

## **Blendow Lexnova Expertkommentar - Affärsjuridik, september 2016**

### **Revisorers skepsis och ansvar**

Aktiebolagslagen har fått ett nytt kvalitetskrav för revisorers arbete, deras granskning ska utföras med "professionell skepticism". Samtidigt får revisorn ofta klä skott för redovisningsmisslyckanden. Nya förslag för att lösa ansvarsfördelningen mellan bolagsledning och revisorn har presenterats. Kan det nya kvalitetskravet leda framåt i den till synes eviga frågan om revisorernas ansvar?

### **Aktiebolagslagens nya kvalitetskrav på revision**

Revisorns uppgift är att granska räkenskaper och förvaltning. Sedan länge är måttstocken för granskningens kvalitet att den ska vara "så ingående och omfattande som god revisionsredovisning kräver" (ABL 9:3). Liksom i andra normer om god sed finns en inneboende konflikt mellan "god" och "sed". Innebär god sed "det bästa" eller "det generella"? Det kan finnas en skillnad mellan en norm som är normen baserad på det som visats vara den kvalitativt främsta metod som utvecklats av någon identifierbar aktör eller den metod som är representativ för en större mängd aktörer.

Ofta landar god sed i det normativa och inte det empiriska. God revisionsredovisning har uttolkats som att granskningen ska utföras i enlighet med god sed bland erfarna revisorer med stor integritet och professionellt omdöme. I praktiken styrs god revisionsredovisning av normgivande revisionsstandarder, varav de främsta är de omfattande ISA (International Standards on Auditing). ISA utarbetas av en IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board) som är en del av den internationella organisationen för redovisning och revision IFAC (International Federation of Accountants). Den övergripande rekommendationen för revisionsarbetet ISA 200 finns i form av en översättning från revisorernas branschförening FAR. ISA är skriven för en internationell miljö och kräver tillpassning för svenska bolag, bland annat på grund av förvaltningsrevisionen. Denna anpassning sker genom rekommendationer och uttalanden från FAR:s policygrupp för revision. ISA har tillämpats i Sverige sedan 2011.

I aktiebolagslagen har så tillkommit ett nytt begrepp vid sidan av god revisionsredovisning; regeln om granskning föreskriver nu även att revision ska utföras med "professionell skepticism" (ABL 9:3). Kravet på professionell skepticism är ett nytt krav i lagen, men härstammar från samma internationella utveckling och regelverk. I de svenska förarbetena beskrivs kravet i linje med detta.

Utredningen om det så kallade revisionspaketet ([SOU 2015:49](#), Nya regler för revision och revisorer) gör bedömningen att revisorns skeptiska förhållningssätt bör komma till direkt uttryck i aktiebolagslagen. Med hänvisning till EU:s ändring av revisionsdirektiv (2014/56/EU) art 21.1 ger förarbetena tre kriterier för revisorers skepticism:

1. Ifrågasättande inställning.
2. Uppmärksamhet på att väsentliga felaktigheter kan förekomma.
3. Kritisk bedömning av revisionsbevis.

Udden i begreppet är riktad mot att falsk information och bedrägerier kan förekomma i aktiebolagets redovisning. Revisorn ska i sitt granskningsarbete vara medveten om att det kan förekomma väsentliga felaktigheter även om bolagets ledning tidigare visat ärlighet och integritet. Det beskrivs

särskilt att revisorn ska upprätthålla skepsis när bolagsledningen gör uppskattningar av verkliga värden, nedskrivningar av tillgångar, avsättningar och framtida kassaflöden relevanta för företagets kapacitet till fortsatt drift.

Enligt utredningen är begreppet redan en del av god revisions sed och förtydligandet ska betraktas som en kodifiering av praxis. Förarbetena hänvisar till att begreppet får preciseras och utvecklas genom sekundär normgivning och praxis, där Revisorsnämnden har ett särskilt ansvar att utveckla god revisors sed och god revisions sed enligt 3 § revisorslagen (2001:883).

