

Blendow Lexnova Expertkommentar - Affärsjuridik, februari 2016

Revisorns regressrätt gentemot bolagsledningen

Alltsedan revisionsbyrån PwC tvingades betala ut ett rekordskadestånd om nära 2 miljarder kronor har revisorernas position i aktiebolag förefallit obefogat exponerad i förhållande till bolagsledningars ansvar. Lagstiftaren har flera gånger misslyckats med att lösa relationen mellan de båda bolagsorganens skadeståndsansvar. I en nyligen avgjord regresstvist i Göta hovrätt tilldöms dock revisorn ersättning från styrelseledamoten som medverkat till skadan. Nedan diskuteras huruvida balansen mellan revisors och bolagslednings ansvar återupprättats eller om revisorer även fortsättningsvis får räkna med att klä skott för samtliga missförhållanden i bolags räkenskaper.

Fallet med den ostyriga verksamhetschefen

I Göta hovrätts dom [T 511-15](#) krävde en revisor ersättning från en ensam styrelseledamot i en regresstalan efter att ha blivit ersättningskyldig gentemot bolagets konkursbo genom en förlikning. Grunden för ersättningskravet var således att revisorn utfört sitt uppdrag oaktsamt och att det fanns ett orsakssamband mellan oaktsamheten och bolagets skada.

Bakgrunden till själva skadan var omfattande falsarier av bolagets verksamhetschef, tillika ensam firmatecknare. Verksamhetschefen var bolagets företrädare och enda egentliga aktör i Sverige. Falsarierna bestod bland annat av överföringar av bolagsegendom till verksamhetschefens kontrollbalanspliktiga företag, verksamhetsfrämmande uttag utan redovisning eller återbetalning samt helt falska fakturor. Verksamhetschefen befanns skyldig till brott (grov trolöshet mot huvudman samt grovt bokföringsbrott) och dömdes till 2,5 år i fängelse.

Således fanns två domar till grund för den regresstalan, dels brottmålet mot verksamhetschefen (B 1952-13), dels skadeståndmålet mot revisorn (T 4043-11). I regressmålet var domstolen tvungen att göra den principiellt intressanta avvägningen mellan de kontrolluppgifter som åligger styrelsen och de granskningsuppgifter som åligger revisorn. Eftersom revisorns ansvar redan var avgjort handlade T 511-15 framförallt om huruvida den organisation och kontroll som styrelsen utformat varit tillräcklig.

Den kontroll styrelsen företog förefaller relativt normal för ett mindre dotterbolag. Bolaget hade upprättat en intern ekonomifunktion, där personalen växlade under tiden för falsarierna. Därtill fanns en extern redovisningskonsult. Verksamhetschefen avrapporterade telefonledes, dagligdags eller veckovis, bolagets försäljning och projekt till styrelseledamoten. Bolaget tog fram månatliga ekonomiska rapporter samt kvartalsrapporter som "reviderades" av moderbolagets revisor och stämde av mot bolagets budget.

Inledningsvis tecknade verksamhetschefen bolagets firma i förening med moderbolagets ekonomichef, men efter två års samarbete gavs verksamhetschefen ensam firmateckningsrätt varvid falsarierna ökade i omfattning.

Styrelsen hade i praktiken delegerat avsevärda delar av den löpande förvaltningen och dagliga styrningen till verksamhetschefen. Det tycks som detta inte skett genom en formell delegation utan ad hoc. I praktiken fungerade verksamhetschefen som någon form av verkställande direktör, utan att

inneha den formella titeln. Möjligen kan det förhållandet att verksamhetschefen inte utsetts till verkställande direktör tyda på att det fanns någon form av kvardröjande misstro mot dennes förvaltningsförmåga.

Tingsrätten fann att styrelsen inte hade varit vårdslös mot bakgrund av bolagets ekonomiska styrning, förvaltning och kontrollfunktion. Styrelsen ska enligt tingsrätten i stor utsträckning kunna lita på uppgifter om bolaget fram till dess att den fått indikationer på att någon inte stämmer. På dessa grunder avslog tingsrätten revisorns krav på ersättning från styrelsen.

