

Begreppet ”samma skada” och varför en revisor inte bör kunna övervältra sitt oaktsamhetsansvar på bolagets styrelse

JAN KLEINEMAN*

Ett flertal statliga utredningar har under de senaste åren diskuterat frågan om behovet att begränsa revisorernas potentiellt obegränsade skadeståndsansvar enligt ABL. Det internationellt sedan länge mycket omdiskuterade revisorsansvaret kom tämligen sent upp som en fråga i svensk rätt. Visserligen hade revisorer under ett antal år utsatts för en hel del mycket vidlyftiga tvister med alltmer stigande belopp men hade i de flesta av dessa fall undgått att åläggas ansvar.

Men med den aldrig överprövade hovrättsdomen, den s.k. *Prosolviadomen* där hovrätten för Västra Sverige inklusive åratals ackumulerad ränta kom att döma ut närmare 2 miljarder SEK i skadestånd, verkade det som om det spred sig en närmast håglös stämning i revisorskretsar eftersom det saknades försäkringsskydd som ens var i närheten av det utdöma beloppet. Trots att den s.k. BDO-domen – NJA 2014 s. 272 – som rörde frågor om revisors ansvar mot tredje man formellt inte alls berörde frågan om förhållandet mellan styrelsens eget ansvar och revisorns ansvar p.g.a. av underlåtenhet att påpeka brister i bolagets hantering av sådana frågor kom utgången i det målet att bidra till en minskad irritation bland revisorer och revisorsorganisationer. Det intressanta är emellertid att trots stora olikheter i skadesituation och ansvarsförutsättningar, kom den olyckliga *Prosolviadomen* att direkt inverka på domskälen i BDO-domen och dessutom slog HD fast att det fanns betydande begränsningar i ansvarets omfattning utifrån tillämpningen av det s.k. *floodgateargumentet* som här fick sitt slutliga genomslag i svensk rätt.¹

* Professor i civilrätt vid Juridiska fakulteten, Stockholms universitet, verksam vid Stockholm Centre for Commercial Law. Tillika ordförande för det vetenskapliga rådet vid Stockholm Centre for Commercial Law.

¹ Se om detta t.ex. min artikel i Festskrift till Lars Pehrson, 2016, *Revisorsansvaret – metodfrågor i gränsområdet mellan bolagsrätt och skadeståndsrätt*, a.a. s. 195 ff. Rättsfallet har dock väckt betydande protester från bolagsrättslig doktrin. Se t.ex. Jan Andersson JT

Oron över ett alltför vidlyftigt revisorsansvar hade således även noterats av två statliga utredningar. Den första var SOU 2008:79² där man föreslog ett nytt andra stycke till 29 kap. 2 § ABL med följande lydelse:

"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."

Vidare föreslogs i samma lagrum ett avslutande stycke med följande lydelse:

"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."

Även i annan liknande associationsrättslig lagstiftning föreslogs den nya principen om begränsningar i rätten att föra talan mot revisor som "*medverkat till samma skada*". Går man till utredningen som föreslog dessa begränsningsregler får man veta följande:

"Genom detta stycke åläggs styrelseledamöterna och verkställande direktören ett primärt och solidariskt ansvar för skada som de vållat bolaget eller tredje man medan revisorn får ett subsidiärt, proportionellt ansvar för samma skada. Nyordningen innebär att bolaget eller en tredje man som lidit skada som vållats av alla tre bolagsorganen i samverkan inte kan vända sig mot revisorn med yrkande om ersättning utan måste vända sig mot styrelseledamöterna eller verkställande direktören. Revisorns ansvar för samma skada kan prövas endast i en rättegång där en styrelseledamot eller verkställande direktör för regress-talan mot revisorn. Det gäller dock inte om skadan vållats uppsåtligen eller genom brott."³

Som framgår fokuserar utredningen på den skadelidandes situation och det kan ju med fog anföras att ur dennes synvinkel så utgör det belopp som denne åberopar som grund för sitt skadeståndsanspråk ett resultat av någon annans oaktsamhet nämligen styrelsen eftersom revisorn aldrig hade kunnat bli ansvarig om styrelsen hade gjort vad som ålegat densamma enligt ABL.

Förevaro av solidariskt ansvar gentemot den skadelidande för organföreträdarna får det ju att – i vart fall skenbart – framstå som om fråga vore om "*samma skada*" och då den skadelidande aldrig kan få ut mer än den faktiska skadan och därmed inte kan få framgång med flera skadeståndsanspråk än just detta belopp så förstärks därigenom känslan av att man arbetar med ett mellan styrelsen och revisorn identiskt skadebegrepp.

