika alternativ för att minska risken för samhällsskadligt stora skadestånd och att motverka en ansvarsförskjutning från bolagsledningen till revisorn. Vid bedömningen har den skadelidandes intresse av att få sin skada ersatt tillmätts stor betydelse. Enligt utredningens bedömning finns det i

nuläget inte anledning att göra några mer genomgripande förändringar när det gäller revisorers skadeståndsansvar. Utredningen lämnar emellertid några förslag som kan antas bidra till att minska risken för stora skadestånd och till att upprätthålla den i lagstiftningen avsedda ansvarsfördelningen mellan bolagsorganen.

Utredningen föreslår att ett företag och företagens revisor ska kunna träffa avtal om ansvarsbegränsning avseende revisorns associationsrättsliga skadeståndsansvar. Ansvarsbegränsningen ska inte gälla för skador som vållats uppsåtligen eller av grov oaktsamhet. Det överlämnas åt parterna att närmare bestämma utformningen av ansvarsbegränsningen, men den måste vara skälig och ska godkännas av bolagsstämman. Vidare föreslår utredningen att den associationsrättsliga jämningsregeln ska förtydligas genom att det i bestämmelsen anges att ansvarsfördelningen mellan bolagsorganen kan beaktas vid bedömningen av om skadeståndet ska jämkas. Utredningen föreslår också att företag som ska upprätta en bolagsstyrningsrapport ska åläggas en skyldighet att lämna upplysning om tecknade VD- och styrelseansvarsförsäkringar i rapporten.

Summary

Remit

The main remit of the Inquiry has been to analyse which legislative amendments are required to adapt Swedish law to the new EU rules on auditors and audits. The Inquiry's remit also includes considering how the new EU rules and the Swedish rules on auditors' liability prevents audit firms from taking on auditing assignments in 'public-interest entities' (i.e. companies whose transferable securities are admitted to trading on a regulated market and certain financial companies). Finally, the remit includes considering whether the allocation of responsibilities between company bodies can be clarified in any respect.

The part of the remit that refers to the adaptation of Swedish law to the new EU rules was reported in the interim report entitled *New rules for auditors and audits* (SOU 2015:49). In this final report we deal with the other parts of our remit.

Proposals and assessments

The market for the audit of public-interest entities is at present comprised by a very limited number of audit firms. The market for such audits, both in Sweden and the rest of the EU countries, is essentially completely dominated by four large audit networks. The Commission has long expressed concern about the lack of competition and the fact that the statutory audit market is highly concentrated. The Commission has also recommended that the Member States take measures to address this problem. Also in Sweden the question of auditor liability and the existing market concentration has been a source of concern and debate.

It has also been claimed that the risk of major claims for damages is preventing medium-sized audit firms from taking on assignments in public-interest entities. Moreover, it has been argued that the existing liability regime could lead to extensive damage claims causing one of the major audit networks to collapse, which would increase the market concentration even further.

The Inquiry notes that there is little empirical support for the assertion that it is the risk of major claims for damages that prevents audit firms, other than the four largest audit networks, from taking on assignments in public-interest entities. The same applies to the issue of whether there is an actual risk of an extensive damage claim leading to the collapse of one of the major audit networks. However, it does not seem improbable that the risk of major damages – as one of several factors – may have influenced the current market concentration that has arisen and the fact that it has remained. Moreover, the negative consequences following a bankruptcy of one of the major audit networks would be considerable. Therefore, the Inquiry has considered whether it is possible to reduce the risk of major damages that could have negative consequences for the national economy through certain amendments in the Swedish company law.

As already mentioned, the Inquiry should also consider whether the allocation of responsibilities between company bodies can be clarified. Regarding this issue, the Inquiry's terms of reference state that it has been claimed that there is some uncertainty concerning how an auditor's liability for damage that has arisen as a result of mistakes in the company's accounting is related to the director's and officer's liability for the same damage. However, the Inquiry considers that the allocation of responsibilities regulated by law between the auditor and other company bodies is relatively clear. Yet the design of the liability regime, in combination with auditors' mandatory liability insurance policies and the major audit firms' general ability to pay, may nonetheless, in practice, result in the auditor ultimately having to pay compensation for damage for which the company management is also liable. The Inquiry considers that it is not desirable that the liability of the company management is passed on to the auditor in this way. Also for this reason, amendment of the rules concerning auditor liability should be considered.

The Inquiry has considered several different alternatives for reducing the risk of major damage claims and to prevent a shift in liability from the company management to the auditor. In this assessment, great importance has been attached to the interest of the injured party regarding the legitimate claims for compensation for damages. The Inquiry concludes that it is currently not necessary to make any extensive changes concerning auditors' liability. However, the Inquiry proposes some amendments that can be assumed to be beneficial and reduce the risk of major damage claims and maintain the allocation of responsibility between company bodies as intended in the legislation.

The Inquiry proposes that companies should be permitted to limit the liability of their auditors by contract provided that the shareholders' approval is obtained. This must be done at a General Meeting. The limitation of liability should not apply to damage caused intentionally or through gross negligence. The proposal does not restrict the manner in which liability can be limited. This means that the parties can set out the contractual limits, but it must be fair and reasonable. Further, the Inquiry proposes certain amendments to the provisions on adjustment of liability under company law. The Inquiry also proposes that the corporate governance reports should contain information about existing directors' and officers' liability insurances.

1 Författningsförslag

1.1 Förslag till lag om ändring i aktiebolagslagen (2005:551)

Härigenom föreskrivs att 29 kap. 2 och 5 §§ aktiebolagslagen (2005:551) ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

29 kap.

2 §¹

En revisor, lekmannarevisor eller särskild granskare är ersättningsskyldig enligt de grunder som anges i 1 §. Han eller hon ska även ersätta skada som uppsåtligen eller av oaktsamhet vållas av hans eller hennes medhjälpare. I de fall som avses i 9 kap. 44 § och 46 § andra stycket samt 10 kap. 18 § andra stycket denna lag samt 3 kap. 1 § lagen (2009:62) om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism svarar dock revisorn, lekmannarevisorn eller den särskilda granskaren endast för skada på grund av oriktiga uppgifter

En revisor, lekmannarevisor eller särskild granskare är ersättningsskyldig enligt de grunder som anges i 1 §. Han eller hon ska även ersätta skada som uppsåtligen eller av oaktsamhet vållas av hans eller hennes medhjälpare. I de fall som avses i 9 kap. 44 § och 46 § andra stycket samt 10 kap. 18 § andra stycket denna lag samt 3 kap. 1 § lagen (2009:62) om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism svarar dock revisorn, lekmannarevisorn eller den särskilda granskaren endast för skada på grund av oriktiga uppgifter

¹ Senaste lydelse 2010:834.

som han eller hon eller en medhjälpare har haft skälig anledning att anta var oriktiga.

Om ett registrerat revisionsbolag är revisor eller särskild granskare, är det detta bolag och den som är huvudansvarig för revisionen eller granskningen som är ersättningsskyldiga.

som han eller hon eller en medhjälpare har haft skälig anledning att anta var oriktiga.

Om ett registrerat revisionsbolag är revisor eller särskild granskare, är det detta bolag och den som är huvudansvarig för revisionen eller granskningen som är ersättningsskyldiga.

Genom avtal mellan bolaget och den som avses i första eller andra stycket kan ersättningsskyldigheten begränsas för skador som inte orsakats uppsåtligen eller av grov oaktsamhet. Ett sådant avtal är bindande för bolaget under förutsättning att ansvarsbegränsningen är skälig och har godkänts av bolagsstämman.

5 §

Om någon är ersättningsskyldig enligt 1–3 §§, kan skadeståndet jämkas efter vad som är skäligt med hänsyn till handlingens art, skadans storlek och omständigheterna i övrigt.

Om någon är ersättningsskyldig enligt 1–3 §§, kan skadeståndet jämkas efter vad som är skäligt med hänsyn till handlingens art, skadans storlek, *ansvarsfördelningen mellan bolagsorganen* och omständigheterna i övrigt.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2018.

1.2 Förslag till lag om ändring i lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar

Härigenom föreskrivs att 13 kap. 2 och 4 §§ lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

13 kap.

2 §²

En revisor är ersättningskyldig enligt de grunder som anges i 1 §. Revisorn ansvarar även för skada som uppsåtligen eller av oaktsamhet orsakas av revisorns medhjälpare. I fall som avses i 8 kap. 16 § andra stycket 3 denna lag och 3 kap. 1 § lagen (2009:62) om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism svarar dock revisorn endast för skada på grund av oriktiga uppgifter som revisorn eller revisorns medhjälpare har haft skäligen anledning att anta var oriktiga.

Om ett revisionsbolag är revisor, åligger ersättningskyldigheten detta bolag och den som är huvudansvarig för revisionen. Om en sammanslutning eller ett revisionsorgan som avses i 8 kap. 4 § är revisor, åligger ersättningskyldigheten den som har förrättat revisionen och den som har utsett honom eller henne.

En revisor är ersättningskyldig enligt de grunder som anges i 1 §. Revisorn ansvarar även för skada som uppsåtligen eller av oaktsamhet orsakas av revisorns medhjälpare. I fall som avses i 8 kap. 16 § andra stycket 3 denna lag och 3 kap. 1 § lagen (2009:62) om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism svarar dock revisorn endast för skada på grund av oriktiga uppgifter som revisorn eller revisorns medhjälpare har haft skäligen anledning att anta var oriktiga.

Om ett revisionsbolag är revisor, åligger ersättningskyldigheten detta bolag och den som är huvudansvarig för revisionen. Om en sammanslutning eller ett revisionsorgan som avses i 8 kap. 4 § är revisor, åligger ersättningskyldigheten den som har förrättat revisionen och den som har utsett honom eller henne.

² Senaste lydelse 2010:835.

Genom avtal mellan föreningen och den som avses i första eller andra stycket kan ersättningsskyldigheten begränsas för skador som inte orsakats uppsåtligen eller av grov oaktsamhet. Ett sådant avtal är bindande för föreningen under förutsättning att ansvarsbegränsningen är skälig och har godkänts av föreningsstämman.

4 §

Om någon är ersättningsskyldig enligt 1–3 §§, kan skadeståndet jämkas efter vad som är skäligt med hänsyn till handlingens *beskaffenhet*, skadans storlek och omständigheterna i övrigt.

Skall flera ersätta samma skada, svarar de solidariskt för skadeståndet i den mån inte skadeståndsskyldigheten har jämkats för någon av dem enligt första stycket. Vad någon har utgett i skadestånd får krävas tillbaka från de andra efter vad som är skäligt med hänsyn till omständigheterna.

Om någon är ersättningsskyldig enligt 1–3 §§, kan skadeståndet jämkas efter vad som är skäligt med hänsyn till handlingens *art*, skadans storlek, *ansvarsfördelningen mellan föreningsorganen* och omständigheterna i övrigt.

Ska flera ersätta samma skada, svarar de solidariskt för skadeståndet i den mån inte skadeståndsskyldigheten har jämkats för någon av dem enligt första stycket. Vad någon har utgett i skadestånd får krävas tillbaka från de andra efter vad som är skäligt med hänsyn till omständigheterna.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2018.

1.3 Förslag till lag om ändring i sparbankslagen (1987:619)

Härigenom föreskrivs att 9 kap. 2 och 3 §§ sparbankslagen (1987:619) ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

9 kap.

2 §³

En revisor, en lekmannarevisor eller en granskare i en sparbank är ersättningsskyldig enligt de grunder som anges i 1 §. Han eller hon ska även ersätta skada som uppsåtligen eller av oaktsamhet vållas av en medhjälpare. I de fall som avses i 4 a kap. 21 § första stycket 3 och 4 b kap. 19 § andra stycket denna lag samt 3 kap. 1 § lagen (2009:62) om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism svarar dock revisorn, lekmannarevisorn eller granskaren endast för skada på grund av oriktiga uppgifter som han eller hon eller en medhjälpare har haft skälig anledning att anta var oriktiga.

Om ett registrerat revisionsbolag är revisor eller granskare, är det detta bolag och den för revisionen eller granskningen huvudansvarige som är ersättningsskyldiga.

En revisor, en lekmannarevisor eller en granskare i en sparbank är ersättningsskyldig enligt de grunder som anges i 1 §. Han eller hon ska även ersätta skada som uppsåtligen eller av oaktsamhet vållas av en medhjälpare. I de fall som avses i 4 a kap. 21 § första stycket 3 och 4 b kap. 19 § andra stycket denna lag samt 3 kap. 1 § lagen (2009:62) om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism svarar dock revisorn, lekmannarevisorn eller granskaren endast för skada på grund av oriktiga uppgifter som han eller hon eller en medhjälpare har haft skälig anledning att anta var oriktiga.

Om ett registrerat revisionsbolag är revisor eller granskare, är det detta bolag och den för revisionen eller granskningen huvudansvarige som är ersättningsskyldiga.

³ Senaste lydelse 2010:839.

Genom avtal mellan banken och den som avses i första eller andra stycket kan ersättningskyldigheten begränsas för skador som inte orsakats uppsåtligen eller av grov oaktsamhet. Ett sådant avtal är bindande för banken under förutsättning att ansvarsbegränsningen är skälig och har godkänts av sparbanksstämman.

3 §⁴

Om någon är ersättningskyldig enligt 1–3 §§, kan skadeståndet jämkas efter vad som är skäligt med hänsyn till handlingens *beskaffenhet*, skadans storlek och omständigheterna i övrigt.

Om någon är ersättningskyldig enligt 1–3 §§, kan skadeståndet jämkas efter vad som är skäligt med hänsyn till handlingens *art*, skadans storlek, *ansvarsfördelningen mellan bankens organ* och omständigheterna i övrigt.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2018.

⁴ Senaste lydelse 2004:304.

1.4 Förslag till lag om ändring i lagen (1995:1570) om medlemsbanker

Härigenom föreskrivs att 11 kap. 2 och 4 §§ lagen (1995:1570) om medlemsbanker ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

11 kap.

2 §⁵

En revisor, en lekmannarevisor eller en granskare i en medlemsbank är ersättningskyldig enligt de grunder som anges i 1 §. Han eller hon ska även ersätta skada som uppsåtligen eller av oaktsamhet vållas av en medhjälpare. I de fall som avses i 7 a kap. 21 § första stycket 3 och 7 b kap. 19 § andra stycket denna lag samt 3 kap. 1 § lagen (2009:62) om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism svarar dock revisorn, lekmannarevisorn eller granskaren endast för skada på grund av oriktiga uppgifter som han eller hon eller en medhjälpare har haft skälig anledning att anta var oriktiga.

Om ett registrerat revisionsbolag är revisor eller granskare, är det detta bolag och den för revisionen eller granskningen huvudansvarige som är ersättningskyldiga.

En revisor, en lekmannarevisor eller en granskare i en medlemsbank är ersättningskyldig enligt de grunder som anges i 1 §. Han eller hon ska även ersätta skada som uppsåtligen eller av oaktsamhet vållas av en medhjälpare. I de fall som avses i 7 a kap. 21 § första stycket 3 och 7 b kap. 19 § andra stycket denna lag samt 3 kap. 1 § lagen (2009:62) om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism svarar dock revisorn, lekmannarevisorn eller granskaren endast för skada på grund av oriktiga uppgifter som han eller hon eller en medhjälpare har haft skälig anledning att anta var oriktiga.

Om ett registrerat revisionsbolag är revisor eller granskare, är det detta bolag och den för revisionen eller granskningen huvudansvarige som är ersättningskyldiga.

⁵ Senaste lydelse 2010:840.

Genom avtal mellan banken och den som avses i första eller andra stycket kan ersättningskyldigheten begränsas för skador som inte orsakats uppsåtligen eller av grov oaktsamhet. Ett sådant avtal är bindande för banken under förutsättning att ansvarsbegränsningen är skälig och har godkänts av föreningsstämman.

4 §⁶

Om någon är ersättningskyldig enligt 1–3 §§, kan skadeståndet jämkas efter vad som är skäligt med hänsyn till handlingens art, skadans storlek och omständigheterna i övrigt.

Om någon är ersättningskyldig enligt 1–3 §§, kan skadeståndet jämkas efter vad som är skäligt med hänsyn till handlingens art, skadans storlek, *ansvarsfördelningen mellan bankens organ* och omständigheterna i övrigt.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2018.

⁶ Senaste lydelse 2004:318.

1.5 Förslag till lag om ändring i stiftelselagen (1994:1220)

Härigenom föreskrivs att 5 kap. 2 och 3 §§ stiftelselagen (1994:1220) ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

5 kap.

2 §⁷

En revisor är ersättningsskyldig enligt de grunder som anges i 1 §. Revisorn ansvarar även för skada som uppsåtligen eller av oaktsamhet orsakas av revisorns medhjälpare. I fall som avses i 4 kap. 15 § andra stycket 2 denna lag och 3 kap. 1 § lagen (2009:62) om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism svarar dock revisorn endast för skada på grund av oriktiga uppgifter som revisorn eller revisorns medhjälpare har haft skäligen anledning att anta var oriktiga.

Om ett revisionsbolag är revisor, är det bolaget och den som är huvudansvarig för revisionen som är ersättningsskyldiga.

En revisor är ersättningsskyldig enligt de grunder som anges i 1 §. Revisorn ansvarar även för skada som uppsåtligen eller av oaktsamhet orsakas av revisorns medhjälpare. I fall som avses i 4 kap. 15 § andra stycket 2 denna lag och 3 kap. 1 § lagen (2009:62) om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism svarar dock revisorn endast för skada på grund av oriktiga uppgifter som revisorn eller revisorns medhjälpare har haft skäligen anledning att anta var oriktiga.

Om ett revisionsbolag är revisor, är det bolaget och den som är huvudansvarig för revisionen som är ersättningsskyldiga.

Genom avtal mellan stiftelsen och den som avses i första eller andra stycket kan ersättningsskyldigheten begränsas för skador som inte orsakats uppsåtligen eller av grov oaktsamhet. Ett sådant avtal är bindande för stiftelsen under

⁷ Senaste lydelse 2010:836.

*förutsättning att ansvarsbegrän-
ningen är skälig och har godkänts
av den som enligt 4 kap. 1 § utser
revisorn.*

3 §

Om någon är ersättningsskyl-
dig enligt 1 eller 2 §, kan skade-
ståndet jämkas efter vad som är
skäligt med hänsyn till handling-
ens *beskaffenhet*, skadans storlek
och omständigheterna i övrigt.

Skall flera ersätta samma
skada, svarar de solidariskt för
skadeståndet i den mån inte
skadeståndsskyldigheten har jäm-
kats för någon av dem enligt
första stycket. Vad någon har
utgett i skadestånd får krävas
tillbaka från de andra efter vad
som är skäligt med hänsyn till
omständigheterna.

Om någon är ersättningsskyl-
dig enligt 1 eller 2 §, kan skade-
ståndet jämkas efter vad som är
skäligt med hänsyn till handling-
ens *art*, skadans storlek, *ansvars-
fördelningen mellan stiftelsens or-
gan* och omständigheterna i övrigt.

Ska flera ersätta samma
skada, svarar de solidariskt för
skadeståndet i den mån inte
skadeståndsskyldigheten har jäm-
kats för någon av dem enligt
första stycket. Vad någon har
utgett i skadestånd får krävas
tillbaka från de andra efter vad
som är skäligt med hänsyn till
omständigheterna.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2018.

1.6 Förslag till lag om ändring i revisionslagen (1999:1079)

Härigenom föreskrivs att 37 och 38 §§ revisionslagen (1999:1079) ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

En revisor som när han eller hon fullgör sitt uppdrag uppsåtligt eller av oaktsamhet skadar företaget ska ersätta skadan. Det samma gäller när skadan tillfogas någon annan genom överträdelse av denna lag eller tillämplig lag om årsredovisning. En revisor ska även ersätta skada som uppsåtligt eller av oaktsamhet vållas av revisorns medhjälpare. I fall som avses i 36 § andra stycket denna lag och 3 kap. 1 § lagen (2009:62) om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism svarar dock revisorn endast för skada på grund av oriktiga uppgifter som revisorn eller revisorns medhjälpare har haft skälig anledning att anta var oriktiga.

Om ett registrerat revisionsbolag är revisor, är det detta bolag och den för revisionen huvudansvarige som är ersättningsskyldiga.

Föreslagen lydelse

37 §⁸

En revisor som när han eller hon fullgör sitt uppdrag uppsåtligt eller av oaktsamhet skadar företaget ska ersätta skadan. Det samma gäller när skadan tillfogas någon annan genom överträdelse av denna lag eller tillämplig lag om årsredovisning. En revisor ska även ersätta skada som uppsåtligt eller av oaktsamhet vållas av revisorns medhjälpare. I fall som avses i 36 § andra stycket denna lag och 3 kap. 1 § lagen (2009:62) om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism svarar dock revisorn endast för skada på grund av oriktiga uppgifter som revisorn eller revisorns medhjälpare har haft skälig anledning att anta var oriktiga.

Om ett registrerat revisionsbolag är revisor, är det detta bolag och den för revisionen huvudansvarige som är ersättningskyldiga.

⁸ Senaste lydelse 2010:837.

Genom avtal mellan företaget och den som avses i första eller andra stycket kan ersättningskyldigheten begränsas för skador som inte orsakats uppsåtligen eller av grov oaktsamhet. Ett sådant avtal är bindande för företaget under förutsättning att ansvarsbegränsningen är skälig.

38 §

Om någon är ersättningskyldig enligt 37 §, kan skadeståndet jämkas efter vad som är skäligt med hänsyn till handlingens art, skadans storlek och omständigheterna i övrigt.

Om någon är ersättningskyldig enligt 37 §, kan skadeståndet jämkas efter vad som är skäligt med hänsyn till handlingens art, skadans storlek, *ansvarsfördelningen mellan de som kan vara skadeståndsskyldiga* och omständigheterna i övrigt.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2018.

1.7 Förslag till lag om ändring i årsredovisningslagen (1995:1554)

Härigenom föreskrivs att 6 kap. 6 § årsredovisningslagen (1995:1554) ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

6 kap.

6 §⁹

Förvaltningsberättelsen för ett aktiebolag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad ska innehålla en bolagsstyrningsrapport, om inte bolaget har valt att med stöd av 8 § i stället upprätta en bolagsstyrningsrapport som är skild från årsredovisningen.

Bolagsstyrningsrapporten ska innehålla upplysningar om

1. vilka principer för bolagsstyrning som tillämpas, utöver de principer som följer av lag eller annan författning, och var uppgifter om dessa finns tillgängliga,

2. de viktigaste inslagen i bolagets system för intern kontroll och riskhantering i samband med den finansiella rapporteringen,

3. direkta eller indirekta aktieinnehav i bolaget som representerar minst en tiondel av röstetalet för samtliga aktier i bolaget,

Förvaltningsberättelsen för ett aktiebolag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad ska innehålla en bolagsstyrningsrapport, om inte bolaget har valt att med stöd av 8 § i stället upprätta en bolagsstyrningsrapport som är skild från årsredovisningen.

Bolagsstyrningsrapporten ska innehålla upplysningar om

1. vilka principer för bolagsstyrning som tillämpas, utöver de principer som följer av lag eller annan författning, och var uppgifter om dessa finns tillgängliga,

2. de viktigaste inslagen i bolagets system för intern kontroll och riskhantering i samband med den finansiella rapporteringen,

3. direkta eller indirekta aktieinnehav i bolaget som representerar minst en tiondel av röstetalet för samtliga aktier i bolaget,

⁹ Senaste lydelse 2015:813.

4. begränsningar i fråga om hur många röster varje aktieägare kan avge vid en bolagsstämma,

5. bestämmelser i bolagsordningen om tillsättande och entledigande av styrelseledamöter samt om ändring av bolagsordningen,

6. bolagsstämmans bemyndiganden till styrelsen att besluta att bolaget ska ge ut nya aktier eller förvärva egna aktier,

7. hur bolagsstämman fungerar, bolagsstämmans huvudsakliga beslutanderätt, aktieägarnas rättigheter och hur dessa rättigheter utövas, i den omfattning som dessa förhållanden inte framgår av lag eller annan författning,

8. hur styrelsen och, i förekommande fall, inom bolaget inrättade kommittéer är sammansatta och hur de fungerar, i den omfattning som dessa förhållanden inte framgår av lag eller annan författning.

Om bolaget inte tillämpar någon kod för bolagsstyrning, ska skälen för detta anges. Om bolaget tillämpar en kod för bolagsstyrning, ska det i förekommande fall anges vilka delar av koden som bolaget avviker från och skälen för detta.

4. begränsningar i fråga om hur många röster varje aktieägare kan avge vid en bolagsstämma,

5. bestämmelser i bolagsordningen om tillsättande och entledigande av styrelseledamöter samt om ändring av bolagsordningen,

6. bolagsstämmans bemyndiganden till styrelsen att besluta att bolaget ska ge ut nya aktier eller förvärva egna aktier,

7. hur bolagsstämman fungerar, bolagsstämmans huvudsakliga beslutanderätt, aktieägarnas rättigheter och hur dessa rättigheter utövas, i den omfattning som dessa förhållanden inte framgår av lag eller annan författning,

8. hur styrelsen och, i förekommande fall, inom bolaget inrättade kommittéer är sammansatta och hur de fungerar, i den omfattning som dessa förhållanden inte framgår av lag eller annan författning,

9. ansvarsförsäkring för styrelseledamöter och verkställande direktör.

Om bolaget inte tillämpar någon kod för bolagsstyrning, ska skälen för detta anges. Om bolaget tillämpar en kod för bolagsstyrning, ska det i förekommande fall anges vilka delar av koden som bolaget avviker från och skälen för detta.

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2018.
 2. Lagen ska tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2017.

2 Uppdraget och utredningens arbete

2.1 Uppdraget

Utredningens huvuduppdrag har varit att överväga vilka lagändringar som behövs för att anpassa svensk rätt till de nya EU-reglerna om revisorer och revision. Flera av de nya EU-reglerna syftar till att öka revisorers oberoende och skapa en mindre sårbar marknad för revisionstjänster. En revisor kan bli skadeståndsskyldig om han eller hon uppsåtligen eller av oaktsamhet orsakar revisionsklienten, en aktieägare eller annan skada. I utredningens uppdrag har ingått att överväga på vilket sätt de nya EU-reglerna och utformningen av revisorers skadeståndsansvar påverkar vilka möjligheter en revisionsbyrå har att åta sig revisionsuppdrag i s.k. företag av allmänt intresse (dvs. börsnoterade företag och vissa finansiella företag). Utredningen har också haft i uppdrag att överväga om ansvarsfördelningen mellan bolagsorganen kan förtydligas i något avseende. Enligt direktiven ska utredaren utgå ifrån och värna den svenska modellen för bolagsstyrning.

Den del av uppdraget som avser de lagändringar som behövs för att anpassa svensk rätt till de nya EU-reglerna redovisades den 29 maj 2015 genom överlämnade av delbetänkandet *Nya regler för revisorer och revision* (SOU 2015:49). I detta slutbetänkande redovisas nu de frågor som rör revisorers skadeståndsansvar och ansvarsfördelningen mellan bolagsorganen.

2.2 Utredningens arbete

Utredningen påbörjade sitt arbete i maj 2014 och höll sitt sista sammanträde avseende arbetet med delbetänkandet i mars 2015. En närmare redogörelse för arbetet inför delbetänkandet finns i SOU 2015:49 (s. 137). Efter överlämnandet av delbetänkandet har utredningen haft ytterligare fem sammanträden med experter och sakkunniga.

3 Bakgrund

3.1 Inledning

En revisor som uppsåtligen eller av oaktsamhet skadar revisionsklienten, en aktieägare eller någon annan kan bli skadeståndsskyldig. Det associationsrättsliga skadeståndsansvaret för revisorer är nära sammankopplat med stiftares, styrelseledamöters och VD:s skadeståndsansvar och revisorer är ersättningsskyldiga enligt samma grunder som övriga bolagsorgan. Om flera ska ersätta samma skada, svarar de som utgångspunkt solidariskt. Det innebär att den skadelidande kan vända sig mot vilken av de ersättningsskyldiga som han eller hon vill för att få ut hela beloppet. Avsikten är dock inte att den som betalat skadestånd för en skada som flera har orsakat också slutligen ska stå för hela beloppet, utan den som utgett ersättningen har rätt att i sin tur kräva ersättning av de andra skadeståndsskyldiga. Fördelningen mellan flera ersättningsskyldiga ska ske efter vad som är skäligt med hänsyn till omständigheterna.

Vid Sveriges inträde i EU anpassades den svenska lagstiftningen till bland annat det åttonde bolagsrättsliga direktivet.¹ Det åttonde bolagsrättsliga direktivet ersattes 2006 av revisorsdirektivet.² 2006 års revisorsdirektiv syftade till en mer långtgående harmonisering av kraven på lagstadgad revision. Direktivet ska också ses mot bakgrund av de skandaler som ägde rum i företag som Enron, WorldCom och Parmalat i början av 2000-talet. Det var skandalerna i Enron och WorldCom som förorsakade en av världens största revisionsbyråer

¹ Rådets åttonde direktiv 84/253/EEG av den 10 april 1984 grundat på artikel 54.3 g i fördraget om godkännande av personer som har ansvar för lagstadgad revision av räkenskaper (EGT L 126, 12.5.1984, s. 20).

² Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG av den 17 maj 2006 om lagstadgad revision av årsbokslut och sammanställd redovisning och om ändring av direktiv 78/660/EEG samt om upphävande av rådets direktiv 84/253/EEG (EUT L 157, 9.6.2006, s. 87).

Arthur Andersens sammanbrott.³ I 2006 års revisorsdirektiv uppmärksammades frågan om nationella ansvarsbestämmelser och försäkringsvillkor för revisorer. Enligt artikel 31 i direktivet skulle kommissionen ta fram en rapport om följderna av ansvarsbestämmelserna, försäkringsvillkoren och en objektiv analys av begränsningarna av det ekonomiska ansvaret samt, om kommissionen fann det lämpligt, avge rekommendationer till medlemsstaterna.

Kommissionen hade redan i januari 2001 presenterat en rapport om olika system för skadeståndsansvar för revisorer inom EU och en uppföljning lades fram i oktober 2006.⁴ I januari 2007 presenterade kommissionen en ny rapport.⁵ I juni 2008 lämnade kommissionen en rekommendation om begränsning av det civilrättsliga ansvaret för lagstadgade revisorer och revisionsföretag.⁶

Revisorers skadeståndsansvar har varit föremål för diskussioner även i USA. I en rapport från the Department of the Treasury, Advisory Committee on the Auditing Profession från oktober 2008 behandlades frågan om huruvida en begränsning av revisorers ansvar skulle vara till fördel eller till nackdel för kapitalmarknaden och investerare, samt om en begränsning av ansvaret var nödvändig för att upprätthålla marknaden för revisionstjänster.⁷ Kommittén kunde dock inte enas om en begränsning var motiverad av dessa skäl.

Också i Sverige har revisornas skadeståndsansvar varit föremål för omfattande diskussioner. Frågan utreddes senast av Utredningen om revisorer och revision som i SOU 2008:79 lämnade förslag till begränsningar av skadeståndsansvaret för revisorer. Dessa förslag kom dock inte att genomföras. Frågan har därefter fått förnyad aktualitet bland annat på grund av att revisorer i flera processer under senare år har krävts på stora skadestånd. En av de mest uppmärksammade rättegångarna rörde IT-företaget Prosolvía. I Prosolvía-

³ En utförlig bakgrundsbeskrivning finns i SOU 2007:56. Utredningen om EU:s revisionspaket har också beskrivit bakgrunden till de nya reglerna för revisorer och revision i delbetänkandet SOU 2015:49, s. 139 ff.

⁴ A study on systems of civil liability of statutory auditors in the context of a Single Market for auditing services in the European Union and Study on the Economic Impact of Auditors' Liability Regimes. Rapporterna finns publicerade på kommissionens webbplats: http://ec.europa.eu/finance/auditing/index_en.htm.

⁵ Consultation on Auditors' liability and its Impact on the European Capital Markets. Rapporten finns på kommissionens webbplats: http://ec.europa.eu/finance/auditing/index_en.htm.

⁶ EUT L 162, 21.6.2008, s. 39.

⁷ Department of the Treasury, Advisory Committee on the Auditing Profession, Final Report of the Advisory Committee on the U.S. Department of Treasury, October 6, 2008, s. VII:23–32.

målet ålades revisionsbolaget och den huvudansvarige revisorn att betala ett, för svenska förhållanden, rekordstort skadestånd (inklusive ränta uppgick beloppet till cirka två miljarder kronor) till bolagets konkursbo.⁸ Målet överklagades till Högsta domstolen men överklagandet återkallades sedan parterna träffat en förlikning.⁹ I praxis finns dock också exempel på fall där revisorn inte ålagts skadeståndsansvar. I den s.k. BDO-domen ogillades skadeståndstalan mot revisorn eftersom det inte ansågs att det fanns ett tillräckligt samband mellan den oriktiga informationen i årsredovisningen och affärsbeslutet.¹⁰ Det pågår vidare ett antal processer gentemot revisorer som rör betydande belopp (t.ex. HQ och Kraft & Kultur) men där domar ännu inte har meddelats.

En fungerande revisionsmarknad är nödvändig för en fungerande marknad och för det ekonomiska systemet. Det finns ett behov av revisionsnätverk med kapacitet att ta sig an revisionsuppdrag i finansiella, stora och börsnoterade bolag. Som beskrivs närmare i följande avsnitt råder, såväl i Sverige som i övriga EU-länder, i dag en betydande marknadskoncentration när det gäller sådana revisions-tjänster. Bland annat kommissionen har uttryckt oro för att denna marknadskoncentration har negativa effekter för kapitalmarknaden och har också framfört uppfattningen att en av orsakerna till att denna situation har uppkommit är den gällande skadeståndsregleringen.

I debatten om revisorers skadeståndsansvar har vidare hävdats att det solidariska ansvaret mellan bolagsrevisorn och övriga bolagsorgan i praktiken innebär att styrelseledamöternas och VD:ns ansvar övervältras på revisorn. Härvid har det gjorts gällande att skadelidande av olika skäl – bland annat att revisorn har en ansvarsförsäkring och att i vart fall de större revisionsbyråerna även i övrigt har ekonomiska medel som ger en viss garanterad betalningsförmåga – väljer att kräva revisorn i första hand, samt att det sällan är lönt för revisorn att regressvis kräva styrelseledamöter och/eller VD på del av skadeståndet.¹¹ Det har också gjorts gällande att det är enk-

⁸ Hovrätten för Västra Sveriges dom den 15 augusti 2013 i mål T 4207-10. Skadeståndet omfattade 890 miljoner kronor. Jämte ränta enligt 6 § räntelagen (1975:635) från den 8 maj 2001 kom det sammantagna beloppet att uppgå till nästan två miljarder kronor.

⁹ Prosolviadomen har varit föremål för omfattande kritik. Se bland annat Gregow, SvJT 2013 s. 1032 ff.

¹⁰ Se NJA 2014 s. 272. Domen behandlas i kapitel 4.

¹¹ Se t.ex. Svensson, Balans, Fördjupning, 2/2015 s. 10.

lare att visa oaktsamhet på revisorns sida eftersom revisorns insatser kan bli föremål för prövning av Revisorsnämnden och att motsvarande prövning saknas för styrelseledamöters och VD:s uppdrag.

I debatten har ifrågasatts om det är en rimlig ordning att bolagets revisor är den som får svara för hela skadan på grund av att han eller hon har brustit i sin granskning, när det är styrelseledamöterna och VD:n som ansvarar för bolagets redovisning och förvaltning.¹² I den nämnda diskussionen om revisorns skadeståndsansvar har det också gjorts gällande att det råder en viss osäkerhet kring hur revisorns ansvar för en skada som uppkommit på grund av fel i bolagets redovisning förhåller sig till styrelseledamöters och VD:s ansvar för samma skada.¹³

I det följande ges först en kort redogörelse för hur revisionsmarknaden ser ut i dag. Därefter behandlas tidigare överväganden om ansvarsfördelningen mellan bolagsorganen och om revisorns skadeståndsansvar. Frågorna om ansvarsfördelningen mellan bolagsorganen och om revisorers skadeståndsansvar är som framgått inte isolerade till svenska förhållanden. Avsnittet innehåller därför en redogörelse för kommissionens rapport, uppföljning och rekommendation. Därefter beskrivs bakgrunden till den nuvarande svenska regleringen samt tidigare överväganden och förslag när det gäller dessa frågor. Slutligen behandlas översiktligt det s.k. revisionspaketet i de delar som kan antas ha betydelse för frågan om revisorers skadeståndsansvar.

3.2 Kort om revisionsmarknaden

I såväl Sverige som i övriga EU-länder råder en betydande marknadskoncentration när det gäller revision av stora och mellanstora företag. Marknaden domineras av de fyra stora revisionsnätverken Deloitte, Ernst & Young, KPMG och PwC, de s.k. big four. Enligt årsredovisningarna för 2014 för företag noterade på Nasdaq OMX stod dessa fyra revisionsbyråer för drygt 96 procent av marknaden. Övriga byråer med uppdrag i börsbolagen var BDO, Grant Thornton och Mazars SET med vardera cirka en procent av uppdragen samt

¹² Brännström och Agélii, Mordbrand är inte relevant för Prosolvia, Dagens industri 2013-09-09.

¹³ Se utredningens direktiv, dir. 2014:36.

Eisner Amper som hade ett revisionsuppdrag. Samtliga företag med ett börsvärde överstigande 1 miljard euro (large cap) reviderades av någon av de fyra största byråerna. För företag med ett börsvärde mellan 150 miljoner och 1 miljard euro (mid cap) gällde detsamma för alla företag utom två.

3.3 Förhållandena inom EU – kommissionens uppföljning och rekommendation

Som nämnts ovan publicerades kommissionens uppföljningsrapport i oktober 2006. Rapporten genomfördes av London Economics på uppdrag av kommissionen.¹⁴ I rapporten noterades att marknaden för revision av stora och mellanstora företag, liksom är fallet i dag, var koncentrerad till och dominerad av de fyra största revisionsnätverken. Svårigheten för medelstora revisionsbyråer att ta sig in på marknaden berodde enligt rapporten på byråernas rykte, kapacitet och bredd. Ett ytterligare hinder var reglerna om ett obegränsat skadeståndsansvar, som i kombination med byråernas begränsade möjligheter att fullt ut teckna försäkring gjorde dem mycket sårbara. Det antogs också att det fanns en klar risk för att något av de stora revisionsnätverken skulle gå omkull på grund av ett stort skadestånd och att detta skulle skapa stora svårigheter på finansmarknaden. Enligt rapporten skulle en begränsning av skadeståndsskyldigheten minska riskerna.

En ny rapport publicerades av kommissionen i januari 2007.¹⁵ I den rapporten sades att ett genomförande av en enhetlig beloppsbegränsning för skadeståndets storlek inom EU var förenat med svårigheter och att en begränsningsregel som utgick från det reviderade företagens typ och storlek, eller som baserades på revisionsarvodet, framstod som lämpligare. Även en regel om proportionellt ansvar för den inträffade skadan angavs vara ett gott alternativ.

I juni 2008 lade kommissionen fram en rekommendation om begränsning av det civilrättsliga ansvaret för lagstadgade revisorer

¹⁴ Study on the Economic Impact of Auditors' Liability Regimes. Rapporten finns publicerad på kommissionens webbplats: http://ec.europa.eu/finance/auditing/index_en.htm. I SOU 2008:79, s. 81 f. finns en sammanfattning av rapporten.

¹⁵ Consultation on Auditors' liability and its Impact on the European Capital Markets. Rapporten finns publicerad på kommissionens webbplats: http://ec.europa.eu/finance/auditing/index_en.htm.

och revisionsföretag.¹⁶ I rekommendationen lämnas förslag på tre olika metoder för medlemsstaterna att begränsa det civilrättsliga ansvaret för revisorer. De tre metoderna är följande.

1. Fastställande av ett maximibelopp eller en formel för beräkning av ett sådant belopp.
2. Fastställande av en rad principer enligt vilka en lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag endast ansvarar för sin faktiska del i den förlust som vållats en skadelidande och således inte har solidariskt ansvar med andra som gjort sig skyldiga till överträdelser.
3. Införande av bestämmelser som tillåter ett företag som ska revideras och den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget att fastställa en begränsning av ansvaret i ett avtal.

Kommissionens rekommendation grundades på en oro för att ett obegränsat solidariskt ansvar kan avskräcka revisionsföretag och revisionsnätverk från att gå in på den internationella revisionsmarknaden för börsnoterade företag, vilket på sikt befarades leda till att det framöver helt enkelt inte skulle finnas tillräckligt många revisorer med kapacitet att revidera de största börsnoterade bolagen inom EU. Varaktig revisionskapacitet och en konkurrenskraftig marknad för revisionstjänster, där det finns ett tillräckligt urval av revisionsföretag som kan och är villiga att utföra lagstadgad revision av företag vars värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad i en medlemsstat, anges som en förutsättning för att kapitalmarknader ska fungera smidigt. Den ökade turbulensen på kapitalmarknaderna hade enligt kommissionen inneburit att risken för att ställas till ansvar ökat betydligt samtidigt som tillgången till försäkringsskydd mot riskerna i samband med sådan revision blivit mer och mer begränsad.

Ansvarsbegränsningen borde enligt kommissionen gälla gentemot dels det reviderade företaget, dels alla andra parter som enligt nationell rätt har rätt att göra anspråk på kompensation. En begränsning av det civilrättsliga ansvaret borde dock inte hindra skadelidande parter från att få rimlig kompensation. Kommissionens förslag om ansvarsbegränsning avsåg vidare endast oaktsamma åsidosättanden.

¹⁶ EUT L 162, 21.6.2008, s. 39.

En begränsning var enligt kommissionen inte berättigad vid en revisors avsiktliga åsidosättande av god revisionsred. Några medlemsstater har ändrat sin lagstiftning efter kommissionens rekommendation.