Hovrätten å sin sida konstaterade att det i efterhand stod klart att styrelsens kontroll av medelsförvaltningen i bolaget var otillräcklig eftersom verksamhetschefen lyckats undandra miljonbelopp innan det upptäcktes. Hovrätten ansåg att flera objektiva omständigheter talade för en "skärpt tillsyn" från styrelsens sida förelåg. Domstolen konstaterade bland annat att bolagets förvaltning och dagliga styrning dominerades helt av en enda person, att verksamhetschefens tidigare företag hade gått i konkurs samt att bolaget var kontrollbalanspliktigt och hade dålig ekonomi.

Hovrätten lyfte även fram subjektiva faktorer. Styrelsen bestod av en person med mångårig erfarenhet av kvalificerad affärsverksamhet och styrelsearbete, som anses ha varit kompetent och medveten om omständigheterna som föranledde skärpt tillsyn.

Omständigheterna visar inte att förskingringen ska ha varit särskilt svår att upptäcka. Den avsåg betydande belopp i förhållande till bolagets omsättning. Någon "kontroll i egentlig mening" över hur bolagets medel förvaltades utfördes inte, till exempel genom att titta på någon av de fakturor som utbetalats eller vilka transaktioner som skett på bolagets bankkonto. Att endast muntligen ställa frågor till verksamhetschefen ansågs inte vara en betryggande tillsyn givet dennes omfattande behörighet. Därmed fann rätten att det förelåg adekvat kausalitet mellan skada och styrelsens underlåtenhet. Det fanns flera handlingsalternativ vilka sannolikt lett till att oegentligheterna upptäckts, bl.a. attestrutiner, dualitet i medelsförvaltningen, efterhandskontroll av verifikationer och transaktioner på bankkontot. Fördelningen av skadeståndet till bolaget skulle ske genom att se till vad som var skäligen med hänsyn till omständigheterna. Hovrätten fann inte tillräckliga skäl att frångå huvudregeln för fördelningen av skadan, nämligen huvudtalet. Styrelsen fick således ersätta revisorn med hälften av det skadestånd han fått utbetala vid sin förlikning med bolaget.

Det aktiebolagsrättsliga ansvaret för kontroll

Den aktiebolagsrättsliga skadestandsregleringen hänför sig i stort sett till den allmänna skadestandsrätten. Det finns dock särskilda omständigheter som medför att det behövs speciella regler i aktiebolagsrätten. De skador som uppkommer i enlighet med ABL 29:13 är normalt sett rena förmögenhetsskador, vilka den allmänna skadestandsrätten endast ersätter under speciella omständigheter (det vill säga i princip vid brottsliga gärningar). Inom aktiebolagsrätten utgör skadestandsansvaret för rena förmögenhetsskador istället en viktig mekanism för att bolagsstyrningen ska fungera i praktiken, i detta fall att förhindra uppkomsten av brister i bolagsledningens organisation och förvaltning. Ett utvecklat ansvar för rena förmögenhetsskador aktiverar skadeståndets preventiva funktion. Om skadestandsansvaret inte träffar den verkliga skadevällaren går dock den effekten förlorad.

Som bekant ska styrelseledamöter, verkställande direktörer, revisorer och andra funktionärer i bolaget ersätta skador som de åsamkar bolag uppsåtligen eller av oaktsamhet vid fullgörandet av sina uppdrag (ABL 29:1-2). Detta så kallade interna ansvar gentemot bolaget är att skilja från det externa ansvaret gentemot aktieägare och andra, vilket inträder vid överträdelser av

aktiebolagslagen, årsredovisningslagen eller bolagsordningen. Om flera funktionärer medverkat till samma skada svarar de solidariskt för skadan (ABL 29:6). Vad någon funktionär betalat i skadestånd får återkrävas från de andra efter vad som är skäligt med hänsyn till omständigheterna. Skadeståndet kan även jämkas om det är skäligt med hänsyn till handlingens art, skadans storlek och omständigheterna i övrigt (ABL 29:5).