2017–18 s. 233 ff, Skyddet för investerare efter BDO-domen. Bör investerare överhuvudtaget bry sig om svenska börsnoterade aktier?

² Slutbetänkande av Utredningen om revisorer och revision, Stockholm 2008.

³ Se a.a. s. 193.

Nu är den nämnda utredningen i och för sig helt på det klara med att alla skador inte har sin grund i att revisorn "missat" något som primärt kan läggas styrelsen till last och exemplifierar även detta, nämligen om det "*står klart att det är revisorn ensam som genom en icke straffbar oaktsamhet vållat skadan*". Som ett konkret exempel nämns "*att styrelsen och verkställande direktören har upprättat en årsredovisning som uppfyller alla lagens krav och lämnat redovisningen till revisorn för granskning. Revisorn har därvid gjort en uppenbar felbedömning av vad redovisningslagstiftningen föreskriver och lämnat en oren revisionsberättelse med omfattande kritik mot årsredovisningen.*"

I ett sådant fall kan ju "*revisionsberättelsen i sig ha skapat svårigheter för bolaget att få kredit och tvingat det i konkurs med åtföljande kapitalförstöring till skada för bolaget och dess aktieägare och fordringsägare.*" Om revisorn i ett sådant fall emellertid gör en invändning om att ansvar föreligger hos en företrädare för bolaget skulle domstolen likväl ha att "*avvisa käromålet*", om det inte vore "*uppenbart*" att invändningen var ogrundad.

Ett grundläggande fel med detta tänkta synsätt är emellertid att man bortser från att frågan om någon förorsakat "*samma skada*" även måste beakta den subjektiva sidan av skadeståndsansvaret för att bedöma vilken skada som det är fråga om inte bara storleken på yrkad ersättning. Ur t.ex. en styrelses synvinkel som inte handlagt ett ärende enligt god redovisningssed, måste det ju framstå som egendomligt att en revisor som med beaktande av god revisorssed borde ha upptäckt detta kan anses ha orsakat "*samma skada*" som styrelsen. Det är ju inte styrelseledamöternas fel att revisorn missat vad denne haft att iakttaga vid utförandet av sitt uppdrag. Man kan inte lägga styrelsen till last att revisorn inte förmår göra vad som åvilar denne, nämligen att korrekt granska bl.a. årsredovisningen och övrigt relevant material.

Den aktuella frågan medförde en närmast egendomlig "*omvänd*" variant i den ovan berörda Prosolvia- domen, nämligen frågan om revisorns ansvar enligt ABL och dess mera konkreta förhållande till den specifika frågan om dennes informationsansvar *gentemot styrelsen* under själva revisionsarbetet.

Hovrätten gör således en empirisk iakttagelse och konstaterar följande:

"Revisionsberättelsen föregås vanligen av ett antal både muntliga och skriftliga rapporter från revisorn till olika beslutsfattare inom bolaget, t.ex. ekonomiansvarig eller VD. I dessa rapporter lämnar revisorn en redogörelse för de iakttagelser som han gjort under granskningen i syfte att fel och brister ska åtgärdas. Under revisionen upptäckta oegentligheter, väsentliga fel eller brister i räkenskaper, årsredovisning eller förvaltning ska snarast möjligt påtalas för bolagets VD eller styrelse. Om sådana fel eller brister rättats, finns det som regel ingen anledning för revisorn att avge en revisionsberättelse med anmärkning eller särskild upplysning. Genom rapporteringen underlättas möjligheterna för företagets olika befattningshavare, inklusive styrelsen, att agera inom sina respektive ansvarsområden och företaget ges möjlighet att åtgärda påträffade fel och brister."⁴

⁴ Hovrätten för västra Sveriges dom 2013-08-15 T 4207-10 s. 41.

Detta i tiden *utsträckta händelseförlopp* lägger sedan domstolen till grund för frågan om skadeståndsansvar. Det noteras bl.a. följande:

”Konkursboet har påstått att skada uppkommit genom att centeraffärer felaktigt har redovisats i delårsrapporterna för kvartal två och tre samt i bokslutet och årsredovisningen och genom att förvaltningen och informationsgivningen brustit samt genom att revisionen av dessa förhållanden varit oaktsam eftersom Öhrlings inte rapporterat att redovisningen, förvaltningen och informationsgivningen varit felaktig.”