3.4 Bakgrunden till den nuvarande svenska regleringen

Som nämnts behandlades frågan om revisorers skadeståndsansvar senast av Utredningen om revisorer och revision i SOU 2008:79, Revisorers skadeståndsansvar. I betänkandet ges en utförlig redogörelse för historiken till regleringen av revisorers skadeståndsansvar i aktiebolagslagen.¹⁷ Följande beskrivning av bakgrunden till regleringen är baserad på den redogörelsen.

Regler om skadeståndsansvar för revisorer gentemot uppdragsgivaren, dvs. det reviderade bolaget, fanns redan i 1895 års aktiebolagslag. Genom 1944 års aktiebolagslag utsträcktes revisorns ansvar till att omfatta även tredjemansskador. Ett skadeståndsansvar för revisorer gentemot tredje man motiverades med behovet av att skydda enskilda aktieägare, bolagsborgenärer eller annan tredje man som trätt i förbindelse med bolaget mot överträdelser av bestämmelser i aktiebolagslagen som syftar till att skydda tredje man. Till dessa bestämmelser hör bland annat reglerna om årsredovisning, vilka avser att skydda både bolaget och tredje man.

Beträffande möjligheten att sätta ned skadeståndet uttalades i förarbetena till 1944 års aktiebolagslag¹⁸ att nedsättning främst borde komma i fråga när det framstod som oskäligt att döma ut ett högt skadeståndsbelopp med hänsyn till den ringa vårdslösheten samt vid medelbar skada. Vid prövningen av om nedsättning skulle ske kunde hänsyn även tas till kausalitetens beskaffenhet samt till den skadelidandes och den ersättningsskyldiges ekonomiska ställning. Om bolaget var skadelidande kunde hänsyn tas till rörelsens omfattning och art. När flera personer i olika organställning, t.ex. styrelseledamot, VD och revisor, medverkat till skadan, kunde hänsyn tas till graden och arten av de olika personernas medverkan. Om ned-

¹⁷ Se SOU 2008:79 s. 66 ff.

¹⁸ NJA II 1946 s. 178 ff.

sättning aktualiserades ansågs att domstolen, utöver det belopp som den ersättningskyldige skulle betala, skulle uttala sig om vilket belopp hela skadan uppgick till. Detta ansågs vara av betydelse för den regressrätt som den ersättningskyldige kunde ha mot andra medverkande.

Genom 1975 års aktiebolags utvidgades möjligheterna att jämka skadeståndet. Den regel som infördes innebar att skadeståndet kunde jämkas efter vad som var skäligt med hänsyn till handlingens beskaffenhet, skadans storlek och omständigheterna i övrigt (bestämelsen motsvarar den som finns i nu gällande 29 kap. 5 § ABL). Beträffande förhållandet mellan de associationsrättsliga jämningsreglerna och regeln i 4 kap. 1 § skadeståndslagen om arbetstgares skadeståndsansvar framhålls i förarbetena till 1975 års aktiebolagslag att ett skadeståndsanspråk som grundas på en handling som en person har vidtagit i egenskap av organ för den juridiska personen ska prövas efter aktiebolagslagens regler. Här gäller således reglerna i aktiebolagslagen om sätt och tid för talans väckande, verkan av ansvarsfrihet, förutsättningarna för skadeståndsskyldighet och jämkning. Grundas skadeståndsanspråket däremot på handling som personen i fråga inte har vidtagit i sin egenskap av organ för bolaget utan under utförande av arbete som kunde ha anförtratts en vanlig arbetstgare ska talan följa allmänna regler. En annan sak är att det vid tillämpningen av 4 kap. 1 § skadeståndslagen i en sådan situation måste tas hänsyn till den förtroendeställning som skadevällaren intagit.¹⁹

3.5 Tidigare överväganden och förslag rörande begränsning av revisorers skadeståndsansvar

3.5.1 Aktiebolagskommittén

Aktiebolagskommittén anförde i SOU 1995:44 att aktiebolagslagen innebar att revisorer ålades ett skadeståndsansvar mot tredje man som sannolikt gick längre än vad som skulle följa av allmänna skadeståndsrättsliga regler om ansvar för ren förmögenhetsskada. Enligt Aktiebolagskommittén var dock de ursprungligen anförda motiven

¹⁹ Prop. 1975:103 s. 541 f. Jfr även förarbetena till skadeståndslagen, prop. 1972:5 s. 433 och 564.

för revisorers principiella skadeståndsansvar mot tredje man övertygande.²⁰ Kommittén uttalade att det, med hänsyn till att ansvaret dessutom var ägnat att inskräpa vikten av att revisorn vid sin granskning även beaktar tredje mans intressen, inte fanns anledning att överväga annat än begränsade ändringar av reglerna om revisorns ansvar i det hänseendet.

Aktiebolagskommittén övervägde särskilt om de omfattande skadeståndskraven och den stora krets av skadelidande som kan förekomma i aktiebolagsrättsliga förhållanden borde föranleda lagfästa begränsningar av de belopp som revisorer kan förpliktas att utge i skadestånd. Det konstaterades att skadeståndsanspråk grundade på bestämmelser i aktiebolagslagen inte sällan väsentligen översteg vad som kunde utgå ur revisorers ansvarsförsäkringar. Vidare anfördes att en lagfäst begränsning av den skadeståndsskyldighet som kunde åläggas en försumlig revisor vore ett effektivt sätt att motverka att en revisor drabbas av orimligt stora skadeståndskrav som inte täcks av hans eller hennes ansvarsförsäkring.

En lagfäst begränsning av revisorers skadeståndsansvar förordades emellertid inte av Aktiebolagskommittén. Enligt kommittén skulle en sådan ordning nämligen ha vissa nackdelar. Till en början kunde enligt kommittén ifrågasättas om det fanns tillräckligt vägande skäl för att i skadeståndsrättsligt hänseende särbehandla revisorerna. Den skadelidandes möjlighet att erhålla full ersättning skulle, oberoende av skadevällarens ekonomiska förhållanden, vara avhängig storleken av den lidna skadan. En begränsning av revisorers skadeståndsskyldighet ansågs enligt kommittén möjligen också kunna minska tilltron hos allmänheten till att revisorer i aktiebolag utförde sitt uppdrag med erforderlig aktsamhet.²¹

Aktiebolagskommittén anförde vidare att det inte var osannolikt att, i fall när både styrelse och revisorer överträtt aktiebolagslagen, skadelidande riktar ersättningsanspråk endast mot revisorerna, eftersom dessa på grund av sin ansvarsförsäkring har en viss garanterad betalningsförmåga. Ett sätt att komma tillrätta med problematiken kunde vara att ålägga även styrelseledamöter – åtminstone i publika aktiebolag – en motsvarande skyldighet att teckna ansvarsförsäkring mot rena förmögenhetsskador som de orsakar vid fullgörande av

²⁰ SOU 1995:44 s. 254.

²¹ SOU 1995:44 s. 256 f.

sina uppdrag. En ordning med obligatoriska ansvarsförsäkringar hade enligt kommittén även vissa andra fördelar. Den skadelidande skulle kunna vara säker på att få ersättning åtminstone till ansvarsförsäkringens belopp samtidigt som styrelseledamöterna erbjöds en ekonomisk trygghet, något som i sin tur kunde underlätta för bolagen att rekrytera kompetenta ledamöter.

Emellertid fanns det enligt kommittén såväl principiella som lagtekniska invändningar mot att ålägga styrelseledamöter i aktiebolag en lagfäst skyldighet att teckna ansvarsförsäkring för skador som de kan vålla vid fullgörande av sitt uppdrag. Sålunda fanns en risk för att en obligatorisk ansvarsförsäkring minskade den preventiva verkan av reglerna om styrelseledamöternas skadeståndsansvar. Åtminstone avseende ansvaret mot bolaget behövde vidare det erforderliga försäkringsbeloppet varieras med hänsyn till bolagets verksamhet.²² Kommittén uteslöt inte att lagstiftaren skulle få anledning att återkomma till frågan men föreslog inte några regler om skyldighet för styrelseledamöter att teckna ansvarsförsäkring.²³

Aktiebolagskommitténs överväganden behandlades av regeringen i prop. 1997/98:99. Regeringen delade kommitténs uppfattning att revisorers skadeståndsrättsliga ansvar enligt aktiebolagslagen var väl avvägt. Enligt regeringen utgjorde inte det förhållandet att revisorerna på grund av sina ansvarsförsäkringar var särskilt utsatta ett tillräckligt starkt argument för att införa ytterligare begränsningar i revisorers ansvar än det som följde av möjligheten att jämka skadeståndet i det enskilda fallet. Härvid hänvisades till samma skäl som anförts mot att införa ytterligare begränsningar av skadeståndsansvaret för styrelseledamöter, dvs. att jämningsbestämmelsen utgjorde en lämplig avvägning mellan intresset av ett tydligt och effektivt incitament för ledamöterna att fullgöra sina uppgifter och intresset av att undvika orimliga skadeståndsanspråk.²⁴

Regeringen ansåg också att det fanns starka invändningar mot en ordning med ett lagstadgat krav på ansvarsförsäkring för styrelseledamöter. För att uppnå avsedd effekt behövde ett kontrollsystem skapas. Ett lagstadgat krav på ansvarsförsäkring gav enligt regeringen även upphov till andra frågeställningar, såsom vad som skulle

²² SOU 1995:44 s. 243.

²³ SOU 1995:44 s. 257.

²⁴ Prop. 1997/98:99 s. 191 f. och 194.

gälla för en styrelseledamot som saknade föreskriven försäkring. Regeringen konstaterade vidare att ett krav på ansvarsförsäkring skulle leda till ökade kostnader för bolaget i form av försäkringspremier och dessutom riskera att minska den preventiva verkan av reglerna om styrelseledamöters skadeståndsansvar.²⁵

3.5.2 Utredningen om revisorer och revision

Som nämnts behandlades frågan om revisorers skadeståndsansvar senast av Utredningen om revisorer och revision i SOU 2008:79. Utredningen föreslog att revisorers skadeståndsansvar skulle begränsas.²⁶ Förslaget var en kombination av två av de metoder som kommissionen rekommenderat och innehöll dels en princip för att begränsa revisorns ansvar i förhållande till styrelseledamöter och VD, dels ett maximibelopp. Sålunda föreslog utredningen att talan om ersättning för en skada först skulle föras mot en styrelseledamot eller en VD om en revisor och någon av de två sistnämnda organledamöterna medverkat till samma skada. Frågan om revisorns skadeståndsansvar kunde enligt förslaget endast prövas på talan av styrelseledamot eller VD som var svarande i ett sådant skadeståndsmål eller som genom dom ålagts att ersätta skadan. Utredningen föreslog vidare att revisorns skadeståndsansvar för varje uppdrag skulle vara begränsat till ett belopp motsvarande 2 500 prisbasbelopp. Beloppsbegränsningen skulle inte gälla skada som revisorn vållat uppsåtligt eller genom brott. Utredningen föreslog att 29 kap. 2 § ABL gavs följande lydelse.

En revisor, lekmanarevisor eller särskild granskare är ersättningskyldig enligt de grunder som anges i 1 §. Han eller hon ska även ersätta skada som uppsåtligt eller av oaktsamhet vållas av hans eller hennes medhjälpare.

Om en revisor och en styrelseledamot eller verkställande direktören medverkat till samma skada, skall talan om ersättning för skadan först föras mot de sistnämnda organledamöterna. Frågan om revisorns skadeståndsansvar kan endast prövas på talan av styrelseledamot eller verkställande direktör som är svarande i ett sådant skadeståndsmål eller som genom dom har ålagts att ersätta skadan.

²⁵ Prop. 1997/98:99 s. 192.

²⁶ Se SOU 2008:79 s. 106 ff.

I de fall som avses i 26 a § revisorslagen (2001:883) och 9 § lagen (1993:768) om åtgärder mot penningtvätt svarar dock revisorn endast för skada på grund av oriktiga uppgifter som revisorn eller revisorns medhjälpare har haft skäligen anledning att anta var oriktiga.

Om ett registrerat revisionsbolag är revisor eller särskild granskare, är det detta bolag och den som är huvudansvarig för revisionen eller granskningen som är ersättningsskyldiga.

Ansvar enligt första–fjärde styckena är för varje uppdrag begränsat till ett belopp som motsvarar tvåtusenfemhundra prisbasbelopp enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring.

Vad som sägs i andra och femte styckena gäller inte skada som revisorn vållat uppsåtligen eller genom brott.

Som skäl för förslaget om begränsning av revisorers skadeståndsansvar hänvisade utredningen till kommissionens rekommendation. Vidare anförde utredningen att den omständigheten att det, av de olika bolagsorganen, endast är revisorn som är skyldig att ha en ansvarsförsäkring i praktiken leder till att det ofta bara blir revisorn som får svara i skadeståndsprocessen. Aktiebolagslagen föreskriver att bolagets ledning, dvs. styrelsen och VD:n, ska upprätta årsredovisningen och många andra handlingar som rör bolagets ekonomi medan revisorn ska granska dessa handlingar och i förekommande fall påpeka brister i dessa. Om en revisor varit försumlig i sin granskning på ett sätt som gör honom eller henne skadeståndsskyldig, så har normalt även styrelseledamot och VD ett ansvar eftersom det är de som har upprättat den granskade handlingen.

Utredningen anförde att den rådande ordningen inger betänkligheter. Det naturliga måste vara att de som upprättat den bristfälliga handlingen och garanterat riktigheten med sina namnteckningar är de som i första hand ska svara för de skador som uppstår. Genom förslaget om subsidiärt ansvar för revisorn antogs att revisorerna skulle komma att löpa en lägre risk för att bli instämnda och ålagda skadeståndsskyldighet. I kombination med regeln om beloppsbegränsning för skadeståndet antogs förslaget vidare leda till att det blev lättare för stora revisionsbyråer att teckna ansvarsförsäkringar rörande revision av stora bolag och till att sänka byråernas försäkringspremier avsevärt. De sänkta försäkringspremierna antogs i sin tur komma revisionsklienterna tillgodo genom lägre revisionsarvoden.

Regeringen behandlade frågorna om revisorns skadeståndsansvar och ansvarsfördelningen mellan revisorn och övriga bolagsorgan i prop. 2012/13:61. Regeringen ansåg inte att utredningens förslag

borde genomföras.²⁷ Förslaget om subsidiärt ansvar ansågs utgöra en alltför kraftig begränsning av den skadelidandes möjlighet till ersättning. Inte heller förslaget om ett beloppstak ansågs invändningsfritt. Enligt regeringen fanns det principiella skäl mot att införa en begränsning i form av ett beloppstak. En sådan begränsning medför att de skadelidande går miste om rätten till full ersättning för skadan. Ett beloppstak ansågs inte heller eliminera risken för att ett allvarligt revisionsmisslyckande skulle kunna leda till att den berörda revisionsbyrån slogs ut på grund av att finansmarknadens förtroende för revisionsbyrån rasat.

Ett beloppstak ansågs vidare föra med sig svårigheter av mer praktiskt slag. Om en revisor inte är fullt ut skyldig att ersätta den skada som han eller hon orsakat, måste det belopp som står till förfogande fördelas mellan de skadelidande. Regeringen lämnade följande exempel för att åskådliggöra problemet med ett beloppstak. Om en revisor till följd av bristfällig revision orsakat tre aktieägare skada som för var och en av dem uppgår till 50 miljoner kronor, innebär ett beloppstak om 100 miljoner kronor att alla tre inte kan få full ersättning av revisorn. Närmast till hands ligger att var och en av de skadelidande får ersättning med ett belopp som motsvarar en tredjedel av beloppstaket. För att en sådan principlösning ska fungera måste dock antalet skadelidande vara känt, liksom den sammanlagda skadan och storleken på vars och ens skada. Bestrider revisorn samtliga eller vissa anspråk helt eller delvis, blir frågan om hur skadeståndet ska fördelas mer komplicerad. Regeringen anförde att det inte framstår som en rimlig lösning att låta revisorn avgöra fördelningen. Även vid en prövning av anspråken i domstol skulle motsvarande fråga väckas. Om tingsrätten i det angivna exemplet t.ex. bifaller två av de tre kända anspråken, har den tredje skadelidande därefter ingen möjlighet att få någon ersättning för sin skada. Enligt regeringen kunde ett lagstadgat takbelopp också väcka processuella frågor.

Med hänvisning till såväl principiella som praktiska skäl fanns det därmed enligt regeringen övervägande skäl mot att genomföra utredningens förslag.

²⁷ Prop. 2012/13:61 s. 49 ff.

3.6 Revisionspaketet

I april 2014 antog Europaparlamentet och rådet nya regler om revisorer och revision (EU:s revisionspaket). De nya reglerna innefattar dels en förordning med särskilda krav avseende lagstadgad revision av s.k. företag av allmänt intresse²⁸ (revisorsförordningen), dels ett direktiv om ändring av 2006 års revisorsdirektiv.²⁹ Utredningen har i maj 2015 genom delbetänkandet Nya regler för revisorer och revision (SOU 2015:49) redovisat utredningens överväganden om vilka lagändringar som behövs för att anpassa svensk rätt till revisionspaketet. I början av april i år överlämnade regeringen proposition 2015/16:162, Revisorer och revision, till riksdagen. Den nya lagregleringen förslås träda i kraft den 17 juni 2016.

Reglerna i revisionspaketet syftar till att bidra till den finansiella stabiliteten. Genom ökad harmonisering ska skapas större öppenhet och förutsebarhet i de krav som ställs på revisorer vid lagstadgad revision. Reglerna avser även att ytterligare stärka revisorers opartiskhet, självständighet och objektivitet. I revisionspaketet finns inga bestämmelser som direkt berör revisorers skadeståndsansvar, men vissa av de förändringar som genomförs kan ändå vara av betydelse när utformningen av skadeståndsansvaret övervägs. Dessa beskrivs översiktligt i det följande.

Genom revisionspaketet ändras bland annat revisionsberättelsens utformning. Regler om revisionsberättelsens utformning och innehåll finns både i revisorsdirektivet och i revisorsförordningen. Det är fråga om såväl materiella som formella krav. Enligt revisionspaketet ska en revisionsberättelse som upprättas vid en revision av ett företag av allmänt intresse innehålla bland annat följande information, utöver vad som följer av revisorsdirektivet (artikel 10 i revisorsförordningen):

²⁸ Med företag av allmänt intresse avses företag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad samt vissa finansiella företag, se närmare SOU 2015:49 s. 168 ff.

²⁹ Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 537/2014 av den 16 april 2014 om särskilda krav avseende lagstadgad revision av företag av allmänt intresse och om upphävande av kommissionens beslut 2005/909/EG (EUT L 158, 27.5.2014, s. 77) samt Europaparlamentets och rådets direktiv 2014/56/EU av den 16 april 2014 om ändring av direktiv 2006/43/EG om lagstadgad revision av årsbokslut och sammanställd redovisning (EUT L 158, 27.5.2014, s. 196). Revisorsförordningen och en konsoliderad version av revisorsdirektivet finns intagna som bilaga 4 respektive 5 i utredningens delbetänkande, SOU 2015:49.

- En beskrivning av de viktigaste bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter, inklusive bedömda risker för väsentliga felaktigheter på grund av bedrägeri.
- En sammanfattning av revisorns åtgärder till följd av dessa risker.
- Revisorns viktigaste iakttagelser med anledning av dessa risker.
- En förklaring av i vilken utsträckning revisionen har ansetts kunna upptäcka oegentligheter, inklusive bedrägeri.
- En försäkran om att icke-revisionstjänster som är förbjudna enligt förordningen inte har tillhandahållits, och att revisorn har varit opartisk och självständig i förhållande till det granskade företaget under revisionens utförande.
- En uppgift om vilka tjänster som utöver revisionen har tillhandahållits det granskade företaget och dess dotterföretag av revisorn och som inte har angetts i förvaltningsberättelsen eller i de finansiella rapporterna.
- Hur lång tid revisorn har innehaft uppdraget.

Förordningens krav på revisionsberättelsen gäller direkt i Sverige. Även revisorsdirektivet innehåller som nämnts nya bestämmelser om revisionsberättelsen. Reglerna i direktivet gäller vid all lagstadgad revision. Revisionsberättelsen ska enligt direktivet bland annat innehålla ett uttalande om alla eventuella väsentliga osäkerhetsfaktorer som avser händelser eller förhållanden som kan medföra betydande tvivel rörande företagets kapacitet till fortsatt drift (artikel 28.2 f). Ett motsvarande krav gäller redan enligt god revisionssed om s.k. fortsatt drift, men ett uttryckligt krav ska enligt lagförslaget nu införas i den associationsrättsliga lagstiftningen.³⁰ Genomförandet av revisorsdirektivets krav avseende revisionsberättelsen innebär vidare att det införs regler med krav på s.k. gemensam revisionsberättelse om det reviderade företaget har flera revisorer. Enligt de nya reglerna ska revisorn också i revisionsberättelsen lämna upplysning om sin etableringsort.³¹

³⁰ Se prop. 2015/16:162 s. 121.

³¹ Se prop. 2015/16:162 s. 119.

Genom revisionspaketet införs vidare nya regler om revisionsuppdragets varaktighet och reglerna innefattar krav på inte bara personrotation utan också byrårotation. Reglerna om byrårotation avser att stärka revisorers oberoende och att möjliggöra för mindre revisionsbyråer att etablera sig på revisionsmarknaden, vilket i sin tur ska bidra till att öka urvalet av revisorer för företag av allmänt intresse. Bestämmelserna om rotation följer av revisorsförordningen (artikel 17) och innebär sammanfattningsvis följande.

När ett företag av allmänt intresse väljer en revisor eller en revisionsbyrå för ett första revisionsuppdrag ska uppdraget pågå i minst ett år. Uppdraget kan förnyas men varken det första uppdraget eller detta i kombination med eventuella förnyade uppdrag får pågå längre än tio år. Enligt revisorsförordningen är det möjligt för medlemsstaterna att bestämma andra tidsgränser för rotationen än de som följer direkt av förordningen. Det är möjligt både att bestämma en längre minimitid än ett år och att bestämma en kortare maximitid än tio år. Under vissa förutsättningar får medlemsstaterna också bestämma längre maximitider än tio år. Enligt lagförslaget ska, om revisorn är en revisionsbyrå, uppdraget i andra företag av allmänt intresse än finansiella företag under vissa förutsättningar få förlängas till som längst tjugofyra år. En personvald revisor i ett börsnoterat företag ska liksom tidigare bytas ut senast efter sju år. Sistnämnda regel ska enligt regeringens förslag vidare utvidgas till att omfatta även icke-noterade företag av allmänt intresse.³²

I avsikt att stärka revisorers opartiskhet och självständighet införs genom revisorsförordningen också detaljerade bestämmelser om relationen mellan arvodet för icke-revisionstjänster och revisionsarvodet samt förbud mot tillhandahållande av vissa icke-revisionstjänster (artiklarna 4 och 5 i revisorsförordningen). Reglerna följer av revisorsförordningen och gäller direkt i Sverige. Enligt förordningen är det dock möjligt att genom undantag medge att en revisor i vissa fall överskrider gränsvärdet för relationen mellan arvodet för icke-revisionstjänster och revisionsarvodet. Det är också enligt förordningen möjligt att genom undantag från förbudet avseende särskilt angivna icke-revisionstjänster tillåta vissa skattetjänster och vär-

³² Prop. 2015/16:162 s. 168.

deringstjänster. Regeringen har föreslagit att dessa undantagsmöjligheter bör utnyttjas.³³

³³ Prop. 2015/16:162 s. 102 och 105.

4 Gällande rätt

4.1 Inledning

Inom den associationsrättsliga lagstiftningen finns särskilda regler om revisorers skadeståndsansvar. I detta kapitel redogörs för dessa regler. Även i de fall då skadeståndsskyldigheten fastställs enligt det associationsrättsliga regelverket har den allmänna skadeståndsrätten stor betydelse vid prövningen. I kapitlet finns därför också en beskrivning av allmänna skadeståndsrättsliga principer om oakt-samhet, kausalitet, underlåtenhetsansvar, adekvans, normskydd och befogad tillit samt begreppet ren förmögenhetsskada. Beskrivningen av den allmänna skadeståndsrätten är begränsad till vad som bedömts vara av intresse för den fortsatta diskussionen av revisorers skadeståndsansvar och gör inte anspråk på att utgöra en fullständig redogörelse för de nämnda principerna.

Kapitlet inleds med en kortfattad beskrivning av aktiebolagets organisation och hur ansvaret mellan styrelseledamöterna och VD:n å ena sidan samt revisorn å andra sidan är fördelat. Därefter följer en redogörelse för reglerna om ansvarsförsäkringar för revisorer. Sedan behandlas relevanta delar av den allmänna skadeståndsrätten varefter resterande del av kapitlet ägnas åt olika aspekter av det associationsrättsliga skadeståndsansvaret.

4.2 Revisorns uppdrag

4.2.1 Aktiebolagets organisation

Den högsta beslutanderätten i ett aktiebolag utövas av aktieägarna på *bolagsstämman* (7 kap. 1 § ABL). Bolagsstämman företräder inte bolaget gentemot tredje man, utan den exklusiva kompetensen att företräda bolaget tillkommer styrelsen och VD:n (se 8 kap. 35 och

36 §§ ABL). Stämman anses ha en rest- eller residualkompetens, vilket innebär att stämman kan avgöra frågor som inte uttryckligen faller under ett annat bolagsorgans exklusiva kompetens.¹

Aktieägare har ingen skyldighet att engagera sig i bolagets angelägenheter eller att medverka vid bolagsstämman. Aktieägare som deltar på bolagsstämman kan i första hand fullfölja sina egna intressen utan att han eller hon blir ansvarig mot bolaget eller mot tredje man.² Ansvar för felaktiga beslut vilar i princip på det organ som har berett dem, dvs. i normalfallet styrelsen. För att en aktieägare ska bli skadeståndsskyldig krävs att han eller hon uppsåtligt eller av grov oaktsamhet tillfogar bolaget, en aktieägare eller någon annan skada genom att medverka till överträdelse av aktiebolagslagen, tillämplig lag om årsredovisning eller bolagsordningen (29 kap. 3 § ABL).

Styrelsen svarar för bolagets organisation och förvaltningen av bolagets angelägenheter (8 kap. 4 § första stycket ABL). Bestämmelsen om styrelsens ansvar för bolagets organisation och förvaltning är allmänt hållen. Innebörden av regeln är att styrelsen har en allmän skyldighet att se till att bolagets organisation är ändamålsenlig. Detta innebär bland annat att organisationen måste rymma rutiner och funktioner som är kvalitetssäkrande. Det handlar om att få till stånd kloka handläggningsrutiner, ett gott urval av medarbetare och en fortlöpande kommunikation mellan medarbetarna.³ Som anförts ovan är det bolagsstämman som är det högsta beslutande organet och det är därför möjligt för stämman att besluta om bolagets organisation och dra upp riktlinjer för förvaltningen av bolagets angelägenheter.⁴ Om sådana riktlinjer t.ex. tas in i bolagsordningen måste styrelsen rätta sig efter dessa, såvida de inte strider mot aktiebolagslagen eller för bolaget gällande lag för årsredovisning.

Av grundläggande betydelse är hanteringen av bolagets bokföring och redovisning, dess medelsförvaltning och dess ekonomiska förhållanden i övrigt. Styrelsen ska fortlöpande bedöma bolagets och,

¹ Skog, Rodhes Aktiebolagsrätt, 24 uppl., 2014, s. 159.

² Taxell, Ansvar och ansvarsfördelning i aktiebolag, 1963, s. 16 samt Andersson, Johansson och Skog, Aktiebolagslagen. En kommentar, (uppdaterad per den 1 januari 2015, Zeteo), kommentaren till 29 kap. 3 § ABL.

³ Prop. 1997/98:99 s. 205.

⁴ Prop. 1997/98:99 s. 205.

om bolaget är ett moderbolag i en koncern, koncernens ekonomiska situation (8 kap. 4 § andra stycket ABL). Styrelsen ska också se till att bolagets organisation är utformad så att bokföringen, medelsförvaltningen och bolagets ekonomiska förhållanden i övrigt kontrolleras på ett betryggande sätt (8 kap. 4 § tredje stycket ABL). Behovet av kontroller varierar givetvis beroende på organisationens utformning. Styrelsen ansvarar för att se till att befintliga kontrollfunktioner utformas på ett sätt som motsvarar behovet i det enskilda fallet.⁵

Styrelsen kan delegera uppgifter till en eller flera av styrelsens ledamöter eller till andra. Vid sådan delegation åligger det styrelsen att fortlöpande kontrollera om delegationen kan upprätthållas (8 kap. 4 § fjärde stycket ABL). För publika aktiebolag gäller att styrelsen ska fastställa en skriftlig arbetsordning för sitt arbete (8 kap. 46 a § ABL). I arbetsordningen ska bland annat en eventuell arbetsfördelning mellan styrelsens ledamöter anges. Bestämmelsen syftar till att ge mer stadga åt styrelsearbetet och att underlätta bedömningen av enskilda styrelseledamöters ansvar.⁶

Styrelsens ansvarsområde påverkas av om det i bolaget har utsetts en *verkställande direktör*. Styrelser i publika aktiebolag ska alltid ha en VD (8 kap. 50 § ABL). I privata aktiebolag får styrelsen utse en VD (8 kap. 27 § ABL).

VD:n ska sköta den löpande förvaltningen enligt styrelsens riktlinjer och anvisningar. Han eller hon får dessutom utan styrelsens bemyndigande vidta åtgärder som med hänsyn till omfattningen och arten av bolagets verksamhet är av ovanligt slag eller av stor betydelse, om styrelsens beslut inte kan avvaktas utan väsentlig olägenhet för bolagets verksamhet (8 kap. 29 § första och andra styckena ABL). Motsatsvis framgår att inom ramen för den löpande förvaltningen faller alla åtgärder som inte med hänsyn till arten eller omfattningen av bolagets verksamhet är av osedvanlig beskaffenhet eller stor betydelse.

I förarbetena till 1975 års aktiebolagslag⁷ uttalades att de för driften nödvändiga åtgärderna i allmänhet faller inom den löpande förvaltningen, såsom avtal med kunder och leverantörer, anställ-

⁵ Prop. 1997/98:99 s. 205.

⁶ Prop. 1997/98:99 s. 81.

⁷ Prop. 1975:103.

ningsavtal m.m., allt under förutsättning att sådana avtal inte med hänsyn till sitt innehåll, sin långvarighet eller de värden som står på spel framstår som osedvanliga eller av stor betydelse för bolaget. Bedömningen av vilka frågor som faller inom ramen för den löpande förvaltningen är beroende av bolagets storlek och verksamhetsområde. En åtgärd som anses falla utanför den löpande förvaltningen i ett bolag kan beroende på företagets storlek och verksamhetsområde anses falla inom den löpande förvaltningen i ett annat bolag. Åtgärder som innebär att bolagets kreditgivning väsentligen ökar ingår inte i den löpande förvaltningen. Samma sak torde gälla ingåendet av avtal om köp eller försäljning som på grund av sin långa tidsrymd eller omfattning framstår som ovanliga för bolaget. Till driften och därmed till VD:ns kompetensområde hör vidare verkställandet av beslut som har fattats av styrelsen.⁸

VD:n ska vidta de åtgärder som är nödvändiga för att bolagets bokföring fullgörs i överensstämmelse med lag och för att medelsförvaltningen ska skötas på ett betryggande sätt (8 kap. 29 § tredje stycket ABL). Med undantag för små bolag måste VD:n i regel i större eller mindre utsträckning använda sig av medhjälpare. Han eller hon är då skyldig att välja dem med omsorg och ge dem erforderlig instruktion och tillsyn. I stora bolag kan en personlig tillsyn över bokföringen inte utövas av VD:n. Det måste i sådana bolag huvudsakligen anses åligga honom eller henne att se till att en med hänsyn till bolagets förhållanden tillfredsställande organisation av bokföringen och kontrollen över denna kommer till stånd.⁹

I vissa aktiebolag ska det utöver, bolagsstämma, styrelse och VD, finnas ännu ett organ, nämligen en *revisor*. Sedan 2010 behöver inte små privata aktiebolag ha en revisor. I publika aktiebolag ska det däremot alltid finnas en revisor (9 kap. 1 § ABL). I normalfallet väljs revisorn på bolagsstämman av aktieägarna. Samtidigt som revisorn är ett bolagsorgan, intar revisorn en gentemot bolagsledningen självständig ställning. Revisorn ska utöva den kontroll över bolagsledningen som aktieägarna av praktiska skäl inte kan utöva själva.¹⁰ Revisorn är bolagets syssloman men verkar inte enbart i aktiebolagets och aktieägarnas intresse. I revisorns uppdrag

⁸ Prop. 1975:103 s. 375 och Dotevall, Bolagsledningens skadeståndsansvar, 2 uppl., 2008, s. 104 ff.

⁹ Prop. 1975:103 s. 375 f.

¹⁰ Skog, Rodhes aktiebolagsrätt, 24 uppl., 2014, s. 206.

ingår också att skydda utomståendes intressen, såsom kreditgivare, anställda, andra kontraktsparter och det allmänna.¹¹ Revisorns uppdrag enligt aktiebolagslagen redovisas i det följande.

4.2.2 Revisorns uppdrag enligt aktiebolagslagen

Kärnan i revisorns uppdrag enligt aktiebolagslagen ligger i att granska bolagets årsredovisning och bokföring samt styrelsens och VD:ns förvaltning. Granskningen ska vara så ingående och omfattande som god revisionssed kräver (9 kap. 3 § första stycket ABL). Om bolaget är ett moderbolag, ska revisorn även granska koncernredovisningen, om en sådan har upprättats, och koncernföretagens inbördes förhållanden (9 kap. 3 § andra stycket ABL). I uppdraget ingår räkenskapsrevision och förvaltningsrevision. Bolagsstämman kan även uppdra åt revisorn att utföra ytterligare granskning (9 kap. 4 § ABL). Skyldigheten för revisorn att följa bolagsstämmans anvisningar gäller endast i den mån de inte strider mot lag, bolagsordningen eller god revisionssed.

God revisionssed är inte definierad i författningstext. Det innebär att revisionen hela tiden kan anpassas till de normerande standarder som bildar grunden för och ger innehåll i god revisionssed. I Sverige tillämpas i dag ISA (International Standards of Auditing) samt standarder för översiktlig granskning (ISRE), standarder för bestyrkande av annat än historisk finansiell information (ISAE) och standarder för närliggande tjänster (SNT). Samtliga dessa bygger på IAASB:s (the International Auditing and Assurance Standards Board) internationella standarder. De kompletteras vidare med av FAR utgivna revisionsrekommendationer (RevR) och revisionsuttalanden (RevU). Så sker när det saknas motsvarande internationella standarder eller när det är motiverat att fylla ut dessa standarder. Vad som utgör god revisionssed framgår vidare av Revisorsnämndens praxis. Ett stort antal avgöranden finns publicerade på Revisorsnämndens webbplats. I sista hand är det domstol som uttolkar innebörden av god revisionssed.

¹¹ Prop. 1997/98:99 s. 154 f. Se även Diamant, Revisorns oberoende, 2004, s. 100 ff. och Skog, Rodhes aktiebolagsrätt, 24 uppl., 2014, s. 206.

Från god revisionsred måste skiljas *god revisorsred*. God revisorsred är ett vidare begrepp än god revisionsred och avser alla revisorns uppdrag. Det finns ingen legaldefinition av begreppet utan detta får sitt innehåll genom bestämmelser i den sekundära normgivningen, bland annat ISA, och genom Revisorsnämndens praxis. God revisionsred ska också skiljas från *god redovisningsred*, vilket är den rättsliga standard som gäller för utformningen av själva redovisningen.

Revisorn presenterar sin granskning i en revisionsberättelse som varje år ska läggas fram för bolagsstämman (9 kap. 5 § ABL). Revisionsberättelsen riktar sig till aktieägarna men som nämnts ovan är den av betydelse även för andra intressenter. Detaljerade föreskrifter om vad revisionsberättelsen ska innehålla finns 9 kap. 29–35 §§ ABL. Revisionsberättelsen ska bland annat innehålla ett uttalande om huruvida årsredovisningen upprättats i överensstämmelse med tillämplig lag om årsredovisning och ett uttalande angående ansvarsfrihet för bolagets styrelseledamöter och VD. Genom EU:s revisionspaket har det tillkommit ytterligare föreskrifter om revisionsberättelsens utformning och innehåll.¹²

Vid utförande av revisionen ska revisorn pröva styrelsens och VD:ns tillämpning av företagets redovisningsprinciper samt bedöma de betydelsefulla uppskattningar som dessa har gjort när de upprättat årsredovisningen.¹³ Revisorn ska också utvärdera den samlade informationen i årsredovisningen. En revisor kan emellertid inte granska allt. Granskningen ska i stället omfatta ett urval av underlagen för belopp och annan information i årsredovisningen. Det är alltså inte fråga om en granskning av alla enskilda redovisningsposter och underlag utan om ett urval genom lämpliga stickprov. Enligt ISA krävs som grund för revisorns uttalande att revisorn uppnår rimlig säkerhet om att de finansiella rapporterna som helhet inte innehåller *väsentliga felaktigheter*.¹⁴ Detta sker genom att revisorn inhämtar tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis till stöd för att risken för att de finansiella rapporterna innehåller väsentliga felaktigheter ligger på en godtagbart låg nivå. Urvalet för revisorns

¹² Se närmare avsnitt 3.6.

¹³ Se RS 709 Revisionsberättelsens utformning.

¹⁴ Moberg, Valentin och Åkersten, *Bolagsrevisorn*, 4 uppl., 2014, s. 116 samt ISA 200 Den oberoende revisorns övergripande mål samt utförande av en revision enligt International Standards on Auditing.

granskning görs mot bakgrund av väsentlighet och risk. Det betyder att granskningen ska inriktas på de områden där risken för väsentliga fel bedöms vara störst.¹⁵

Till belysning av vad det anförda innebär kan hänvisas till följande uttalande av Revisorsnämndens i ett disciplinärende från 2011.¹⁶

Revisorn ska i revisionsberättelsen uttala sig om huruvida årsredovisningen har upprättats i enlighet med tillämplig lag om årsredovisning och om den ger en rättvisande bild av bolagets resultat och ställning i enlighet med god redovisningssed i Sverige. Uttalandet ska baseras på en revision som ger hög – men inte absolut – säkerhet att årsredovisningen inte innehåller väsentliga felaktigheter. Det ska vara baserat på en rimlig grund av revisionsbevis. Det är endast väsentliga fel som revisorn upptäcker som han eller hon är skyldig att rapportera i revisionsberättelsen. Revisorn ska däremot inte rapportera i revisionsberättelsen om sådant som endast utgör avsteg från ”best practice”. Om revisorn gör anmärkningar så att revisionsberättelsen avviker från standardutformningen (”oren revisionsberättelse”), ska även dessa vila på en rimlig grund av revisionsbevis. [...] Det finns slutligen anledning att påpeka att det förhållandet att en revisor har lämnat en revisionsberättelse enligt standardutformningen (en ”ren revisionsberättelse”) inte innebär att det inte finns behov för ägare, tillsynsmyndigheter och analytiker att noga läsa och tolka informationen i årsredovisningen. Läsaren ska vara medveten om att revisorns tillstyrkanden i revisionsberättelsen inte innebär att risken för fel i ett företags finansiella rapportering är obefintlig, utan endast att den information som företaget har lämnat till omvärlden inte innehåller några väsentliga avvikelser från god redovisningssed och att den kan tjäna som utgångspunkt för en analys av företagets förhållanden. Som ovan har nämnts är ju revisorn inte skyldig att anmärka på oväsentliga fel. Läsaren ska också vara medveten om att det inte heller vid en revision som uppfyller kraven enligt god redovisningssed alltid går att upptäcka alla väsentliga fel.

Under den löpande granskningen eller i samband med granskningen av årsredovisningen är revisorn även skyldig att till styrelse och VD framställa de erinringar och göra de påpekanden som följer av god redovisningssed (9 kap. 6 § ABL). Erinringar ska framställas skriftligen till styrelsen eller VD:n (9 kap. 39 § ABL). Hur påpekanden ska framställas regleras inte i lagen och sådana torde kunna ske såväl muntligen som skriftligen. Erinringar och påpekanden kommer inte till uttryck i revisionsberättelsen. Erinringar används i

¹⁵ ISA 200.

¹⁶ Se Revisorsnämndens beslut den 18 oktober 2011, dnr 2010-1391, disciplinärende mot den huvudansvarige revisorn i HQ AB och HQ Bank AB.

första hand för att poängtera förhållandevis allvarliga omständigheter om företagets interna kontroll, redovisningen eller förvaltningen i övrigt och avser ibland förhållanden som gör att revisorn måste överväga anmärkning i revisionsberättelsen om bolagsledningen inte vidtar erforderliga åtgärder.¹⁷

Revisorn är vidare skyldig att, utöver vad som följer av 9 kap. 6 § ABL, rapportera till revisionsutskottet om viktiga omständigheter som framkommit vid revisionen (9 kap. 6 a § ABL). Detta gäller särskilt för brister i bolagets interna kontroll av den finansiella rapporteringen. Om bolaget inte har ett revisionsutskott gäller motsvarande skyldighet för revisorn att rapportera till styrelsen.¹⁸ Det åligger också revisorn att till revisionsutskottet (eller, i förekommande fall, styrelsen) informera om omständigheter som berör hans eller hennes opartiskhet och självständighet samt rådgöra med utskottet i sådana frågor (9 kap. 6 b § ABL). En revisor måste även vidta åtgärder om han eller hon misstänker att det förekommit brott (9 kap. 42–44 §§ ABL).