Bolagsorganens uppdrag

Avgörande för funktionärers skadeståndsansvar är således de handlingar de vidtar för att fullgöra sitt uppdrag. Rörande det externa ansvaret torde uppdraget syfta på den roll och funktion som funktionären upprätthåller inom bolagsstyrningen. Rörande det interna ansvaret torde uppdraget dock utgå från de reglerade och överenskomna arbetsuppgifter funktionären har åtagit sig att genomföra i sin egenskap av organledamot, en något snävare definition av funktionärens uppdrag.

Revisorns arbetsuppgifter framgår av ABL 9:3; revisorn ska granska bolagets årsredovisning och bokföring samt styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning. Revision inriktas mot flera delvis överlappande objekt, bland andra årsredovisningen, bokföringen, förvaltningen samt skatter och avgifter. Granskningen ska ske dels löpande, dels vid bokslut. På grundval av sitt arbete ska revisorn kunna uttala sig om dels bolagets räkenskaper, dels bolagsledningens förvaltning.

Styrelsens arbetsuppgifter är att svara för bolagets organisation och förvaltningen av bolagets angelägenheter (ABL 8:4). Det är en mycket vid beskrivning av styrelsens uppdrag som följdriktigt har preciserats i olika sammanhang (bland annat i utomrättsliga regelverk som StyrelseAkademiens Vägledning till god styrelsesed, 2014). Styrelsen ska enligt förarbetena tillse att bolagets organisation är ändamålsenlig, vilket innebär att organisationen måste inrymma funktioner och rutiner som är kvalitetssäkrande ([prop 1997/98:99](#)).

Särskilt vad gäller den ekonomiska sidan av styrelsens organisation och förvaltning har lagstiftaren på förekommen anledning återkommit med förtydliganden. Styrelsen ska fortlöpande bedöma bolagets ekonomiska situation och se till att bolagets organisation är utformad så att bokföringen, medelsförvaltningen och bolagets ekonomiska förhållanden i övrigt kontrolleras på ett betryggande sätt (ABL 8:4 3 st). Behovet av finansiell kontroll kan dock variera från bolag till bolag; det är styrelsens ansvar att utforma kontroller som motsvarar behovet i det enskilda fallet.

Även om styrelsens uppgifter är mest inriktade på styrning i syfte att driva affärsverksamhet har styrelsen alltså även en explicit kontrollerande uppgift i förhållande till bolagets bokföring och medelsförvaltning. Styrelsens uppgift är härvidlag tvåfaldig. För det första: organisationen av bolagets ekonomiska administration. Har styrelsen upprättat erforderliga rutiner för att finanserna registreras och kontrolleras på ett betryggande sätt? För det andra: löpande bedömning av finansiell information. Är den information som den ekonomiska administrationen producerar korrekt?

Parallella kontrollmekanismer

Revisorns uppdrag ligger således snarast i att säkerställa att årsredovisningen håller tillräckligt hög kvalitet, det vill säga följer tillämpliga normer, så att den fyller sin funktion som ett underlag för affärsbeslut. Revisorn har en bredare krets av intressenter att tillfredsställa än bara bolaget och aktieägarna, bland andra borgenärer, fiscus, anställda och affärspartner. Det övergripande syftet med revision är att dessa intressenter ska kunna känna tillit till de räkenskaper som producerats och godkänts av bolagets beslutsorgan så att bolaget kan göra affärer, få in riskkapital och på andra sätt agera visavi omvärlden.