Hovrätten tar tämligen okritiskt detta utsträckta händelseförlopp till grund för kausalitets- och oaktsamhetsbedömningen och noterar följande:

”Enligt hovrättens mening är det inte svårt att se att det var de felaktigheter och oklarheter i redovisningen som revisorerna bort invända mot som rapporteringen till största del handlade om. Journalister och analytiker misstänkte att allt inte stod rätt till, vilket det inte heller gjorde. Sammantaget anser hovrätten att konkursboet har bevisat att den kritiska medierapporteringen hade uteblivit om Öhrlings hade utfört revisionen på ett aktsamt sätt innebärande att den redovisade omsättningen varit lägre och informationen kring bland annat intressegemenskapen med IVS varit fullödigare. Hovrätten förutsätter här att revisorernas påpekanden inom ramen för en aktsam revision hade länt till efterrättelse, men återkommer i det följande till denna fråga.”⁵

Det gör också domstolen genom att arbeta med en komplex rättsfigur som man anser beskriver det åberopade och sannolika hypotetiska händelseförloppet. Man tycks därvid tydligt godta vad käranden anført trots att revisionsbolaget påstått motsatsen:

”Konkursboet har påstått att i det hypotetiska förloppet hade fel och brister i redovisningen och informationen inte uppkommit eller i vart fall upptäckts i tid. I påståendet ligger att styrelsen skulle ha följt Öhrlings rekommendationer, innebärande att felen och bristerna rättats till.”

Det handlar således enligt konkursboet och hovrättens ståndpunkt om en förpliktelse *att under revisionsarbetet ge rekommendationer* på vad som presenteras för revisorerna så att dessa vid sin granskning har möjlighet att föreslå bättre alternativ än de som styrelsen framlagt inför revisorerna med konsekvens att om styrelsen anpassar sig till dessa rekommendationer revisorerna då med fog kan avge en ren revisionsberättelse. Med det angivna betraktelsesättet blir således revisorn en perdurerande rådgivare inom ramen för sitt granskningsuppdrag enligt ABL och styrelsens redovisning till revisorerna blir därmed ett slags förslag om hur man skall agera i styrelsen där det hela förväntas bli föremål för överprövning av revisorerna. Hovrätten är här tydlig i sitt ställningstagande:

⁵ Se a.a. s. 93 ff.

"Det fanns således ett uttalat intresse i styrelsen för revisorernas bedömning av dessa frågor, något som förhören med [bolagsföreträdarna] understryker. Härtill kommer att en styrelses valmöjligheter i en situation där revisorerna lämnat sin syn på redovisningen, i praktiken är begränsade om bolaget inte vill riskera en anmärkning från revisorernas sida. Hovrätten anser sammantaget att en utgångspunkt för bedömningen av vad som skulle ha inträffat i det hypotetiska förloppet är att styrelsen skulle ha följt Öhrlings rekommendationer."

Genom att inte ge de rekommendationer som det tydliga enligt hovrätten ålegat revisorerna att ge styrelsen, har de förra varit oaktsamma och då det befunnits styrkt att styrelsen skulle ha följt dessa rekommendationer har härigenom skadan orsakats av revisorerna under vissa tilläggsbetingelser och hovrätten konstaterar:

"Hovrättens sammanfattande bedömning i denna del är att det finns ett samband mellan förtroendeförlusten och betalningsförmågan och att det är övervägande sannolikt att Prosolvia i det hypotetiska förloppet – där revisionen utförts aktsamt – inte drabbats av betalningsförmåga utan överlevt. Revisorernas oaktsamhet är således en nödvändig betingelse för skadan och det finns ett tillräckligt orsakssamband mellan revisorernas oaktsamhet och skadan."

Tydliga hade bolaget "*överlevt*" om revisorerna hade givit sina rekommendationer när de enligt hovrättens bedömning borde ha gjort det. Bolaget hade emellertid inte någon möjlighet att refinansiera sig vid den senare tidpunkt då felet faktiskt blev uppenbara. Det är således tydliga på det viset, att bolagets ekonomi blev så underminerad under mellantiden att refinansieringsmöjligheten därmed upphörde, något för vilket revisorerna således får bära ansvaret för på grund av underlåtenheten att ge rekommendationer under revisionsarbetets gång. Hovrätten uttalade därvid bl.a. följande:

"Öhrlings granskningsinsatser har innefattat så stora brister att revisionen av förvaltningen inte kan anses utförd i enlighet med god revisionsssed."⁶

Vidare noteras vad gäller relevant tidpunkt för oaktsamheten följande:

"Hovrätten anser att Öhrlings borde ha upptäckt och rapporterat avvikelserna från god redovisningssed redan under sommaren 1997. Redovisningen av intäkter och kundfordringar hade då med stor sannolikhet kommit att bli väsentligt annorlunda."