I ett aktiebolag är revisorns uppgifter inte begränsade till granskning enligt 9 kap. ABL. Revisorn ska t.ex. också agera i samband med aktieägarnas frågerätt (7 kap. 34 och 35 §§ ABL) och vid likvidation (25 kap. ABL). Revisorns medverkan är även aktuell i andra sammanhang såsom exempelvis vid bolagsbildning (2 kap. 19 § ABL) och nyemission (13 kap. 8 § ABL). Det kan vara värt att notera att det i 2 kap. 19 § ABL talas om ”en revisor” och det behöver alltså inte vara en av bolaget vald revisor som deltar. Samma sak gäller kravet på revisorsgranskning enligt 13 kap. 8 § ABL; granskningen kan utföras av en särskilt utsedd revisor eller, om någon särskild revisor inte har utsetts, av bolagets revisor.

Inom revisorns uppdrag ligger inte att självständigt leda, förvalta eller företräda bolaget; denna uppgift åvilar styrelsen och VD:n. Som redovisats ovan (se avsnitt 4.2.1) är det aktiebolagets styrelse och VD som har ansvaret för räkenskapshandlingarna och förvaltningen samt för att årsredovisningen upprättas i enlighet med tillämplig lag om årsredovisning (8 kap. 4 och 29 §§ ABL). Det sagda innebär att det är styrelse och VD som ansvarar för eventuellt felaktiga

¹⁷ Se prop. 1997/98:99 s. 151 och 424 f. samt FAR:s uttalande RevU 18, Annan rapportering till företaget än revisionsberättelsen.

¹⁸ Prop. 2008/09:135 s. 158.

tillämpningar av redovisningsreglerna med de brister i årsredovisningen som detta kan medföra. Inom revisorns ansvar faller att granska årsredovisning och bokföring samt bolagsledningens förvaltning. Om styrelsen och VD:n inte fullgör vad som ankommer på dem åligger det emellertid revisorn att påpeka bristerna.

4.3 Revisorers skyldighet att teckna ansvarsförsäkring

Godkända och auktoriserade revisorer samt registrerade revisionsbolag är skyldiga att teckna en ansvarsförsäkring för den ersättningskyldighet som de kan ådra sig i sin revisionsverksamhet (27 § revisorslagen). Närmare regler om lägsta försäkringsbelopp per skada och försäkringsår finns i Revisorsnämndens föreskrifter (RNFS 2001:2) om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet.

Enligt Revisorsnämndens föreskrifter är försäkringsbeloppets storlek (angivet i antal prisbasbelopp) beroende av hur många revisorer som är verksamma i det aktuella revisionsföretaget.

För revisionsföretag i vilket *antalet verksamma revisorer uppgår till högst fem* ska försäkringen gälla med ett försäkringsbelopp om lägst 200 prisbasbelopp per skada och försäkringsår. Prisbasbeloppet enligt socialförsäkringsbalken (2010:110) är för 2016 beräknat till 44 300 kr. För 2015 ska således försäkringsbeloppet vara lägst 8 860 000 kr. Om varken revisionsföretaget eller någon av de i revisionsföretaget verksamma revisorerna innehar uppdrag som vald revisor i sådant företag för vilket i lag eller annan författning föreskrivs att minst en av de utsedda revisorerna ska vara auktoriserad får dock försäkringen gälla med ett försäkringsbelopp om lägst 100 prisbasbelopp per skada och försäkringsår (4 430 000 kr).

För revisionsföretag i vilket *antalet verksamma revisorer överstiger fem men understiger 50* ska försäkringen gälla med ett försäkringsbelopp om lägst 200 prisbasbelopp per skada och 400 prisbasbelopp (17 720 000 kr) per försäkringsår.

För revisionsföretag i vilket *antalet verksamma revisorer uppgår till 50 eller fler* ska försäkringen gälla med ett försäkringsbelopp om lägst 200 prisbasbelopp per skada och 600 prisbasbelopp (26 580 000 kr) per försäkringsår.

4.4 Allmänna skadeståndsrättsliga utgångspunkter

4.4.1 Inledning

Regleringen i skadeståndslagen tar i första hand sikte på utomobligatoriska förhållanden, dvs. situationer där det inte finns något avtalsförhållande mellan skadelidande och skadevållare. Skadeståndslagen är också subsidiär i förhållande till speciallagstiftning (1 kap. 1 § skadeståndslagen). Det nu anförda kan dock inte tas till intäkt för att skadeståndslagens bestämmelser eller allmänna skadeståndsrättsliga principer helt saknar betydelse i de fall skadeståndsansvar grundas på avtal eller speciallagstiftning. I förarbetena till skadeståndslagen anges sålunda beträffande skadeståndslagens förhållande till kontraktsrättsliga regler och skadeståndsrättslig speciallagstiftning, att den principiella utgångspunkten bör vara att de allmänna reglerna om skadeståndsansvar utanför kontraktsförhållanden alltid ”ligger i botten”.¹⁹ Att allmänna skadeståndsrättsliga grundsatser ska tillmätas betydelse även i kommersiella sammanhang när skadeståndsansvar grundas på avtal eller speciallagstiftning framgår även av flera rättsfall från Högsta domstolen.

De allmänna skadeståndsrättsliga grundsatser som behandlas nedan är oaktsamhet, kausalitet, adekvans, skyddsändamål och befogad tillit. Först redogörs för begreppet ren förmögenhetsskada och de särskilda överväganden som gör sig gällande när det gäller sådan skada.

4.4.2 Ren förmögenhetsskada

Den skada som aktualiseras i associationsrättsliga sammanhang är i normalfallet en s.k. ren förmögenhetsskada. Med detta avses sådan ekonomisk skada som uppkommer utan samband med att någon lider person- eller sakskada (1 kap. 2 § skadeståndslagen). Om det inte rör sig om ett inomobligatoriskt förhållande intar svensk rätt en restriktiv hållning när det gäller skadelidandes rätt till ersättning för sådan skada. Ett uttryck för detta är bestämmelsen i 2 kap. 2 § skadeståndslagen, av vilken det följer att skadeståndsskyldighet för ren förmögenhetsskada förutsätter vållande genom brott. I detta sammanhang bör noteras att ren förmögenhetsskada även ersätts

¹⁹ Prop. 1972:5 s. 157 f.

enligt culparegeln när den ansvariga är det allmänna (jfr 3 kap. 2 och 3 §§ skadeståndslagen). Restriktiviteten har bland annat att göra med vad som i angloamerikansk rätt och rättslitteratur kallats för *the floodgate argument* (översvämningsargumentet). Detta vilar på överväganden av olika slag, såsom behovet av förutsebarhet sett från skadegörarens (och eventuell försäkringsgivares) sida. Ett annat skäl rör den betungande ersättningskyldighet som ett ansvar skulle kunna föra med sig bland annat på grund av bristande proportionalitet mellan den skadegörande händelsen och ansvarets omfattning. Ytterligare överväganden avser de hanteringsmässiga svårigheter som ett ansvar mot en mycket stor krets skadelidande skulle kunna föra med sig.²⁰

Ren förmögenhetsskada i ett utomobligatoriskt förhållande som orsakats på annat sätt än genom brott förutsätter som huvudregel stöd i lag (såsom t.ex. 29 kap. ABL) men av förarbetena till skadeståndslagen framgår att avsikten med lagens bestämmelser inte varit att lägga hinder i vägen för att ansvaret för ren förmögenhetsskada utvidgas i rättspraxis.²¹ Det finns också i praxis flera exempel på att ren förmögenhetsskada kan ersättas i ett utomobligatoriskt förhållande trots att rätten till skadestånd inte grundats på någon skadeståndsrättslig speciallagstiftning.

Ett exempel är rättsfallet NJA 1987 s. 692 (Kone-fallet) som behandlar frågan om skadeståndsskyldighet mot annan än uppdragsgivaren för en värderingsman som av oaktsamhet lämnat felaktig uppgift i ett värderingsintyg beträffande fast egendom.²² Högsta domstolen framhöll att det för värderingsmannen måste ha stått klart att intyget skulle komma till användning för skilda ändamål och av flera personer. Det ansågs vidare ofrånkomligt att annan än värderingsmannens uppdragsgivare skulle fästa avseende vid intyget. Enligt Högsta domstolen talade övervägande skäl för att den som med fog satt sin tillit till ett värderingsintyg inte skulle bära följderna av den skada som ytterst beror på att intygsgivaren förfarit vårdslös. Skadeståndsansvaret för den som yrkesmässigt åtar sig

²⁰ Se rättsfallet NJA 2014 s. 272 och där angivna hänvisningar till Kleineman, Ren förmögenhetsskada, 1987, s. 131 ff., Andersson, Trepartsrelationer i skadeståndsrätten, 1997, s. 31 ff., Sisula-Tulokas, Ren ekonomisk skada, 2012, s. 57 f. och 192 f. samt prop. 1972:5 s. 157.

²¹ Prop. 1972:5 s. 568.

²² Rättsfallet har bland annat behandlats av Andersson i Ansvarsproblem i skadeståndsrätten, 2013, s. 263 ff.

fastighetsvärderingar borde därför i regel inte begränsas till den skada som uppdragsgivaren lidit utan omfatta också skada som åsamkats tredje man (i fallet en kreditgivare), såvida inte förbehåll om frihet från sådant ansvar gjorts i intyget. Någon anledning att frångå den angivna stånpunkten fanns inte i fallet och värderingsmannens arbetsgivare ålades enligt bestämmelserna om principalansvar skadeståndsansvar gentemot kreditgivaren som grundat sin kreditgivning på värderingsintyget.

I rättsfallet NJA 2001 s. 878 tillämpades samma princip som i det ovan redovisade rättsfallet från 1987, men utgången blev den motsatta. Frågan gällde ett oriktigt värderingsutlåtande avseende en fastighet som en professionell värderingsman lämnat med anledning av en skiljetvist. Värderingsintyget användes senare när fastigheten lämnades som säkerhet för en kredit hos en bank. Frågan var om banken kunde få skadestånd av värderingsmannens arbetsgivare. I målet var ostridigt att värderingsmannen förfarit vårdslöst. Enligt Högsta domstolen gav inte 1987 års rättsfall stöd för att en tredje man utan vidare kunde använda sig av ett värderingsutlåtande med skadeståndsansvar för värderingsmannen i fall utlåtandet innehöll felaktigheter som kunde tillräknas värderingsmannen som oaktsamhet. Avgörande var om tilliten till utlåtandet varit befogad.

Av betydelse för den frågan var bland annat om utställaren gett uttryck för något förbehåll avseende ansvaret för intyget eller om detta lämnats helt förbehållslöst. Högsta domstolen anförde att det med hänsyn till de följder som ett skadeståndsansvar kan föra med sig inte bör ställas alltför stora krav på utformningen av sådana friskrivningar. Ett värderingsintyg kan vara avsett för ett visst bestämt ändamål som inte har samband med något förestående förfogande över fastigheten. I ett sådant fall kan det ha förelegat begränsningar i värderingsmannens möjlighet att göra en allsidig bedömning som varit kända för uppdragsgivaren och som därför inte ansetts nödvändiga att ange i själva utlåtandet. Det måste med hänsyn till det anförda enligt Högsta domstolen vara möjligt för värderingsmannen att begränsa sitt ansvar genom att i utlåtandet uttryckligen hänvisa till det ändamål som föranlett utlåtandets utfärdande. I utlåtandet hade angetts att det var ”avsett att ligga till grund för tvist”. Upplysningen ansågs vara tillräcklig för att banken genom en förfrågan till värderingsmannen närmare borde ha förvissat sig om huruvida utlåtandet kunde läggas till grund för en kreditgivning på samma

sätt som ett sedvanligt värderingsintyg på fastighetsmarknaden. Efter som så inte hade skett ansågs banken inte vara berättigad till skadestånd.²³

Även i en annan situation, som avsåg en tredje man som i samförstånd med den ena parten i ett avtalsförhållande agerat svekfullt, har ansvar för ren förmögenhetsskada ansetts kunna utgå i ett utomobligatoriskt förhållande. I rättsfallet NJA 2005 s. 608 (Max-målet) ålades nämligen en tredje man, som på ett otillbörligt sätt ingripit i avtalsförhållandet mellan två andra parter, skadeståndsskyldighet för skada som åsamkats den ena parten i avtalsförhållandet.²⁴

Ett annat exempel på när ersättning för ren förmögenhetsskada ansetts kunna utgå trots att något egentligt avtalsförhållande inte är för handen är enligt principen om culpa in contrahendo.²⁵ Enligt denna princip kan ersättning till det negativa kontraktsintresset utgå om en part vårdslöst eller avsiktligt vilselett den andra parten vid avtalets ingående.

4.4.3 Oaktsamhet

Den grundläggande frågan vid bedömningen av oaktsamhet (culpa-bedömningen) är om den som påstås ha varit oaktsam borde ha handlat på ett annat sätt. Vårdslöshet i juridisk mening anses föreligga, om skadegöraren inte uppträtt på samma sätt som en förnuftig och hänsynsfull person av samma kategori skulle kunna antas ha handlat, om han eller hon varit i skadegörarens situation.²⁶ Culpabedömningen kan ske med hänvisning till handlingsnormer som återfinns i lagstiftning och andra föreskrifter med syfte att skydda den skadelidandes intresse.²⁷ Förekomsten av en handlingsnorm utesluter emellertid inte den avvägning av omständigheterna som är typisk för culpabedömningen. Även om en föreskrift inte följts fullt ut kan det t.ex. hända att den som

²³ Se Andersson, Ansvarsproblem i skadeståndsrätten, 2013, s. 263 ff. där NJA 2001 s. 878 och NJA 1987 s. 692 behandlas.

²⁴ Se närmare Andersson, Ansvarsproblem i skadeståndsrätten, 2013, s. 273 ff.

²⁵ Se NJA 1963 s. 105, NJA 1978 s. 147 och NJA 1990 s. 745. Jfr Kleineman, JT 1991/92 s. 125 ff.

²⁶ Bengtsson och Strömbäck, Skadeståndslagen, (5 uppl., version den 1 februari 2014, Zeteeo), kommentaren till 2 kap. 1 § skadeståndslagen.

²⁷ Hellner och Radetzki, Skadeståndsrätt, 9 uppl., 2014, s. 123.

påstås ha varit oaktsam har haft giltig ursäkt för sitt agerande. Överträdelsen kan också anses vara så ringa att den inte bör läggas någon till last. Ju mer preciserad handlingsnormen är, desto mindre blir utrymmet för att beakta omständigheter av sistnämnt slag.²⁸

Inte heller en precis handlingsnorm utesluter alltså att det görs en fri bedömning av kraven på handlandet, en s.k. fri culpabedömning (se rättsfallet NJA 2011 s. 454). Bedömningen av oaktsamhet inom ramen för en fri culpabedömning görs genom en helhetsbedömning av omständigheter som risken för skada, den sannolika skadans storlek, den handlandes möjligheter att förekomma skadan och den handlandes möjligheter att inse risken för skada. De olika omständigheterna vägs mot varandra och därefter avgörs om omständigheterna krävde ett annat handlande.²⁹ Utgångspunkten är en objektiv bedömning, men i viss utsträckning finns även utrymme för att ta hänsyn till subjektiva förhållanden hänförliga till skadevållarens person. Frågan om handlandet varit oaktsamt påverkas dock i allmänhet inte av att den som orsakat en skada varit mindre erfaren, skicklig eller begåvad än andra personer av hans eller hennes kategori.³⁰

4.4.4 Kausalitet

En förutsättning för skadeståndsansvar är att det finns kausalitet (orsakssamband) mellan den påstått skadegörande handlingen och den uppkomna skadan.³¹ Det sagda gäller oavsett om skadan påstås ha orsakats genom uppsåtligt eller oaktsamt handlande, eller för den delen om skadeståndsansvaret grundas på ett strikt ansvar.

Inom skadeståndsrätten används ofta begreppen ”tillräcklig betingelse” och ”nödvändig betingelse” för att beskriva orsakssambandet. Begreppsparet nödvändig och tillräcklig betingelse har haft sin främsta betydelse i analysen av gällande rätt i den juridiska litteraturen. I rättsfallet NJA 2012 s. 597 använde sig för första gången Högsta domstolen av begreppen för att lösa en tvist rörande ersättning vid

²⁸ Hellner och Radetzki, Skadeståndsrätt, 9 uppl., 2014, s. 124.

²⁹ Hellner och Radetzki, Skadeståndsrätt, 9 uppl., 2014, s. 128 och Andersson, Ansvarsproblem i Skadeståndsrätten, 2013, s. 69 ff.

³⁰ Bengtsson och Strömbäck, Skadeståndslagen, (5 uppl., version den 1 februari 2014, Zeteo), kommentaren till 2 kap. 1 § skadeståndslagen.

³¹ Se närmare Schultz, Kausalitet. Studier i skadeståndsrättslig argumentation, 2007.

dröjsmål i ett entreprenadförhållande. Med att handlandet varit en tillräcklig betingelse för skadan menas att handlandet enligt naturens och samhällets ordning leder till skadan. Om det kan sägas att skadan inte skulle ha inträffat om det inte varit för den förra händelsen har handlandet också varit en nödvändig betingelse för skadan.³²

Det har riktats kritik mot ”betingelseläran”.³³ Om det finns flera möjliga förklaringar till skadans inträffande, kan två (eller flera) händelser var för sig vara tillräckliga för att orsaka samma skada. I dessa fall är inte någon av händelserna i sig en nödvändig betingelse för skadan.³⁴ När det finns flera alternativa skadeorsaker krävs som utgångspunkt inte att agerandet varit huvudorsaken till skadan, utan tillräckligt är att handlandet varit en bidragande orsak.³⁵ I rättspraxis finns emellertid exempel på att det oaktsamma eller avsiktliga agerandet endast ansetts ha påverkat händelseförloppet på ett mindre eller obetydligt sätt, vilket lett till slutsatsen att agerandet inte anses ha varit orsaken (se t.ex. rättsfallet NJA 1983 s. 606 där en trafikolycka orsakades av en älg som följdes av en lösspringande hund). Redan vid bedömningen av kausaliteten synes härvid ha gjorts en värdering av orsakssambandet i syfte att åstadkomma en rimlig avgränsning av skadeståndsansvaret.³⁶

Huvudregeln är att den som drabbats av en skada och påstår att denna orsakats av någon annans oaktsamma eller avsiktliga handlande har bevisbördan för att det finns orsakssamband mellan den påstått skadegörande handlingen och skadan.³⁷ Av avgörande betydelse är vilket beviskrav som ska ställas på den skadelidande för att det ska anses föreligga kausalitet mellan handlandet och skadan. Det normala beviskravet innebär att den skadelidande ska styrka kausalitet. I vissa situationer är det svårt att fullt ut bevisa orsakssambandet och i rättspraxis finns flera exempel på att beviskravet sänkts.

³² Hellner och Radetzki, Skadeståndsrätt, 9 uppl., 2014, s. 185 f.

³³ Schultz, SvJT 2011 s. 465.

³⁴ Se NJA 2012 s. 597 vari hänvisas till Schultz, Kausalitet. Studier i skadeståndsrättslig argumentation, 2007, s. 311 ff., 423 ff. och 463 ff. Se även Schultz, SvJT 2011 s. 465.

³⁵ Hellner och Radetzki, Skadeståndsrätt, 9 uppl., 2014, s. 187.

³⁶ Schultz, SvJT 2011 s. 465.

³⁷ Det finns undantag från denna huvudregel. Om skada har uppkommit på egendom som annan haft i sin besittning med vårdplikt anses det åvila besittaren att bevisa att skadan inte har uppkommit genom dennes vårdslösa beteende, dvs. att han eller hon har vidtagit de åtgärder som aktsam vård av egendomen påkallat (se Nord, Bevisbörda och beviskrav i tvistemål, SvJT 2012 s. 781).

I rättsfallet NJA 1977 s. 176, som gällde det allmännas ansvar för en trafikolycka, uttalade Högsta domstolen att den skadelidandes påstående om händelseförloppet bör kunna läggas till grund för domstolens avgörande om det händelseförloppet, vid en bedömning av samtliga omständigheter i fallet, framstår som *klart mera sannolikt* än något av de sakförhållanden som motparten åberopat utgjort skadeorsaken. I ett annat rättsfall, NJA 1981 s. 622, där frågan var om en vattenförorening orsakat fiskdöd, uttalade Högsta domstolen beträffande kravet på bevisning om orsakssamband att den bevislätnadsregel som tillämpats i 1977 års fall var särskilt motiverad just när det gällde så svåröverskådliga och komplicerade händelseförlopp som föroreningar genom miljögifter och liknande.³⁸ Skadelidandes påstående om ett visst orsaksförlopp godtogs eftersom det ansågs klart mera sannolikt än någon förklaring till skadan som motparten lämnat och därtill även sannolikt med hänsyn till omständigheterna i målet. Samma beviskrav tillämpades i rättsfallet NJA 1991 s. 481 som gällde en båtmotor som påstods ha skadats vid en reparation. Högsta domstolen uttalade att det vid tekniskt komplicerade reparationer är tydligt att beställaren, särskilt om han är konsument, ofta har betydande svårigheter att visa vad orsaken är till att det reparerade objektet efter reparationen inte fungerar tillfredsställande. För att inte ansvaret för en felaktigt utförd reparation skulle bli illusoriskt borde därför beviskravet enligt Högsta domstolen även i sådana fall sättas förhållandevis lågt.

4.4.5 Särskilt om underlåtenhetsansvar

Huvudregeln när det gäller aktiva handlingar är att man är skyldig att beakta risken för skada. Annorlunda uttryckt föreligger det vid aktiva handlingar en plikt att handla så att man inte orsakar skada.

Grunden för ansvar kan också vara att någon genom oaktsamhet eller uppsåt orsakat skada, inte genom ett aktivt handlande, utan på grund av att han eller hon underlätit att handla. När grunden för ansvar är underlåtenhet att handla är utgångspunkten en annan än vid aktivt handlande; huvudregeln är att utomstående inte har någon skyldighet att motverka skada. För att underlåtenhet att handla ska

³⁸ I 32 kap. 3 § miljöbalken finns numera en lagregel om lindrat beviskrav.

medföra skadeståndsskyldighet i ett utomobligatoriskt förhållande krävs antingen att en handlingsplikt följer av lag eller annan författning, eller att det finns en sådan plikt på grund av en särskild anknytning eller närhet till skaderisken. Pliktens omfattning och inriktning påverkas också av risken för farans förverkligande, de möjliga skadornas storlek samt problem med och kostnader för de skademotverkande åtgärder som står till buds.³⁹

I vissa fall består den nära anknytningen i att skadevällaren antingen direkt eller indirekt har medverkat till uppkomsten av faran. Den som (genom aktivt handlande) framkallat en farlig situation har i praxis ålagts en skadeståndssanktionerad skyldighet att verka för farans undanröjande (se rättsfallen NJA 1979 s. 129 och NJA 1981 s. 683).

En annan kategori av fall då ansvar för underlåtenhet aktualiseras är när det finns en plikt att motverka en fara bestående i att någon annan vidtar skadegörande handlingar, s.k. genuint underlåtenhetsansvar. I de fall underlåtenhetsansvaret avser underlåten uppsikt har underlåtenheten sällan föregåtts av ett aktivt handlande. Vårdnadshavare har t.ex. ett ansvar för oaktsam underlåtenhet att hålla barnet under uppsikt. Även det allmänna ansvarar i olika sammanhang för att motverka faran att omhändertagna personer orsakar skada.

När det gäller ansvar för ett aktivt handlande krävs orsakssamband mellan den faktiska handlingen och en inträffad skadegörande effekt. Bedömningen av kausaliteten avser vad som skulle ha hänt om handlingen inte hade företagits. Vid underlåtenhetsansvar krävs orsakssamband mellan en tänkt handling och dess möjliga men inte inträffade skadeförhindrande effekter. Vid bedömningen måste således ställning tas till ett hypotetiskt händelseförlopp. Detta medför bedömningssvårigheter eftersom det inte ens är teoretiskt möjligt att bevisa hur en person skulle ha handlat under andra förutsättningar (jfr NJA 2009 s. 104). Det som kan bevisas är endast omständigheter som kan ligga till grund för antaganden om en möjlig händelseutveckling.⁴⁰ Vidare kan det finnas flera tänkbara händ-

³⁹ NJA 2013 s. 145 p. 21.

⁴⁰ Heuman, Bevisböroda och beviskrav i tvistemål, 2005, s. 381 f. och Ekelöf, Rättegång IV, 7 uppl., 2009, s. 127 f.

elseförlopp, som skulle ha kunnat bli resultatet av ett riktigt agerande av skadegöraren.

I NJA 2013 s. 145 (den s.k. Landskronadomen) slog Högsta domstolen fast att svårigheten för den skadelidande att vid underlåtenhetsansvar visa ett handlande som skulle ha förhindrat skadan och att det var oaktsamt att inte agera så, motiverade bevislättnader för den skadelidande.⁴¹ Högsta domstolen uttalade att det tänkta eller hypotetiska händelseförloppet (inbegripet vad som borde ha gjorts) inte, som vid ett aktivt handlande, innefattar något lätt identifierbart, nämligen att den skadegörande handlingen inte företogs. I stället utgörs det händelseförloppet av alla de handlingar som skulle ha hindrat – eller på ett för ansvarsfrihet tillräckligt sätt skulle ha motverkat – farans förverkligande. I stället för att den skadelidande har att visa ett handlande som skulle ha förhindrat skadan och att det var oaktsamt att inte handla så, har skadelidande att visa endast vad som var ett möjligt och lämpligt farereducerande handlande. Enligt Högsta domstolen överlappar frågorna om kausalitet och oaktsamhet vid underlåtenhetsansvar. I att ett handlande anses lämpligt ligger nämligen enligt domstolen i regel även att det är oaktsamt att inte handla så.

I Landskronadomen uttalade Högsta domstolen vidare att hur stor den skadelidandes bevislättnad beträffande vad som var ett möjligt och lämpligt farereducerande handlande – liksom hur stor den farereducerande effekten ska vara för att en plikt att utföra handlingen ska föreligga – främst berodde på skyddssyftet med den åsidosatta normen, den handlingspliktiges närhet eller anknytning till faran och faresituationen som sådan. Även andra förhållanden antogs kunna inverka på bevisskyldigheten och t.o.m. i vissa fall leda till att bevisbördan kastades om.

Vid kausalitetsprövningen med anledning av en oaktsam revision är det inte, som i Landskronadomen, fråga om att bedöma vilka

⁴¹ I fråga om revisorers ansvar kan det uppmärksammas avgörandet om Prosolvias från Hovrätten för Västra Sverige den 15 augusti 2013, mål T 4207-10, nämnas som ett exempel på när beviskravet lindrats för skadelidande. I avgörandet tog hovrätten intryck av Högsta domstolens avgörande i NJA 2013 s. 145 och den bevislätttnadsregel som domstolen där tillämpat vid underlåtenhetsansvar vid utomobligatoriskt skadeståndsansvar. Hovrätten anförde att redan det förhållandet att revisorerna brutit mot en aktsamhetsnorm innebar att man kommit en bit på vägen i prövningen av om det funnits ett orsakssamband. Vidare konstaterade hovrätten att hypotetiska förlopp och de bevissvårigheter som anses förbundna med vad som skulle ha inträffat i ett sådant fall, i allmänhet motiverar ett sänkt beviskrav.

åtgärder som varit möjliga för att förhindra en oriktig årsredovisning. Vid oaktsam revision är den för kausalitetsprövningen avgörande frågan i stället vad som hade hänt om årsredovisningen hade varit riktig (se vidare avsnitt 4.7.4 nedan).

4.4.6 Adekvans

För att skadeståndsansvar ska föreligga är det inte tillräckligt att en oaktsam eller avsiktlig handling anses ha orsakat skada. En grund-sats inom skadeståndsrätten är att det ska föreligga adekvat kausa-litet mellan en handling och en inträffad skada för att skadestånd ska kunna utgå.⁴² Kravet på adekvat kausalitet kan uttryckas som att handlingen typiskt sett måste ha ökat risken för att skadan skulle ha inträffat.

Varje liten ökning av risken beaktas inte. Även om handlingen har inneburit att risken ökat något är det inte säkert att adekvanskravet är uppfyllt.⁴³ Genom kravet på adekvat kausalitet förhindras att skadeståndsansvar åläggs för alltför oväntade och avlägsna skador (NJA 1993 s. 41 I och II). Kravet är alltså i första hand ett sätt att avgränsa skadeståndansvaret så att det i det enskilda fallet inte blir orimligt långtgående.⁴⁴ Kravet på adekvans grundas i att inte ens den som handlat oaktsamt eller uppsåtligt bör hållas ansvarig för att ersätta slumpmässiga, opåräkneliga följder.⁴⁵ Orsakssambandet mellan handlandet och skadan får inte vara alltför oförutsebart, säreget eller avlägset.⁴⁶ En vanlig formulering är att en skada för att vara ersättningsgill ska ha legat ”i farans riktning”. Det går inte att objektivt sammanfatta adekvansbedömningen. Bedömningen av adekvans torde i rättspraxis ofta ske i två steg. Först prövas om en viss typ av skada ska godtas som liggande inom adekvansgränsen. Därefter prövas om skadan i det särskilda fallet orsakats på ett adekvat sätt.⁴⁷

⁴² Närmare om adekvans, se Andersson, Skyddsändamål och adekvans, 1993 och Schultz, Adekvansläran, 2010.

⁴³ Hellner och Radetzki, Skadeståndsrätt, 9 uppl., 2014, s. 194.

⁴⁴ Schultz, Adekvansläran, 2010, s. 21.

⁴⁵ Andersson, Skyddsändamål och adekvans, 1993, s. 29 ff. och Hellner och Radetzki, Skadeståndsrätt, 9 uppl., 2014, s. 193.

⁴⁶ Bengtsson och Strömbäck, Skadeståndslagen. En kommentar. (5 uppl., version den 1 februari 2014, Zeteo), kommentaren till 1 kap. 1 § skadeståndslagen.

⁴⁷ Hellner och Radetzki, Skadeståndsrätt, 9 uppl., 2014, s. 195.

4.4.7 Normskydd

I likhet med vad som anförts ovan om adekvans utgör principen om normskydd (eller skyddsändamål) ett sätt att begränsa skadeståndsansvaret. Liksom adekvanskravet syftar normskyddsläran till att åstadkomma en rimlig avgränsning av skadeståndsansvaret.⁴⁸ Även om det i och för sig föreligger grund för ansvar på grund av ett oaktsamt vållande kan den som orsakat skadan undgå ansvar med hänvisning till att skadeståndsansvaret endast omfattar sådana intressen som skyddas av den norm som skadevållaren har överträtt. Skador som faller utanför den aktuella normens skyddsändamål omfattas däremot inte.

I förarbetena till skadeståndslagen anges att det är en erkänd grundsats i svensk skadeståndsrätt att ersättningsansvar enligt culpa-regeln – eller ansvarsregler som är anknutna till denna – inträder bara när skadan har drabbat ett intresse som skyddas av den lagfästa eller oskrivna handlingsnorm vars åsidosättande utgör grunden för skadeståndsansvaret.⁴⁹ När det gäller ren förmögenhetsskada anges i motiven att själva det ekonomiska livets struktur medför att en person, genom att åsidosätta en vedertagen handlingsnorm på ett sätt som uppfyller kravet på adekvat kausalitet, kan orsaka en eller flera av sina medmänniskor förmögenhetsförluster. Frågan om begränsning av skadeståndsansvaret med hänsyn till handlingsnormens ”skyddsomfång” antogs få praktisk betydelse i de fall ersättning för ren förmögenhetsskada kan utgå.⁵⁰

Liksom gäller kravet på adekvans kan inte normskyddet bestämmas på ett abstrakt och entydigt sätt som gäller för alla fall. Vad som är relevant normskydd får i stället bedömas utifrån det aktuella fallet och det intresse som den överträdde normen avser att skydda. Som redogörs för närmare i avsnitt 4.7.5 nedan har Högsta domstolen slagit fast att när det gäller de regler som avser att säkerställa korrekt information i en årsredovisning tar normskyddet sikte på den tillit till årsredovisningen som varit befogad.

⁴⁸ Andersson, Skyddsändamål och adekvans, 1993, s. 160 f.

⁴⁹ Prop. 1972:5 s. 159 och 329.

⁵⁰ Prop. 1972:5 s. 160.

4.4.8 Befogad tillit

När det gäller ansvar för ren förmögenhetsskada beaktas också principen om befogad tillit.⁵¹ Tillitsteorin är i grunden en avtalsrättslig teori som enkelt uttryckt innebär att en avtalspart kan bli bunden av den tillit som hans eller hennes handlande skapat hos motparten.⁵² I skadeståndsrättslig doktrin har tillitsprincipen, på samma sätt som kausalitets- och adekvansbedömningarna fungerar, angetts vara ett självständigt ”verktyg” för att begränsa ansvaret.⁵³ Ibland används uttrycket faktisk befogad tillit för att markera att det krävs att den skadelidande verkligen förlitat sig på exempelvis viss information.⁵⁴ Det är dock inte fråga om ett särskilt kausalitetskrav. För skadeståndsansvar krävs, liksom annars, att det finns ett orsaks samband mellan den påstått skadegörande handlingen och den uppkomna skadan.⁵⁵ Även vid tillämpning av principen om befogad tillit krävs alltså att kausalitetskravet är uppfyllt. Utgångspunkten är att skadelidande har att bevisa att han eller hon faktiskt har fäst tillit till informationen. En annan sak är att faktisk tillit i vissa fall kan presumeras om det finns grund för att anse att tillit av det slag som påstås är befogad (se NJA 2014 s. 272 p. 28).

I rättsfallen NJA 1987 s. 692 och NJA 2001 s. 878 slås fast att skadelidandes befogade tillit till felaktig information är en av förutsättningarna för utomobligatoriskt skadeståndsansvar för ren förmögenhetsskada. Rättsfallen, som behandlats under avsnitt 4.4.2 ovan, rör båda värderingsmans skadeståndsansvar gentemot annan än uppdragsgivaren för felaktig information. När det gäller skadeståndsansvar på grund av felaktig information innebär principen att endast den, vars tillit varit befogad, kan få framgång med sitt skadeståndskrav.

Som kommer att utvecklas närmare i avsnitt 4.7.5 nedan har principen om befogad tillit, tillsammans med principen om normskydd, i praxis också använts för att ange gränsen för revisorns skadeståndsansvar för felaktig information i ett bolags årsredovisning. Kretsen av ersättningsberättigade begränsas då av normskyddsläran

⁵¹ Se närmare Kleineman, Ren förmögenhetsskada, 1987.

⁵² Se t.ex. Grönfors och Dotevall, Avtalslagen, en kommentar (Zeteo, version den 1 maj 2014, 4 uppl. med tillägg och ändringar), kommentaren till 32 § första stycket avtalslagen.

⁵³ Kleineman, Ren förmögenhetsskada, 1987, bland annat s. 467 f. och s. 471 ff.

⁵⁴ Kleineman, Ren förmögenhetsskada, 1987, s. 468.

⁵⁵ Schultz, Adekvansläran, 2010, s. 59.

på så sätt att normskyddet tar sikte på den tillit till årsredovisningen som varit befogad.

4.5 De associationsrättsliga skadestandsreglerna

Nedan följer en redogörelse för de associationsrättsliga skadestandsreglerna enligt aktiebolagslagen. Regler om revisorers associationsrättsliga skadestandsansvar finns även i övrig associationsrättslig lagstiftning (se 13 kap. lagen [1987:667] om ekonomiska föreningar, 9 kap. sparbankslagen [1987:619], 11 kap. lagen [1995:1570] om medlemsbanker, 5 kap. stiftelselagen [1994:1220] och 37–40 §§ revisionslagen [1999:1079]).

I 29 kap. 1 § ABL regleras stiftares, styrelseledamots och VD:s skadestandsansvar gentemot bolaget och tredje man. En stiftare, styrelseledamot eller VD som när han eller hon fullgör sitt uppdrag uppsåtligen eller av oaktsamhet skadar bolaget ska ersätta skadan. Detsamma gäller när skadan tillfogas en aktieägare eller någon annan genom överträdelse av aktiebolagslagen, tillämplig lag om årsredovisning eller bolagsordningen. I 29 kap. 1 § andra stycket ABL finns regler om skadestandsansvar för prospekt m.m.

En revisor är enligt 29 kap. 2 § ABL ersättningsskyldig enligt de grunder som anges i 1 §. Liksom stiftare, styrelseledamot och VD ansvarar en revisor dels internt gentemot bolaget, dels externt gentemot aktieägare eller någon annan. Samma skadeståndsskyldighet åvilar lekmanrevisor och särskild granskare. Revisorn är även skyldig att ersätta skada som uppsåtligen eller av oaktsamhet vållas av hans eller hennes medhjälpare. En revisor är i vissa fall skyldig att anmäla brottsmisstanke till åklagare och att lämna uppgifter under förundersökning i brottmål. Om skada i ett sådant sammanhang orsakas av att de uppgifter som lämnas är oriktiga svarar revisorn för denna skada endast om han eller hon eller en medhjälpare haft skälig anledning att anta att uppgifterna var oriktiga. Om ett registrerat revisionsbolag är revisor eller särskild granskare, är det bolaget och den som är huvudansvarig för revisionen eller granskningen som är ersättningsskyldiga (29 kap. 2 § andra stycket ABL).

Skadestandsansvaret gentemot bolaget kallas det *interna ansvaret* och innebär att revisorn är skyldig att ersätta skada som han eller hon *under fullgörandet av sitt uppdrag* uppsåtligen eller av oakts-

samhet tillfogar bolaget. Det *externa ansvaret* omfattar skada som revisorn orsakar aktieägare eller annan genom *åsidosättande av aktiebolagslagen, tillämplig lag om årsredovisning eller bolagsordningen*.

I 29 kap. 5 § ABL finns regler om jämkning av skadeståndet. Om någon är ersättningskyldig enligt 29 kap. 1–3 §§ kan skadeståndet jämkas efter vad som är skäligt med hänsyn till handlingens art, skadans storlek och omständigheterna i övrigt.

Om flera ska ersätta samma skada, svarar de enligt 29 kap. 6 § ABL solidariskt för skadeståndet i den mån inte skadeståndsskyldigheten har jämkats för någon av dem enligt 5 §. Vad någon av dem har betalat i skadestånd får återkrävas av de andra efter vad som är skäligt med hänsyn till omständigheterna.

Vissa formella förutsättningar för talan om skadestånd finns i 29 kap. 7–14 §§ ABL.

4.6 Revisorns ansvar gentemot bolaget

Revisorns ansvar gentemot bolaget (det interna ansvaret) innebär att revisorn är skyldig att ersätta skada som han eller hon vid fullgörande av sitt uppdrag uppsåtligen eller av oaktsamhet orsakar bolaget (29 kap. 1 § första stycket och 2 § första stycket ABL).

För att revisorn ska kunna åläggas skadeståndsansvar gentemot bolaget krävs att:

1. skada har uppstått,
2. revisorn har orsakat skadan vid fullgörande av sitt uppdrag,
3. revisorn agerat uppsåtligen eller av oaktsamhet, och
4. det föreligger adekvat kausalitet mellan handlandet/underlåtenheten och skadan.

4.6.1 Skada

Med skada avses i detta sammanhang ekonomiskt mätbar skada. Som anförts ovan (se avsnitt 4.4.2) utgör skadan i associationsrättsliga sammanhang vanligen ren förmögenhetsskada, dvs. en skada som uppkommer utan samband med att någon lider person- eller sakskada. Skadan för bolaget kan bestå i kostnader, inkomstbortfall

eller värdeminskning på bolagets egendom. Det behöver inte vara fråga om en faktisk förmögenhetsminskning, utan skadan kan även bestå i att bolaget går miste om en intäkt.⁵⁶ För att fråga om skadeståndsskyldighet ska uppkomma krävs att skadan har blivit fullbordad. Ett vårdslöst agerande som inte lett till att skada har uppstått leder inte till skadeståndsskyldighet.⁵⁷

Skadans storlek beräknas genom en jämförelse med det tänkta förhållande som förelegat om skadan inte hade inträffat.⁵⁸ Det kan vara svårt att beräkna skadans storlek utifrån ett hypotetiskt händelseförlopp. Om det är fråga om en uppskattning av en inträffad skada och full bevisning om skadan inte alls eller endast med svårighet kan föras, får rätten enligt 35 kap. 5 § rättegångsbalken uppskatta skadan till ett skäligt belopp.

4.6.2 Skada orsakad vid fullgörande av uppdraget

Det associationsrättsliga skadeståndsansvaret gentemot bolaget avser skador som orsakats inom ramen för fullgörande av uppdraget. Ansvariet omfattar således sådan skada som revisorn orsakar bolaget genom åsidosättande av sina plikter som kontrollerande organ. Av avgörande betydelse är härvid vilka åtgärder som anses ingå i revisorns ansvar (se avsnitt 4.2.2).

Revisorns uppgifter regleras i 9 kap. 3 och 4 §§ ABL. Revisorn ska granska bolagets årsredovisning och bokföring samt styrelsens och VD:ns förvaltning. Granskningen ska vara så ingående och omfattande som god revisionssed kräver (9 kap. 3 § första stycket ABL). Om bolaget är moderbolag, ska revisorn även granska koncernredovisningen, om en sådan har upprättats, samt koncernföretagens inbördes förhållanden (9 kap. 3 § andra stycket ABL). Revisorn ska följa bolagsstämman anvisningar, om de inte strider mot lag, bolagsordning eller god revisionssed (9 kap. 4 § ABL).

Frågan om en revisor har handlat inom ramen för sitt uppdrag får sannolikt bedömas från fall till fall.⁵⁹ Om en revisor, utan samband med revisorsuppdraget, skadar bolaget kan eventuellt skade-

⁵⁶ Dotevall, Bolagsledningens skadeståndsansvar, 2 uppl., 2008, s. 68.

⁵⁷ Dotevall, Bolagsledningens skadeståndsansvar, 2 uppl., 2008, s. 69.

⁵⁸ Dotevall, Bolagsledningens skadeståndsansvar, 2 uppl., 2008, s. 68.