Bolagsledningens organisation och förvaltning av bolaget är en uppgift som är ett resultat av deras uppdrag gentemot aktieägarna. Deras information till aktieägarna rörande uppdragets skötsel är ett naturligt utfall av historiska erfarenheter - många fall av misskötsel har skapat striktare reglering av uppgifterna, inklusive kvalitativ rapportering och intern finansiell kontroll. Bolagsledningens kontrollansvar kan tolkas som en markering av att ledningen inte kan undvika ansvar när de delegerar uppgifter till andra.

Revisorn har en speciell ställning i jämförelse med övriga bolagsorgan. Revisorn är inte vald eller formbar på det sätt som övriga organ i aktiebolagslagen är. Valet av revisor är i praktiken en upphandling av en professionell tjänst. Som den slopade revisionsplikten bekräftat är revision egentligen inte nödvändig för aktiebolagets funktionssätt. Revisorn fyller i grunden en normsäkrande roll: förvaltning och räkenskaper ska efterleva tillämpliga regelverk. Detta är förvisso främst för bolagens indirekta gagn, men i stor utsträckning hämtas revisionsfunktionens berättigande från samhällsekonomins behov av förtroende mellan dess aktörer.

Aktiebolagslagen innehåller således två permanenta kontrollmekanismer (även temporära kontrollmekanismer finns, bland annat särskild granskning) i revisorns granskning och styrelsens finansiella kontroll. Dessa mekanismer är aktiebolagsrättsligt parallella men i praktiken är de sammanlänkade eftersom deras syfte och objekt överlappar.

Samverkande orsaker

I normalfall är det i stort sett ogörligt att isolera vilken del av en skada av ifrågavarande natur som följer av bolagsledningens bristfälliga kontroll och vilken del som följer av revisorns bristfälliga granskning. De affärsmässiga beslut som tagits på grundval av årsredovisning har utgått från att siffrorna är korrekta utan att intressenten gör en mentalt medveten prövning av hur stor del av förtroendet som baserats på bolagsledningen och hur stor del som baserats på revisorn. Det råder därför ingen tvekan om att det finns ett samband mellan bolagsledningens och revisorns ansvar trots att de hänför sig till parallella arbetsuppgifter.

I [NJA 2006 s 136](#) uttalar Högsta domstolen:

"[m]ed den uppgift en revisor har måste man räkna med att om en revisor genom försumlig granskning ådragit sig skadeståndsansvar så har också styrelsen och verkställande direktör medverkat till skadan eftersom det är dessa bolagsorgan som upprättar årsredovisningen, organiserar bokföringen och svarar för förvaltningen."

I litteraturen brukar det uttryckas som att revisorns ansvar är accessoriskt till bolagsledningens ansvar, på samma sätt som en borgensmans förpliktelse är accessorisk till gäldenärens underliggande förpliktelse.

I Prosolvias- och Daydream-domarna (Hovrätten för Västra Sverige [T 4207-10](#) och [NJA 2014 s. 272](#)) drar domstolarna inte heller någon tydlig skiljelinje mellan revisorns och bolagsledningens ansvar för skada som uppkommit på grund av felaktig finansiell information i årsredovisning.

Högsta domstolen uttalar i Daydream-domen att:

"... det för frågan om en revisors ansvar normalt saknar betydelse vilken tillit en skadelidande har fäst just vid revisionsberättelsen; redan befogad tillit till information i årsredovisningen kan vara ansvarsgrundande, om revisionen av denna inte svarat mot de krav som följer av god revisionssed."

Det är således regelmässigt att revisor och bolagsledning är solidariskt ansvariga vid brister i den finansiella kontrollen som lett till skador för bolaget eller utomstående.

Förkastliga konsekvenser och förkastade lösningar

Revisors och bolagslednings skadeståndsansvar tycks således oupplösliga vilket lett till den oundvikliga följderna att skadelidande automatiskt riktar sina ersättningsanspråk mot revisorer. Eftersom revisorer är tvingade till att teckna en ansvarsförsäkring (enligt 27 § revisorslagen) blir de därmed även "the deep pocket", vilket Prosolvias-fallet visar med all önskvärd tydlighet.