## **Internationell reglering av skepticism**

Begreppet professionell skepticism är direkt hämtat från nämnda ISA 200. Termen definieras i standardens begreppskatalog med den ordalydelse som återfinns i ändringen av revisionsdirektivet och de svenska förarbetena.

Revisionsstandarden föreskriver även att en revisor ska planera och utföra en revision med professionell skepticism, medveten om att omständigheter kan föreligga som medför att de finansiella rapporterna kan innehålla väsentliga felaktigheter.

I att vara professionellt skeptiskt ingår att revisorn är uppmärksam på varningssignaler i den information som påträffas under granskningsarbetet, till exempel:

- Revisionsbevis som motsäger andra revisionsbevis som erhållits.
- Information som sätter ifråga tillförlitligheten i de dokument och svar som ska användas som revisionsbevis.
- Förhållanden som kan tyda på eventuella bedrägerier.
- Omständigheter som tyder på behov av granskningsåtgärder utöver vad som krävs enligt normal revisionsstandard.

Genom att revisorn upprätthåller sin professionella skepsis under hela granskningsarbetet ska hen enligt revisionsstandarden ha möjlighet att minska riskerna för: förbiseende av ovanliga omständigheter, övergeneralisering vid dragande av slutsatser, olämpliga antaganden vid beslut och utvärdering av granskningsåtgärder.

Informationen som revisorn har ett granska kommer ytterst från företagsledningen. Enligt standarden så kan revisorn förvisso utgå från att informationen är riktig om inget annat motsäger detta. Samtidigt ska revisorn bibehålla sin skepsis bland annat genom insikten att även om ledningen tidigare visat ärlighet och integritet kan felaktigheter uppstå på grund av misstag eller förändrade omständigheter. Tidigare erfarenhet av företagsledningens hederlighet fritar inte revisorn från skyldigheten att ifrågasätta information och vidta granskningsåtgärder för att uppnå rimligt säkerhet.

Det som gör begreppet skepticism så kraftfullt är att det kommer från lång filosofisk tradition. Skepticismen ligger till grund för empirisk vetenskap och metod. Modus operandi för traditionen sammanfattas bäst i författarens Tage Danielssons kärnfulla ord "Utan tvivel är man inte riktigt klok."

## **Revisorns skadeståndsansvar återigen**

I en tidigare expertkommentar ([Affärsjuridik, februari 2016](#)) analyserades ett hovrättsavgörande (Göta hovrätt [T 511-15](#)) där en revisor förde en framgångsrik regresstalan som innebar att

skadeståndet delades mellan revisor och bolagsledningen. I artikeln diskuteras bland annat svårigheterna i regleringen av revisorns och bolagsledningens ansvar för skador på grund av räkenskapsfel.

Sedan artikeln publicerades har nya förslag i frågan lagts fram. Ansvarsfördelningen mellan revisor och bolagsledning lades till som en extra frågeställning till uppdraget för utredningen om revisionspaketet. Till bakgrund för frågeställningen låg givetvis rekordskadeståndet för revisionsbyrån i Prosolvia-fallet. Efter fördröjning lämnades slutbetänkandet i april 2016 ([SOU 2016:34](#), Revisorns skadeståndsansvar).

Utredningen har två förslag till nyreglering:

1. I aktiebolagslagens bestämmelse om skadestånd för revisorn (ABL 29:2) ska infogas följande nyskrivna tredje stycke:

*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.*

2. I bestämmelsen som reglerar jämkning av bolagsfunktionärens skadestånd (ABL 29:5) ska infogas ytterligare en explicit grund för jämkning vid sidan av tidigare handlingens art, skadans storlek och omständigheterna i övrigt: *ansvarsfördelningen mellan bolagsorganen.*