⁵⁹ Prop. 1997/98:99 s. 193.

ståndsansvar enligt allmänna skadeståndsregler eller på avtalsrättslig grund aktualiseras, men han eller hon blir inte ansvarig enligt de associationsrättsliga reglerna.⁶⁰ Vägledning för bedömningen av om revisorn handlat inom ramen för uppdraget som revisor bör kunna hämtas från definitionen av revisionsverksamhet i 2 § 8 revisorslagen. Skriftliga uppdragsavtal för revision respektive fristående rådgivning utgör branschstandard och bör också kunna vara vägledande.⁶¹

4.6.3 Oaktsamhetsbedömningen

En förutsättning för revisorers (liksom andra organledamöters) skadeståndsskyldighet enligt aktiebolagslagen är att skadan orsakats uppsåtligt eller av oaktsamhet vid fullgörande av uppdraget (se 29 kap. 1 och 2 §§ ABL). Det är alltså fråga om ansvar enligt culpa-regeln. Åsidosättandet kan ske genom positivt handlande eller genom underlåtenhet. Bedömningen av uppsåt och oaktsamhet följer allmänna skadeståndsrättsliga principer.⁶² Eftersom det vid ansvar enligt aktiebolagslagen, liksom inom den allmänna skadeståndsrätten, är tillräckligt med oaktsamhet blir en uppsåtsbedömning vanligen inte aktuell. I förekommande fall får man använda den analys av uppsåtsbegreppet som finns inom straffrätten.⁶³ Under redogörelsen för allmänna skadeståndsrättsliga utgångspunkter ovan har anförts att vårdslöshet i juridisk mening anses föreligga, om skadegöraren inte uppträtt på samma sätt som en förnuftig och hänsynsfull person av samma kategori skulle kunna antas ha handlat, om han eller hon varit i skadegörarens situation. Som angetts där görs vidare inom ramen för en fri culpabedömning en helhetsbedömning av flera omständigheter som vägs mot varandra varefter det avgörs om omständigheterna i det enskilda fallet krävde ett annat handlande (se avsnitt 4.4.3).

En redogörelse för revisorns uppdrag enligt aktiebolagslagen har lämnats ovan (se avsnitt 4.2.2). Som angetts där är frågan om vilka uppgifter och skyldigheter som åvilar revisorn av avgörande betyd-

⁶⁰ Prop. 1975:103 s. 539.

⁶¹ Moberg, Åkesson och Valentin, *Bolagsrevisorn*, 4 uppl., 2014, s. 173.

⁶² Prop. 1975:103 s. 540 och SOU 1995:44 s. 241 f.

⁶³ Hellner och Radetzki, *Skadeståndsrätt*, 9 uppl., 2014, s. 122.

else för revisorns associationsrättsliga ansvar. Vid bedömningen av om revisorn har varit oaktsam måste de regler som gäller för professionen beaktas. Bevisbördan för att revisorn varit oaktsam åvilar den skadelidande.

Frågan om revisorn varit oaktsam ska i första hand avgöras efter en objektiv måttstock.⁶⁴ Vid en objektiv bedömning bortses till viss del från faktorer som har anknytning till den revisor vars ansvar ska bedömas.⁶⁵ Frågan om oaktsamhet får i stället avgöras med ledning av vilken omsorg och kunnighet som man rimligen kan och bör fordra av en revisor mot bakgrund av det reviderade bolagets omsättning, storlek och struktur. Innebörden av god revisionssed har därvid betydelse. Vid bedömningen av vilken omsorg som en revisor måste iakta för att undgå skadeståndsskyldighet, måste också beaktas att revisorn inte bara utför sitt uppdrag såsom aktieägarnas förtroende- man utan även ska utöva sin granskning i fordringsägarnas, de anställdas, den aktieköpande allmänhetens och det allmännas intresse.⁶⁶ När det slagits fast vilket handlande som är lämpligt att kräva av en revisor i ett bolag med den storlek, verksamhet, omsättning och struktur som det aktuella bolaget har, får det göras en jämförelse mellan det konkreta och det abstrakta fallet.

Subjektiva omständigheter hänförliga till skadevållarens person anses i allmänhet inte påverka oaktsamhetsbedömningen. Utgångspunkten måste vara att en revisor som åtar sig ett uppdrag besitter den kompetens och de kvalifikationer som krävs för uppdraget. En revisor ska alltså ha den kompetens och förmåga som krävs för att han eller hon ska kunna utföra sitt uppdrag på ett godtagbart sätt och brist på sakkunskap eller andra kvalifikationer minskar inte revisorns ansvar.⁶⁷ Inte heller åberopande av hög arbetsbörda, sjukdom eller andra personliga förhållanden påverkar bedömningen.⁶⁸

Bedömningen av revisorns oaktsamhet kan påverkas av att han eller hon inte fått tillgång till information på föreskrivet sätt, men

⁶⁴ Dotevall, Bolagsledningens skadeståndsansvar, 2 uppl., 2008, s. 72, Taxell, Ansvar och ansvarsfördelning i aktiebolag, 1963, s. 109, Taxell, Bolagsledningens ansvar – Några riktlinjer, 2001, s. 23 samt Moberg, Valentin och Åkersten, Bolagsrevision, 4 uppl., 2014, s. 161.

⁶⁵ Moberg, Valentin och Åkersten, Bolagsrevision, 4 uppl., 2014, s. 161.

⁶⁶ Andersson, Johansson och Skog, Aktiebolagslagen. En kommentar, (uppdaterad per den 1 januari 2015, Zeteo), kommentaren till 29 kap. 2 § ABL.

⁶⁷ Moberg, Valentin och Åkersten, Bolagsrevisorn, 4 uppl., 2014, s. 163 samt Taxell, Bolagsledningens ansvar – Några riktlinjer, 2001, s. 23.

⁶⁸ Dotevall, Bolagsledningens skadeståndsansvar, 2 uppl., 2008, s. 73 samt Moberg, Valentin och Åkersten, Bolagsrevision, 4 uppl., 2014, s. 163.

en självpåtagen passivitet lindrar inte revisorns ansvar. Revisorns insynsrätt regleras i 9 kap. 7 § ABL. Där anges att styrelsen och VD:n är skyldiga att ge revisorn tillfälle att genomföra granskningen i den omfattning revisorn anser är nödvändig. Därvid ska de lämna de upplysningar och den hjälp som revisorn begär. Det innebär bland annat att bolagsledningen inte har rätt att hemlighålla någonting rörande bolagets angelägenheter i förhållande till revisorn samt att revisorn ska ha fri tillgång inte bara till bolagets räkenskapsmaterial utan till alla handlingar av vikt för revisionen.⁶⁹ Det följer också av god revisionssed att det åligger revisorn att inhämta olika slag av skriftliga uttalanden från företagsledningen.⁷⁰ Om bolagsledningen vägrar att tillmötesgå revisorns krav att få ut relevant information är revisorn skyldig att agera och även i revisionsberättelsen tydligt ange att han eller hon inte haft tillgång till all information.⁷¹

Enligt motiven till aktiebolagslagen kan, när flera revisorer deltar, en arbetsfördelning revisorerna emellan påverka ansvarsfördelningen. Utgångspunkten är att varje revisor i princip är ansvarig för hela den granskning som ingår i revisionsuppdraget, även om det inte sällan kan anses rimligt och praktiskt ofrånkomligt att en viss arbetsfördelning sker mellan revisorerna om flera sådana finns. Eftersom skadeståndsskyldighet för revisorn förutsätter vårdslöshet, kan – enligt uttalanden i propositionen till 1975 års aktiebolagslag – en arbetsfördelning i överensstämmelse med god revisionssed emellertid beaktas vid bedömning av skadestandsfrågor.⁷² De revisorer som enligt en tillåten arbetsfördelning har överlåtit vissa arbetsuppgifter har dock kvar sin övervakningsskyldighet. FAR har i uttalandet RevU 17 Gemensam revision behandlat de överväganden som behöver göras vid gemensam revision utförd av två eller flera revisorer.

Slutligen finns det anledning att framhålla att det vid oaktsamhetsbedömningen bör tas hänsyn till hur revisionen i dess helhet har utförts. Som anförts ovan (se avsnitt 4.2.2) ska revisorns uttalande i revisionsberättelsen baseras på en revision som ger hög – men

⁶⁹ Prop. 1975:103 s. 430.

⁷⁰ Se främst ISA 580 Skriftliga uttalanden.

⁷¹ Moberg, Valentin och Åkersten, *Bolagsrevisor*, 4 uppl., 2014, s. 163.

⁷² Prop. 1975:103 s. 433. Se även Moberg, Valentin och Åkersten, *Bolagsrevision*, 4 uppl., 2014, s. 163 f.

inte absolut – säkerhet att årsredovisningen inte innehåller väsentliga felaktigheter.

4.6.4 Kausalitet och adekvans

För att en revisor ska vara skadeståndsskyldig är det inte tillräckligt att hon eller han har agerat oaktsamt. Det måste också föreligga ett kausalsamband (orsakssamband) mellan skadan och handlingen eller underlåtenheten som konstituerar oaktsamhet. Därtill krävs att orsakssambandet är adekvat.

En revisors skadeståndsansvar omfattar inte skyldighet att utge ersättning för mer än den skada som orsakats av honom eller henne. Ersättningsskyldigheten avser alltså inte större del av uppkommen skada än som adekvat orsakats genom revisorns uppsåtliga eller oaktsamma handling eller underlåtenhet.⁷³ En revisor som t.ex. underlåtit att framställa en anmärkning, är inte skyldig att utge högre belopp än som motsvaras av den skada som uppkommit på grund av hans eller hennes försummelse. Om revisorn varaktigt brustit i sin kontroll och en förlustbringande åtgärd kunnat företas på grund av den bristande kontrollen, blir revisorn däremot ansvarig för hela skadan.⁷⁴

4.6.5 Formella förutsättningar för bolagets skadeståndstalan

Av 29 kap. 7 § ABL följer att talan om skadestånd till bolaget enligt 1–3 §§ ABL får väckas, om majoriteten eller en minoritet bestående av ägare till minst en tiondel av samtliga aktier i bolaget vid bolagsstämma har biträtt ett förslag om att väcka en skadeståndstalan gentemot revisorn. I förhållande till styrelseledamot eller VD kan en skadeståndstalan också aktualiseras sedan ägare till minst tio procent av aktierna motsatt sig att ansvarsfrihet beviljas.

Att frågan om skadeståndstalan har behandlats på bolagsstämman är en processförutsättning och talan ska avvisas om denna förutsättning inte är uppfylld.

⁷³ SOU 1995:44 s. 252 f.

⁷⁴ SOU 1995:44 s. 253.

När majoriteten fattat beslutet att föra skadeståndstalan förs talan i praktiken av styrelsen.⁷⁵ Minoriteten har enligt 29 kap. 9 § ABL en självständig rätt att föra talan när det är ägare till minst en tiondel av aktierna som biträtt förslaget att väcka skadeståndstalan.

Enligt 29 kap. 8 § första stycket ABL får endast bolagsstämman träffa uppgörelse i fråga om skadeståndsskyldighet till bolaget enligt 1–3 §§ ABL och då endast under förutsättning att inte ägare till minst en tiondel av aktierna röstar mot förslaget om uppgörelse. Om en aktieägare för skadeståndstalan för bolagets räkning, krävs enligt 29 kap. 8 § andra stycket ABL – utöver stämmobeslut – att aktieägaren i fråga samtycker.

När skadeståndstalan inte grundas på brott gäller särskilda preskriptionsfrister. En sådan skadeståndstalan för bolagets räkning enligt 29 kap. 1–3 §§ ABL får enligt 29 kap. 13 § ABL inte väckas mot en revisor sedan fem år har förflutit från utgången av det räkenskapsår som revisionen avser. Om bolaget har försatts i konkurs har konkursboet samma möjligheter som bolaget hade att föra skadeståndstalan. Konkursboet har då under vissa förutsättningar enligt 29 kap. 14 § ABL förlängd tid att väcka talan.

4.7 Revisorns ansvar gentemot aktieägare och andra

Revisorns ansvar gentemot aktieägare eller någon annan (det externa ansvaret) innebär att revisorn är skyldig att ersätta skada som han eller hon vid fullgörande av sitt uppdrag uppsåtligen eller av oaktsamhet orsakar tredje man genom överträdelse av aktiebolagslagen, tillämplig lag om årsredovisning eller bolagsordningen (29 kap. 1 § första stycket och 2 § första stycket ABL).

För att revisorn ska kunna åläggas skadeståndsansvar gentemot aktieägare och andra krävs att:

1. skada har uppstått,
2. revisorn har orsakat skadan vid fullgörande av sitt uppdrag,
3. revisorn agerat uppsåtligen eller av oaktsamhet genom överträdelse av aktiebolagslagen, tillämplig lag om årsredovisning eller bolagsordningen, och

⁷⁵ Moberg, Valentin och Åkersten, Bolagsrevision, 4 uppl., 2014, s. 171.

4. det föreligger adekvat kausalitet mellan handlandet/underlåtenheten och skadan.

4.7.1 Skada

När det gäller skadeståndsansvaret gentemot aktieägare eller annan finns det anledning att uppmärksamma skillnaden mellan direkt och indirekt skada. Felaktiga uppgifter i en årsredovisning kan orsaka skada för den som på grund av uppgifterna köpt eller sålt aktier i bolaget. Även den som lämnar kredit till bolaget på grund av uppgifter i årsredovisningen kan orsakas skada. Sådan skada som aktieägare, aktiesäljare eller borgenär kan drabbas av utgör sådan *direkt skada* som kan vara ersättningsgill enligt det associationsrättsliga skadeståndsansvaret.⁷⁶ Med *indirekt skada* avses en skada som först drabbar bolaget och därigenom indirekt tredje man, såsom exempelvis aktieägare eller annan. Vissa av de aktiebolagsrättsliga reglerna vars syfte är att skydda bolaget kan anses vara av sådan betydelse för enskilda aktieägare och bolagets borgenärer att det kan vara motiverat att dessa får föra talan om ersättning för den indirekta skada som överträdelser av dessa bestämmelser orsakat dem.⁷⁷ Det har dock ansetts vara en fråga för rättstillämpningen att närmare precisera när det ska finnas rätt till ersättning för indirekta skador.⁷⁸

Av rättsfallet NJA 1979 s. 157 framgår att i vart fall bolagets borgenärer har rätt till ersättning även för indirekta skador. En förutsättning för detta är dock att bolaget blivit insolvent eller att en redan bestående insolvens förvärrats genom revisorns agerande eller underlåtenhet. Det är alltså inte tillräckligt att bolagets ekonomiska ställning försämrats genom den skadegörande handlingen utan borgenären måste kunna visa att bolaget inte förmår betala sina skulder i takt som de förfaller till betalning. I rättsfallet NJA 1996 s. 224 ansågs det inte vara fråga om en indirekt utan om en direkt skada när en bank gett kredit till ett bolag på grund av en vilseledande värdering av tillgångarna i bolaget. Skada för borgenären ansågs ha uppkommit ”direkt genom kreditgivning” och

⁷⁶ Prop. 1997/98:99 s. 188.

⁷⁷ Prop. 1997/98:99 s. 188.

⁷⁸ Prop. 1997/98:99 s. 190.

därför krävdes inte, såsom i NJA 1979 s. 157, att den skadegörande handlingen medfört insolvens eller förvärrat en redan föreliggande insolvens.

I fråga om en enskild aktieägars rätt till ersättning uttalas i förarbetena att det är mer tveksamt om en enskild aktieägare har rätt till ersättning för indirekta skador.⁷⁹ Om värdet på aktierna minskar till följd av ett bolagsorgans oaktsamma agerande är det i grunden en skada som tillfogats bolaget. Skadan drabbar alla aktieägare lika. Som redogjorts för ovan har en aktieägarminoritet möjlighet att föra talan å bolagets vägnar (se avsnitt 4.6.5). Till skillnad från borgenärer har aktieägare vidare genom medverkan på bolagsstämma möjlighet att delta i bolagets verksamhet.

4.7.2 Skada orsakad vid fullgörande av uppdraget

Liksom när det gäller det interna ansvaret krävs vid externt ansvar enligt de associationsrättsliga skadestandsreglerna att skadan orsakats vid fullgörande av uppdraget som bolagets revisor.

Revisorns uppgifter har berörts under avsnitt 4.2.2 och 4.6.2. Det finns dock anledning att här återkomma till det under föregående rubrik berörda rättsfallet NJA 1996 s. 224. En revisor i ett bolag hade deltagit i en omstrukturering av bolaget. I syfte att rekonstruera bolaget förvärvades ett nytt bolag och samtliga patent-, konstruktions-, tillverknings-, och försäljningsrättigheter i det förstnämnda bolaget överläts till det nya bolaget. I samband med överlåtelserna upprättades, under revisorns medverkan, en ”balansräkning”⁸⁰. I denna hade bolagets tillgångar bokförts till ett värde om drygt 2 450 000 kr. Rättigheterna överläts till det nya bolaget för 2 530 000 kr (350 000 kr erlades kontant). Det nya bolaget beviljades en kredit och till grund för kreditprövningen lades huvudsakligen nämnda ”balansräkning”. Sedermera visade det sig att ”balansräkningen” gett en missvisande bild av bolagets verkliga tillgångar (genom ett nytt avtal sänktes så småningom också priset för tillgångarna till det belopp som erlagts kontant, dvs. 350 000 kr).

⁷⁹ Prop. 1997/98:99 s. 188.

⁸⁰ Högsta domstolen använder citattecken när det talas om balansräkning. Någon egentlig balansräkning torde det inte ha varit fråga om.

Borgenären (banken som gett kredit till det nya bolaget) väckte talan och begärde skadestånd enligt aktiebolagslagen av revisorn. Högsta domstolen konstaterade att revisorns medverkan avseende omstrukturering av bolaget och överlåtelsen av bolagets tillgångar *i viss mån gått utöver hans egentliga åligganden som revisor*. Eftersom det var i hans egenskap av revisor som bolagsledningen anlitat honom för att biträda vid bolagsrekonstruktionen ansåg Högsta domstolen dock att revisorns handlande var att hänföra till sådana åtgärder avseende förvaltningen som avsågs i 10 kap. 7 § 1975 års aktiebolagslag (numera 9 kap. 3 § ABL). I den mån han ansågs ha agerat i strid med god revisionssed skulle han därmed också anses ha överträtt nämnda lagrum.

Som redogjorts för i avsnitt 4.2.2 ovan ingår det inte i revisorns uppdrag att leda och förvalta bolaget och 1996 års avgörande har kritiserats i doktrinen.⁸¹ Kritiken grundas på att det inte ingått i uppdraget som bolagets revisor att upprätta ”balansräkningen” utan att revisorn gjort detta som konsult, samt att ett eventuellt skadeståndsansvar då inte bör följa av de associationsrättsliga ansvarsreglerna. Vid 1999 års översyn av aktiebolagslagen berördes 1996 års avgörande i anslutning till överväganden om omfattningen av revisorernas skadeståndsansvar. Regeringen noterade att det hade ifrågasatts om den faktiska utvidgning av revisorns ansvar enligt aktiebolagslagen som skett genom rättsfallet var lämplig. Regeringen ansåg emellertid inte att en lagändring var påkallad utan att frågan om huruvida en revisor har handlat inom ramen för sitt uppdrag som revisor även framöver skulle avgöras från fall till fall.⁸²

4.7.3 Oaktsamhetsbedömningen

Det som anförts ovan (se avsnitt 4.6.3) om oaktsamhetsbedömningen vid revisorns ansvar gentemot bolaget gäller också vid bedömningen av revisorns skadeståndsskyldighet gentemot aktieägare eller annan. Medan det interna ansvaret träffar de situationer då revisorn varit oaktsam vid fullgörandet av uppdraget är det externa ansvaret begränsat till sådan oaktsamhet som följer av att revisorn

⁸¹ Se t.ex. Moberg, Valentin och Åkersten, *Bolagsrevisorn*, 4 uppl., 2014, s. 172 f.

⁸² Prop. 1997/98:99 s. 193.

under uppdragets utförande överträtt aktiebolagslagen, tillämplig lag om årsredovisning eller bolagsordningen. Vid bedömningen får hänsyn tas till att revisorn inte bara utför sitt uppdrag för bolaget utan även i borgenärers, den aktieköpande allmänhetens och det allmännas intresse.⁸³

4.7.4 Kausalitet

På samma sätt som vid det interna ansvaret förutsätter det externa ansvaret att det finns ett orsakssamband mellan skadan och handlingen eller underlåtenheten som konstituerar oaktsamhet.

I NJA 2014 s. 272 (den s.k. BDO-domen) anförde Högsta domstolen följande beträffande kravet på orsakssamband. Bedömningen av orsakssambandet mellan en oaktsam revision av en felaktig årsredovisning och den ekonomiska skada som affärsbeslutet har fört med sig bör i regel göras utifrån frågeställningen vad som skulle ha hänt om årsredovisningen hade varit riktig. Kausalprövningen ska således inte göras utifrån vad som skulle ha hänt om årsredovisningen hade varit oförändrat felaktig men revisorn i sin revisionsberättelse hade anmärkt mot dess brister. Denna utgångspunkt för prövningen av kausalsambandet grundas på att den normala startpunkten för prövningen av om kausalitet föreligger vid ansvar för oriktig information är vad som skulle ha hänt om skadegöraren hade lämnat riktiga uppgifter.

Syftet med revisionen är att säkerställa årsredovisningens förenlighet med god redovisningssed. När en revisor riktar anmärkningar mot redovisningen är vidare det normala beteendet från bolagets sida att bolaget rättar sig efter dessa. Prövningen bör därför göras utifrån årsredovisningen med det innehåll den skulle ha haft om den varit riktig i de hänseenden som revisionen varit oaktsam. Högsta domstolen anmärkte att undantag kan tänkas förekomma, t.ex. om oaktsamheten består i att revisorn inte upptäckt felaktigheter som kan misstänkas bero på organisationsbrister eller oegentligheter. En anmärkning skulle då ha gjorts inte bara beträffande felaktigheterna utan även om deras orsak, t.ex. att felaktigheterna beror på otillräckliga rutiner eller manipulationer.

⁸³ Moberg, Valentin och Åkesson, *Bolagsrevisorn*, 4 uppl., 2014, s. 29 f.

Högsta domstolen anförde vidare att vid bedömningen av orsaksambandet mellan skadan och en oaktsam revision blir prövningen med nödvändighet hypotetisk. Den kritiska frågan är inte om ett handlande har haft en viss effekt, utan vad som skulle ha inträffat om något hade gjorts som inte har gjorts (granskning i enlighet med god revisionsd). Det förhållandet att det rör sig om hypotetiska antaganden innebär att bedömningen av vad som skulle ha skett om inte det oaktsamma handlandet hade varit för handen som utgångspunkt bör vara objektiv och oberoende av den skadelidandes individuella förhållanden. Endast om i det enskilda fallet dessa individuella förhållanden har varit synbara för skadegöraren kan de tillmätas någon betydelse.

För att kausalitetskravet ska vara uppfyllt krävs att den oriktiga informationen i årsredovisningen typiskt sett kan anses ha varit relevant för affärsbeslutet på så sätt att om årsredovisningen hade haft det innehåll som den borde ha haft så skulle det ha motiverat att ett annat handlande allvarligt hade övervägts. Utgångspunkten för bedömningen är alltså det hypotetiska händelseförlopp som typiskt sett framstår som närliggande och rimligt. Förutom vad som följer av adekvansläran är då också normskyddet och de ansvarsgränser som översvämningsargumentet motiverar av viss betydelse. När flera händelseförlopp är möjliga ska det mest sannolika väljas. I BDO-domen ansågs inte att det fanns ett tillräckligt samband mellan den oriktiga informationen i årsredovisningen och affärsbeslutet. Omständigheterna i fallet var inte sådana att en riktig årsredovisning hade motiverat ett allvarligt övervägande av affärsbeslutet.

4.7.5 Ansvarets gräns – adekvans, normskydd och befogad tillit

Kretsen ersättningsberättigade tredje män är enligt 29 kap. 1 § ABL aktieägare eller annan. Med ”annan” avses borgenär, andra utomstående, anställda i bolaget och andra tredje män.⁸⁴ Det associationsrättsliga externa skadeståndsansvaret synes vara vidsträckt. Kretsen av tredje män som kan grunda skadeståndsanspråk enligt aktiebolagslagen begränsas emellertid av att revisorn måste ha varit

⁸⁴ Prop. 1975:103 s. 540.

oaktsam genom att överträda en regel som syftar till att skydda aktieägare eller annan.⁸⁵ Detta följer av den normskyddslära som gäller för skadestånd enligt aktiebolagslagen.⁸⁶ Den skadelidande måste alltså visa att en bestämmelse som syftar till att skydda just den intressentkategori som han eller hon tillhör (aktieägare, bolagsborgenär, anställd etc.) har överträtts.⁸⁷ Som anförts ovan omfattar det externa skadeståndsansvaret skada som tillfogas aktieägare eller någon annan. Att även ”annan” anges som ersättningsberättigad får närmast förstås som ett klargörande av att ren förmögenhetsskada i angivna fall (genom överträdelse av aktiebolagslagen, tillämplig lag om årsredovisning eller bolagsordningen) kan ersättas också i ett utomobligatoriskt förhållande, trots den restriktivitet som i det hänseendet gäller i svensk rätt (NJA 2014 s. 272).

Det är alltså den överträdde normens skyddsändamål som styr förutsättningarna för ansvar och vilka som tillhör den skyddade kretsen. Det intresse som en revisors granskningsplikt avser att skydda kan inte bestämmas abstrakt och på ett entydigt sätt som gäller för alla fall. Vad som är ett relevant normskydd varierar, bland annat beroende på vad som är föremålet för revisionen. Bestämmelsen om revisorns granskningskyldighet enligt 9 kap. 3 § ABL och bestämmelserna om revisionsberättelsen i 9 kap. 28–37 §§ ABL har i doktrinen angetts som exempel på regler som avser att skydda bolagets aktieägare och borgenärer.⁸⁸

I den ovan behandlade BDO-domen (NJA 2014 s. 272) anges att normskyddet i förhållande till annan än bolaget såvitt gäller en revisors granskningskyldighet avseende ett bolags årsredovisning och bokföring samt bolagsledningens förvaltning omfattar sådan tillit till årsredovisningen som varit befogad. Det övergripande syftet med kravet på att revisionen ska ske i enlighet med god revisionssed är att säkerställa korrekt information, inte bara till aktieägare utan också till marknaden i vid mening. När ett bolags årsredovisning utgjort en del av underlaget för ett affärsbeslut saknar det, för frågan om revisors ansvar, normalt betydelse vilken tillit som en skadelidande har fäst just vid revisionsberättelsen. Redan befogad

⁸⁵ Kleineman, Ren förmögenhetsskada, 1987, s. 312 ff.

⁸⁶ Prop. 1975:103 s. 540. Normskyddsläran har behandlats under avsnitt 4.4.7 ovan.

⁸⁷ NJA II 1946 s. 178 ff.

⁸⁸ Moberg, Valentin och Åkersten, Bolagsrevisorn, 4 uppl., 2014, s. 174.

tillit till informationen kan vara ansvarsgrundande, om revisionen av denna inte har svarat mot de krav som följer av god revisionsd.

En årsredovisning kan ligga till grund för många typer av affärsbeslut. Skadorna kan alltså bli omfattande och kretsen skadelidande stor. Som redogörs för närmare i avsnitt 4.9 nedan har i aktiebolagslagens förarbeten angetts att en rimlig avvägning mellan olika intressen får göras genom tillämpning av den associationsrättsliga jämningsbestämmelsen.⁸⁹ När det gäller ansvarets gräns har Högsta domstolen i BDO-domen angett att den avvägning mellan motstående intressen som i förarbetena till aktiebolagslagen förts fram beträffande den aktiebolagsrättsliga jämningsregelns tillämpning bör beaktas inte bara i fråga om begränsning av ett redan konstaterat skadeståndsansvar, utan främst för att bestämma gränsen för ansvaret.

I rättsfallet pekar Högsta domstolen vidare på att de straffrättsliga reglerna om svindleri tillsammans med 2 kap. 2 § skadeståndslagen ger ett visst skydd för investerare vid direkta oegentligheter och särskilt allvarliga försummelser. Med hänsyn till detta finns enligt domstolen utrymme för att beträffande sådan oaktsam revision som faller utanför svindlerireglerna bestämma ansvarsgränsen med beaktande av de överväganden som hänför sig till översvämningsargumentet, dvs. förutsebarhet för skadegöraren, proportionalitet mellan den skadegörande händelsen och ansvarets omfattning och praktisk hanterlighet (se avsnitt 4.4.2 ovan). Enligt Högsta domstolen är inte alltid adekvanskravet tillräckligt för att tillgodose dessa intressen. Genom förhållandevis högt ställda krav för att tillit till uppgifterna i en årsredovisning ska anses vara befogad, och visst hänsynstagande till översvämningsargumentet även vid bestämmande av det hypotetiska händelseförlopp som ska läggas till grund för en skadeberäkning, kan en rimlig balans mellan det skadegörande handlandet och dess skadeståndsrättsliga konsekvenser uppnås.

Högsta domstolen slår fast att det endast är tillit av en viss styrka och relevans för den förlustbringande transaktionen som kan grunda rätt till ersättning. Vid den bedömningen är det sätt som innehållet i årsredovisning kommit den skadelidande till del och vilken slags transaktion det är fråga om av betydelse. Enligt dom-

⁸⁹ Prop. 1997/98:99 s. 188 ff.

stolen är det skillnad mellan transaktioner som sker utanför börsen av en maktpost i ett börsnoterat företag och investeringar i ett derivat grundat på bolagets börskurs. Vid transaktioner utanför börsen utgör typiskt sett bolagets årsredovisning en del av beslutsunderlaget. Även om årsredovisningens innehåll kan antas vara återspeglad i ett bolags börskurs är tilliten till dess riktighet mer medelbar och distanserad, varför årsredovisningen vid investeringar grundade på bolagets börskurs ofta inte har samma omedelbara betydelse för investeringsbeslutet.

Som ett allmänt riktämärke anger Högsta domstolen att ett affärsbeslut ska anses grundat på befogad tillit till en viss årsredovisnings riktighet om årsredovisningen typiskt sett utgör en väsentlig del av det konkreta beslutsunderlaget som läggs till grund för ett sådant beslut och beslutet angår en affärsförbindelse med bolaget eller en transaktion avseende aktier eller andra instrument som bolaget emitterar. Högsta domstolen framhåller att omständigheterna i det enskilda fallet kan motivera en snävare och, även om det i syfte att motverka oproportionerligt stort skadeståndsansvar finns anledning att vara återhållsam med det, en vidare bestämning av den befogade tilliten.

I BDO-domen gällde transaktionen en förhållandevis stor post aktier i ett bolag som förvärvats genom en apportemission. Årsredovisningen i bolaget ansågs typiskt sett utgöra en väsentlig del av beslutsunderlaget för en affär av det slaget. I en sådan situation motiverar normskyddet i allmänhet att beslutsfattaren ska anses ha haft fog för att fästa tillit till årsredovisningens förenlighet med god redovisningssed. Yrkandet om skadestånd ogillades dock eftersom det inte ansågs finnas ett tillräckligt samband (kausalsamband) mellan felaktigheterna i årsredovisningen och skadelidandes beslut att genomföra affären.

4.8 Solidariskt ansvar och regress

Bestämmelser om solidariskt ansvar och regressrätt finns i 29 kap. 6 § ABL. Om flera ska ersätta samma skada, svarar de solidariskt för skadeståndet i den mån inte skadeståndsskyldigheten har jämkats för någon av dem enligt 5 §. Vad någon av dem har betalat i

skadestånd får återkrävas av de andra efter vad som är skäligt med hänsyn till omständigheterna.

Fördelningen mellan flera solidariskt ansvariga ska alltså ske efter skälighet. Om omständigheterna inte föranleder annat bör fördelningen ske enligt huvudtalet.⁹⁰ Den som fått sin skadeståndsskyldighet jämkad är solidariskt ansvarig endast med det jämkade beloppet.⁹¹

Att bolagsstämman har beviljat en styrelseledamot ansvarsfrihet hindrar inte regressansvar. Om styrelseledamöterna och revisorn är solidariskt ansvariga för samma skada, och styrelseledamöterna beviljats ansvarsfrihet, förlorar således inte revisorn sitt regressanspråk mot de styrelseledamöter som skulle ha varit skadeståndsansvariga om inte ansvarsfrihet hade beviljats dem.⁹² Omständigheter – såsom graden och arten av olika personers vållande – som kan beaktas vid frågan om jämkning torde också kunna påverka regressansvarets omfattning.⁹³

I associationsrättsliga sammanhang är det inte ovanligt att flera medverkat till samma skada. Typfallet är att skadelidande gör gällande att skadan orsakats av felaktig information i bolagets årsredovisning. Som beskrivits ovan (se avsnitt 4.2) är det bolagets styrelse och VD som ansvarar för räkenskapshandlingarna och förvaltningen samt för att årsredovisningen upprättats i enlighet med tillämplig lag om årsredovisning. Revisorn har ett granskningsansvar. Det solidariska ansvaret innebär att en skadelidande kan välja om han eller hon vill rikta sin talan mot samtliga potentiellt skadeståndsskyldiga eller mot endast en eller några av dessa. Om skadeståndstalan riktas mot endast en av flera har som beskrivits ovan den som blir skadeståndsskyldig möjlighet att föra en regresstalan mot de övriga. Den mot vilken regresstalan riktas är inte bunden av rättskraften hos ett avgörande med mindre än att han eller hon själv deltar som part, däremot kan domen ha bevisverkan. Genom kumulationsreglerna i 14 kap. 5 § rättegångsbalken har den som får ett skadeståndsanspråk

⁹⁰ Prop. 1975:103 s. 542.

⁹¹ Prop. 1975:103 s. 542.

⁹² Se rättsfallet NJA 2006 s. 136 och där angivna hänvisningar till Taxell, Ansvar och ansvarsfördelning i aktiebolag, 1963, s. 220 samt Kedner m.fl., Aktiebolagslagen, del II, 5 uppl., 1996, s. 272.

⁹³ Kumlien, SvJT 2009 s. 842.

riktat mot sig möjlighet att få till stånd en gemensam handläggning av regressanspråket och huvudanspråket.

4.9 Jämkning

4.9.1 Bakgrund

Principen om att en skadelidande har rätt till full ersättning för sin skada är en allmän skadeståndsrättslig utgångspunkt. En undantagslös tillämpning av denna princip kan dock i en del fall leda till orimliga resultat. Ett skadeståndsansvar kan t.ex. i vissa fall få som konsekvens att skadevållaren blir helt ruinerad. Det kan också tänkas att den skadelidande varit medvållande till skadan. Såväl inom den allmänna skadeståndsrätten som i aktiebolagslagen finns regler som möjliggör jämkning av skadestånd i syfte att få till stånd ett rimligt resultat med beaktande av såväl den skadelidandes som skadevållarens intressen. Det bör framhållas att syftet inte är att ge domstolarna fritt utrymme att jämka skadeståndet efter vad som är skäligt med hänsyn till samtliga omständigheter i varje särskilt fall.⁹⁴ Bestämmelserna är avsedda att tillämpas i undantagsfall för att förhindra klart oskäliga resultat.⁹⁵

Enligt den associationsrättsliga jämningsbestämmelsen i 29 kap. 5 § ABL kan skadeståndet jämkas efter vad som är skäligt med hänsyn till handlingens art, skadans storlek och omständigheterna i övrigt. Av rättsfallet NJA 1998 s. 734 framgår att jämkning kan ske även på grund av den skadelidandes medvållande (jfr jämningsregeln i 6 kap. 1 § skadeståndslagen). Syftet bakom jämningsbestämmelsen i aktiebolagslagen – att motverka oskäliga skadestånd – överensstämmer med syftet bakom den allmänna jämningsregeln i 6 kap. 2 § skadeståndslagen (jämningsreglerna i skadeståndslagen behandlas närmare i slutet av detta avsnitt). Medan de associationsrättsliga reglerna om skadeståndsansvar syftar till att utgöra ett incitament för bolagsorganen att fullgöra sina uppgifter avser jämningsbestämmelsen således att tillgodose organledamöternas behov av att inte åläggas ett oskäligt skadeståndsansvar.⁹⁶

⁹⁴ Prop. 1975:12 s. 137 f.

⁹⁵ NJA II 1946 s. 184 ff. och prop. 1975:12 s. 138.

⁹⁶ NJA II 1946 s. 185, prop. 1975:12 s. 138 och prop. 1997/98:99 s. 190 ff.

En jämkningsregel intogs redan i 1944 års aktiebolagslag. Bestämmelsen som fanns i 211 § innebar att ersättningen fick sättas ned om det endast förelåg ringa vårdslöshet och det med hänsyn även till skadans storlek och omständigheterna i övrigt var skäligt. Enligt bestämmelsen var jämkning utesluten vid brottslig gärning. I förarbetena till 1944 års aktiebolagslag uttalas bland annat följande om jämkningsregelns tillämpning.⁹⁷

Förutsättning för att nedsättning må ske är, att allenast ringa vårdslöshet ligger den ersättningsskyldige till last. Men nedsättning må ej äga rum, med mindre det med hänsyn jämväl till skadans storlek och omständigheterna i övrigt framstår som skäligt att nedsättning sker. Ersättningen må således nedsättas främst när skyldighet att utgiva full ersättning på grund av förhållandet mellan den ringa vårdslösheten och skadans relativt betydande storlek skulle framstå som obillig. Men hänsyn bör tagas – förutom till graden av vårdslöshet – även till övriga omständigheter såsom t.ex. kausalitetens beskaffenhet samt den skadelidandes och den ersättningsskyldiges ekonomiska ställning. Att även dessa omständigheter beaktas synes berättigat såväl av hänsyn till betydelsen av skadeståndets preventiva verkan som av sociala skäl. Då bolaget är den skadelidande, bör hänsyn tagas ej blott till bolagets ställning utan också till omfattningen och beskaffenheten av dess rörelse.

Situationen att flera bolagsorgan medverkat till samma skada behandlades också i de tidiga förarbetena. Det ansågs oskäligt att en styrelseledamot så snart någon oaktsamhet kunde läggas honom eller henne till last skulle ansvara för hela den slutliga skadan samt kanske – när skadan uppsåtligen orsakats av någon annan, som saknade betalningsmöjligheter – också slutligen få stå för ersättningen.⁹⁸ Vid bedömningen av den grad av oaktsamhet som skulle anses ligga olika medverkande till last skulle hänsyn tas till de plikter som åvilat envar av de medverkande på grund av hans eller hennes organställning. Om flera personer såsom VD, styrelseledamöter och revisorer medverkat till samma skada var det enligt de nu behandlade förarbetena av särskild betydelse att hänsyn kunde tas till graden och arten av de olika personernas medverkan.⁹⁹

Jämkning enligt bestämmelsen i 1944 års aktiebolagslag kunde alltså endast ske vid ringa vårdslöshet och var utesluten vid brottsligt handlande. Möjligheterna till jämkning utvidgades i 1975 års

⁹⁷ NJA II 1946 s. 186 f.

⁹⁸ NJA II 1946 s. 185.

⁹⁹ NJA II 1946 s. 187.

aktiebolagslag. Enligt den nya lydelsen kunde jämkning ske efter vad som var skäligt med hänsyn till handlingens beskaffenhet, skadans storlek och omständigheterna i övrigt.¹⁰⁰ I förarbetena framhålls att skuldgraden ska beaktas och att jämkning därför i allmänhet inte ska ske i fråga om uppsåtligt handlande som är brottsligt.¹⁰¹ Förutom en språklig justering (handlingens beskaffenhet har ändrats till handlingens art) överensstämmer den nu gällande jämningsbestämmelsen med den i 1975 års aktiebolagslag.¹⁰²

Vid översynen av aktiebolagslagen i slutet av 1990-talet övervägdes om det fanns behov av att förändra bolagsorganens skadeståndsskyldighet.¹⁰³ Regeringen hänvisade då till att de associationsrättsliga skadeståndsreglerna syftar till att ge ett tydligt och effektivt incitament för styrelseledamöterna att fullgöra sina uppgifter, samtidigt som regelverket bör ge möjlighet att ta hänsyn till vad som är skäligt för att undvika orimliga skadeståndsanspråk. När det gäller ansvaret gentemot tredje man skulle vidare beaktas att kretsen av ersättningsberättigade, t.ex. aktieägare och borgenärer, kan vara stor och att de ersättningsbelopp som aktualiseras kan bli betydande. Regeringen framhöll dock också att den som avser att köpa aktier i ett bolag eller på annat sätt träda i förbindelse med detta har rätt att lita på att bolagsorganen fullgör sina lagliga skyldigheter, t.ex. vid upprättande av årsredovisning. Skadeståndsansvaret syftar också till att inskräpa organföreträdarnas ansvar för sådana uppgifters riktighet. En rimlig avvägning mellan de olika intressen som gör sig gällande kan enligt motivuttalandena göras inom ramen för gällande jämningsbestämmelser.¹⁰⁴ De närmare kriterierna för när jämkning bör komma ifråga överlämnades till rätts-tillämpningen.¹⁰⁵

Som nämnts finns jämningsbestämmelser även i skadeståndslagen. Enligt 6 kap. 2 § skadeståndslagen kan, om skyldigheten att utge skadestånd är oskäligt betungande med hänsyn till den skadeståndsskyldiges ekonomiska förhållanden, skadeståndet jämkas efter vad som är skäligt, varvid även den skadelidandes behov av skade-

¹⁰⁰ Prop. 1975:103 s. 541.

¹⁰¹ Prop. 1975:103 s. 541.

¹⁰² Prop. 2004/05:85 s. 896.

¹⁰³ Prop. 1997/98:99 s. 186 ff.

¹⁰⁴ Prop. 1997/98:99 s. 191.