Trots att det finns en möjlighet till regresstalan gentemot bolagsledningen som visas i det inledningsvis beskrivna rättsfallet utnyttjas denna möjlighet sällan av revisorer. Denna ovilja att gå vidare med en talan mot styrelseledamöter och verkställande direktörer har flera grunder. För det första finns det alltid en processuell risk och kostnad för att föra en sådan talan. För det andra har dessa bolagsfunktionärer troligen inte medel att ersätta revisorn (vilket ju var upphovet till att revisorn blev stämnd från början). För det tredje finns det en naturlig ovilja för revisorn att föra talan mot sina före detta klienter. Att väcka talan och utveckla en bärande argumentation mot styrelseledamöter och verkställande direktör ligger inte i revisorns långsiktiga intresse.

Den rådande regleringen och dess praktiska konsekvenser innebär följaktligen att revisorer får bära större delen av risken för bristfällig redovisning i aktiebolag. Den del av ansvaret som tillhör bolagsledningen överförs inte i tillräcklig utsträckning till skadevållaren, varvid skadeståndets preventiva verkan inte får effekt. Denna ordning innebär därmed att revisorns ansvarsförsäkring blir en sorts försäkring för redovisningsfalsarier till förmån för borgenärer och andra externa fordringsägare. Detta kan inte vara ett samhällsnyttigt upplägg, utan leder till dyrare revision och sämre finansiell information.

Frågeställningen är inte ny och flera förslag på lösning finns. En av de potentiella lösningarna är att göra revisorns ansvar subsidiär till bolagsledningens, vilket förespråkades i SOU 2008:79. Det subsidiära ansvaret skulle endast kunna göras gällande genom en talan mot revisorn av skadevållande styrelseledamot eller verkställande direktör. Utredningen föreslog även ett takbelopp för revisorns ansvar om 2 500 prisbasbelopp, cirka 100 miljoner kronor. Förslaget förkastades dock i regeringens proposition. En annan lösning är att införa en obligatorisk ansvarsförsäkring för styrelseledamöter, vilket avvisats av bland annat Aktiebolagskommittén i SOU 1995:44.

Fortsättning följer

I ljuset av de återkommande problemen med bolagsorganens ansvar är det relativt välkommet med det ovan beskrivna rättsfallet som delar ansvaret mellan styrelseledamoten och revisorn efter huvudtalet.

Det kan dock noteras att en del av hovrättens skäl till revisorns regressrätt har varit att det funnits omständigheter som pekat på att styrelsen måst företa en "skärpt tillsyn". Trots att viss tillsyn förekommit ansågs den inte tillräcklig i detta fall på grund av tillstötande faktorer. Då uppkommer frågan om styrelsens tillsyn kunde anses ha varit rimlig om inga faktorer som talar för skärpt tillsyn hade funnits - och huruvida revisorn under dessa förutsättningar skulle kunna ha nått framgång i sin regresstalan. Fallet är således inte ensamt tillräckligt för att bilda skola rörande ansvarsfördelningen.

Det finns ett stort behov av att få detta klarlagt. Utredningen rörande EU:s revisionspaket (se

[Expertkommentar i affärsjuridik, september 2014](#)) inkluderade även frågan om ansvarsfördelningen mellan revisor, styrelse och verkställande direktör. Frågeställningen kom dock inte att avrapporteras av utredningen i sitt delbetänkande ([SOU 2015:49](#) Nya regler för revisorer och revision). Ansvarsfrågan tycks varit så komplicerad att utredningen fått extra tid på sig att utreda den genom ett tilläggsdirektiv först till [den 1 oktober 2015](#) och sedan till [den 1 april 2016](#). Så fortsättning lär följa.



Robert Sevenius

Ekon. lic., jur.kand., verksam som rådgivare inom företagsförvärv vid Arkios Sweden samt författare till böcker om företagsförvärv och bolagsstyrning samt kursledare vid Sveriges Advokatsamfund, Linköpings universitet, Företagsekonomiska Institutet m fl.