Rörande det första förslaget är det svårt att förstå varför en revisor avtalsvägen ska kunna friskriva sig från sitt aktiebolagsrättsliga ansvar. Det är föga transparent för investerare, borgenärer och andra intressenter med en sådan lösning. Att sedan ansvarsbegränsningen ska vara skälig och godkännas av stämman förtar inte det faktum att bolagsledningen och revisor på förhand sinsemellan kan förhandla om en fråga som överträffar deras fattningsförmåga och kontroll. Förlitan på räkenskaper och redovisning är en del av kärnan för aktiebolaget och central för bolagets intressenter. Den bör inte avgöras mellan de två inblandade organen. Inga av bolagsorganens och deras valda funktionärens ansvarsställning bör kunna göras beroende av avtal mellan parterna utan endast av lagstiftaren och av domstol. Utredaren säger själv att vissa revisionsbyråer i konkurrenssyfte kan komma att avstå från sådan ansvarsbegränsning. Motsvarande möjlighet till avtalsbaserad ansvarsbegränsning i Storbritannien utnyttjas inte av konkurrensskäl.

Det andra förslaget är förvisso ett relativt enkelt förtydligande, men så är också de flesta eniga om att det redan är gällande rätt. I exempelvis [NJA 2006 s 136](#) uttalar Högsta domstolen: "Vid den bedömning som ska göras enligt denna jämningsregel kan hänsyn bl.a. tas till de plikter som åvilar envar av de medverkande på grund av hans organställning och till graden och arten av de olika personernas medverkan." Syftet med att föra in den skrivning som utredaren föreslår är att klargöra att det vid jämkning ska beaktas dels uppdraget på grund av funktionärens organställning, dels på vilket sätt andra funktionärer samverkat till skadan. I utredningen har det dock framförts åsikten att ett sådant förtydligande kan få till effekt att man bakvägen för in ett delat ansvar, det vill säga att skrivningen förändrar det solidariska ansvaret mellan bolagsorganen. Utredaren anför dock att förtydligandet mer är att se som en kodifiering av gällande rätt.

Sammanfattningsvis är därför förslagen inte tillräckligt kraftfulla för att förbättra situationen, vare sig för revisorer eller för bolagets intressenter. Inget riktar om fokus från "the deep pocket" till "the right pocket". Slutbetänkandet är den tredje uppsättningen av förslag i frågan om revisors skadeståndsansvar (frågan har utretts i [SOU 1995:44](#) och [SOU 2008:79](#)). Tidigare förslag som avfärdats är bl.a. subsidiärt ansvar för revisorn, takbelopp för ansvaret och obligatorisk

ansvarsförsäkring för styrelseledamöter.

Det ovan omtalade hovrättsfallet visar förvisso att systemet med regresstalan mot bolagsledningen ändå fungerar rimligt bra när det används, men [som den refererade artikeln utvecklar](#) kan man inte förvänta sig att revisorer ska stämma bolagsledningar i någon större utsträckning.

## Skepsis och ansvar

Det finns en möjlig parallell mellan professionell skepticism och skadeståndsansvar.

Revisorn har således numera en uttrycklig aktiebolagsrättsligt fastslagen plikt att utföra sitt granskningsarbete med professionell skepticism och därigenom ska revisorn ifrågasätta företagsledningens räkenskaper och förvaltning. Det torde vara en grund för att bättre skilja på organens roller i framtagandet och presentationen av bolagets redovisning. Det som saknas är dock att dessa två parter sällan samtidigt får ge sin motsatta syn på de ifrågasatta förhållandena inför domstol. En kärke söker först ersättning från den som med störst sannolikhet kan betala, det vill säga revisorn och dennes försäkringsbolag.

Därför vore en lösning av skadeståndsdilemmat att utveckla en särskild processordning för ansvarstalan på grund av redovisningsskada vari både bolagsledningens ansvar och revisorernas ansvar prövas på en och samma gång. Det vill säga att bolaget, eller annan skadelidande, inte kan föra talan om redovisningsskada mot revisor utan att även stämma in bolagsledningen och vice versa. En sådan processordning skulle medföra att ansvarsfördelningen de svarande emellan alltid blir en del av processen och måste hanteras av kärke, svarande och rätten. Revisorn måste då visa att revisionen utförts med professionell skepticism, det vill säga att hen ifrågasatt den information som presenteras av företagsledningen. Ordningen skulle även ha fördelen att den totala processtiden förkortas eftersom ingen regresstalan behöver föras senare. Men processerna blir dyrare och den finansiella risken i käromålet ökar.



## 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.