¹⁰⁵ Prop. 1997/98:99 s. 192.

ståndet och övriga omständigheter ska beaktas. Skadestånd med anledning av bland annat ren förmögenhetsskada kan enligt 6 kap. 1 § andra stycket skadeståndslagen också jämkas om vållande på den skadelidandes sida har medverkat till skadan. Enligt tredje stycket i samma paragraf ska jämkning då ske efter vad som är skäligt med hänsyn till graden av vållande på ömse sidor och omständigheterna i övrigt.

Som redogjorts för ovan vilar jämningsregeln i 29 kap. 5 § aktiebolagslagen och den allmänna jämningsregeln i 6 kap. 2 § skadeståndslagen på samma intresse, nämligen att undvika oskäligen resultat. Viss ledning för tolkningen av bestämmelsen aktiebolagslagen torde därför kunna hämtas från motiven till den allmänna skadeståndsrättsliga jämningsregeln.¹⁰⁶

4.9.2 Allmänt om jämkning enligt aktiebolagslagen

Som redogjorts för ovan kan jämkning enligt 29 kap. 5 § ABL ske efter vad som är skäligt med hänsyn till handlingens art, skadans storlek och omständigheterna i övrigt. Det är fråga om en sammanvägd bedömning av de olika jämningsgrunderna. Jämkning kan som nämnts också ske på grund av den skadelidandes medvållande (NJA 1998 s. 734). Jämningsbestämmelsen är avsedd att tillämpas i undantagsfall för att förhindra klart oskäligen resultat.¹⁰⁷ Jämkning av skadestånd innebär ett avsteg från utgångspunkten om skadelidandes rätt till full kompensation för sin skada och det måste finnas starka skäl för att begränsa skadelidandes rätt till ersättning. Jämkning ska ske efter en avvägning mellan olika intressen i det enskilda fallet, varvid ansvaret kan anpassas och skadeståndsrättsliga synpunkter om reparation, prevention och riskfördelning kan beaktas med den tyngd de har i det enskilda fallet eller den enskilda typsituationen.¹⁰⁸

Nedan redogörs för de olika grunderna för jämkning, dvs. handlingens art, skadans storlek och omständigheterna i övrigt, i var sitt underavsnitt.

¹⁰⁶ SOU 1995:44 s. 249.

¹⁰⁷ NJA II 1946 s. 184 ff. och prop. 1975:12 s. 138.

¹⁰⁸ Prop. 1997/98:99 s. 191 f., Bengtsson, Om jämkning av skadestånd, 1982, s. 17 och Dotevall, Aktiebolagsrätt – fördjupning och komparativ belysning, 2015, s. 546.

4.9.3 Handlingens art

Med handlingens art avses i princip omständigheter hänförliga till den skadegörande handlingen. Därvid kan beaktas graden av oaktsamhet eller uppsåt. Även om jämkning inte är utesluten ens vid brott står det klart att utrymmet för jämkning är större om oaktsamheten är ringa. Vid mer klandervärda ageranden torde utrymmet för jämkning vara mer begränsat.

Hänsyn till handlingens art ger utrymme för att beakta skuldgraden dels i en situation där skadevällaren genom endast mindre oaktsamhet orsakat en stor skada, dels där flera skadevällare medverkat till skadan och den oaktsamhet som ligger dem till last är ojämnt fördelad. Inom ramen för bedömningen av om ersättningskyldigheten bör jämkas med hänsyn till handlingens art ska alltså den oaktsamhet som kan läggas den enskilde organledamoten till last ställas i relation till oaktsamhet hos andra personer som medverkat till skadan. Vid denna bedömning bör hänsyn tas till det uppdrag som åvilat envar av de medverkande på grund av hans eller hennes organställning.¹⁰⁹

Som framgår av avsnitt 4.6.3 ska det vid bedömningen av revisorers skadeståndsansvar på grund av oaktsamhet vid fullgörande av revisorsuppdraget beaktas vad uppdraget består i. Inom revisorns ansvar faller att granska årsredovisning och bokföring samt bolagsledningens förvaltning. Om styrelsen och VD:n inte fullgör vad som ankommer på dem åligger det revisorn att påpeka bristerna. Med den uppgift som revisorn har kan man, när skada uppkommit på grund av revisorns agerande, i regel räkna med att de bolagsorgan som ansvarar för upprättande av årsredovisningen, organisationen av bokföringen och svarar för förvaltning har medverkat till skadan (se NJA 2006 s. 136). Att styrelseledamöter och/eller VD har åsidosatt sina skyldigheter utgör alltså i de flesta fall en nödvändig förutsättning för att frågan om revisorns skadeståndsansvar över huvud taget ska aktualiseras. Ansvaret kan sägas vara accessoriskt.

Jämkning med hänsyn till att det inte är revisorn utan bolagsledningen som orsakat felaktigheter i underlaget för granskningen skulle leda till att det som huvudregel alltid finns skäl att jämkna

¹⁰⁹ NJA II 1946 s. 187. Se även NJA 2006 s. 136.

revisorernas skadeståndsansvar. Enbart den omständigheten att det är andra bolagsorgan som orsakat den ursprungliga skadan har i doktrin inte ansetts tillräcklig för att jämkning bör ske av revisorernas skadeståndsansvar.¹¹⁰ Den anförda ståndpunkten grundas på de olika uppgifter som de olika bolagsorganen har. Det är ett oaktsamt åsidosättande av granskningsuppdraget som aktualiserar skadeståndsansvaret för revisorn. Bolagsledningens föregående culpa är inte direkt kopplad till revisorernas uppdrag utan i stället parallellt. Utrymmet för att jämkna revisorerens skadeståndsskyldighet med hänvisning till andra organledamöters medverkan till skadan har därför i stället ansetts kräva att revisorernas åsidosättande framstår som mindre klandervärdt än övriga organledamöters handlande. Jämkningsfrågan har ansetts kunna komma i fråga främst i sådana fall då bolagsledningen agerat i vart fall grovt oaktsamt och revisorernas åsidosättande av god revisionsplikt är ringa, t.ex. på grund av att agerandet varit svårt men inte omöjligt att upptäcka vid en tillräckligt noggrann revision.¹¹¹

4.9.4 Skadans storlek

Vid bedömningen av om skadeståndet bör jämkas ska vidare skadans storlek beaktas. Skadans storlek bör ställas i relation till handlingens art på så vis att det kan finnas skäl för jämkning om ett oaktsamt men ändå mindre klandervärdt beteende orsakat en mycket stor ekonomisk skada.¹¹² Att jämkning motsatsvis i allmänhet inte bör ske om ett mycket klandervärdt agerande orsakat en mindre skada synes närmast självklart; ett sådant skadeståndsansvar skulle knappast framstå som oskäligt. Huruvida en mycket omfattande ersättningskyldighet ensamt kan utgöra grund för jämkning är mer osäkert. Det kan dock noteras att Hovrätten för Västra Sverige i Prosolvialfallet inte ansåg att skadeståndets storlek ensamt utgjorde grund för jämkning.¹¹³

¹¹⁰ Diamant, JT 2006/07 s. 165 ff.

¹¹¹ Diamant, a.a. s. 165 ff. Jfr Svernlöv, JT 2013/14 s. 682 ff.

¹¹² Se NJA II 1946 s. 186 och prop. 1975:103 s. 540 ff.

¹¹³ Hovrätten för Västra Sveriges dom den 15 augusti 2013 i mål T 4207-10.

4.9.5 Omständigheterna i övrigt

Skadegörarens och skadelidandes ekonomiska ställning

När det gäller omständigheterna i övrigt kan återknytas till de ovan nämnda förarbetsuttalandena till aktiebolagslagen om att hänsyn bör kunna tas till såväl den skadelidandes som den ersättnings-skyldigas ekonomiska ställning. Att även dessa omständigheter beaktas har ansetts berättigat såväl av hänsyn till betydelsen av skadeståndets preventiva verkan som av sociala skäl. När bolaget är skadelidande ska hänsyn tas inte endast till bolagets ställning utan också till omfattningen och beskaffenheten av dess rörelse.¹¹⁴

Inom den allmänna skadeståndsrätten torde utrymmet för att beakta den skadelidandes ekonomiska ställning som skäl för jämkning vara litet. Hänsyn till den skadelidandes behov synes innebära att jämkning inte bör ske om skadeståndet är viktigt för honom eller henne.¹¹⁵ Den omständigheten att en skadelidande har det gott ekonomiskt ställt och inte är i behov av skadeståndet kan dock inom den allmänna skadeståndsrätten inte medföra att jämkning ska ske i fall där det annars skulle ha varit uteslutet.¹¹⁶

Om den allmänna skadeståndsrätten intar en restriktiv hållning i fråga om jämkning med hänsyn till skadelidandes ekonomiska ställning förhåller det sig annorlunda med den ersättningsskyldiges ekonomiska ställning. Den ekonomiska ställningen hos den skadeståndsskyldige är således en omständighet som kan beaktas. Av särskilt intresse när det gäller förutsättningarna för jämkning av revisorers skadeståndsskyldighet är att revisorer enligt 27 § revisorslagen är skyldiga att teckna ansvarsförsäkringar (se avsnitt 4.3 ovan). Ett skadestånd kan inte anses oskäligt när den ersättningsskyldige har (eller borde ha haft) en ansvarsförsäkring.¹¹⁷ Den som har en ansvarsförsäkring kan alltså inte åberopa jämkning i den mån försäkringen täcker skadan. I den mån ansvarsförsäkringen inte räcker för att täcka skadan och det inte heller kan argumenteras för att revisorn borde ha haft en ansvarsförsäkring till ett högre belopp kan dock revisorns ekonomiska ställning tala för jämkning. I doktrinen

¹¹⁴ NJA II 1946 s. 186 f. och prop. 1975:12 s. 134.

¹¹⁵ Hellner och Radetzki, Skadeståndsrätt, 9 uppl., 2014, s. 396.

¹¹⁶ Hellner och Radetzki, Skadeståndsrätt, 9 uppl., 2014, s. 396.

¹¹⁷ Prop. 1975:12 s. 138 och SOU 1995:44 s. 250.

har emellertid framhållits att det sällan framförs jämningsinvändning från revisorns sida på grund av att takbeloppet i försäkringen i regel är belagt med sekretess.¹¹⁸

Begränsade möjligheter till regress

Om flera är solidariskt ansvariga för samma skada har den som åläggs ersättningsskyldighet möjlighet att genom regress gentemot de andra ansvariga få till stånd en fördelning av ersättningsansvaret. Fördelningen ska ske efter vad som är skäligt med hänsyn till omständigheterna (29 kap. 6 § ABL, se vidare avsnitt 4.8 ovan). Om flera är solidariskt ansvariga för skadan kan den som åläggs ersättningsskyldighet som skäl för jämkning åberopa att han eller hon saknar möjlighet till regress på grund av bristande betalningsförmåga hos övriga ansvariga och att det är oskäligt att han eller hon ensam ska stå för hela ersättningsskyldigheten.¹¹⁹ I de tidiga lagförarbetena framhålls det oskäliga i att en styrelseledamot så snart någon oaktsamhet kunde läggas honom eller henne till last skulle ansvara för hela den slutliga skadan samt kanske – när skadan uppsåtligen orsakats av någon annan, som saknade betalningsmöjligheter – också slutligen få stå för ersättningen.¹²⁰

Frågan om jämkning enligt 29 kap. 5 § ABL och möjligheterna till regress har även berörts i rättsfallet NJA 2006 s. 136 som gällde fråga om jämkning på grund av medvällande (fallet behandlas närmare nedan). Högsta domstolen anförde att det vid den bedömning som ska göras enligt jämningsregeln i aktiebolagslagen bland annat ska tas hänsyn till de plikter som åvilat envar av de medverkande på grund av hans eller hennes organställning och graden och arten av de olika personernas medverkan. Härutöver ska enligt domstolen även möjligheten att rikta regresstalan mot andra ansvariga organledamöter beaktas.

¹¹⁸ Se bland annat Etéus, JT 2014/15 s. 780.

¹¹⁹ Bengtsson, Jämkning av skadestånd, 1982, s. 272.

¹²⁰ NJA II 1946 s. 185.

Medvållande

Ett skäl för jämkning kan också vara att den skadelidande medverkat till skadan.¹²¹

I rättsfallet NJA 1998 s. 734 var det fråga om jämkning av en revisors externa ansvar med hänvisning till en borgenärs oaktsamhet i samband med en kreditprövning. I bolagets årsredovisningar hade bolagets varulager upptagits till ett för högt värde. Revisorn hade avgett s.k. rena revisionsberättelser. Borgenären (en bank) hade lagt den felaktiga värderingen av varulagret och den omständigheten att revisorn hade avgett rena revisionsberättelser till grund för sin kreditgivning. Banken väckte skadeståndstalan mot revisorn för oaktsam revision. Revisorn bestred ansvar och invände att han inte varit oaktsam samt att banken i vart fall inte varit tillräckligt noggrann i sin kreditprövning.

Högsta domstolen ansåg att revisorn förfarit oaktsamt i fråga om värderingen av varulagret i årsredovisningarna. Det fanns enligt Högsta domstolen inte anledning att utgå från annat än att banken lagt årsredovisningarna och revisorns rena revisionsberättelser till grund för sin kreditgivning. Beträffande informationen i årsredovisningarna anförde domstolen att var och en generellt sett bör ha rätt att utgå från att uppgifter i ett aktiebolags balansräkning är riktiga om det uppges att den har upprättats enligt tillämplig lag om årsredovisning och godkänts av en revisor. Med hänsyn till att bolaget var verksamt i en relativt riskfylld bransch där stora prisförändringar kunde förekomma, och till att bolagets dominerande tillgång var ett varulager bestående av metaller, hade det emellertid ålegat banken att ställa frågor om varulagret och eventuellt kräva att inventeringslistor skulle företes. Banken hade inte vidtagit några vidare efterforskningar och ansågs ha brustit i sin kreditprövning.

Medan hovrätten ogillade bankens skadeståndstalan med hänvisning till att banken i så hög grad brustit i noggrannhet vid sin kreditprövning berörde inte Högsta domstolen frågan huruvida det vid angivna förhållanden varit befogat för banken att fästa tillit till årsredovisningen. Dock prövades om revisorns ersättningskyldighet skulle jämkas med hänvisning till bankens medvållande. Högsta domstolen fann att den oaktsamhet som kunde läggas banken till

¹²¹ SOU 1995:44 s. 250.

last var av väsentligt lägre grad än revisorns. Skäl att jämka revisorns ansvar på grund av bankens medvållande ansågs därför inte föreligga.

I rättsfallet NJA 2006 s. 136 gjorde revisorn gällande jämkning på grund av medvållande från bolagets sida. Fallet rör revisorns skadeståndsskyldighet gentemot bolaget (internt ansvar). Domstolen inledde med att konstatera att man med den uppgift en revisor har, får räkna med att om en revisor genom försumlig granskning ådragit sig skadeståndsskyldighet så har också styrelse och VD medverkat till skadan. Detta eftersom det är de sistnämnda bolagsorganen som upprättar årsredovisningen, organiserar bokföringen och svarar för förvaltningen.

Till stöd för sin invändning om att skadeståndet skulle jämkas på grund av bolagets medvållande hänvisade revisorn till bolagets ansvar för ledningspersonernas vållande och principerna om passiv identifikation. Reglerna om passiv identifikation innebär att skadeståndet kan jämkas till följd av medvållande, inte av den skadelidande själv, utan av en annan person.¹²²

Högsta domstolen konstaterade att ett aktiebolags ansvar för vållande av dess organledamöter kan föreligga i två olika former. När ett skadeståndsanspråk grundas på vållande av en organledamot i dennes egenskap av organ för bolaget gäller det s.k. organansvaret. Detta innebär att ledamotens vållande tillräknas bolaget som dess eget. Organledamotens uppträdande kan därvid leda till att bolaget kan både bli skadeståndsskyldigt och få vidkännas jämkning av sin egen rätt till skadestånd till följd av medvållande. När ett skadeståndsanspråk grundas på ett vållande som ledamoten har gjort sig skyldig till i sin egenskap som arbetstagare gäller reglerna om principalansvar. Principalen och arbetstagaren betraktas som en enhet i förhållande till den skadelidande och principalen blir skadeståndsskyldig på grund av arbetstagarens vållande. I ett fall där arbetstagaren och tredje man vållat principalen skada får principalen vidkännas jämkning av sitt skadestånd eftersom arbetstagaren varit medvållande till skadan (passiv identifikation).

När ett aktiebolags organansvar eller principalansvar har aktualiserats kan bolaget i sin tur kräva ersättning av den försumlige organledamoten eller arbetstagaren för den skada som denne orsakat bo-

¹²² Bengtsson, Jämknings av skadestånd, 1982, s. 145.

laget. För att reglerna om medvållande på bolagets sida vid organansvar och principalansvar överhuvudtaget ska bli aktuella, krävs att det finns ett tredje intresse involverat. Syftet med reglerna om passiv identifikation är nämligen att få till en lämplig riskfördelning mellan skadevållaren och den skadelidande. Den skadelidande ska inte komma i en bättre ställning när någon för vilken han eller hon ansvarar har varit medvållande än när skadelidande själv varit det.

I det aktuella fallet var det endast fråga om det interna ansvaret mot bolaget. Endast två organledamöter (revisorn och VD:n) var skyldiga till bolagets skada och inget tredje intresse var involverat. I en sådan situation aktualiseras i stället den jämkningsmöjlighet som följer av aktiebolagslagen (29 kap. 5 § ABL). Högsta domstolen framhöll att det vid bedömningen av om jämkning ska ske enligt sistnämnda lagrum bland annat ska tas hänsyn till de plikter som åvilat envar av de medverkande på grund av hans organställning samt graden och arten av de olika personernas medverkan. Även möjligheten att rikta regresstalan mot andra ansvariga organledamöter ska beaktas. Efter konstaterande av att revisorns möjlighet att rikta regresstalan mot de styrelsemedlemmar som annars skulle ha varit ersättningskyldiga inte påverkas av att dessa beviljats ansvarsfrihet anförde Högsta domstolen att jämkning inte skulle ske på grund av medvållande på bolagets sida.

5 Internationell utblick

5.1 Inledning

Samarbetet inom EU har lett fram till flera direktiv som direkt eller indirekt berör revisorer och revision. Genom den senaste ändringen av revisorsdirektivet och införandet av revisorsförordningen har regelverket för revisorer och revision inom EU harmoniserats ytterligare.¹ När det gäller reglerna om skadeståndsansvar skiljer sig dock regleringen en del mellan medlemsländerna.

En ingående beskrivning av revisorers skadeståndsansvar i olika länder finns i SOU 2008:79, Revisorers skadeståndsansvar. Efter kommissionens rekommendation 2008 (se avsnitt 3.3) har några medlemsstater ändrat sin lagstiftning. Lagstadgade begränsningar av skadeståndsansvaret finns i Belgien, Bulgarien, Cypern, Estland, Grekland, Lettland, Slovakien, Slovenien, Tyskland, Polen och Österrike. Begränsningarna ser lite olika ut. I vissa länder är begränsningen fixerad till ett visst belopp medan begränsningen i andra länder är kopplad till revisionsarvodet.²

I det följande lämnas en översiktlig beskrivning av det associationsrättsliga skadeståndsansvaret för revisorer i Danmark, Norge, Finland, Storbritannien, Tyskland och USA.

¹ De nya EU-reglerna om revisorer och revision behandlas i utredningens delbetänkande: Nya regler om revisorer och revision, SOU 2015:49 och prop. 2015/16:162.

² Beskrivningen bygger på en sammanställning av European Contact Group från juni 2010. European Contact Group är en grupp med representanter från de fem största revisionsbyråerna i Europa.

5.2 Danmark, Norge och Finland

Regleringen av revisorers skadeståndsansvar i Danmark, Norge och Finland har flera gemensamma drag och motsvarar också i stora delar den svenska regleringen. Om revisorers associationsrättsliga skadeståndsansvar i de aktuella nordiska länderna kan sammanfattningsvis sägas *att* revisorsansvaret är ett metodansvar och *att* jämkningsmöjligheterna (oavsett var jämkningsregeln återfinns i lagstiftningen) följer av den allmänna skadeståndsrätten. Ansvarsbegränsningar avseende lagstadgad revision är dock tillåtna i Danmark men inte i Norge och Finland.

I *Danmark* regleras det associationsrättsliga skadeståndsansvaret i selskabsloven³. Selskabsloven trädde i kraft 2010 och ersatte de två tidigare lagarna aktieselskabsloven och anpartsselskabsloven. Revisorsansvaret framgår genom hänvisning till den ansvarsregel som gäller för organledamöter och andra (se § 361 selskabsloven). Revisorsansvaret betecknas som ett professionsansvar, vilket innebär att revisorn ska

[...] udføre sit arbejde med den omhu, påpasselighed og – ikke mindst – den faglige kompetence, som man kan forlange af en ordentlig revisor.⁴

Enligt dansk rättspraxis krävs för skadeståndsskyldighet att revisorn har överträtt ”god revisionskikk”, dvs. god revisionsned. I rättsfallet UfR 1978 s. 653 uttalade danska högsta domstolen: ”Det må være en betingelse for å pålægge en revisor erstatningsansvar, at han i udførelsen af sit arbejde har handlet i strid med god revisionskikk.” I praktiken torde inte det anförda innebära att ansvaret för revisorer är snävare i Danmark än i Sverige. Det är svårt att tänka sig att en revisor orsakar skada genom uppsåtliga eller oaktsamma handlingar utan att god revisionsned samtidigt har åsidosatts.

Skadeståndsansvaret kan jämkas enligt § 363 selskabsloven på motsvarande sätt som i Sverige. Nedsättning kan enligt bestämmelsen ske ”når dette findes rimeligt under hensyn til skyldgraden, skadens størrelse og omstændighederne i øvrigt”.

Enligt dansk rätt är det möjligt för en revisor att begränsa sitt ansvar för lagstadgad revision genom avtal med bolaget. Ett sådant

³ Lov om aktie- og anpartsselskaber.

⁴ Lars Bo Langsted, Paul Krüger Andersen, et al. 2008, s. 258.

avtal gäller dock inte vid uppsåt eller grov oaktsamhet och kan inte heller göras gällande gentemot tredje man eller bolagets konkursbo.⁵

I *Norge* regleras revisorers associationsrättsliga skadeståndsskyldighet i § 8-1 revisorsloven. Enligt denna bestämmelse ska revisorn ersätta skada som han eller hon orsakat genom oaktsamt utförande av sitt uppdrag. Bortsett från att skadan ska ha orsakats vid utförande av uppdraget innehåller inte norsk rätt någon begränsning av kretsen skadelidande. Innebörden av att de norska reglerna om revisorsansvar lyfts ut ur den aktiebolagsrättsliga lagstiftningen är att de aktiebolagsrättsliga reglerna i Norge, som motsvarar beslutsföresättningar för talan och minoritetstalan enligt svensk rätt, inte är tillämpliga när ersättningskrav riktas mot revisorer.

Liksom i svensk och dansk rätt anses revisorsansvaret vara ett professionsansvar. Åsidosättandet av god revisionsred har betydelse för oaktsamhetsbedömningen, men det är fråga om två olika rättsliga standarder.

För jämkning hänvisar § 8-2 revisorsloven – och för övrigt även § 17-2 aksjeloven – till jämningsregeln i den norska motsvarigheten till skadeståndslagen (§ 5-2 lov om skadeerstatning). Jämkningsregeln kan enligt § 5-2 den norska skadeståndslagen ske ”når retten under hensyn til skadens størrelse, den ansvarliges økonomiske bæreevne, foreliggende forsikringer og forsikringsmuligheter, skyldforhold og forholdene ellers finner at ansvaret virker urimelig tyngende for den ansvarlige. Det samme gjelder når det i særlige tilfelle er rimelig at den skadelidte helt eller delvis bærer skaden”.

I *Finland* regleras revisorers skadeståndsskyldighet i den finska revisionslagen. Den finska konstruktionen av skadeståndsansvaret för revisorer är mycket lik den svenska. Enligt 51 § den finska revisionslagen är en revisor skyldig att ersätta skada som revisorn uppsåtligt eller av oaktsamhet har orsakat sammanslutningen eller stiftelsen vid utförandet av en uppgift som avses i lagen. Detsamma gäller skada som orsakats en aktieägare, bolagsman eller medlem i sammanslutningen eller någon annan person genom överträdelse av lagen, en lag som gäller sammanslutningen eller stiftelsen, bolagsordningen, stadgarna eller bolagsavtalet.

I fråga om jämkning och fördelning av skadeståndsansvaret mellan två eller flera skadeståndsskyldiga gäller enligt 51 § tredje stycket

⁵ SOU 2008:79 s. 86.

den finska revisionslagen vad som föreskrivs i den allmänna skadeståndsrätten (2 och 6 kap. den finska skadeståndslagen).

5.3 Storbritannien

I Storbritannien är utgångspunkten att revisorn ansvarar gemensamt och solidariskt med styrelsen. Revisorer kan bli skadeståndsskyldiga gentemot det reviderade bolaget på avtalsmässig grund; revisorers ansvar (liksom styrelseledamöters ansvar) följer av uppdragsavtalet med bolaget. Det finns inga uttryckliga ansvarsregler i Companies Act 2006. Av praxis följer att en revisor måste vara medveten om sitt uppdrag enligt uppdragsavtal, bolagsordning och Companies Act. Revisorn måste vidare fullgöra sitt uppdrag så att de uttalanden som revisorn gör är underbyggda åtminstone avseende bolagets redovisning och iaktta den omsorg som man kan förvänta sig av en revisor.

It is the duty of an auditor to bring to bear on the work he has to perform that skill, care and caution which a reasonably competent, careful, and cautious auditor would use. What is reasonable skill, care and caution must depend on the special circumstances of each case.⁶

Ansvar mot tredje man definierades först av Lord Denning i *Candler v. Crane, Christmas & Co*⁷ och har i senare praxis utvecklats till att numera omfatta ansvarsförutsättningarna att skadan ska ha varit förutsebar (foreseeable), att det ska föreligga en närhet i den rättsliga relationen mellan revisorn och tredje man (proximity) och att skadan ska ha uppkommit vid revisorns utförande av ett uppdrag som ligger i linje med hans eller hennes expertkunskaper, alltså ett form av professionsansvar.

Frågan om närhet har tilldragit sig mest omfattande diskussion i senare praxis. Genom det ledande prejudikatet *Caparo Industries v. Dickman*⁸ får det numera anses fastslaget att närhetskriteriet ska tolkas relativt snävt, såsom till att omfatta dem för vilka revisorn lämnat information och dem som revisorn visste skulle få sådan av bolaget.

⁶ Re London and General Bank (No. 2) [1895] 2 Ch. 673, CA 683.

⁷ [1951] 2 K.B. 164, CA 180.

⁸ [1990] 2 W.L.R. 358. Det bör noteras att också bristande förutsebarhet förelåg.

År 2008 infördes regler i Companies Act som möjliggör för revisorer att genom avtal med bolaget begränsa sitt ansvar i fråga om det lagstadgade revisionsarbetet. Bestämmelserna finns i section 534–538 och tillåter avtal som begränsar revisorns ansvar gentemot bolaget för vårdslöshet, försumlighet eller trolöshet mot huvudman.

Section 534 berör s.k. liability limitation agreements:

A 'liability limitation agreement' is an agreement that purports to limit the amount of a liability owed to a company by its auditor in respect of any negligence, default, breach of duty or breach of trust, occurring in the course of the audit of accounts, of which the auditor may be guilty in relation to the company.

Financial Reporting Council har utfärdat en omfattande vägledning för bland annat hur ett ansvarsbegränsade avtal bör utformas och vad styrelsen ska överväga före avtalsslut.⁹

Enligt section 535 (1) får det ansvarsbegränsande avtalet inte gälla för mer än ett räkenskapsår och i avtalet måste anges för vilket år det gäller. På vilket sätt ansvaret begränsas anges inte särskilt i lagen. I section 535 (4) anges att det saknar betydelse hur själva ansvarsbegränsningen utformas samt att begränsningen inte behöver specificeras genom angivande av ett visst specifikt belopp eller en formel i avtalet.

Möjligheten att avtala om ansvarsbegränsning gäller enbart för revisorns ansvar gentemot bolaget. Andra begränsningar av ansvaret för den lagstadgade revisionen synes inte vara tillåtna.

5.4 Tyskland

Det civilrättsliga ansvaret för revisorer i Tyskland bygger på skadeståndsrätt och på vissa bestämmelser som innebär ett avtalsrättsligt ansvar för revisorer i de fall de bryter mot sina förpliktelser.¹⁰

Ansvaret för revisorer grundar sig på de allmänna civilrättsliga rättsprinciper som återfinns i den tyska civillagen (Bürgerliches Gesetzbuch, BGB). Förutom olovliga skador förutsätter ansvar inte

⁹ Guidance on Auditor Liability Limitation Agreements, Financial Reporting Council, juni, 2008.

¹⁰ Wirtschaftsprüferkammer, Chamber of Public Accountants, www.wpk.de/eng/public/profession-wpvbp/.

enbart objektiv olaglighet, utan också klandervärt beteende i form av uppsåt eller grov oaktsamhet (se § 276 sektion 1 BGB).

Tysk rätt innehåller en lagstadgad beloppsmässig begränsning av revisorers skadeståndsskyldighet när det gäller kärnverksamheten, dvs. lagstadgad revision av finansiella rapporter. Ansvar för vårdslös försummelse är begränsat till 1 miljon euro i icke-noterade bolag och till 4 miljoner euro i noterade bolag (§ 323 sektion 2 den tyska handelslagen [Handelsgesetzbuch, HGB]). Ansvarsbegränsningen gäller inte för den frivilliga delen av revisionen men § 323 sektion 2 HGB ska tillämpas även när det i annan författning hänvisas till bestämmelsen.

I de fall som inte omfattas av den lagstadgade ansvarsbegränsningen är revisorns ansvar obegränsat såvida något annat inte har avtalats. En revisors skadeståndsansvar för vårdslöst orsakade skador kan dock begränsas genom avtal med bolaget (§ 54 a Wirtschaftsprüferordnung, WPO). Begränsningen kan ske antingen individuellt eller genom standardvillkor. Genom skriftligt avtal med individuella villkor mellan revisorn och revisionsklienten kan åstadkommas en ansvarsbegränsning upp till den obligatoriska miniminivån för ansvarsförsäkringen, dvs. upp till 1 miljon euro (§ 54 sektion 1 WPO och § 232 sektion 2 HGB). Om ansvarsbegränsningen följer av standardvillkor är ansvarsbegränsningen upp till fyra gånger den obligatoriska miniminivån för ansvarsförsäkringen, dvs. upp till 4 miljoner euro, såvida det finns ett försäkringsskydd till detta belopp.

5.5 USA

En utförlig redogörelse för historik och regleringen i USA finns i SOU 2008:79 (s. 89–97.) Redogörelsen nedan baseras i huvudsak på beskrivningen i nämnda betänkande.

USA har ett federalt rättssystem med federala domstolar och olika rättssystem på delstatsnivå med distriktsdomstolar. Talan mot revisorer förs dels på grund av direkt skada vid uppsåtligt åsidosättande av redovisningsregler enligt federal lagstiftning, dels av reviderade bolag för avtalsbrott vid bristfällig revision och dels i distriktsdomstolar av aktieägare i form av grupptalan vid redovisningsfel.

Den federala lagstiftningen innebar tidigare att revisorn hade ett gemensamt och solidariskt betalningsansvar i förhållande till andra

personer som orsakat skadan. En revisor kunde åläggas att betala fullt skadestånd och var därefter hänvisad till att genom regress-talan mot andra solidariskt skadeståndsskyldiga få till stånd en fördelning av det utdömda skadeståndsbeloppet. I syfte att begränsa möjligheterna för aktieägare att väcka talan i federal domstol när värdet på deras aktier gick ned antogs 1995 en ny lag, Private Securities Litigation Act. Enligt Private Securities Litigation Act of 1995 gäller gemensamt och solidariskt betalningsansvar endast vid uppsåtliga fel. Den som av oaktsamhet orsakat skada är däremot endast ansvarig i proportion till sin skuld till skadan. Domstolen har att fastställa vilket procentuellt ansvar varje skadevällare har och sammanlagd nominell skada. Genom multiplicering av procentsatsen med skadebeloppet fastställs vilket belopp varje skadevällare ska betala.

Utgångspunkten är att en vårdslös skadevällare inte har något betalningsansvar avseende de belopp som medansvariga ska betala. Om det inom sex månader efter domslutet visar sig att det inte går att driva in skadeståndet mot någon medansvarig, kan en aktieägare under vissa förutsättningar återkomma och göra gällande gemensamt och solidariskt betalningsansvar.

På grund av begränsningarna enligt Private Securities Litigation Act of 1995 valde många att i stället väcka talan i delstaterna. År 1998 antogs därför en ny lag, Securities Litigation Uniform Standards Act of 1998, som begränsar möjligheten att väcka grupptalan i delstatsdomstolar.

År 2002 infördes den federala Sarbanes-Oxley Act. Sarbanes-Oxley Act innehåller regler för alla börsnoterade publika bolag och för revisionsbyråer som reviderar sådana bolag. Genom lagen inrättades Public Company Accounting Oversight Body (PCAOB) med uppgift att utöva tillsyn och genomföra kvalitetskontroll av revisorer och revisionsbyråer med revisionsuppdrag i börsnoterade publika bolag. PCAOB utfärdar också föreskrifter för revisorer och revisionsbyråer och kan ålägga dem disciplinära påföljder. Lagen innehåller inte några skadeståndsregler och sådana frågor faller utanför PCAOB:s ansvarsområde.¹¹

¹¹ Department of the Treasury, Advisory Committee on the Auditing Profession, Final Report of the Advisory Committee on the U.S. Department of Treasury, October 6, 2008, p. V:2.

Varken 1995 eller 1998 års federala lagar förhindrar talan som bygger på särskilda regler i delstaterna. I de flesta delstater finns emellertid liknande regler om proportionellt ansvar som har beskrivits ovan. Dessa regler bygger i allt väsentligt på rekommendationer som American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) tillsammans med National Association of State Boards of Accountancy (NASBA) utfärdat i Uniform Accountancy Act¹² (se section 22). Rekommendationerna är i huvudsak desamma som i 1995 och 1998 års federala lagar, men möjligheten för en kärande att återkomma om det inte går att driva in ett utdömt skadestånd mot någon medansvarig är dock mer begränsad. Enligt dessa rekommendationer är utgångspunkten proportionellt ansvar såvida det inte är fråga om uppsåtliga fel (fraud).

I Uniform Accountancy Act (section 20) finns vidare rekommendationer om talerätt mot försumliga revisorer. Dessa innebär att talan endast får väckas (1) om käranden är en uppdragsgivare som revisorn utfärdat ett intyg eller utfört en granskning för, eller (2) om revisorn eller revisionsbyrån a) under uppdraget insåg att årsredovisningen eller annan information skulle användas i samband med en särskild transaktion av käranden och revisorn kunde identifiera käranden, b) insåg att käranden hade för avsikt att förlita sig på informationen i samband med transaktionen, och c) hade direkt kontakt och förbindelse med käranden samt uttryckte i ord eller handling att revisorn eller byrån insåg att käranden skulle förlita sig på informationen.

Rekommendationerna innehåller också preskriptionsregler (section 21). Preskriptionstiden för revisorns ansvar för oaktsamhet och avtalsbrott är ett år efter det att skadan upptäckts men aldrig längre än tre år från och med dagen för slutförande av de revisions-tjänster som klagomålet avser eller datumet för revisionsberättelsens utfärdande, beroende på vilken tidpunkt som infaller först.

¹² AICPA – NASBA, Uniform Accountancy Act, Seventh Edition May 2014, se <https://nasba.org/media-resources/publications/>.

6 Överväganden och förslag

6.1 Inledning

Utredningens uppdrag är enligt kommittédirektiven¹ att överväga på vilket sätt de nya EU-reglerna och utformningen av revisorns skadeståndsansvar påverkar vilka möjligheter en revisionsbyrå har att åta sig revisionsuppdrag i s.k. företag av allmänt intresse (dvs. företag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad och vissa finansiella företag).² I utredningens uppdrag ingår också att överväga om ansvarsfördelningen mellan bolagsorganen kan förtydligas i något avseende.

De nya EU-reglerna, det s.k. revisionspaketet, består av dels en ändring av 2006 års revisorsdirektiv, dels en ny revisorsförordning.³ Avsikten är att de nya EU-reglerna ska bidra till den finansiella stabiliteten. Genom ökad harmonisering ska skapas större öppenhet och förutsebarhet i de krav som ställs på revisorer vid lagstadgad revision. Reglerna avser att ytterligare stärka revisorers opartiskhet, självständighet och objektivitet.

De nya reglerna innebär att revisionsberättelsens utformning ändras. Det är fråga om såväl materiella som formella krav. I syfte att stärka revisorers oberoende innehåller revisorsförordningen vidare nya föreskrifter om revisionsuppdragets varaktighet i företag av allmänt intresse. Reglerna innebär att det införs krav på inte bara

¹ Dir. 2014:36.

² Se utredningens delbetänkande SOU 2015:49 168 ff. för en närmare redogörelse för definitionen av företag av allmänt intresse.

³ Europaparlamentets och rådets direktiv 2014/56/EU av den 16 april 2014 om ändring av direktiv 2006/43/EG om lagstadgad revision av årsbokslut och sammanställd redovisning (EUT L 158, 27.5.2014, s. 196) och Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 537/2014 av den 16 april 2014 om särskilda krav avseende lagstadgad revision av företag av allmänt intresse och om upphävande av kommissionens beslut 2005/909/EG (EUT L 158, 27.5.2014, s. 77). Revisorsförordningen och en konsoliderad version av revisorsdirektivet finns intagna som bilaga 4 respektive 5 i utredningens delbetänkande, SOU 2015:49.

personrotation utan också byrårotation. Reglerna om byrårotation avser även att möjliggöra för mindre revisionsbyråer att etablera sig på revisionsmarknaden vilket i sin tur ska bidra till att öka urvalet av revisorer för företag av allmänt intresse. I avsikt att stärka revisorers opartiskhet och självständighet införs genom revisorsförordningen också detaljerade bestämmelser om revisionsarvode och tillhandahållande av andra tjänster än revisionstjänster.

Den övergripande fråga som utredningen har att ta ställning till är alltså om de nya EU-reglerna, och utformningen av revisorns skadeståndsansvar, påverkar möjligheterna för revisionsbyråer att åta sig uppdrag i företag av allmänt intresse. I utredningsuppdraget får anses ligga att, om utredningen finner att den rådande regleringen har oönskade effekter, föreslå de lagändringar som utredningen anser vara befogade. Bakgrunden till att frågan har uppkommit är den marknadskoncentration som råder när det gäller revision av stora och medelstora företag. Som framgått i avsnitt 3.2 och 3.3 ovan är marknaden när det gäller sådan revision, i såväl Sverige som övriga EU-länder, i princip helt dominerad av de fyra största revisionsnätverken. Kommissionen har länge uttryckt en oro för den bristande konkurrensen när det gäller revisionstjänster och har också rekommenderat medlemsstaterna att vidta åtgärder för att komma till rätta med detta problem.

Utredningen instämmer i att den rådande marknadskoncentrationen när det gäller revision av företag av allmänt intresse är problematisk och att det vore önskvärt om fler aktörer hade kapacitet för och var villiga att utföra sådan revision, eftersom det skulle göra denna marknad mindre sårbar. De nya EU-reglerna om bland annat byrårotation och tillhandahållande av andra tjänster än revisionstjänster innebär vidare att behovet av revisionsbyråer som kan ta sig an revisionsuppdrag i företag av allmänt intresse ökar ytterligare. Även de nya bestämmelserna om revisionens innehåll och revisionsberättelsens utformning har betydelse i sammanhanget, eftersom de ökar kraven på den revisor som ska revidera företag av allmänt intresse och därmed kan verka avhållande för nya revisionsbyråer att ta sig in på denna marknad. Frågan är då vad den svenska lagstiftaren kan göra för att motverka den marknadskoncentration som råder.

I debatten har det gjorts gällande att risken för att omfattande skadeståndskrav riktas mot revisorn verkar konkurrenshämmande på så sätt att den avhåller mellanstora revisionsbyråer från att ta sig

an uppdrag i stora företag. Om detta är riktigt skulle ett sätt att öka konkurrensen för sådana revisionstjänster kunna vara att ändra skadeståndsreglerna så att risken för stora skadestånd minskar. Något direkt belegg för att det är just risken för stora skadestånd som avhåller andra byråer än de fyra största från att ta sig an revisionsuppdrag i stora och finansiella företag har utredningen dock inte kunnat finna. En annan faktor som torde ha minst lika stor betydelse är att kostnaderna för att ta sig in på denna marknad, i form av uppbyggnad av kapacitet, kompetens och de system som finansiell compliance kräver, åtminstone hittills har ansetts vara alltför höga.

I debatten har vidare hävdats att det finns en risk för att den gällande regleringen kan leda till skadestånd på sådana nivåer att det kan medföra att något av de stora revisionsnätverken går i konkurs, vilket skulle öka marknadskoncentrationen ytterligare. Att det i dessa sammanhang finns en risk för betydande ekonomiska skador, och därmed mycket kännbara skadeståndsbelopp, står också klart liksom att kretsen ersättningsberättigade kan bli stor. Det får även anses klart att bortfallet av ett av de stora revisionsnätverken skulle skapa stora problem på kapitalmarknaden och därmed ha samhällsskadliga effekter. Ännu finns emellertid inget exempel i praktiken på att en stor revisionsbyrå har gått i konkurs till följd av ett omfattande skadestånd. Sammanbrottet av det internationella revisionsnätverket Arthur Andersen, som var inblandat i skandalerna i Enron, orsakades inte av konkurs till följd av skadestånd utan av den förtroendebrist som nätverkets inblandning i bland annat denna företagskandal förde med sig.⁴

I Sverige är det främst den s.k. Prosolviadomen som har väckt oro och som också visar att de skadestånd som utdöms i praktiken kan bli mycket höga. Där ålades revisionsbyrån och den huvudansvarige revisorn av hovrätten att betala ett skadestånd inklusive ränta om cirka två miljarder kronor till bolagets konkursbo. Prosolviadomen har dock kritiserats och kom aldrig att överprövas av Högsta domstolen eftersom överklagandet dit drogs tillbaka efter att parterna hade träffat en förlikning. I ett annat relativt nyligen meddelat

⁴ Finansinspektionen, PM 2002-05-15, Enron – lärdomar för finansiell tillsyn? samt Brown och Dugan, Arthur Andersen's Fall From Grace Is a Sad Tale of Greed and Miscues, the Wall Street Journal, den 7 juni 2002.

avgörande, den s.k. BDO-domen, ogillade Högsta domstolen vidare skadeståndstalan mot revisorn. Hur utfallet blir i de uppmärksammade processer som för närvarande pågår (t.ex. HQ och Kraft & Kultur) är ännu oklart.

Det empiriska stödet för att det är risken för höga skadestånd som avhåller andra än de fyra största revisionsnätverken från att ta sig an uppdrag i företag av allmänt intresse, liksom för att det finns en reell risk för att något av dessa nätverk till följd av stora skadestånd går i konkurs, är således bräckligt. Att risken för stora skadestånd, som en av flera faktorer, kan ha betydelse för att den rådande marknadskoncentrationen uppkommit och bibehålls framstår dock ändå inte som osannolikt. Skadeverkningarna av en konkurs för ett av de stora revisionsnätverken, om en sådan skulle inträffa, vore vidare betydande. Utredningen anser därför att det trots allt finns anledning att överväga om det, genom en ändring i den gällande regleringen, går att minska risken för att skadestånd framöver kommer att utdömas på samhällsskadliga nivåer.

I utredningens uppdrag ingår som framgått vidare att överväga om ansvarsfördelningen mellan bolagsorganen kan förtydligas i något avseende. I den delen av uppdraget får även anses ligga att utredningen ska bedöma om det finns anledning att justera och/eller förtydliga det skadeståndsrättsliga ansvaret och hur detta fördelas mellan de olika bolagsorganen.

Bakgrunden till denna del av uppdraget anges i utredningsdirektiven vara att det har gjorts gällande att det råder en viss osäkerhet kring hur revisorns ansvar för en skada som uppkommit på grund av fel i bolagets redovisning är avgränsat i förhållande till styrelsens och VD:ns ansvar för samma skada. När det gäller denna fråga vill utredningen inledningsvis slå fast att genomgången av gällande rätt i avsnitt 4.2 ovan enligt utredningens mening visar att ansvarsfördelningen mellan revisorn och övriga bolagsorgan enligt aktiebolagslagen är förhållandevis tydlig. Företagsledningen ansvarar för räkenskapshandlingarna och förvaltningen samt för att årsredovisningen upprättas i enlighet med tillämplig lag om årsredovisning. Det åligger vidare styrelsen att se till att bolagets organisation är ändamålsenlig. Revisorn har en kontrollerande funktion. Revisorns huvuduppdrag är att enligt god revisionssed granska bolagets årsredovisning och

bokföring samt företagsledningens förvaltning.⁵ Om företagsledningen inte fullgör vad som ankommer på den åligger det revisorn att påpeka bristerna genom att lämna anmärkningar i revisionsberättelsen (eller på annat sätt rapportera).

Utgångspunkten är vidare att revisorn bara är skadeståndsskyldig för skada som han eller hon har orsakat. Revisorns kontrollerande och granskande funktion innebär emellertid att revisorns ansvar för bristfällig revision är accessoriskt till att företagsledningen brister i sina skyldigheter. Om skada uppkommer på grund av att en revisor varit försumlig i sin granskning så har således i regel även styrelsen och VD:n åsidosatt sina skyldigheter. Vidare gäller att ansvaret enligt aktiebolagslagen är solidariskt för skada som organledamöter gemensamt orsakar bolaget eller tredje man. Det solidariska ansvaret innebär att en skadelidande kan välja att rikta sitt anspråk mot den av skadevällarna som anses ha bäst betalningsförmåga. Konstruktionen med solidariskt ansvar innebär att man inte tar hänsyn till olika medverkandes olika grad av culpaansvar när dessa medverkat till samma skada. Om de medverkande orsakat olika skador blir ansvaret däremot inte solidariskt, utan var och en ansvarar för sin del. Ansvarets utformning och revisorns granskande funktion leder emellertid som nämnts till att organledamöterna ofta anses ha medverkat till samma skada och att ansvaret således blir solidariskt.

I debatten har det gjorts gällande att den praktiska konsekvensen av skadestandsreglernas utformning är att det, på grund av att revisorerna har en lagstadgad skyldighet att teckna ansvarsförsäkring och att i vart fall de större revisionsbyråerna även i övrigt har ekonomiska medel som ger en viss garanterad betalningsförmåga, har skett en förskjutning av ansvaret från företagsledningen till revisorn och att ansvaret inte fördelas på det sätt som lagstiftaren avsett (se närmare avsnitt 3.1 ovan). Den fråga som utredningen har att ta ställning till är om det finns fog för denna verklighetsbeskrivning och om en ändring av den gällande regleringen därmed är påkallad.

När det gäller denna fråga kan inledningsvis noteras att det i senare rättspraxis har slagits fast vissa riktlinjer för ansvarets gränser gentemot tredje man (se närmare avsnitt 4.7.5 ovan). Vilken effekt denna praxis kommer att få när det gäller revisorers skadestands-

⁵ Revisorn har också vissa andra funktioner och ska medverka i andra sammanhang såsom vid bolagsbildning, nyemission, aktieägarnas frågerätt och likvidation.

ansvar för bristfälliga revisioner återstår ännu att se. Detta kan tala för att man bör avvakta utfallet av de processer som för närvarande pågår innan lagändringar genomförs. Som argument emot att lagstiftaren bör ingripa och göra något för att stävja den påstådda utvecklingen kan även anföras att lagstiftningen redan tillhandahåller verktyg för att fördela skadeståndsansvaret mellan flera medverkande. Ett sådant verktyg är den associationsrättsliga jämningsbestämelsen. Av betydelse är vidare att revisorn har möjlighet att rikta regressanspråk mot styrelse och VD, och också att få denna talan prövad tillsammans med huvudkäromålet (se avsnitt 4.8 ovan). Det problematiska med den nuvarande regleringen är därmed egentligen inte att en skadelidande bland de solidariskt ansvariga väljer den som bedöms ha bäst betalningsförmåga. Problemet är snarare att revisorns möjlighet att rikta regresskrav gentemot övriga skadevällare i praktiken ofta torde vara begränsad eftersom enskilda styrelseledamöter och VD inte har betalningsförmåga.

Det har inte varit möjligt att på empirisk väg säkert belägga att den nuvarande regleringen har lett till en sådan ansvarsförskjutning från bolagsledningen till revisorn som har hävdats i debatten. Utredningen har inte heller kunnat bilda sig någon säker uppfattning om i vilken utsträckning revisorer som ålagts skadeståndsansvar för en skada som även andra bolagsorgan medverkat till utnyttjar möjligheten till regress, men noterar att sådana processer förekommer.⁶ Enligt utredningens mening kan det ändå, utifrån ansvarsreglernas konstruktion i kombination med revisorernas obligatoriska ansvarsförsäkring och allmänna betalningsförmåga, på goda grunder antas att det finns en reell risk för att revisorn inte sällan ensam kommer att få stå för en skada för vilken även bolagsledningen är ansvarig. Utredningen anser vidare att en sådan övervältring av företagsledningens ansvar på revisorn inte är önskvärd och bör motverkas. Det finns därför även av detta skäl anledning att se över regleringen.

Sammanfattningsvis anser utredningen således att såväl intresset av att minska risken för samhällsskadligt stora skadestånd som intresset av att motverka en ansvarsförskjutning från bolagsledningen till revisorn motiverar en översyn av den gällande regleringen. När det gäller åtgärder för att minska risken för stora skadestånd kan det dock, med hänsyn till att farhågan att den gällande regleringen

⁶ Se t.ex. Göta hovrätts dom den 18 december 2015 i mål nr T 511-15.

kan leda till ohanterligt stora skadestånd för revisorsbranschen fortfarande till stor del är obekräftad av rättspraxis, enligt utredningens mening i nuläget inte bli fråga om någon mer drastisk begränsning av revisorernas skadeståndsansvar. Utredningen vill också redan här framhålla att handlingsutrymmet vid en översyn av regleringen även i övrigt i hög grad begränsas av att de intressen som motiverar en sådan översyn hela tiden måste vägas mot de skadelidandes rätt till ersättning. En viktig anledning till att tidigare förslag till regelförändringar har avvisats av lagstiftaren är att de har ansetts i alltför stor utsträckning inskränka de skadelidandes rätt. Även enligt utredningens mening måste de skadelidandes intressen tillmätas stor vikt när eventuella regeländringar övervägs.

I detta kapitel redovisas utredningens överväganden av ett antal olika tänkbara reformalternativ. De alternativ som utredningen har sett närmare på är obligatoriska VD- och styrelseansvarsförsäkringar, proportionellt ansvar eller andra begränsningar av det solidariska ansvaret, beloppsmässiga begränsningar, förtydligande av jämkningsbestämmelsen samt, såvitt gäller det interna ansvaret, en möjlighet för revisorn och revisionsklienten att genom avtal begränsa revisorns skadeståndsskyldighet.

6.2 VD- och styrelseansvarsförsäkringar

Bedömning och förslag: Ett lagstadgat krav på ansvarsförsäkring för styrelseledamöter och VD bör inte införas. Däremot införas en skyldighet för bolag som ska upprätta en bolagsstyrningsrapport att i rapporten ta in en upplysning om tecknade ansvarsförsäkringar för styrelseledamöter och VD.

Revisorer är enligt lag skyldiga att teckna ansvarsförsäkringar. Försäkringsskyldigheten avser den ersättningsskyldighet som revisorer kan ådra sig i sin revisionsverksamhet (27 § revisorslagen). Någon motsvarande lagstadgad skyldighet finns inte för styrelseledamöter och VD.

Det står klart att de krav som ställs på lägsta försäkringsbelopp (se avsnitt 4.3) inte ligger ens i närheten av de skadeståndskrav som i flera processer har kommit att riktas mot revisorer. I dessa fall är det inte de lagstadgade nivåerna på revisorernas ansvarsförsäkringar

utan snarare revisionsbyråernas allmänna betalningsförmåga som leder till att de skadelidande väljer att rikta kravet mot revisorn i första hand. Revisionsbyråer med revisionsuppdrag i finansiella och publika bolag har interna försäkringslösningar, s.k. captives, som långt överstiger de lägsta försäkringsbelopp som följer av Revisorsnämndens föreskrifter. Skyldigheten att teckna ansvarsförsäkring är dock inte utan betydelse i sammanhanget. Särskilt den mer strukturella problematiken med en generell ansvarsförskjutning från bolagsledningen till revisorerna är hänförlig även till skadeståndsprocesser rörande belopp som täcks av de lägsta belopp som Revisorsnämnden föreskriver.

Mot bakgrund av att det associationsrättsliga ansvaret är solidariskt mellan revisor, styrelseledamöter och VD kan det framstå som inkonsekvent att ett lagstadgat krav på ansvarsförsäkring gäller endast för revisorn men inte för de andra bolagsorganen. Det solidariska ansvaret i förening med att ersättningsanspråk i större utsträckning torde riktas mot den som har en ansvarsförsäkring talar för att även övriga organledamöter bör åläggas en skyldighet att teckna ansvarsförsäkring. En sådan försäkring skulle också tillgodose intresset av att en ändamålsenlig fördelning av ansvaret slutligen kan åstadkommas genom regress.

Som redogjorts för i avsnitt 3.5.1 övervägde redan Aktiebolagskommittén frågan om obligatorisk ansvarsförsäkring för styrelseledamöter i publika bolag.⁷ Enligt kommittén kunde en obligatorisk ansvarsförsäkring hos enbart revisorerna i praktiken bidra till att sätta den av lagstiftaren avsedda ansvarsfördelningen mellan bolagsorganen ur spel när både styrelse och revisor av oaktsamhet överträtt aktiebolagslagen. Skadelidande kunde då tänkas rikta sitt anspråk endast mot revisorn som på grund av sin ansvarsförsäkring har viss garanterad betalningsförmåga. Kommittén lämnade dock inget förslag om obligatorisk ansvarsförsäkring för styrelseledamöter. Regeringen delade kommitténs uppfattning och angav att det fanns starka invändningar mot ett lagstadgat krav på ansvarsförsäkringar för styrelseledamöter.⁸

⁷ SOU 1995:44 s. 243 och 257.

⁸ Prop. 1997/98:99 s. 192.

Den omständigheten att bolagsledningen och bolagets revisor i många fall är ansvariga för samma skada när revisorns skadeståndsansvar aktualiseras gör att det kan förefalla rimligt att ansvarsförsäkring bör vara obligatorisk inte bara för revisorn, utan även för övriga solidariskt ansvariga bolagsorgan. En obligatorisk ansvarsförsäkring för styrelseledamöter och VD får också anses som ett relativt enkelt och i jämförelse med andra alternativ mindre ingripande sätt att se till att den av lagstiftaren avsedda ansvarsfördelningen mellan revisor, styrelseledamöter och VD upprätthålls. En annan fördel med att angripa problemet med ansvarsförskjutningen genom att ålägga även företagsledningen ett krav på ansvarsförsäkring är att det inte, såsom vid t.ex. beloppsbegränsningar, görs någon inskränkning i de skadelidandes rätt.

Det finns vidare, som konstaterades av Aktiebolagskommittén, andra fördelar med ett lagstadgat krav på VD- och styrelseansvarsförsäkring. Med obligatorisk ansvarsförsäkring för VD och styrelse skulle den skadelidandes möjlighet att få ersättning upp till ett visst belopp säkras. På motsvarande sätt skulle obligatoriska VD- och styrelseansvarsförsäkringar kunna trygga ett regresskrav som den som ålagts att betala skadestånd kan framställa mot övriga solidariskt ansvariga. Försäkringen skulle även ge en ekonomisk trygghet för VD och styrelseledamöter. Aktiebolagskommittén antog också att obligatoriska ansvarsförsäkringar kunde underlätta för bolagen att rekrytera kompetenta ledamöter.

Enligt Aktiebolagskommittén fanns det en risk för att en obligatorisk ansvarsförsäkring för styrelseledamöter skulle minska den preventiva verkan av reglerna om skadeståndsansvar.⁹ Det kan inte uteslutas att ett lagstadgat krav på ansvarsförsäkring riskerar att minska skadeståndsreglernas preventiva verkan. Mot detta kan dock anföras att kravet på ansvarsförsäkring inte ansetts ha en sådan effekt när det gäller revisorn. Även om en skadeståndsskyldighet täcks av en försäkring bör framför allt de negativa konsekvenser som ett skadeståndsanspråk kan tänkas ha för förtroendet för bolaget utgöra ett tillräckligt starkt incitament för bolagsledningen att sköta sina skyldigheter. Till det sagda kommer att ansvarsförsäkringar redan i dag synes vara vanligt förekommande för styrelse och VD. Samtliga stora försäkringsbolag erbjuder VD- och styrelseansvarsförsäkringar. Så-

⁹ SOU 1995:44 s. 243. Se även prop. 1997/98:99 s. 192.

dana försäkringar finns också i majoriteten av alla börsnoterade företag i Sverige.

Det som framför allt talar emot ett lagstadgat krav på ansvarsförsäkring för styrelse och VD är enligt utredningens mening i stället att den svenska modellen för bolagsstyrning utgår från självreglering genom t.ex. Svensk kod för bolagsstyrning. Kollegiet för svensk bolagsstyrning har nyligen övervägt om det i koden borde införas en regel om obligatorisk ansvarsförsäkring för styrelseledamöter men kommit fram till att en sådan regel inte hör hemma i koden. Enligt utredningens mening är det mycket som talar för att det även framöver bör vara upp till företagen själva att bedöma om det är motiverat att teckna VD- och styrelseansvarsförsäkringar med beaktande av den verksamhet som bedrivs och de risker som är förknippade med denna. Det kan i och för sig hävdas att ett lagfäst krav på ansvarsförsäkring åtminstone i publika bolag, med hänvisning till att denna typ av försäkring redan utan ett sådant krav är vanligt förekommande i dessa bolag, inte vore ett särskilt stort ingrepp i självregleringen. Om krav på ansvarsförsäkring införs för VD och styrelse behöver dock sannolikt, som konstaterats när frågan behandlats tidigare, också ett kontrollsystem skapas för att ett sådant krav ska få avsedd effekt.¹⁰ Det är vidare enligt utredningens mening förenat med svårigheter att fastställa lämpliga nivåer på försäkringarna eftersom riskerna varierar kraftigt utifrån bolagets verksamhet.¹¹

Även om styrelseledamöters och VD:s associationsrättsliga skadeståndsansvar är solidariskt med revisorns kan inte heller bortses från att revisorn intar en särställning. Samtidigt som revisorn är ett bolagsorgan har revisorn gentemot bolagsledningen en självständig ställning. Revisorn är bolagets syssloman men verkar inte enbart i bolagets och aktieägarnas intresse. Revisorn ska också skydda utomstående intressen, såsom kreditgivare, anställda, andra kontraktsparter och det allmänna. Revisorn besitter särskild kompetens samt står under tillsyn och disciplinärt ansvar. Revisionsverksamheten är vidare omgärdad av ett omfattande regelverk. Försäkringskravet enligt 27 § revisorslagen omfattar som nämnts den ersättningsskyldighet som revisorn eller revisionsbyrån kan ådra sig *i sin revisionsverksamhet*. Det är just beträffande revisionsverksamheten som det

¹⁰ Se prop. 1997/98:99 s. 192.

¹¹ Jfr SOU 1995:44 s. 241 f.

från samhällssynpunkt ansetts motiverat att ställa krav på försäkring och det är mot denna bakgrund som försäkringskravet för revisorer måste betraktas.¹²

Även om det går att anföra skäl för att införa ett lagstadgat krav på VD- och styrelseansvarsförsäkringar väger enligt utredningens mening skälen emot en sådan lösning tyngre. Vid denna bedömning har utredningen särskilt beaktat de praktiska svårigheter som ett försäkringskrav för berörda organledamöter för med sig. Till det anförda kommer att ansvarsförsäkringar för VD och styrelseledamöter i stor utsträckning redan i dag synes vara vanligt förekommande och även framöver lämpligen bör åstadkommas genom självreglering. I sammanhanget bör också beaktas att en revisor även utan lagstiftning torde kunna få till stånd försäkringar för företagsledningen genom att i uppdragsvillkoren ta in ett krav på att revisionsklienten ska se till att dess styrelse och VD har en ansvarsförsäkring som är minst lika omfattande som revisorns.¹³ Utredningen lämnar därför inget förslag om ett lagstadgat krav på ansvarsförsäkring för styrelseledamöter och VD.

Däremot framstår det enligt utredningens mening som lämpligt att bolagen åläggs en skyldighet att lämna upplysningar om huruvida sådana ansvarsförsäkringar tecknats. Enligt utredningens mening skulle nämligen redan information om huruvida bolaget tecknat ansvarsförsäkringar för styrelseledamöter och/eller VD i viss mån kunna främja möjligheterna att åstadkomma en ändamålsenlig fördelning av ansvaret. En skyldighet för bolag att lämna information om tecknade ansvarsförsäkringar kan t.ex. antas underlätta överväganden om regress. En upplysning om tecknade ansvarsförsäkringar för styrelseledamöter och VD vore också en viktig information till aktieägare och borgenärer och kan inte anses utgöra ett särskilt stort ingrepp i näringslivets självreglering.

Sammantaget anser utredningen att det finns skäl att ålägga bolagen en skyldighet att lämna upplysning om huruvida ansvarsförsäkringar tecknats för styrelseledamöter och VD. Det bör anmärkas att informationsplikten inte ska gälla för själva försäkringsbeloppet utan endast avse om sådana försäkringar överhuvudtaget har tecknats.

¹² Se prop. 2000/01:146 s. 79.

¹³ Nydén, Balans 2013:1 s. 44 f.

Det aktuella informationskravet bör inte gälla alla bolag utan inskränkas till bolag som är skyldiga att upprätta bolagsstyrningsrapport, där upplysningen lämpligen bör tas in. Skyldighet att upprätta en sådan rapport åligger bolag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad, se 6 kap. 6 § årsredovisningslagen (1995:1554), 6 kap. 1 § lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag samt 6 kap. 1 § lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsbolag.

6.3 Proportionellt ansvar eller annan begränsning av det solidariska ansvaret

Bedömning: Skadeståndsansvaret mellan bolagsorganen bör även framöver vara solidariskt.

Ett annat alternativ för att minska risken för samhällsskadligt stora skadestånd och att åstadkomma en rimligare ansvarsfördelning mellan revisorn och bolagsledningen är att se över bestämmelsen om det solidariska ansvaret. Som redogjorts för i avsnitt 3.3 ovan var en begränsning av det solidariska ansvaret ett av de alternativ som kommissionen lämnade i sin rekommendation. Utredningen om revisorer och revision lämnade också ett förslag om subsidiärt ansvar för revisorer. Regeringen ansåg dock att en sådan reglering utgjorde en alltför kraftig begränsning av de skadelidandes möjlighet till ersättning och ställde sig inte bakom förslaget. Utredningen anser inte att det nu finns skäl att göra en annan bedömning såvitt gäller frågan om subsidiärt ansvar.

Frågan är då om ansvaret i stället bör vara delat. Att ansvaret är solidariskt när flera är skadeståndsskyldiga för samma skada är huvudregeln i svensk rätt. Denna skadeståndsrättsliga grundsats gällde redan före skadeståndslagens tillkomst.¹⁴ Regeln är dock inte undantagslös och enligt aktiebolagslagen faller det solidariska ansvaret bort vid jämkning (29 kap. 6 § ABL). Också enligt den allmänna skadeståndsrätten kan avsteg göras från det solidariska ansvaret om en eller flera av de skadeståndsskyldiga svarar bara för en del av skade-

¹⁴ Prop. 1972:5 s. 588 ff.

ståndet på grund av att detta satts ned av något skäl. Har skadeståndet reducerats för en av de skadeståndsskyldiga medan den eller de andra ansvarar fullt ut, blir ansvaret solidariskt upp till det reducerade beloppet. Den överskjutande delen får de vars ansvar inte begränsats betala själva (se t.ex. NJA 1986 s. 193).

Principen om solidariskt ansvar är en så central del av skadeståndsrätten att det enligt utredningens mening inte framstår som en framkomlig väg att göra ytterligare avsteg från den principen än vad som följer av gällande regler. En regel om delat ansvar skulle, på samma sätt som ett subsidiärt ansvar, i alltför hög grad begränsa de skadelidandes möjligheter att föra en legitim skadeståndstalan mot en revisor som genom ansvarsgrundande handlande orsakat eller medverkat till att orsaka skadan. Ett delat ansvar får dessutom antas leda till betydande svårigheter för de skadelidande att visa vem som ska ansvara för vad. Mot detta kan anföras att denna problematik ändå uppkommer i ett senare skede vid prövningen av regressansvaret. Vid en avvägning mellan skadevållarens och de skadelidandes intressen framstår det emellertid som mer befogat att skadevållaren får ta risken för att han eller hon inte har möjlighet att regressvis kräva andra som är ersättningskyldiga för samma skada, samt också bära ansvaret för att inom ramen för en regressprocess lägga fram omständigheter som kan föranleda en annan fördelning än efter huvudtalet. Det får också antas att det är enklare för en av flera skadevållare än för en skadelidande att visa hur långt det egna ansvaret går. Utredningen lämnar därför inget förslag om ändring av det solidariska ansvaret.

6.4 En begränsning av skadeståndet till visst belopp

Bedömning: Det bör inte införas en beloppsmässig begränsning av revisorers associationsrättsliga skadeståndsansvar.

Införande av en beloppsmässig begränsning utgör ett effektivt och förutsebart sätt att begränsa skadeståndsansvaret. Beloppsbegränsningar finns i flera av EU:s medlemsstater, bland annat Tyskland (se närmare avsnitt 5.4). Ett förslag om beloppsbegränsning lämnades av Utredningen om revisorer och revision men förslaget ledde

inte till lagstiftning. Enligt regeringen fanns det såväl principiella som praktiska skäl mot att införa en beloppsmässig begränsning.

Även om en beloppsbegränsning tveklöst är ett effektivt sätt att minimera risken för att en revisor åläggs att betala omfattande skadestånd, finns det tungt vägande skäl mot en sådan lösning. Det viktigaste argumentet mot en beloppsbegränsning är att en sådan innebär ett avsteg från den skadeståndsrättsliga principen om rätten till full ersättning, dvs. ersättning för hela skadan. I sammanhanget kan inte heller bortses från att en lagstiftad beloppsbegränsning kan medföra rättsförluster för en skadelidande i ett konkret fall även när de abstrakta risker som motiverar beloppstaket inte är aktuella. Om revisionsbyrån i det enskilda fallet har förmåga att betala hela skadeståndsbeloppet är en begränsning med hänvisning till allmänna risker svårigen motiverad.¹⁵

En beloppsbegränsning medför också flera praktiska och processuella svårigheter. Vid skadeståndsskyldighet gentemot tredje man kan skadeståndet behöva fördelas mellan flera skadelidande. Om beloppet inte räcker till full ersättning åt alla kan fördelningen göras genom att ersättningen sätts ned med samma kvotdel för var och en av de skadelidande. En sådan lösning kräver dock att antalet skadelidande är känt. Inte förrän preskription har inträtt kan man emellertid säkert känna till antalet skadelidande och skadornas belopp.

En jämförelse kan här göras med bestämmelserna om beloppstak för vårdnadshavares skadeståndsskyldighet (se 3 kap. 5 § tredje stycket skadeståndslagen). I förarbetena till de bestämmelserna uppmärksammades möjligheten att alla skadelidande av något skäl inte deltog i den första processen. Konsekvensen av att vårdnadshavaren invänder att han eller hon redan utgett maximibeloppet ansågs i det sammanhanget vara att domstolen ska ogilla ett käromål som vid bifall skulle innebära att vårdnadshavaren skulle åläggas att betala mer än maxbeloppet. Någon möjlighet att i efterhand sätta ned en redan utdömd ersättning för övriga skadelidande infördes inte.¹⁶

Ett annat problem är vad konsekvensen ska bli av att revisorn medger någons krav men helt eller delvis bestrider någon annans. Som framhållits när frågan om ett beloppstak har behandlats tidi-

¹⁵ Schultz, SvJT 2009 s. 781 ff.

¹⁶ Prop. 2009/10:142 s. 47.

gare så framstår det i vart fall inte som en rimlig lösning att låta revisorn avgöra fördelningen.¹⁷

De beskrivna problemen med fördelning av ersättningen mellan flera skadelidande uppkommer inte när det gäller ansvaret gentemot bolaget eller bolagets konkursbo. De övriga skäl som kan anföras mot en beloppsbegränsning har dock samma tyngd även när det gäller detta ansvar. Till skillnad från när det gäller ansvaret i förhållande till tredje man finns i dessa fall vidare ett alternativ till att införa en ansvarsbegränsning i lag. Som utredningen återkommer till i avsnitt 6.6 nedan är det nämligen, när det gäller det interna ansvaret, möjligt att skapa en lösning som går ut på att revisorn och bolaget tillåts att avtala om en begränsning av revisorns skadeståndsansvar. I den mån en sådan begränsning anses önskvärd är detta enligt utredningens mening en mer tilltalande väg att gå än att införa beloppsmässiga begränsningar i lag. Utredningen föreslår därför inga sådana begränsningar.

6.5 Förtydligande av den associationsrättsliga jämningsbestämmelsen

Förslag: Den associationsrättsliga jämningsbestämmelsen förtydligas genom att det i bestämmelsen uttryckligen anges att ansvarsfördelningen mellan bolagsorganen ska beaktas när frågan om jämkning avgörs.

6.5.1 Inledning

Enligt gällande rätt finns en möjlighet att jämka ett skadestånd efter vad som är skäligt med hänsyn till handlingens art, skadans storlek och omständigheterna i övrigt (29 kap. 5 § ABL). Bestämmelsen har beskrivits i avsnitt 4.9 ovan. Som framgår där är den avsedd att tillämpas i undantagsfall för att undvika oskäliga resultat. Den närmare tillämpningen av bestämmelsen har överlämnats till praxis, som dock fortfarande är knapphändig.

¹⁷ Prop. 2012/13:61 s. 52.

Av jämkningsregelns ordalydelse framgår redan nu att jämkning kan ske med hänsyn till skadans storlek. Även om det inte anges uttryckligen medger jämkningsregeln också att hänsyn tas till flera omständigheter som kan vara aktuella när det gäller ansvarsfördelningen mellan företagsledningen och revisorn. Det kan dock ändå övervägas om regeln på något sätt kan ändras eller förtydligas så att den på ett bättre sätt medger att dessa hänsyn beaktas när frågan om jämkning ska avgöras. Ett skäl för att angripa de aktuella problemen genom att se över jämkningsregeln är att det vid tillämpningen av denna regel är omständigheterna i det enskilda fallet som ska beaktas. Genom en ändring eller ett förtydligande av jämkningsregeln skulle revisorns ansvar bara begränsas när det finns skäl för det och inte – som vid t.ex. en beloppsmässig begränsning – utan hänsyn till situationen i det enskilda fallet.

Mot det sagda kan, särskilt när det gäller problemet med ansvarsförskjutningen från bolagsledningen till revisorn, anföras att detta är ett strukturellt problem och att sådana problem bör lösas genom mer övergripande förändringar och inte i första hand genom en förändring av en jämkningsregel som ska tillämpas i undantagsfall. Skälen mot att göra mer övergripande förändringar – såsom att införa en beloppsmässig begränsning av revisorns skadeståndsansvar eller att frånga det solidariska ansvaret för bolagsledningen och revisorn – är emellertid starka och det finns därför enligt utredningens mening skäl att närmare överväga en ändring eller i vart fall ett förtydligande av den associationsrättsliga jämkningsregeln.

Utredningen har övervägt om det, vid sidan av de kriterier för jämkning som nu anges i jämkningsregeln, bör införas ytterligare uttryckliga kriterier som ska beaktas när frågan om jämkning angörs. De tre kriterier som utredningen särskilt har övervägt är hänsyn till föreliggande försäkringar och försäkringsmöjligheter, till graden av oaktsamhet samt till ansvarsfördelningen mellan bolagsorganen. Dessa kriterier behandlas i tur och ordning i de följande underavsnitten.

6.5.2 Hänsyn till föreliggande försäkringar och försäkringsmöjligheter

Som framgått kan de skadeståndsanspråk som riktas mot en revisor väsentligen överstiga de belopp som kan utgå ur revisorns ansvarsförsäkring. I debatten har också hävdats att det överhuvudtaget

inte är möjligt att teckna ansvarsförsäkringar på de nivåer som det varit fråga om i vissa processer. Det kan därför övervägas om det i jämningsregeln bör införas en bestämmelse om att föreliggande försäkringar och försäkringsmöjligheter ska beaktas vid bedömningen av om jämkning ska medges.¹⁸ Syftet med en sådan bestämmelse skulle vara att klargöra att möjligheterna till jämkning är större när skadeståndsanspråket överstiger det belopp som den skadeståndsskyldige är försäkrad, eller borde vara försäkrad, för.

Som redovisats närmare i avsnitt 4.3 avser skyldigheten för revisorer att teckna ansvarsförsäkring den ersättningskyldighet som han eller hon kan ådra sig i sin revisionsverksamhet. Den lagstadgade skyldigheten för revisorer och registrerade revisionsbolag att ha en ansvarsförsäkring följer av 27 § revisorslagen. Något lägsta belopp för ansvarsförsäkringen framgår inte av den bestämmelsen. Föreskrifter om lägsta försäkringsbelopp lämnas i stället av Revisorsnämnden. Innebörden av dessa föreskrifter är att det utifrån antalet revisorer som är verksamma i det aktuella revisionsföretaget ställs olika krav på lägsta försäkringsbelopp per skada och försäkringsår. För de största revisionsföretagen krävs att försäkringen ska gälla med ett försäkringsbelopp om lägst 200 prisbasbelopp (knappt 9 miljoner kronor) per skada och 600 prisbasbelopp (knappt 27 miljoner kronor) per försäkringsår.

Den associationsrättsliga jämningsregeln motiverades i de ursprungliga förarbetena med de särskilda förhållanden som gäller för aktiebolag, där flera personer ofta medverkar till samma skada och det då framstår som oskäligt att någon som endast varit mindre oakt-sam får betala hela skadeståndet. Även enligt de tidigare motivuttalandena skulle dock också andra omständigheter, såsom de ekonomiska förhållandena hos den skadelidande och skadevällaren, beaktas.¹⁹ Frågan om ansvarsförsäkring hos den som ska betala skadestånd tas vidare upp i senare förarbeten. Aktiebolagskommittén hänvisade till att viss ledning för tolkningen av den associationsrättsliga jämningsregeln kunde hämtas från motiven till den allmänna skadeståndsrättsliga jämningsregeln i 6 kap. 2 § skadeståndslagen.²⁰ Bedömningen av om skadeståndet är oskäligt ska enligt den

¹⁸ Se om denna fråga Schultz, SvJT 2009 s. 781 ff.

¹⁹ NJA II 1946 s. 186 f.

²⁰ Se SOU 1995:44 s. 249 f.

sistnämnda regeln göras med utgångspunkt i den skadeståndsskyldiges ekonomiska förhållanden, och i förarbetena betonas att ett skadestånd inte kan anses oskäligt när skadeståndet täcks av en ansvarsförsäkring.²¹ Samma sak anges gälla när den ansvarige är en s.k. självförsäkrare som med hänsyn till den riskutjämning som förekommer inom den egna verksamheten anser att det är ekonomiskt fördelaktigt att inte teckna försäkring. Jämkning enligt 6 kap. 2 § skadeståndslagen anses inte heller kunna ske om den skadeståndsskyldige har underlåtit att teckna ansvarsförsäkring i sådana fall där han eller hon objektivt sett borde ha gjort det.²²

En uttrycklig bestämmelse om jämkning med hänsyn till föreliggande försäkringar eller försäkringsmöjligheter finns i 3 kap. 6 § första stycket skadeståndslagen beträffande sakskada som ska ersättas till följd av arbetsgivares principalansvar eller det allmännas ansvar. Bakgrunden till den bestämmelsen framgår av förarbetena till skadeståndslagen. Där anfördes att reformarbetet allmänt sett borde inriktas på att ersättningsfrågorna i möjligaste mån ska kunna lösas genom försäkringsanordningar och att skadestandsreglernas betydelse i motsvarande mån borde minskas. Beträffande sakskadador angavs målet vara att sådana skador i största möjliga omfattning ska kunna ersättas genom skadeförsäkring på den skadelidandes sida.²³ Genom bestämmelsen kan emellertid jämkning ske med hänsyn till försäkringar och försäkringsmöjligheter på såväl den skadelidandes som skadevällarens sida.²⁴ I praktiken tycks regeln i skadeståndslagen innebära att om ett företag orsakar en sakskada som överstiger ansvarsförsäkringens belopp så kan ansvaret begränsas till ansvarsförsäkringsbeloppet under förutsättning att ansvarsförsäkringen var av ett för verksamheten normalt slag (jfr NJA 1996 s. 118).

Både den associationsrättsliga och den allmänna jämningsregeln i skadeståndslagen avser att förebygga klart oskäliga resultat för den skadeståndsskyldige. Även om den skadeståndsskyldiges ekonomiska förhållanden stått mer i fokus för jämningsregeln i 6 kap. 2 § skadeståndslagen står det klart att förekomsten av en ansvarsförsäkring hos den som är skadeståndsskyldig också ska beaktas vid tillämpning av 29 kap. 5 § ABL. Att revisorn har en ansvarsförsäkring som

²¹ Prop. 1975:12 s. 138.

²² Prop. 1975:12 s. 138.

²³ Prop. 1972:5 s. 228 ff.

²⁴ Prop. 1972:5 s. 531 ff. samt Hellner och Radetzki, Skadeståndsrätt, 9 uppl., 2014, s. 177.

täcker skadeståndet är en omständighet som talar emot jämkning eftersom ett skadestånd inte kan anses oskäligt när det inte påverkar den skadeståndsskyldiges ekonomiska förhållanden.

Däremot är det mer osäkert i vilken utsträckning det, som en omständighet som talar för jämkning, i gällande rättstillämpning beaktas att skadeståndet överstiger den försäkring som revisorn har eller är skyldig att ha. Detta skulle kunna tala för att det i jämningsregeln införs en uttrycklig bestämmelse om att hänsyn ska tas till föreliggande försäkringar och försäkringsmöjligheter vid bedömningen av om jämkning ska medges. Ett problem med en sådan bestämmelse är dock att takbeloppet i de tecknade försäkringarna i regel torde vara belagt med sekretess och att det ofta finns processstrategiska skäl för skadevållaren att inte avslöja försäkringsbeloppet. Som framgått är det vidare vanligt att de större revisionsbyråerna har interna försäkringslösningar, där det är än svårare för en utomstående att få klarhet i vilka nivåer som är aktuella. Det är inte heller självklart i vilken utsträckning förekomsten av sådana interna lösningar ska jämföras med försäkringar som tecknats hos fristående försäkringsbolag. Dessa omständigheter gör att utredningen har stannat för att en skrivning om att försäkringar och försäkringsmöjligheter ska beaktas vid bedömningen inte bör införas i jämningsregeln.

6.5.3 Hänsyn till graden av oaktsamhet

Som nämnts syftar jämningsregeln enligt de ursprungliga motivuttalandena till att komma till rätta med det oskäliga i att en av flera skadevållare som genom ringa oaktsamhet i liten utsträckning medverkat ändå får svara för hela skadan.²⁵ Av förarbetena till 1975 års aktiebolagslag framgår att de ändringar som då genomfördes i jämningsregeln innebar en utvidgning av möjligheten till jämkning.²⁶ Hänsyn till handlingens art ger bland annat utrymme för att beakta skuldgraden dels i en situation där skadevållaren genom endast mindre oaktsamhet orsakat en stor skada, dels där flera skadevållare medverkat till skadan och den oaktsamhet som ligger dem till last är

²⁵ NJA 1946 II s. 185.

²⁶ Prop. 1975:103 s. 541.

ojämnt fördelad. När det gäller jämkning av en revisors skadeståndsskyldighet på grund av en vårdslös revision kan med stöd av jämkningsregeln beaktas omfattningen av den oaktsamhet som ligger bolagsledningen, som tagit fram det felaktiga underlaget, till last. Det finns alltså utrymme för att med stöd av jämkningsregeln jämka skadeståndet för en revisor vars agerande i en sådan situation framstår som mindre klandervärt.

Det är emellertid inte säkert att en revisor, som genom vårdslös revision tillsammans med bolagsledningen orsakat en skada, generellt sett är att betrakta som mindre klandervärd än den bolagsledning som ansvarat för upprättandet av det bristfälliga underlag som revisorn haft att granska. Även om det finns en koppling mellan företagsledningens oaktsamhet och den efterföljande oaktsamhet som en revisor i ett sådant fall gör sig skyldig till måste hänsyn tas till bolagsorganens olika uppgifter. Revisorns rapporteringsplikt utlöses av att bolagsledningen har brutit i fullgörandet av sina uppgifter. I doktrinen har detta uttryckts som att revisorns uppdrag är parallellt med bolagsledningens.²⁷ Det sagda innebär att det inte är givet att det finns skäl för jämkning av revisorns skadeståndsskyldighet på den grunden att revisorn ”endast” ansvarat för granskningen och inte för upprättandet av det bristfälliga underlaget. För att jämkning ska kunna komma till stånd torde enligt detta resonemang fordras att det finns en mer betydande diskrepans mellan den culpa som åvilar revisorn respektive bolagsledningen. Utifrån nu nämnda ståndpunkt kan jämkning enligt gällande rätt främst komma i fråga om bolagsledningen agerat grovt oaktsamt och revisorns oaktsamhet varit förhållandevis ringa.

Enligt utredningens mening framstår gällande rätt på denna punkt som rimlig. Om jämkning ska ske för en av flera medverkande till en skada på den grunden att den oaktsamhet som ligger honom eller henne till last i sig är mindre allvarlig än den som andra medverkande gjort sig skyldig till bör skillnaden i graden av oaktsamhet dem emellan vara påtaglig. Det saknas därför skäl att justera jämkningsregeln i avsikt att ändra det rådande rättsläget. Med hänsyn till att ett syfte med rekvisitet ”handlingens art” i jämkningsregeln är just att möjliggöra hänsyn till graden av culpa hos de skadeståndsskyldiga framstår det vidare som obehövt att i regeln införa en ny skrivning

²⁷ Diamant, JT 2006/07 s. 172.

som ska bekräfta att regeln ska tillämpas på det sätt som nu sker. Utredningen föreslår därför inga förändringar i jämkningsregeln i det nu aktuella avseendet.

6.5.4 Hänsyn till ansvarsfördelningen mellan bolagsorganen

I associationsrättsliga sammanhang är det som framgått inte ovanligt att flera skadevällare medverkat till samma skada. Det är också, som anförts ovan, detta som ursprungligen motiverat den associationsrättsliga jämkningsregeln. De associationsrättsliga skadestandsreglerna har en stark koppling till uppdraget som bolagsorgan. Vid bedömningen av om organledamoten har varit oaktsam måste beaktas vilka uppgifter som åvilat ledamoten på grund av hans eller hennes uppdrag (se avsnitt 4.6.3). Det är därför naturligt att ansvarsfördelningen mellan bolagsorganen och innehållet i den ersättningskyldiga organledamotens uppdrag tillmäts betydelse när frågan om jämkning ska avgöras. I NJA 2006 s. 136 uttalade Högsta domstolen att hänsyn vid jämkning, på samma sätt som vid fördelning av regressansvar, kan tas till bland annat ”de plikter som åvilat envar av de medverkande på grund av hans organställning och till graden och arten av de olika personernas medverkan”.²⁸

Frågan är om det ändå kan finnas skäl att, som ett sätt att motverka en ansvarsförskjutning från bolagsledningen till revisorn, uttryckligen i jämkningsregeln föreskriva att ansvarsfördelningen mellan bolagsorganen ska beaktas vid jämkning. Syftet med ett sådant tillägg skulle vara att tydligare klargöra att det vid fråga om jämkning bör beaktas vilket uppdrag den ersättningskyldiga haft på grund av hans eller hennes organställning och på vilket sätt andra organledamöter samverkat till skadan.

Mot ett sådant förtydligande av jämkningsregeln kan anföras att det kan finnas en risk för att åtgärden skulle innebära ett ingrepp i de skadelidandes rättigheter motsvarande det som skulle följa av en ändring av det solidariska ansvaret, dvs. att man bakvägen för in ett delat ansvar. De skäl som anförts ovan mot en begränsning av det solidariska ansvaret skulle då göra sig gällande även här. Denna invändning förutsätter dock att en sådan justering av jämkningsregeln

²⁸ Se även NJA II 1946 s. 187 och avsnitt 4.9.1 ovan.

får till effekt att skadeståndsansvaret för den som inte ansvarat för att upprätta underlaget utan för granskningen av detsamma mera regelmässigt blir föremål för jämkning. Detta är emellertid inte avsikten och risken för att ett förtydligande av regeln skulle leda till en sådan tillämpning måste enligt utredningens mening bedömas som liten.

Det nu diskuterade tillägget skulle alltså inte förändra jämningsregelns karaktär av undantagsbestämmelse. Syftet med ett tillägg om att ansvarsfördelningen mellan bolagsorganen ska beaktas skulle i stället endast vara att förtydliga att detta är en omständighet bland andra att beakta när det ska avgöras om det finns skäl för jämkning. Av motiven till jämningsregeln är det vidare tydligt att det var en sådan tillämpning som avsågs när regeln infördes. Som framgått har Högsta domstolen också bekräftat att bestämmelsen ska tillämpas på detta sätt.

Ett tillägg i jämningsbestämmelsen om att ansvarsfördelningen mellan bolagsorganen ska beaktas kan därmed närmast betraktas som en kodifiering av gällande rätt, vilket i sig kan tala emot att det finns ett behov av att tillägget införs. Utredningen har dock ändå stannat för att det av tydlighetsskäl, och för att säkerställa att de nu diskuterade hänsynen verkligen får genomslag i rättstillämpningen, kan finnas ett värde i att detta uttryckligen framgår av bestämmelsen. Utredningen föreslår därför att ett sådant tillägg införs.

6.6 Ansvarsbegränsning genom avtal

Förslag: Det införs en möjlighet för revisorn att genom avtal med bolaget begränsa det interna skadeståndsansvaret gentemot bolaget. Ansvarsbegränsningen ska inte gälla för skador som vållats uppsåtligt eller av grov oaktsamhet. Vidare krävs att ansvarsbegränsningen är skälig och har godkänts av bolagsstämman.

Enligt gällande rätt är det inte ens beträffande det interna ansvaret gentemot bolaget möjligt för en revisor att avtalsvägen friskriva sig från det associationsrättsliga skadeståndsansvaret. Däremot har det ansetts möjligt att genom avtal med bolaget begränsa ansvaret när det gäller revisorns roll som rådgivare och en sådan begränsning av

ansvaret finns också i de allmänna villkor som tillhandahålls av FAR.²⁹ Enligt dessa villkor är ansvaret, i den mån detta inte regleras i lag, begränsat till ett maximibelopp uppgående till det högsta av antingen två gånger erlagt arvode för uppdraget eller tio gånger prisbasbeloppet. Begränsningen gäller inte när skadan orsakats genom uppsåt eller grov vårdslöshet. När det gäller förhållandet till tredje man anges i samma villkor att revisorn ska hållas skadelös av uppdragsgivaren för varje form av krav på ersättning som tredje man riktar mot revisorn. Om det kan visas att revisorn uppsåtligt handlat felaktigt eller förfarit grovt vårdslöst blir dock inte uppdragsgivaren ansvarig för krav från tredje man.

En möjlighet för revisorn att träffa avtal med revisionsklienten om begränsning av ansvaret var ett av de alternativ som kommissionen lade fram i sin rekommendation 2008 (se avsnitt 3.3). En sådan möjlighet att avtala om en ansvarsbegränsning i fråga om det lagstadgade revisionsarbetet har vidare införts i Storbritannien. Som beskrivits i avsnitt 5.3 har den närmare utformningen av ansvarsbegränsningen i brittisk rätt överlämnats åt parterna att bestämma, men det ansvarsbegränsande avtalet får inte gälla för mer än ett räkenskapsår i taget. Även i Danmark är det möjligt för revisorn att med bolaget avtala om ansvarsbegränsning i fråga om ansvar för lagstadgad revision (se avsnitt 5.2).

En möjlighet att begränsa ansvaret genom avtal mellan parterna skulle motverka risken för att bolagsledningens ansvar övervältras på revisorn. En sådan möjlighet bör också på sikt kunna leda till att fler aktörer blir aktuella för revisionsuppdrag i större bolag eftersom riskerna sänks. I och för sig kan även när det gäller en avtalsrättslig ansvarsbegränsning hävdas att en sådan riskerar att påverka skadeståndsansvarets preventiva funktion. På motsvarande sätt som när det gäller andra begränsningar av skadeståndsansvaret kan dock mot denna invändning anföras att det civilrättsliga ansvaret bara utgör en del av revisorns ansvar.

En fördel med att ansvarsbegränsningen görs beroende av att avtal om detta träffas mellan revisorn och revisionsklienten är att det överläts åt parterna, som får anses ha bäst insikt i vilka risker som är förknippade med uppdraget och den egna ekonomiska förmågan att bära ett eventuellt ersättningskrav, att bestämma ansvarets yttersta

²⁹ FAR:s Allmänna villkor – version 2014:1, Rådgivningstjänster.

gräns. En nackdel med en avtalslösning är dock att vissa revisionsbyråer kan komma att i konkurrensyfte avstå från att kräva att en sådan begränsning införs i avtalet. Det har gjorts gällande att möjligheten att avtala om ansvarsbegränsning inte utnyttjas särskilt frekvent i Storbritannien just på grund av att det upplevs som en konkurrensnackdel. Däremot synes avtal om ansvarsbegränsning i Storbritannien vara huvudregeln när det inte är fråga om lagstadgad utan frivillig revision.

Samtidigt som det är möjligt att vissa revisionsbyråer inte kommer att använda sig av möjligheten att begränsa ansvaret genom avtal är det inte osannolikt att den minskade riskexponering som ett sådant avtal innebär kan påverka revisionsarvodet, något som också torde påverka konkurrensen. Det är inte heller otänkbart att avtalsvillkor som begränsar revisorns ansvar gentemot bolaget även påverkar försäkringspremien för revisorns ansvarsförsäkring, vilket även det kan fungera som ett incitament för revisorn att ingå sådana överenskommelser.

Enligt utredningens mening finns det goda skäl för att införa en möjlighet för revisorn att genom avtal med bolaget begränsa ansvaret för skador även i revisionsverksamheten. Uppgörelser mellan bolaget och den som är ersättningsskyldig enligt 29 kap. 1–3 §§ ABL kan enligt 29 kap. 8 § endast träffas av bolagsstämman. Även beslut om att ingå avtal om ansvarsbegränsning bör godkännas av bolagsstämman med det majoritetskrav som följer av 7 kap. 40 § ABL.

I Storbritannien kan ett avtal om ansvarsbegränsning som nämnts ingås bara för ett räkenskapsår i taget. Utredningen har övervägt om en motsvarande tidsmässig begränsning bör gälla även här. Skälet för att knyta ansvarsbegränsningen till räkenskapsåret är att ägarkretsen i bolaget kan komma att ändras, och att det då kan framstå som motiverat att de nya ägarna inte under en längre tid blir bundna av en ansvarsbegränsning som godkänts av en tidigare bolagsstämma. I allmänhet förändras dock varken giltigheten av avtal som ett aktiebolag ingår eller avtalsinnehållet som sådant av att bolagets aktier byter ägare.³⁰ Enligt utredningens bedömning finns det inga tungt vägande skäl för att just ett avtal om ansvarsbegränsning skulle kräva bolagsstämmans årliga godkännande i de fall då revisionsuppdraget är längre än ett år.

³⁰ Bergström och Samuelsson, Aktiebolagets grundproblem, 5 uppl., 2015, s. 49.

Utredningen anser i stället att det är mer naturligt och ändamålsenligt att ansvarsbegränsningen kan ingås för revisorns hela mandatperiod. Eftersom huvudregeln är att en revisor väljs på ett år (9 kap. 21 § första stycket ABL) innebär en koppling till mandatperioden dessutom i praktiken ofta ingen annan ordning än om ansvarsbegränsningen skulle vara kopplad till räkenskapsåret. I de fall då revisionsuppdraget ingås för en längre tidsperiod (se 9 kap. 21 § andra stycket ABL) är det således enligt utredningens mening lämpligt att de villkor som avtalas för uppdraget kan gälla för hela mandatperioden. Utredningen föreslår därför ingen tidsmässig begränsning av avtal om ansvarsbegränsningar.

Möjligheten att avtala om ansvarsbegränsning bör i enlighet med vad som i allmänhet gäller för ansvarsbegränsningar inte kunna avse revisorns ansvar för sådana skador som vållats uppsåtligen eller av grov oaktsamhet. För att ett avtal om ansvarsbegränsning ska vara bindande gentemot bolaget bör vidare krävas att begränsningen är skälig. Oskäliga ansvarsbegränsningar kan visserligen generellt angripas med stöd av 36 § avtalslagen.³¹ För att göra kravet på att ansvarsbegränsningen ska vara skälig tydligt, och se till att kravet verkligen får genomslag i rättstillämpningen, bör det emellertid anges direkt i bestämmelsen i aktiebolagslagen att begränsningen ska vara skälig.

Liksom enligt brittisk rätt bör det i övrigt överlämnas åt parterna själva att närmare bestämma utformningen av ansvarsbegränsningen. Taket för skadeståndsskyldigheten kan således anges genom en beloppsmässig begränsning eller genom någon annan parameter som parterna kommer överens om.

Frågan är slutligen om ett avtal om ansvarsbegränsning bör kunna göras gällande bara gentemot bolaget självt eller även mot dess konkursbo. Som redogjorts för i avsnitt 5.2 kan en ansvarsbegränsning enligt dansk rätt inte göras gällande gentemot bolagets konkursbo. När det gäller denna fråga kan inledningsvis konstateras att konkurslagen inte innehåller någon allmän bestämmelse som binder konkursboet till konkursgäldenärens avtal. Utgångspunkten är i stället att konkursboet såsom egen juridisk person i princip står fritt utan massaansvar för de förpliktelser som kan följa av konkursgäldenär-

³¹ Se närmare Ramberg, JT 2010-11 nr 4 s. 918 ff. om jämkning av ansvarsbegränsning med stöd av 36 § avtalslagen.

ens avtal.³² Det sagda gäller dock inte undantagslöst. Ett konkursbo kan under vissa förutsättningar vara bundet av konkursgäldenärens avtal (se t.ex. NJA 1993 s. 641 angående frågan om ett konkursbos bundenhet av en skiljeklausul). Det skulle således inte vara helt systemfrämmande att föreskriva att ett avtal om ansvarsbegränsning binder även bolagets konkursbo.

Det som talar för att ansvarsbegränsningen ska kunna göras gällande även gentemot bolagets konkursbo är främst att den då blir ett mer effektivt medel för att uppnå de eftersträlvade effekterna för ansvarsfördelningen mellan bolagsorganen och för revisionsmarknaden. Fortfarande handlar det också om en begränsning endast av det interna ansvaret. Bolagets borgenärer skulle ändå, även i en konkurssituation, kunna föra en egen skadeståndstalan mot revisorn. Enligt utredningens mening går det dock inte att bortse ifrån att en regel om att konkursboet är bundet av en ansvarsbegränsning minskar utsikten för borgenärerna att erhålla utdelning i konkursen, eftersom konkursförvaltarens möjlighet att föra en skadeståndstalan för konkursboets räkning begränsas. Med tanke på att en möjlighet att avtalsvägen begränsa det associationsrättsliga skadeståndsansvaret ännu så länge är oprövad i svensk rätt kan det vidare finnas skäl för en viss inledande försiktighet. Utredningen anser därför att möjligheten till ansvarsbegränsning, i vart fall som ett första steg, bör införas endast i förhållande till bolaget självt men inte i förhållande till dess konkursbo. Det kan dock finnas skäl att, efter att möjligheten till ansvarsbegränsande avtal har funnits en tid, ompröva detta ställningstagande om det visar sig att denna möjlighet inte leder till att de eftersträlvade effekterna uppnås i tillräcklig utsträckning.

Utredningen föreslår därmed sammanfattningsvis att en möjlighet införs för revisorn att genom avtal begränsa det interna skadeståndsansvaret gentemot bolaget. Ansvarsbegränsningen ska inte gälla för skador som vållats uppsåtligen eller av grov oaktsamhet. Vidare krävs att ansvarsbegränsningen är skäligen och har godkänts av bolagsstämman.

³² Palmér och Savin, Konkurslagen, en kommentar (version den 31 oktober 2015, Zeteo), kommentaren till 3 kap. 1 § konkurslagen.

7 Ikraftträdande och övergångsbestämmelser

Förslag: De författningsändringar som föreslås ska träda i kraft den 1 januari 2018. Den nya bestämmelsen om utökad informationsskyldighet i bolagsstyrningsrapporten ska tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter december 2017.

Utredningens förslag avser bland annat en möjlighet för företag och företagets revisor att träffa avtal om ansvarsbegränsning och en utökad informationsskyldighet för sådana företag som enligt reglerna i årsredovisningslagen ska upprätta en bolagsstyrningsrapport. En vedertagen princip på redovisningsområdet är att de bestämmelser som företagen har att följa inte ändras under löpande räkenskapsår. Lagändringar träder som regel i kraft ett visst datum och tillämpas på räkenskapsår som inleds samma dag eller senare. Det finns inte anledning att avvika från denna princip när det gäller den föreslagna ändringen i årsredovisningslagen.

Med beaktande av den tid som beräknas åtgå för bland annat remittering och beredning inom Regeringskansliet, föreslås att ändringarna ska träda i kraft senast den 1 januari 2018.

Lagändringarna avseende jämkning blir tillämpliga i fråga om skadestånd till följd av skadefall som inträffar efter ikraftträdandet. Detta följer av allmänna rättsgrundsatser och behöver inte regleras i särskilda övergångsbestämmelser (se prop. 1972:5 s. 593).

8 Konsekvenser

8.1 Inledning

Utredningen föreslår att företag och företagets revisor ska kunna träffa avtal om ansvarsbegränsning avseende revisorns skadeståndsansvar. Utredningen föreslår också att de associationsrättsliga jämningsreglerna ska förtydligas genom att det i bestämmelserna uttryckligen anges att ansvarsfördelningen mellan bolagsorganen är en omständighet som kan beaktas vid bedömningen av om skadeståndet ska jämkas. Slutligen föreslår utredningen att sådana företag som är skyldiga att upprätta en bolagsstyrningsrapport i rapporten ska lämna upplysning om tecknade VD- och styrelseansvarsförsäkringar. De övergripande syftena med förslagen är dels att minska risken för samhällsskadligt stora skadestånd, dels att motverka en ansvarsförskjutning från bolagsledningen till revisorn (se närmare avsnitt 6.1).

I detta kapitel lämnas utredningens bedömning avseende de konsekvenser som förslagen kan förväntas få. Utredningen har följt de bestämmelser om konsekvensbeskrivningar som finns i 14–16 §§ kommittéförordningen (1998:1474). De föreslagna ändringarna berör bland annat revisorer, revisionsbyråer och de granskade företagen.

8.2 Konsekvenser för företag och enskilda

Genom utredningens förslag ges parterna en möjlighet att genom avtal begränsa revisorns skadeståndsansvar gentemot bolaget. Det är frivilligt för parterna att ingå avtal om ansvarsbegränsning och det ligger i sakens natur att konsekvenserna av detta förslag är beroende av i vilken utsträckning sådana avtal kan tänkas bli aktuella. Det är svårt att på förhand göra någon närmare bedömning av i vilken omfattning sådana avtal kommer att träffas. Därmed är det också

svårt att dra några säkra slutsatser beträffande förslaget konsekvenser.

I den mån möjligheten att avtala om ansvarsbegränsning utnyttjas bör emellertid förslaget leda till i huvudsak positiva konsekvenser för både revisorer och företag. Ett avtal om ansvarsbegränsning gör det möjligt att undvika att skadeståndsanspråken blir ohanterligt stora. Sådana avtal leder också till ökad förutsebarhet, på så sätt att de gör det möjligt för revisorn eller revisionsbyrån att förutse och bedöma storleken på ett eventuellt framtida skadeståndsanspråk från bolagets sida. Denna ökade förutsebarhet bör kunna påverka revisorers försäkringspremier, vilket i sin tur även bör påverka företagets kostnader för revisionstjänster på ett gynnsamt sätt. En avtalad ansvarsbegränsning får dock givetvis negativa konsekvenser för ett företag som åsamkats skada överstigande ansvarsbegränsningen.

Förslaget om att det i de associationsrättsliga jämningsbestämmelserna uttryckligen anges att ansvarsfördelningen mellan bolagsorganen är en omständighet att beakta när frågan om jämkning ska avgöras utgör ett förtydligande av bestämmelsens innebörd. Syftet är att klargöra att det vid bedömningen av om skadeståndsansvaret ska jämkas ska tas hänsyn till vilka plikter som åvilat envar av de medverkande organledamöterna på grund av hans eller hennes organställning. I princip handlar det om en kodifiering av gällande rätt, men den föreslagna ändringen bör kunna leda till att frågan om ansvarsfördelningen mellan bolagsorganen kommer något mer i fokus vid bedömningen av om jämkning ska ske. Det är dock förenat med svårigheter att göra några prognoser av huruvida ändringen kommer att leda till att skadestånd kommer att jämkas i flera fall än tidigare.

Skyldigheten för vissa företag att upprätta bolagsstyrningsrapport syftar till att bereda företagets intressenter bättre information om vilka principer för bolagsstyrning som tillämpas och hur dessa efterlevts. Förslaget om att de företag som redan i dag är skyldiga att lämna upplysningar i bolagsstyrningsrapport också ska lämna upplysning om tecknade VD- och styrelseansvarsförsäkringar innebär enligt utredningens bedömning en högst försumbar ökad administrativ börda för företagen. Däremot kan upplysningen vara av stort värde för en revisor som enligt associationsrättsliga skadeståndsregler är solidariskt ansvarig med övriga organledamöter. En upplysning om VD- och styrelseansvarsförsäkringar kan t.ex. förväntas underlätta överväganden om regressanspråk. En upplysning av nu

aktuellt slag får också antas vara intressant för t.ex. bolagets aktieägare och borgenärer.

Även om det alltså är svårt att göra några säkra uttalanden när det gäller vilka konsekvenser förslagen kommer att få för företagen och deras revisorer är det utredningens bedömning att de sammantaget kan antas bidra till att uppnå de ovannämnda syftena att motverka samhällsskadligt stora skadestånd för revisorsbranschen och att upprätthålla den ansvarsfördelning mellan organledamöterna som följer av den associationsrättsliga lagstiftningen.

8.3 Konsekvenser för staten

Utredningen bedömer att förslagen inte får några ekonomiska konsekvenser för staten.

8.4 Övriga konsekvenser

Utredningen bedömer att de lämnade förslagen är neutrala i förhållande till sysselsättningen i olika delar av landet. Inte heller bedöms förslagen ha någon påverkan på jämställdheten mellan könen eller uppnåendet av de integrationspolitiska målen.

De föreslagna åtgärderna avser att bidra till att den gällande ansvarsfördelningen mellan organledamöterna återspeglas vid fördelningen av skadeståndsansvaret. Det är osäkert i vad mån risken för skadestånd avhåller mindre och mellanstora revisionsbyråer från att ta sig an revisionsuppdrag i större företag. Det kan dock inte utslutas att risken för stora skadestånd, som en av flera faktorer, kan ha betydelse för den rådande marknadskoncentrationen för revisionstjänster. Utredningen bedömer därför att förslagen i viss mån på ett positivt sätt kommer att påverka mindre företags konkurrensförmåga och villkor i övrigt gentemot större företag.

9 Författningskommentar

29 kap. aktiebolagslagen (2005:551)

3 § En revisor, lekmannarevisor eller särskild granskare är ersättningskyldig enligt de grunder som anges i 1 §. Han eller hon ska även ersätta skada som uppsåtligen eller av oaktsamhet vållas av hans eller hennes medhjälpare. I de fall som avses i 9 kap. 44 § och 46 § andra stycket samt 10 kap. 18 § andra stycket denna lag samt 3 kap. 1 § lagen (2009:62) om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism svarar dock revisorn, lekmannarevisorn eller den särskilda granskaren endast för skada på grund av oriktiga uppgifter som han eller hon eller en medhjälpare har haft skälig anledning att anta var oriktiga.

Om ett registrerat revisionsbolag är revisor eller särskild granskare, är det detta bolag och den som är huvudansvarig för revisionen eller granskningen som är ersättningsskyldiga.

Genom avtal mellan bolaget och den som avses i första eller andra stycket kan ersättningsskyldigheten begränsas för skador som inte orsakats uppsåtligen eller av grov oaktsamhet. Ett sådant avtal är bindande för bolaget under förutsättning att ansvarsbegränsningen är skälig och har godkänts av bolagsstämman.

I paragrafen regleras den associationsrättsliga skadeståndsskyldigheten för revisorer m.fl. Enligt gällande rätt saknas möjlighet för en revisor att friskriva sig från det aktiebolagsrättsliga ansvaret. I ett nytt tredje stycke införs nu en bestämmelse som möjliggör för revisorn och bolaget att träffa avtal om ansvarsbegränsning beträffande sådana skador som inte orsakats uppsåtligen eller av grov oaktsamhet. Övervägandena finns i avsnitt 6.6.

Möjligheten för revisorer att begränsa sitt ansvar gäller enbart beträffande det interna ansvaret. Ett avtal om ansvarsbegränsning och är bindande gentemot bolaget under förutsättning att ansvarsbegränsningen är skälig och har godkänts av bolagsstämman. Det överlämnas åt parterna att närmare bestämma ansvarsbegränsningens

utformning. En sådan begränsning kan vara beloppsmässig eller utgå från någon annan parameter.

Det går inte göra några generella uttalanden om att endast ansvarsbegränsningar uppgående till vissa belopp etc. är skäliga. Frågan om ansvarsbegränsningens skälighet får i stället avgöras med utgångspunkt i en helhetsbedömning av vad som, med hänsyn till samtliga relevanta omständigheter, framstår som en rimlig riskavvägning.

I övrigt får bedömningen av om begränsningen är skälig överlämnas åt rättstillämpningen.

5 § Om någon är ersättningsskyldig enligt 1–3 §§, kan skadeståndet jämkas efter vad som är skäligt med hänsyn till handlingens art, skadans storlek, *ansvarsfördelningen mellan bolagsorganen* och omständigheterna i övrigt.

I paragrafen finns den associationsrättsliga jämningsbestämmelsen. Genom ett tillägg i bestämmelsen förtydligas att ansvarsfördelningen mellan bolagsorganen är en omständighet att beakta vid bedömningen av om skadeståndet ska jämkas. Övervägandena finns i avsnitt 6.5. Som framgår där är syftet med tillägget i princip endast att kodifiera gällande rätt.

När flera medverkat till samma skada gäller redan i dag att den oaktamhet som ligger var och en till last måste ställas i relation till vad uppdraget har bestått i (se NJA II 1946 s. 187 och NJA 2006 s. 136). Avsikten med tillägget är att göra detta tydligare, i syfte att motverka en ansvarsförskjutning från styrelse och VD till revisorn. Ett beaktande av ansvarsfördelningen ska dock inte göras bara när det gäller revisorns skadeståndsansvar utan också när det gäller frågan om jämkning av en enskild styrelseledamots eller VD:s skadeståndsansvar.

Av aktiebolagslagen följer vilka olika uppdrag som åvilar revisorn respektive styrelse och VD. Medan styrelse och VD ansvarar för räkenskapshandlingarna och förvaltningen samt för att årsredovisningen upprättas i laga ordning, har revisorn ett granskningsansvar. Som framhålls i allmänmotiveringen (se avsnitt 6.5.4) kan det inte generellt sägas att den som har granskningsansvar alltid är mindre klandervärd än den som har ansvarat för att upprätta underlagen. Genom tillägget att ansvarsfördelningen ska beaktas avses dock att åstadkomma ett förtydligande av att det kan finnas skäl för jämk-

ning av skadeståndet i de fall revisorn medverkat till en skada för vilken han eller hon inte framstår som huvudansvarig.

13 kap. lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar

2 § En revisor är ersättningsskyldig enligt de grunder som anges i 1 §. Revisorn ansvarar även för skada som uppsåtligen eller av oaktsamhet orsakas av revisorns medhjälpare. I fall som avses i 8 kap. 16 § andra stycket 3 denna lag och 3 kap. 1 § lagen (2009:62) om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism svarar dock revisorn endast för skada på grund av oriktiga uppgifter som revisorn eller revisorns medhjälpare har haft skäligen anledning att anta var oriktiga.

Om ett revisionsbolag är revisor, åligger ersättningsskyldigheten detta bolag och den som är huvudansvarig för revisionen. Om en sammanslutning eller ett revisionsorgan som avses i 8 kap. 4 § är revisor, åligger ersättningsskyldigheten den som har förrättat revisionen och den som har utsett honom eller henne.

Genom avtal mellan föreningen och den som avses i första eller andra stycket kan ersättningsskyldigheten begränsas för skador som inte orsakats uppsåtligen eller av grov oaktsamhet. Ett sådant avtal är bindande för föreningen under förutsättning att ansvarsbegränsningen är skälig och har godkänts av föreningsstämman.

Se kommentaren till 29 kap. 2 § ABL.

4 § Om någon är ersättningsskyldig enligt 1–3 §§, kan skadeståndet jämkas efter vad som är skäligt med hänsyn till handlingens *art*, skadans storlek, *ansvarsfördelningen mellan föreningsorganen* och omständigheterna i övrigt.

Ska flera ersätta samma skada, svarar de solidariskt för skadeståndet i den mån inte skadeståndsskyldigheten har jämkats för någon av dem enligt första stycket. Vad någon har utgett i skadestånd får krävas tillbaka från de andra efter vad som är skäligt med hänsyn till omständigheterna.

I bestämmelsen har gjorts vissa språkliga ändringar. I övrigt hänvisas till kommentaren till 29 kap. 5 § ABL.

9 kap. sparbankslagen (1987:619)

2 § En revisor, en lekmannarevisor eller en granskare i en sparbanks är ersättningsskyldig enligt de grunder som anges i 1 §. Han eller hon ska även ersätta skada som uppsåtligen eller av oaktsamhet vållas av en medhjälpare. I de fall som avses i 4 a kap. 21 § första stycket 3 och 4 b kap. 19 § andra stycket denna lag samt 3 kap. 1 § lagen (2009:62) om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism svarar dock revisorn, lekmannarevisorn eller granskaren endast för skada på grund av oriktiga uppgifter som han eller hon eller en medhjälpare har haft skäligen anledning att anta var oriktiga.

Om ett registrerat revisionsbolag är revisor eller granskare, är det detta bolag och den för revisionen eller granskningen huvudansvarige som är ersättningsskyldiga.

Genom avtal mellan banken och den som avses i första eller andra stycket kan ersättningsskyldigheten begränsas för skador som inte orsakats uppsåtligen eller av grov oaktsamhet. Ett sådant avtal är bindande för banken under förutsättning att ansvarsbegränsningen är skäligen och har godkänts av sparbanksstämman.

Se kommentaren till 29 kap. 2 § ABL.

3 § Om någon är ersättningsskyldig enligt 1–3 §§, kan skadeståndet jämkas efter vad som är skäligen med hänsyn till handlingens *art*, skadans storlek, *ansvarsfördelningen mellan bankens organ* och omständigheterna i övrigt.

I bestämmelsen har gjorts vissa språkliga ändringar. I övrigt hänvisas till kommentaren till 29 kap. 5 § ABL.

11 kap. lagen (1995:1570) om medlemsbanker

2 § En revisor, en lekmannarevisor eller en granskare i en medlemsbank är ersättningsskyldig enligt de grunder som anges i 1 §. Han eller hon ska även ersätta skada som uppsåtligen eller av oaktsamhet vållas av en medhjälpare. I de fall som avses i 7 a kap. 21 § första stycket 3 och 7 b kap. 19 § andra stycket denna lag samt 3 kap. 1 § lagen (2009:62) om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism svarar dock revisorn, lekmannarevisorn eller granskaren endast för skada på grund av oriktiga uppgifter som han eller hon eller en medhjälpare har haft skäligen anledning att anta var oriktiga.

Om ett registrerat revisionsbolag är revisor eller granskare, är det detta bolag och den för revisionen eller granskningen huvudansvarige som är ersättningsskyldiga.

Genom avtal mellan banken och den som avses i första eller andra stycket kan ersättningsskyldigheten begränsas för skador som inte orsakats uppsåtligen eller av grov oaktsamhet. Ett sådant avtal är bindande för banken under förutsättning att ansvarsbegränsningen är skälig och har godkänts av föreningsstämman.

Se kommentaren till 29 kap. 2 § ABL.

4 § Om någon är ersättningsskyldig enligt 1–3 §§, kan skadeståndet jämkas efter vad som är skäligt med hänsyn till handlingens art, skadans storlek, *ansvarsfördelningen mellan bankens organ* och omständigheterna i övrigt.

Se kommentaren till 29 kap. 5 § ABL.

5 kap. stiftelselagen (1994:1220)

2 § En revisor är ersättningsskyldig enligt de grunder som anges i 1 §. Revisorn ansvarar även för skada som uppsåtligen eller av oaktsamhet orsakas av revisorns medhjälpare. I fall som avses i 4 kap. 15 § andra stycket 2 denna lag och 3 kap. 1 § lagen (2009:62) om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism svarar dock revisorn endast för skada på grund av oriktiga uppgifter som revisorn eller revisorns medhjälpare har haft skälig anledning att anta var oriktiga.

Om ett revisionsbolag är revisor, är det bolaget och den som är huvudansvarig för revisionen som är ersättningsskyldiga.

Genom avtal mellan stiftelsen och den som avses i första eller andra stycket kan ersättningsskyldigheten begränsas för skador som inte orsakats uppsåtligen eller av grov oaktsamhet. Ett sådant avtal är bindande för stiftelsen under förutsättning att ansvarsbegränsningen är skälig och har godkänts av den som enligt 4 kap. 1 § utser revisorn.

Se kommentaren till 29 kap. 2 § ABL.

3 § Om någon är ersättningsskyldig enligt 1 eller 2 §, kan skadeståndet jämkas efter vad som är skäligt med hänsyn till handlingens art, skadans storlek, *ansvarsfördelningen mellan stiftelsens organ* och omständigheterna i övrigt.

Ska flera ersätta samma skada, svarar de solidariskt för skadeståndet i den mån inte skadeståndsskyldigheten har jämkats för någon av dem enligt första stycket. Vad någon har utgett i skadestånd får krävas tillbaka från de andra efter vad som är skäligt med hänsyn till omständigheterna.

I bestämmelsen har gjorts vissa språkliga ändringar. I övrigt hänvisas till kommentaren till 29 kap. 5 § ABL.

Revisionslagen (1999:1079)

37 § En revisor som när han eller hon fullgör sitt uppdrag uppsåtligen eller av oaktsamhet skadar företaget ska ersätta skadan. Detsamma gäller när skadan tillfogas någon annan genom överträdelse av denna lag eller tillämplig lag om årsredovisning. En revisor ska även ersätta skada som uppsåtligen eller av oaktsamhet vållas av revisorns medhjälpare. I fall som avses i 36 § andra stycket denna lag och 3 kap. 1 § lagen (2009:62) om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism svarar dock revisorn endast för skada på grund av oriktiga uppgifter som revisorn eller revisorns medhjälpare har haft skälig anledning att anta var oriktiga.

Om ett registrerat revisionsbolag är revisor, är det detta bolag och den för revisionen huvudansvarige som är ersättningskyldiga.

Genom avtal mellan företaget och den som avses i första eller andra stycket kan ersättningskyldigheten begränsas för skador som inte orsakats uppsåtligen eller av grov oaktsamhet. Ett sådant avtal är bindande för företaget under förutsättning att ansvarsbegränsningen är skälig.

Se kommentaren till 29 kap. 2 § ABL.

38 § Om någon är ersättningsskyldig enligt 37 §, kan skadeståndet jämkas efter vad som är skäligt med hänsyn till handlingens art, skadans storlek, *ansvarsfördelningen mellan de som kan vara skadeståndsskyldiga* och omständigheterna i övrigt.

I paragrafen regleras jämkning av revisorerers m.fl. skadeståndsansvar enligt 37 § revisionslagen.

Reglerna i revisionslagen omfattar flera olika företagsformer. För handelsbolag, kommanditbolag och enkla bolag finns associationsrättsliga bestämmelser om skadestånd till bolaget i lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag. Av 2 kap. 14 § lagen om handelsbolag och enkla bolag följer att en bolagsman som uppsåtligen eller

av oaktsamhet skadar bolaget när han eller hon fullgör sina uppgifter ska ersätta skadan. I lagrummet regleras enbart skadeståndsansvaret gentemot bolaget. Reglerna i 2 kap. 14 § lagen om handelsbolag och enkla bolag är tillämpliga också i fråga om kommanditbolag och enkla bolag (jfr 3 kap. 1 § och 4 kap. 2 § lagen om handelsbolag och enkla bolag). I fråga om enkla bolag tillkommer skadeståndsrätten bolagsmännen, eftersom det enkla bolaget saknar rättspersonlighet. När det gäller handelsbolag anges i förarbetena att borgenärsskyddet allmänt sett är väl tillgodosett med hänsyn till delägarnas solidariska ansvar för bolagets åtagande mot tredje man (prop. 1979/80:143 s. 119). Andra än bolaget kan kräva skadestånd av bolagsmännen antingen på kontraktsrättslig grund eller enligt skadeståndslagen.

Mot bakgrund av att reglerna i revisionslagen omfattar flera olika företagsformer, och att revisionslagen i sig endast reglerar revisorns skadeståndsansvar, har tillägget i jämkningsbestämmelsen fått en annan utformning än i de övriga associationsrättsliga jämkningsbestämmelserna. I övrigt hänvisas till kommentaren till 29 kap. 5 § ABL.

6 kap. årsredovisningslagen (1995:1554)

6 § Förvaltningsberättelsen för ett aktiebolag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad ska innehålla en bolagsstyrningsrapport, om inte bolaget har valt att med stöd av 8 § i stället upprätta en bolagsstyrningsrapport som är skild från årsredovisningen.

Bolagsstyrningsrapporten ska innehålla upplysningar om

1. vilka principer för bolagsstyrning som tillämpas, utöver de principer som följer av lag eller annan författning, och var uppgifter om dessa finns tillgängliga,

2. de viktigaste inlagen i bolagets system för intern kontroll och riskhantering i samband med den finansiella rapporteringen,

3. direkta eller indirekta aktieinnehav i bolaget som representerar minst en tiondel av röstetalet för samtliga aktier i bolaget,

4. begränsningar i fråga om hur många röster varje aktieägare kan avge vid en bolagsstämma,

5. bestämmelser i bolagsordningen om tillsättande och entledigande av styrelseledamöter samt om ändring av bolagsordningen,

6. bolagsstämmans bemyndiganden till styrelsen att besluta att bolaget ska ge ut nya aktier eller förvärva egna aktier,

7. hur bolagsstämman fungerar, bolagsstämmans huvudsakliga beslutanderätt, aktieägarnas rättigheter och hur dessa rättigheter utövas, i den omfattning som dessa förhållanden inte framgår av lag eller annan författning,

8. hur styrelsen och, i förekommande fall, inom bolaget inrättade kommittéer är sammansatta och hur de fungerar, i den omfattning som dessa förhållanden inte framgår av lag eller annan författning,

9. *ansvarsförsäkring för styrelseledamöter och verkställande direktör.*

Om bolaget inte tillämpar någon kod för bolagsstyrning, ska skälen för detta anges. Om bolaget tillämpar en kod för bolagsstyrning, ska det i förekommande fall anges vilka delar av koden som bolaget avviker från och skälen för detta.

I paragrafen finns regler om skyldighet för aktiebolag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad att upprätta bolagsstyrningsrapport och den information som rapporten ska innehålla. Övervägandena finns i avsnitt 6.2.

I bestämmelsens andra stycke har lagts till en ny punkt. Enligt den nya punkten 9 ska bolagsstyrningsrapporten innehålla upplysning om tecknade ansvarsförsäkringar för styrelseledamöter och VD. Det är fråga om ett krav på att företagen lämnar upplysning om förekomsten av VD- och styrelseansvarsförsäkringar. Någon skyldighet att lämna närmare information om försäkringens villkor följer inte av bestämmelsen. Upplysningskyldigheten omfattar endast sådana försäkringar som genom bolagets försorg har tecknats för VD:s och styrelseledamöters räkning, inte sådana försäkringar som dessa personer kan ha tecknat själva.

Skyldighet att upprätta bolagsstyrningsrapport åligger också bankaktiebolag, kreditmarknadsbolag, värdepappersbolag och försäkringsbolag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad. Reglerna om bolagsstyrningsrapport i 6 kap. 6–9 §§ årsredovisningslagen är tillämpliga även för nu nämnda bolag (jfr 6 kap. 1 § lagen [1995:1559] om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag samt 6 kap. 1 § lagen [1995:1560] om årsredovisning i försäkringsbolag).

Särskilda yttranden

Särskilt yttrande av experterna Helene Agélie och Anna-Clara af Ekenstam

Enligt kommittédirektiven (Dir. 2014:36) har utredarens uppgift varit att överväga på vilket sätt de nya EU-reglerna och utformningen av revisorns skadeståndsansvar påverkar vilka möjligheter en revisionsbyrå har att åta sig revisionsuppdrag i s.k. företag av allmänt intresse (dvs. företag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad och finansiella företag). Utredaren skulle dessutom överväga om ansvarsfördelningen mellan bolagsorganen kunde förtydligas i något avseende.

Vi välkomnar utredningens uppfattning att såväl intresset av att minska risken för samhällsskadligt stora skadestånd som intresset av att motverka en ansvarsförskjutning från bolagsledningen till revisorn motiverar en översyn av den gällande regleringen. Utredningen anser vidare att den rådande marknadskoncentrationen när det gäller företag av allmänt intresse är problematisk.

Enligt vår uppfattning är utredningens förslag steg i rätt riktning. Samtidigt anser vi att mer kraftfulla förändringar hade varit nödvändiga och att de angelägna frågeställningarna om ansvar i bolagssektorn även borde ha behandlats både ur ett samhälls- och rättspolitiskt perspektiv.

EU:s revisionspaket är ett synnerligen rigoröst regelverk som särskilt inriktar sig på revisioner av företag av allmänt intresse. Genom att bland annat kräva mer information i revisionsberättelsen och strängare regler i samband med tillhandahållandet av rådgivningstjänster till revisionskunder syftar regleringarna till att stärka revisionens kvalitet och revisorernas oberoende. Vidare ska tillsynsmyndigheten ha möjlighet att meddela fler disciplinära påföljder, såsom exempelvis sanktionsavgifter för revisorer och förbud i upp

till tre år för att åta sig revisionsuppdrag. Revisionspaketet syftar även till att stävja nuvarande marknadskoncentration. Dessa mål är svåra att förena, inte minst med beaktande av de senaste årens utveckling vad gäller benägenheten att stämma revisorer på uppseendeväckande stora belopp samt den skadeståndsrättsliga lagstiftningen innebärande ett solidariskt ansvar utan beloppsbegränsningar.

Eftersom lagstiftaren synes förutsätta att lagstadgade revisionsuppdrag, och särskilt sådana uppdrag som avser företag av allmänt intresse, ska utföras med hög revisionskvalitet och hög integritet, anser vi att lagstiftaren även har en skyldighet att skapa förutsättningar för att branschen kan behålla och även attrahera personer med efterfrågad kompetens som är villiga att åta sig dessa uppdrag. När det gäller implementering av EU-lagstiftning är möjligheterna till nationella särlösningar små. Däremot finns inga sådana internationella hinder när det gäller revisornas skadeståndsansvar. Tvärtom har EU uppmärksammat riskerna och uppmuntrat medlemsstaterna att se över sin lagstiftning på detta område.¹

Det solidariska ansvaret

I syfte att minska risken för samhällsskadligt stora skadestånd och att åstadkomma en rimligare ansvarsfördelning mellan revisorn och bolagsledningen har utredningen bland annat sett över bestämmelsen om det solidariska ansvaret. I avsnitt 6 ”Överväganden och förslag” diskuteras möjligheten att ersätta det solidariska ansvaret med ett proportionellt ansvar. Utredningens slutsats är emellertid att det inte finns skäl att föreslå någon ändring av det solidariska ansvaret. Beslutet motiveras bland annat enligt följande:

”En regel om delat ansvar skulle, på samma sätt som ett subsidiärt ansvar, i alltför hög grad begränsa de skadelidandes möjligheter att föra en legitim skadeståndstalan mot en revisor som genom ansvarsgrundande handlande orsakat eller medverkat till att orsaka skadan. Ett delat ansvar får dessutom antas leda till betydande svårigheter för de skadelidande att visa vem som ska ansvara för vad. Mot detta kan anföras att denna problematik ändå uppkommer i ett

¹ EU-kommissionens rekommendation om begränsning av det civilrättsliga ansvaret för lagstadgade revisorer och revisionsföretag, EUT L 162, 21.6.2008.

senare skede vid prövningen av regressansvaret. Vid en avvägning mellan skadevällarens och de skadelidandes intressen framstår det emellertid som mer befogat att skadevällaren får ta risken för att han eller hon inte har möjlighet att regressvis kräva andra som är ersättningsskyldiga för samma skada, samt också bära ansvaret för att inom ramen för en regressprocess lägga fram omständigheter som kan föranleda en annan fördelning än efter huvudtalet. Det får också antas att det är enklare för en av flera skadevällande än för en skadelidande att visa hur långt det egna ansvaret går.”

Den svenska associationsrättsliga skadeståndslagstiftningen baseras på ett solidariskt ansvar mellan styrelseledamöterna, den verkställande direktören och revisorn när dessa har orsakat eller medverkat till samma skada. Utöver att det solidariska ansvaret syftar till att värna den skadelidande har det även sin grund i dess preventiva funktion. Risken för skadeståndsansvar vid rena förmögenhetsskador ska alltså tjäna som incitament för att de personer som kan drabbas av skadestånd ska utföra sina uppdrag med sådan omsorg, insikt och handlingskraft som uppdraget enligt lag förutsätter.

Det kan konstateras att bristfälliga revisioner ofta förutsätter brister i företagets finansiella rapportering, dvs. att samtliga berörda organledamöter kan ha medverkat till skadan. Vi anser att en revisor ska ta ansvar för den skada som han eller hon har orsakat eller medverkat till. Problemet med den nuvarande konstruktionen är emellertid att de parter, gentemot vilka ersättningsanspråket kan riktas, inte är ekonomiskt jämbördiga. Det beror bland annat på att revisorer har en lagstadgad skyldighet att ha en ansvarsförsäkring, något som inte krävs av styrelseledamöterna eller den verkställande direktören. Även om det i praktiken till övervägande del förekommer att styrelseledamöter i företag av allmänt intresse har ansvarsförsäkringar, kan dessa belopp inte jämföras med de försäkringslösningar som revisionsbyråerna har och de ekonomiska medel som revisionsbyråerna antas kunna bidra med.

Av naturliga skäl är det alltså revisorerna och revisionsbyråerna som den skadelidande i första hand – oavsett om även styrelseledamöterna och den verkställande direktören har del i den uppstådda skadan – väljer att väcka talan mot. Även om lagen tillhandahåller en rättslig möjlighet att regressvis föra talan mot övriga organledamöter synes denna möjlighet sällan användas i praktiken, sannolikt för att revisionsbyrån inte anser att det lönar sig. Även om domstolen

skulle anse att styrelseledamöterna och den verkställande direktören varit medvållande och därför döms att betala ersättning saknas i praktiken ekonomiska medel hos de medvållande, i vart fall finns inte tillräckligt mycket att inhämta för att uppväga kostnaderna hänförliga till sådana processer.

Sammantaget leder detta till att det är revisorn som får bära större delen av risken för skadeståndsansvar med anledning av exempelvis bristfällig redovisning i ett bolag. Den del av ansvaret som enligt lag tillhör bolagsledningen överförs alltså inte till ”rätt” skadevållare. På samma sätt som lagstiftningen ska värna den skadelidande, bör lagstiftaren även ändra en lagstiftning som inte fungerar enligt de ursprungliga intentionerna. Vi anser att en lagstiftning, som medför att en skadevållande kan undgå att betala ersättning på grund av bristande betalningsförmåga – och som dessutom innebär att betalningsskyldigheten övervältras på en annan – måste ändras för att motverka nuvarande ansvarsförskjutning.

En lagstadgad begränsning av revisorns ansvar gentemot bolaget

I takt med att storleken och värdet på exempelvis de noterade företagen ökar, kan det antas att även ersättningsanspråken i skadeståndsärenden växer. Redan i dag ser vi ärenden med ersättningsanspråk i miljardklassen. Att skapa försäkringslösningar som täcker sådana anspråk är förenat med stora svårigheter. Detta förhållande motverkar också ambitionen att öka konkurrensen på revisionsmarknaden för företag av allmänt intresse.

Utredningen föreslår tydligare skrivningar i jämningsregeln samt en möjlighet att avtalsvägen begränsa skadeståndet gentemot bolaget. Som tidigare nämnts är detta steg i rätt riktning, men mot bakgrund av risken för höga skadeståndsanspråk förordar vi en lagstadgad begränsning av revisorns ansvar i företag av allmänt intresse.

Sådana förslag har tidigare diskuterats men aldrig lett till lagstiftning i Sverige. Kritiken mot förslagen har framför allt varit att det saknas skäl att särbehandla revisorerna i skadeståndshänseende. Mot detta kan framhållas att i företag av allmänt intresse finns det ett lagstadgat krav på att nämnda företag ska revideras av auktoriserade revisorer. Motsvarande lagstadgade skyldighet att utföra uppdrag åt denna typ av företag saknas för andra uppdragstagare, så-

som exempelvis advokater och andra rådgivare. Revisorer kan visserligen också utföra rådgivningsuppdrag men ska i sådana fall betraktas som vilken annan uppdragstagare som helst som har möjlighet att avtalsvägen reglera ansvaret.

Lagreglerade ansvarsbegränsningar är ingen utopi. De förekommer i ett flertal länder och är även en av de lösningar som anges i EU:s rekommendation från 2008. Ett sådant förslag lades fram i utredningen *Revisorers skadeståndsansvar* (SOU 2008:79) men ledde inte till ändrad lagstiftning. Förslaget avsåg dock en ansvarsbegränsning gentemot samtliga skadelidande och kritiken hänfördes framför allt till processuella och praktiska problem. Olika scenarier presenterades i propositionen som visade på svårigheterna med att bedöma en skada och även konsekvenserna för övriga skadelidande om "takiet" redan hade nåtts av den som stämde först.

Vi anser att det finns fog för en lagstadgad ansvarsbegränsning som endast riktar sig gentemot bolaget, som dessutom ska vara ett företag av allmänt intresse. Till bolaget bör även dess konkursbo räknas. Merparten av den kritik som riktades mot den tidigare utredningens förslag skulle på så sätt falla bort. Begränsningen skulle förslagsvis kunna sättas i relation till revisionsarvodet.

Avslutningsvis vill vi framhålla att frågan om revisorsansvaret flera gånger har varit föremål för översyn utan att konstaterade risker kopplade till skadeståndsanspråk lett till några lagändringar. Som nämnts ovan välkomnar vi att denna utredning bekräftar behovet av förändrad lagstiftning. En revisor ska självklart ta ansvar för en skada som hon eller han har medverkat till. Ökad benägenhet i samhället att stämna, fortsatt ansvarsförskjutning och allt högre ersättningsanspråk försvårar emellertid framväxten av kompetenta revisorer med hög integritet. Det är därför av yttersta vikt att lagstiftaren denna gång skapar förutsättningar för att revisorsyrket ska förbli attraktivt.

Särskilt yttrande av experten Claes Norberg

Sammanfattning

Utredningens förslag till lagändringar bör inte genomföras. Jag anser principiellt att den skadelidandes möjlighet till ersättning väger tyngre än de olika skäl för begränsningar av revisorernas ansvar som utredningen fört fram. Utredningens förslag medför en risk för att delat ansvar införs bakvägen, trots att det inte är syftet. Jag instämmer i de överväganden utredningen gjort avseende förkastade alternativ till ändringar, dvs. de bör inte genomföras. Rättsutvecklingen bör även i fortsättningen ske genom rättspraxis.

Jag anser också att utredningens tolkning av uppdraget går utöver direktiven till utredningen och att skälen för de förslag utredningen lägger fram är otydliga. Bl.a. saknas en precisering av vad som menas med samhällsskadligt stora skadestånd. Konsekvensanalysen är dessutom bristfällig. Det går därför inte att ta ställning till effekterna av förslagen.

Utredningens uppdrag

Utredningens uppdrag har enligt kommittédirektiven varit att överväga på vilket sätt de nya EU-reglerna och utformningen av revisorns skadeståndsansvar påverkar möjligheterna för en revisionsbyrå att åta sig uppdrag i företag av allmänt intresse (som enligt regeringens lagrådsremiss Revisorer och revision avgiven 3 mars 2016 är noterade företag och finansiella företag). Vidare har ingått i uppdraget att överväga om ansvarsfördelningen mellan bolagsorganen kan *förtydligas* (min kursivering) i något avseende.

I avsnitt 6.1 sägs att utredningen anser att såväl intresset av att minska risken för samhällsskadligt stora skadestånd som intresset av att motverka en *ansvarsförskjutning* (min kursivering) från bolagsledningen till revisorn motiverar en översyn av den gällande regleringen.

Jag anser att utredningen glider i förhållande till utredningsdirektiven genom att hänvisa till intresset av att minska risken för samhällsskadligt stora skadestånd. Utredningen preciserar inte heller vad som avses med samhällsskadligt stora skadestånd. Det är vidare inte klart om risken för samhällsskadligt stora skadestånd enbart ska

relateras till revision av företag av allmänt intresse eller om utredningen vill minska risken för skadestånd för revisorer generellt. Denna otydlighet kommer bl.a. till uttryck genom att såväl förslaget till ändring av jämningsregeln som möjligheten att begränsa ansvaret genom avtal avser alla företag oavsett kategori eller storlek.

Min uppfattning är också att ett förtydligande av ansvarsfördelningen är ett snävare uppdrag än att motverka en ansvarsförskjutning mellan bolagsorganen. Det senare öppnar för bredare rättspolitiska överväganden jämfört med om det endast handlar om att förtydliga (precisera) nuvarande ansvarsförutsättningar för respektive bolagsorgan. Jag anser därför att utredningen har gått utöver vad som framgår av kommittédirektiven.

EU-regler, marknadskoncentration m.m.

I avsnitt 6.1 utvecklas utgångspunkterna för utredningens överväganden. Där sägs bl.a. att den övergripande fråga som utredningen har att ta ställning till är om de nya EU-reglerna (det s.k. revisionspaketet) och utformningen av revisorns skadeståndsansvar påverkar möjligheterna för revisionsbyråer att åta sig uppdrag i företag av allmänt intresse. Enligt utredningen har det dock inte gått att finna direkta belägg för att risken för stora skadestånd avhåller andra byråer än de fyra största från att ta på sig revisionsuppdrag i stora företag och finansiella företag. En annan faktor som torde ha minst lika stor betydelse – enligt utredningen – är kostnaderna för att ta sig in på denna marknad, i form av uppbyggnad av kapacitet, kompetens och de system som finansiell efterlevnad (compliance) kräver.

Utredningen tar vidare upp risken för att kraven på skadestånd kan leda till att något av de stora revisionsnätverken går i konkurs, vilket skulle öka marknadskoncentrationen ytterligare. Utredningen konstaterar att det empiriska stödet är bräckligt såväl för att det är risken för höga skadestånd som avhåller andra byråer än de fyra stora revisionsnätverken från att ta sig an revisionsuppdrag i företag av allmänt intresse, som för att risken för att något av dessa nätverk till följd av stora skadestånd går i konkurs.

Utredningen anser dock att det inte är osannolikt att risken för stora skadestånd, som en av flera faktorer, kan ha betydelse för den rådande marknadskoncentrationen. Utredningen anser därför att det

trots allt finns anledning att överväga om det, genom en ändring av den gällande regleringen, går att minska risken för att skadestånd kommer att utdömas på samhällsskadliga nivåer.

Utredningen har i avsnitt 3.2 beskrivit marknadskoncentrationen i Sverige såvitt gäller revision av noterade företag. Däremot har inte utredningen gjort någon analys av vilken påverkan begränsningar av revisorns ansvar har haft för marknadskoncentrationen i de länder där sådana begränsningar har införts. En sådan undersökning hade enligt min mening varit relevant för att bedöma sambandet mellan ansvarsbegränsning för revisorer och marknadskoncentration för svensk del.

Utredningens uppdrag har varit att överväga på vilket sätt de nya EU-reglerna och utformningen av revisorns skadeståndsansvar påverkar möjligheterna för en revisionsbyrå att åta sig uppdrag i företag av allmänt intresse. Eftersom revisionspaketet ännu inte har trätt i kraft är det givetvis inte möjligt att med någon grad av säkerhet att bedöma vilka effekter det får för marknadskoncentrationen.

Syftet med vissa åtgärder i revisionspaketet är att minska marknadskoncentrationen vid revision av företag av allmänt intresse. Hit kan bl.a. hänföras krav på byrårotation, regler om delad revision, förbud mot s.k. Big Four-klausuler i lånevillkor m.m. och regler om upphandling av revisionstjänster. Min bedömning är dock att det finns flera skäl att tvivla på att dessa åtgärder kommer att minska marknadskoncentrationen. Ett sådant skäl är det som utredningen tar upp, nämligen att kostnaden för att etablera sig på marknaden för revision av företag av allmänt intresse är ett så stort hinder för marknadstillträde att det inte kompenseras av åtgärderna i revisionspaketet. Det kan också vara så att effekten kan bli olika i olika medlemsländer beroende på nationella marknadsförutsättningar. Ett annat skäl är att kravet på byrårotation i själva verket kan antas förvärpa marknadskoncentrationen vad gäller revisionstjänster, då den revisionsbyrå som ska roteras ut utesluts från att konkurrera om revisionsuppdraget. Åtgärderna i revisionspaketet kan därför komma att få motsatta konsekvenser än vad som varit avsett.

Sammanfattningsvis anser jag att det utifrån det underlag utredningen presenterat inte går att visa att ändringar av skadeståndsreglerna för revisorer skulle påverka marknadskoncentrationen. Andra faktorer har sannolikt större betydelse för vilka revisionsbyråer som kan åta sig revisionsuppdrag i företag av allmänt intresse. Vidare

kommer effekterna av revisionspaketet inte att bli kända förrän tidigast om ett par år. Redan nu kan dock befaras att revisionspaketet sannolikt ökar marknadskoncentrationen tvärtemot EU:s intentioner. Det framstår för mig som främmande att kompensera detta ”misslyckande” med att begränsa skadeståndsansvaret för revisorer. En sådan åtgärd kan i sin tur få andra konsekvenser som behöver utredas.

Förtydligande av den associationsrättsliga jämningsbestämmelsen

Utredningen föreslår ett förtydligande av jämningsregeln i 29 kap. 5 § aktiebolagslagen som innebär att jämkning kan ske efter vad som är skäligt med hänsyn till handlingens art, skadans storlek, *ansvarsfördelningen mellan bolagsorganen* och omständigheterna i övrigt.

Det framgår inte klart vilket av utredningens skäl för översyn av lagstiftningen som motiverar förtydligandet, skadestånd på samhällsskadlig nivå eller förskjutning av ansvaret från företagsledningen till revisorn. Eftersom det redan framgår av nuvarande lagtext att jämkning kan ske med hänsyn till skadans storlek, är det möjligen ansvarsförskjutningen mellan bolagsorganen som är utredningens främsta skäl för ändringen (se avsnitt 6.5.4 i utredningen). Oavsett vilket anser jag att förslaget att förtydliga regeln genom att lägga till ett led som innebär att man kan ta hänsyn till fördelningen mellan bolagsorganen inte bör införas. Ett tungt vägande skäl är att – vilket också framgår av utredningen – det av rättspraxis framgår att det går att ta hänsyn till ansvarsfördelningen vid tillämpningen av jämningsregeln. Jag anser inte att det finns ett behov att kodifiera gällande rätt.

Det som härutöver talar mot att införa ett sådant led i jämningsregeln är att utredningen är motsägelsefull rörande avsikten med ändringen. I utredningens överväganden (avsnitt 6.5.4) talas om en kodifiering av gällande rätt och att ändringen inte syftar till att införa delat ansvar bakvägen. Det framhålls vidare att syftet med tillägget endast är att förtydliga att det är en omständighet bland alla andra att beakta när det ska avgöras om det finns skäl för jämkning. I författningskommentaren (avsnitt 9) talas däremot om att ”När flera medverkat till samma skada gäller redan i dag att den som oaktsamhet som ligger var och en till last måste ställas i relation till

vad uppdraget består i”. Avsikten med tillägget är att göra detta tydligare, i syfte att motverka en ansvarsförskjutning från styrelse och VD till revisorn”. Det är sägs vidare att ”Genom tillägget att ansvarsfördelningen ska beaktas avses dock att åstadkomma ett förtydligande av att det kan finnas skäl för jämkning av skadeståndet i de fall revisorn medverkat till en skada för vilken han eller hon inte framstår som huvudansvarig”. En liknande formulering finns i konsekvensanalysen (avsnitt 8.2 i utredningen) men den är ännu mer preciserad. Där sägs att ”Syftet är att klargöra att det vid bedömningen av om skadeståndsansvaret ska jämkas ska tas hänsyn till vilka plikter som åvilat envar av de medverkande organledamöterna på grund av hans eller hennes organställning”.

Det är förvillande att tala om att något *ska* beaktas när det av förslaget till ändring av jämningsregeln framgår att ansvarsfördelningen *kan* beaktas. När man läser utredningens överväganden kan man få intryck av att respektive bolagsorgans ansvar för samma skada kan/ska komma att prövas två gånger, dels inom ramen för att pröva om skadeståndsansvar föreligger, dels inom ramen för överväganden om jämkning. Av utredningen får man dessutom intrycket av att jämkning regelmässigt ska ske när revisorn inte är huvudansvarig för skadan. Ett sådant synsätt innebär att den skadelidandes behov av full ersättning för skadan tillmäts mindre vikt.

En ordning som innebär ett ökat och regelmässigt behov av att tillämpa jämningsregeln, vilket utredningens skrivningar leder till, innebär att jämningsregelns karaktär av undantagsregel förändras. Det innebär också att förutsebarheten av huvudregeln (skadeståndsreglerna i 29 kap. 2 § aktiebolagslagen) minskar. Detta utgör enligt min uppfattning ytterligare ett skäl att motsätta sig ändringen av jämningsregeln.

Upplysning i bolagsstyrningsrapporten om förekomsten av ansvarsförsäkring för styrelseledamöter och verkställande direktör

Utredningen föreslår att det ska införas ett krav på att noterade och finansiella företag som ska upprätta bolagsstyrningsrapport ska upplysa om förekomsten av ansvarsförsäkring för styrelseledamöter och VD i bolagsstyrningsrapporten. Någon information ska inte lämnas om försäkringsvillkor. Det framgår av författningskommentaren

– men inte av förslaget till lagtext – att upplysningskravet endast omfattar ansvarsförsäkringar för styrelseledamöter och VD som tecknats genom bolagets försorg, inte försäkringar som dessa personer kan ha tecknat själva.

Enligt utredningen är syftet att främja en ändamålsenlig fördelning av ansvaret. I utredningen anges också att information om tecknade ansvarsförsäkringar kan antas underlätta överväganden om regress. Vidare sägs att informationen är viktig för aktieägare och borgenärer.

Min bedömning är att regeln får begränsad betydelse för regress och drivkraften att stämna VD och styrelse tillsammans med eller i stället för revisorn vid skada. När det gäller regress får antas att revisorn redan har kännedom om ansvarsförsäkringar tecknade av företaget. Vidare framgår av utredningen att ansvarsförsäkringar för styrelseledamöter och VD synes vara vanligt förekommande redan i dag i noterade företag. Jag anser därför att bestämmelsen inte bör införas.

Ansvarsbegränsning genom avtal

Utredningen föreslår att det införs en möjlighet för revisorn att genom avtal begränsa det interna skadeståndsansvaret mot bolaget. Ansvarsbegränsningen ska inte gälla för skador som vållats uppsåtligt eller av grov oaktsamhet. Vidare krävs att ansvarsbegränsningen är skälig och har godkänts av bolagsstämman.

Jag anser att förslaget inte bör genomföras. Det principiellt viktigaste argumentet är att en möjlighet för ett bolagsorgan att begränsa sitt ansvar genom avtal rubbar den grundläggande strukturen i associationsrätten. Det är inte rimligt att endast ett bolagsorgans ansvar ska kunna begränsas genom avtal.

Bestämmelsen föreslås efter förebild bl.a. från Storbritannien. När det gäller erfarenheterna från Storbritannien sägs i utredningen att möjligheten till avtalsbegränsning inte utnyttjas särskilt frekvent p.g.a. att begränsningen upplevs som en konkurrensnackdel. Däremot är sådana klausuler vanligt förekommande vid frivillig revision. Utredningen har dock inte gjort någon fördjupad genomgång av konsekvenserna i Storbritannien eller i andra länder där begränsning av revisorsansvaret är möjlig genom avtal. I stället för utredningen egna

resonemang om vissa möjliga effekter av förslaget. Jag anser dock att utredningens resonemang om konsekvenser är bristfälliga. Det framstår vidare som märkligt att använda Storbritannien som förebild då den möjlighet som finns där att avtalsvägen begränsa ansvaret inte används i någon högre grad.

Ur revisorns och revisionsbyråns perspektiv är det lätt att se fördelarna med en ansvarsbegränsning genom avtal. Fördelarna för bolaget och dess ägare är däremot mer otydliga. Möjligheten att få igenom en avtalsbegränsning kommer att vara avhängig av hur ägarna agerar och hur förhandlingsstyrkan fördelar sig i olika företag och olika situationer. Utredningen har inte alls belyst dessa förhållanden, vilket framstår som en allvarlig brist. Utredningens påstående att det är en nackdel att vissa revisionsbyråer i konkurrenssyfte kan komma att avstå från att kräva ansvarsbegränsning genom avtal är dessutom märkligt. Förekomsten av olika villkor på en marknad är knappast ett problem. I stället borde risken för kartellbildning och negativa konsekvenser för en väl fungerande revisionsmarknad analyseras. Detta saknas dock i utredningen.

Utredningen för också ett resonemang om att begränsad risk kan leda till lägre revisionsarvoden och lägre försäkringspremier för revisionsbyråerna. Sänkt revisionsarvode kan visserligen vara ett incitament för bolagets ägare, men samtidigt måste detta balanseras mot den förhöjda risk som måste bäras av bolaget (t.ex. genom höjda captivkostnader). Detta diskuteras inte i utredningen. För såväl bolagsföreträdare som aktieägare kan det vara mycket svårt att på förhand bedöma vad som är en skälig ansvarsbegränsning för ett bolagsorgan. Priset för en förlorad möjlighet att ställa krav på revisorn är svårt att bestämma, men kan typiskt sett i många fall vara mycket högt.

Utredningen har övervägt att låta avtalsbegränsningen få verkan också mot företagets konkursbo men inte lagt fram något sådant förslag. Om en möjlighet till begränsning av ansvaret genom avtal införs anser jag att avtalet inte ska gälla mot konkursboet. Tilläggas kan också att avtal som ger verkan mot konkursboet rimligen borde föranleda kreditgivare att införa lånevillkor som innebär att företaget inte tillåts ingå avtal om ansvarsbegränsning för revisorer.

Konsekvensutredningen

Konsekvenserna av förslagen är ofullständigt belysta. Konsekvensutredningen uppfyller inte de krav som ställs i förordningen (2007:1244) om konsekvensutredning vid regelgivning, som ska tillämpas enligt 15 a § kommittéförordningen (1998:1474). Jag anser att konsekvensutredningen bl.a. har brister avseende beskrivningen av berörda företag utifrån antal, storlek och bransch; påverkan på berörda företags kostnader (både när det gäller administrativa kostnader och andra kostnader), tidsåtgång och verksamhet; påverkan på konkurrensförhållanden och hänsyn till små företag vid reglernas utformning.

Kommittédirektiv 2014:36

Revisorer och revision – nya EU-regler

Beslut vid regeringssammanträde den 13 mars 2014

Sammanfattning

En särskild utredare ska överväga vilka lagändringar som behövs för att anpassa svensk rätt till de nya EU-regler om revisorer och revision som sannolikt antas inom den närmaste tiden. Reglerna syftar bl.a. till att höja kvaliteten på revisionen inom EU och att stärka den finansiella stabiliteten.

Uppdraget omfattar frågor om bl.a. revisionsutskott, val och entledigande av revisorn, revisorns opartiskhet och självständighet i förhållande till revisionsklienten, sanktioner samt det allmännas tillsyn över revisorer och revisionsklienter.

Utredaren ska också överväga om ansvarsfördelningen mellan bolagets revisor, styrelse och verkställande direktör bör förtydligas.

Uppdraget ska redovisas senast den 1 april 2015.

Det nuvarande regelverket om revisorer och revision

De grundläggande reglerna om revisorer finns i revisorslagen (2001:883). De grundläggande reglerna om revision finns bl.a. i aktiebolagslagen (2005:551), revisionslagen (1999:1079), försäkringsrörelselagen (2010:2043) och lagen om bank- och finansieringsrörelse (2004:297). Dessa grundläggande regler kompletteras med normer som utvecklas inom ramen för god revisorssed och god revisionssed.

De svenska reglerna om revisorer och revision grundar sig till stor del på EU-rätten och på internationella revisionsstandarder.

EU-rätten består av det s.k. revisorsdirektivet från 2006 (direktiv 2006/43/EG om lagstadgad revision). Direktivet, som ersatte ett tidigare, mindre omfattande direktiv från 1984, genomfördes i svensk rätt genom bestämmelser i bl.a. revisorslagen och aktiebolagslagen. Se prop. 2008/09:135 Revisionsutskott m.m.

De nya EU-rättsakterna om revisorer och revision

Europeiska kommissionen lämnade den 30 november 2011 ett förslag till direktiv om ändring av revisorsdirektivet. Samma dag lämnade kommissionen ett förslag till förordning om särskilda krav avseende lagstadgad revision av företag av allmänt intresse. Kommissionen, Europaparlamentet och Europeiska unionens råd har under förhandlingarna enats om rättsakternas innehåll. Den preliminära överenskommelsen innebär stora förändringar för revisionsbranschen och för näringslivet i stort i fråga om revision.

Ett övergripande syfte med förslagen, som sammantaget innehåller ett hundratal artiklar, är enligt kommissionen att utforma regelverket om revisorer och revision på ett sätt som bidrar till den finansiella stabiliteten. Avsikten är att detta ska uppnås bl.a. genom åtgärder för att förtroendet för revision ska öka. Genom ökad insyn i och bättre förståelse för revisorns arbete ska skillnaden mellan vad som allmänt förväntas av en revision och det arbete som revisorn faktiskt utför. Vidare eftersträvas en högre revisionskvalitet. Ett mer kritiskt förhållningssätt från revisorerna ska åstadkommas genom en förstärkning av deras oberoende och objektivitet. Kommissionens förhoppning är även att konkurrensen i fråga om uppdrag som revisor i stora företag ska öka och att revisionsmarknaden därmed ska bli mindre sårbar. Slutligen är avsikten att stärka den inre marknaden för revisionstjänster och att förbättra tillsynen över revisorer och även över revisionsklienter såvitt avser revisionen.

Den preliminära överenskommelsen innebär att vissa frågor om revision av företag av allmänt intresse bryts ut ur det nuvarande regelverket för att i stället regleras i en förordning. Med företag av allmänt intresse avses börsnoterade företag och vissa finansiella företag. Eftersom en förordning blir direkt tillämplig i medlemsstaterna – och utesluter motsvarande nationella regler – innebär detta som huvudregel en full harmonisering i fråga om revision av sådana före-

tag. Direktivet ska fortsättningsvis innehålla regler som delvis gäller för all revision och delvis för revision enbart av en kategori företag.

Den preliminära överenskommelsen innebär i sak bl.a. följande i fråga om företag av allmänt intresse. Revisionsutskottet får utökade uppgifter. Revisorsvalet ska föregås av ett anbudsförfarande. Den revisionsbyrå som innehar uppdraget eller i vilken en vald revisor är verksam ska bytas ut med jämna mellanrum, som huvudregel när revisionsuppdraget har pågått i tio år (s.k. byrårotation). Revisionsberättelsen utökas, bl.a. genom mer information om hur revisionen har utförts. Viss fristående rådgivning förbjuds. Annan fristående rådgivning får endast utföras i den utstäckning ersättningen för tjänsterna uppgår till högst sjuttio procent av revisionsarvodet.

När det gäller de regler som har bäring på all revision kan nämnas följande. Revisionsberättelsens utformning regleras. Revisionen ska utföras i enlighet med internationella revisionsstandarder. Tillsynsmyndigheten ska ha möjlighet att besluta om vissa sanktioner, däribland ekonomiska sanktioner mot revisorer och revisionsklienter som inte följer reglerna, samt om tvångsmedel. Samarbetet på EU-nivå mellan tillsynsmyndigheterna stärks genom att det etableras en ny kommitté sammansatt av representanter från medlemsstaternas tillsynsmyndigheter.

Kommissionens förslag har behandlats i Europaparlamentet och i rådet. Förhandlingarna om förslagen är i ett slutskede. Tiden för genomförande är två år från ikraftträdandet.

Uppdraget

Det finns, med anledning av förslagen till nya EU-regler, ett behov av att analysera och överväga ett stort antal frågor som gäller lagstiftningen om revisorer och revision. En särskild utredare bör få i uppdrag att göra detta. Utredaren får följande uppdrag.

Utredaren ska utarbeta nödvändiga lagförslag för att genomföra de regler som föreslås i EU-direktivet. Utredaren ska även utarbeta nödvändiga författningsförslag för att anpassa svensk rätt till de regler som föreslås i den direkt tillämpliga EU-förordningen. Samtliga förslag ska motiveras.

Det övergripande målet med ändrade bestämmelser om revisorer och revision ska vara dels att revisionskvaliteten höjs, dels att

revisionsreglerna bidrar ytterligare till den finansiella stabiliteten. Därutöver ska regelverket om möjligt bidra till en mindre sårbar marknad för revisionstjänster. Revisorns skattekontrollerande och brottsförebyggande funktion ska också värnas.

Av stor betydelse för revisionskvaliteten är revisorns kompetens samt opartiskhet och självständighet, liksom att de regler som inverkar på revisionen är klara och tydliga.

Avgörande för den finansiella stabiliteten är att det finns ett grundmurat förtroende för de finansiella företagen. Deras samhällsviktiga funktioner, där staten har ett särskilt ansvar, ger anledning att ställa än högre krav på revisionen av dessa företag. För att den finansiella informationen som ett finansiellt företag lämnar ifrån sig ska vara användbar för företagets intressenter, däribland tillsynsmyndigheten, krävs att den är tillförlitlig. En revision med starkt och synbart oberoende bidrar till att stärka förtroendet för informationens riktighet. Mot bakgrund av detta ska utredaren särskilt beakta att det kan finnas skäl för att utforma kraven på byrårotation så att revisorn i ett finansiellt företag byts ut oftare än vad EU-reglerna kräver.

Utredaren ska utgå ifrån och värna den svenska modellen för bolagsstyrning, bl.a. vid utformningen av reglerna om revisionsutskott samt val och entledigande av revisor. Utredaren ska i det sammanhanget beakta att näringslivets självreglering, t.ex. Svensk kod för bolagsstyrning, har en viktig roll.

Utredarens förslag ska vidare utformas så att företagens administrativa börda inte ökar mer än nödvändigt. Mer ingripande eller strängare regler än vad EU-reglerna kräver ska om möjligt undvikas. Med avseende på revision av finansiella företag kan det dock i vissa fall finnas skäl till strängare regler än vad som krävs, även om dessa leder till en ökad administrativ börda.

En viktig fråga när det gäller administrativa sanktioner mot revisorer och revisionsklienter är att förutsättningarna för en rättssäker och effektiv tillsyn blir så goda som möjligt. Utredaren ska belysa hur EU-reglerna om sanktioner och tvångsmedel påverkar tillsynen.

Utredaren ska beakta de eventuella delegerade akter eller genomförandeakter till reglerna om revisorer och revision som kommissionen antar. De akterna kan vara av sådant slag att de kan komma att påverka genomförandet av ändringsdirektivet respektive anpassningen av svensk rätt till förordningen. Det är därför viktigt att

delegerade akter och genomförandeakter beaktas i ett så tidigt skede som möjligt i lagstiftningsarbetet.

Vid utformningen av förslagen ska utredaren ansluta till den systematik och terminologi som används i svensk rätt. De lösningar som föreslås ska i möjligaste mån ligga i linje med de principer som hittills har legat till grund för lagstiftningen på området, inklusive gällande arbetsrättsliga regleringar.

Liksom vid all lagstiftning ska enkelhet, överskådlighet och konsekvens eftersträvas.

En särskild fråga, som Svenskt Näringsliv har väckt i en skrivelse till Justitiedepartementet (Ju2011/9226/L1), är om det i bolagsordningen för ett aktiebolag ska kunna anges flera möjliga mandattider för bolagets revisor. Mot bakgrund av de nya EU-reglerna ska utredaren överväga behovet av en förändring i detta avseende.

En revisor kan bli skadeståndsskyldig om revisorn uppsåtligt eller av oaktsamhet skadar revisionsklienten, en aktieägare eller någon annan. De nya EU-reglerna påverkar i viss mån ansvarets innebörd, bl.a. genom att revisionsberättelsen avseende årsredovisningen för ett företag av allmänt intresse får ett utökat innehåll. Samtidigt har skadeståndsansvaret betydelse för i vilken mån ett av EU-reglernas syften – skapandet av en mindre sårbar marknad för revisionstjänster – kan förverkligas. Vidare har revisorns skadeståndsansvar på senare tid varit föremål för diskussion (jfr även prop. 2012/13:61 s. 49 f.). Mot denna bakgrund ska utredaren överväga på vilket sätt EU-reglerna och utformningen av revisorns skadeståndsansvar påverkar vilka möjligheter en revisionsbyrå har att åta sig revisionsuppdrag i företag av allmänt intresse.

I den nämnda diskussionen om revisorns skadeståndsansvar har det gjorts gällande att det råder en viss osäkerhet kring hur revisorns ansvar för en skada som uppkommit på grund av fel i bolagets redovisning är avgränsat i förhållande till styrelsens och den verkställande direktörens ansvar för samma skada. Utredaren ska därför också överväga om ansvarsfördelningen mellan bolagsorganen kan förtydligas i något avseende. Även i denna del ska utredaren utgå ifrån och värna den svenska modellen för bolagsstyrning.

Utredaren får i mån av tid även ta upp andra närliggande frågor om revisorer eller revision som aktualiseras under utredningsarbetet.

Utredarens huvuduppgifter är således att

- följa arbetet som pågår inom EU när det gäller nya regler om revisorer och revision i ett ändringsdirektiv och en ny förordning,
- analysera vilka förändringar som måste göras i lagstiftningen som en direkt följd av ett antagande av ändringar av revisorsdirektivet respektive ett antagande av en ny förordning samt med anledning av eventuella delegerade akter och genomförandeakter,
- beakta att det när det gäller finansiella företag finns särskilt starka skäl att främja revisorns synbara oberoende, t.ex. i fråga om byrårotation,
- överväga om ansvarsfördelningen mellan revisorn, styrelsen och den verkställande direktören bör förtydligas, och
- utarbeta nödvändiga författningsförslag.

Konsekvensbeskrivningar

Utredaren ska allsidigt och grundligt belysa förslagets konsekvenser för näringslivet, det allmänna och andra intressenter. Om utredarens förslag medför ökade kostnader för det allmänna, ska förslag till finansiering redovisas.

Genomförande och redovisning av uppdraget

Vid bedömningen av förslagets påverkan på företagens kostnader ska utredaren ta hjälp av Tillväxtverket.

Utredaren ska i sitt arbete föra en dialog med och inhämta synpunkter från myndigheter, organisationer och intressenter i den utsträckning det behövs.

Utredaren ska hålla sig informerad om och samordna sitt arbete med genomförandet av relevanta EU-rättsakter, t.ex. ändringarna i det s.k. yrkeskvalifikationsdirektivet och i det s.k. redovisningsdirektivet, samt förslag till nya rättsakter som behandlas inom EU.

Vidare ska utredaren hålla sig informerad om och samordna sitt arbete med andra relevanta utredningar, t.ex. Utredningen om genomförande av EU-direktiv om redovisning och koncernredovisning (dir. 2012:126).

Utredaren ska hålla sig informerad om arbetet i andra länder med anledning av de nya EU-reglerna och i lämplig utsträckning samråda med berörda departement samt med kommissionen. Genomförandet i övriga nordiska länder ska uppmärksammas särskilt.

Utredaren ska vidare följa EU-institutionernas arbete med regler som ska komplettera de båda EU-rättsakterna (delegerade akter och genomförandeakter).

Uppdraget ska redovisas senast den 1 april 2015.

(Justitiedepartementet)

Statens offentliga utredningar 2016

Kronologisk förteckning

1. Statens bredbandsinfrastruktur som resurs. N.
2. Effektiv vård. S.
3. Höghastighetsjärnvägens finansiering och kommersiella förutsättningar. N.
4. Politisk information i skolan – ett led i demokratiuppdraget. U.
5. Låt fler forma framtiden!
Del A + B. Ku.
6. Framtid sökes –
Slutredovisning från
den nationella samordnaren
för utsatta EU-medborgare. S.
7. Integritet och straffskydd. Ju.
8. Ytterligare åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism. Fjärde penningtvättsdirektivet – samordning – ny penningtvättslag – m.m.
Del 1 + 2. Fi.
9. Plats för nyanlända i fler skolor. U.
10. EU på hemmaplan. Ku.
11. Olika vägar till föräldraskap. Ju.
12. Ökade möjligheter till modersmålsundervisning och studiehandledning på modersmål. U.
13. Palett för ett stärkt civilsamhälle. Ku.
14. En översyn av tobakslagen. Nya steg mot ett minskat tobaksbruk. S.
15. Arbetsklausuler och sociala hänsyn i offentlig upphandling – ILO:s konvention nr 94 samt en internationell jämförelse. Fi.
16. Kunskapsläget på kärnavfallsområdet 2016. Risker, osäkerheter och framtidsutmaningar. M.
17. EU:s reviderade insolvensförordning m.m. Ju.
18. En ny strafftidslag. Ju.
19. Barnkonventionen blir svensk lag. S.
20. Föräldraledighet för statsråd? Fi.
21. Ett klimatpolitiskt ramverk för Sverige. M.
22. Möjlighet att begränsa eller förbjuda odling av genetiskt modifierade växter i Sverige. M.
23. Beskattning av incitamentsprogram. Fi.
24. En ändamålsenlig kommunal redovisning. Fi.
25. Likvärdigt, rättssäkert och effektivt – ett nytt nationellt system för kunskapsbedömning. Del 1 + 2. U.
26. På väg mot en ny politik för Sveriges landsbygder – landsbygdernas utveckling, möjligheter och utmaningar. N.
27. Som ett brev på posten. Postbefordran och pristak i ett digitaliserat samhälle. N.
28. Vägen till självkörande fordon – försöksverksamhet. N.
29. Trygghet och attraktivitet – en forskarkarriär för framtiden. U.
30. Människorna, medierna & marknaden. Medieutredningens forskningsantologi om en demokrati i förändring. Ku.
31. Fastighetstaxering av anläggningar för el- och värmeproduktion. Fi.
32. En trygg dricksvattenförsörjning. Del 1 + 2 och Sammanfattning. N.
33. Ett bonus–malus-system för nya lätta fordon. Fi.
34. Revisorns skadeståndsansvar. Ju.

Statens offentliga utredningar 2016

Systematisk förteckning

Finansdepartementet

Ytterligare åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism. Fjärde penningtvättsdirektivet – samordning – ny penningtvättslag – m.m. Del 1 + 2. [8]

Arbetsklausuler och sociala hänsyn i offentlig upphandling – ILO:s konvention nr 94 samt en internationell jämförelse. [15]

Föräldraledighet för statsråd? [20]

Beskattningsprogram. [23]

En ändamålsenlig kommunal redovisning. [24]

Fastighetstaxering av anläggningar för el- och värmeproduktion. [31]

Ett bonus–malus-system för nya lätta fordon. [33]

Justitiedepartementet

Integritet och straffskydd. [7]

Olika vägar till föräldraskap. [11]

EU:s reviderade insolvensförordning m.m. [17]

En ny strafftidslag. [18]

Revisorns skadeståndsansvar. [34]

Kulturdepartementet

Låt fler forma framtiden! Del A + B. [5]

EU på hemmaplan. [10]

Palett för ett stärkt civilsamhälle. [13]

Människorna, medierna & marknaden
Medieutredningens forskningsantologi om en demokrati i förändring. [30]

Miljö- och energidepartementet

Kunskapsläget på kärnavfallsområdet 2016. Risker, osäkerheter och framtidsutmaningar. [16]

Ett klimatpolitiskt ramverk för Sverige. [21]

Möjlighet att begränsa eller förbjuda odling av genetiskt modifierade växter i Sverige. [22]

Näringsdepartementet

Statens bredbandsinfrastruktur som resurs. [1]

Höghastighetsjärnvägens finansiering och kommersiella förutsättningar. [3]

På väg mot en ny politik för Sveriges landsbygder – landsbygders utveckling, möjligheter och utmaningar. [26]

Som ett brev på posten. Postbefordran och pristak i ett digitaliserat samhälle. [27]

Vägen till självkörande fordon – försöksverksamhet. [28]

En trygg dricksvattenförsörjning. Del 1 + 2 och Sammanfattning. [32]

Socialdepartementet

Effektiv vård. [2]

Framtid sökes – Slutredovisning från den nationella samordnaren för utsatta EU-medborgare. [6]

En översyn av tobakslagen. Nya steg mot ett minskat tobaksbruk. [14]

Barnkonventionen blir svensk lag. [19]

Utbildningsdepartementet

Politisk information i skolan – ett led i demokratiuppdraget. [4]

Plats för nyanlända i fler skolor. [9]

Ökade möjligheter till modersmålsundervisning och studiehandledning på modersmål. [12]

Likvärdigt, rättssäkert och effektivt – ett nytt nationellt system för kunskapsbedömning. Del 1 + 2. [25]

Trygghet och attraktivitet – en forskarkarriär för framtiden. [29]