Den stora "*skrällen*" är att hovrätten sedan tar fasta på en då tämligen ny HD-dom – NJA 2013 s. 145 – och som handlar om en kommuns ansvar för en brand orsakad av en psykiskt sjuk ung person och tolkar densamma så att vid förevaro av vissa former av *underlåtenhetsförsyndelser* så skall den skadelidande åtnjuta viss bevislättning. Trots att HD prövade frågan om en

⁶ Se a.a. s. 57.

kommuns underlåtenhet att vidtaga skyddsåtgärder för ett omhändertaget barns farliga beteende lät man HD:s synsätt inverka på bedömningen av en revisors underlåtenhet att ge relevanta rekommendationer under revisionsarbetets gång till bolagsledningen.⁷ I NJA 2014 s. 272 synes HD ha givit nya anvisningar till domstolarna för framtiden nämligen följande:

”Av det förhållandet att det rör sig om hypotetiska antaganden följer att det är befogat att fästa mindre vikt vid vad den skadelidande påstår om vad som skulle ha skett om det oaksamma handlandet inte hade varit för handen. Bestämningen bör i stället som utgångspunkt vara objektiverad och därför oberoende av den skadelidandes individuella förhållanden. Endast om i det enskilda fallet dessa förhållanden har varit synbara för skadegöraren kan de tillmätas någon betydelse.”

Hur detta skulle ha inverkat på bedömningen i Prosolvia- domen har redan blivit föremål för omfattande diskussion, men det förefaller sannolikt att hovrättens godtagande av konkursboets uppgifter baserade på vittnesmål från bolagsföreträdare skulle då knappast ha kunnat tillmätas den vikt de kom att få vid ansvarsbedömningen.

Vad som emellertid kanske är den mest förvånansvärda utsagan i Prosolvia- domen är den långa tidsperiod då domstolen finner att oaktsamhetsbeteendet perdurerar:

”Den relevanta tidsperioden under vilken det faktiska och det hypotetiska förloppet ska jämföras är således perioden mellan slutet av februari och december 1998.”⁸

Hovrätten är övertygad om sin sak och anger sin bestämda slutsats:

”Enligt hovrättens mening har konkursboet genom den utredning som lagts fram bevisat att en följd av medierapporteringen var att kundfordringar inte betalades och att försäljningen vek. Någon ytterligare utredning om vilka kunder och samarbetspartners som blev negativa krävs därför inte.”⁹

⁷ Denna analogi tycks emellertid ha satt skräck i HD som i rättsfallet NJA 2014 s. 272, således den tidigare här ovan berörda domen om revisorsansvar mot tredje man, fann goda skäl för att i ett obiter dictum uttrycka saken på följande sätt: ”När det som här gäller en kausalitetsprövning med anledning av en oaktsam revision är situationen annorlunda. Det handlar inte om vilka åtgärder som hade varit möjliga för att hindra en oriktig årsredovisning. Det rör sig om en annan och rent hypotetisk fråga, nämligen vad som skulle ha hänt om revisionen hade utförts i enlighet med god revisions sed (eller mer precis i detta fall; hur utvecklingen skulle ha blivit om årsredovisningen hade varit riktig i de hänseenden som revisionen har varit oaktsam). Vad som hypotetiskt antas får betydelse i flera hänseenden. Såväl prövningen av om oaktsamheten på ett relevant sätt har inverkat på beslutet, som prövningen av om beslutet har föranlett en skada och hur denna i så fall ska bestämmas vilar således på hypoteser om händelseförloppet, och prövningarna kopplar på det sättet i varandra.”

⁸ Se a.a. s. 88.

⁹ Se a.a. s. 95.

Den av mig anförda betänkligheten att utsträcka revisorns ansvar i tiden på sätt således fordras för att ålägga ett ansvar besvärar som framgår inte alls domstolen:

"Att skadeförloppet varit utsträckt i tiden innebär inte att fråga inte är om ett adekvat orsakssamband. Enligt hovrättens mening har effekten av revisorernas oaktsamhet legat i farans riktning och varit förutsebar."¹⁰

Någon närmare diskussion kring ett annat principiellt problem tycker jag mig märkligt nog inte återfinna några tankar om i domen. Hade revisorerna – som således haft att ge rekommendationer under praktiskt taget hela 1998 – bort inse att denna underlåtenhet skulle medföra att bolaget därmed skulle komma att sakna möjlighet till refinansiering vid den tidpunkt då den felaktiga redovisningen blev publik och media därmed skulle reagera som man kom att göra? Vilka insikter förelåg i detta hänseende hos revisorerna under det enligt hovrätten utsträckta händelseförloppet vad gäller den aktuella skadan?

Hade revisorerna vid tidpunkten när de underlät att rekommendera bolagsledningen att göra på annat sätt än de tydligen hade gjort vid denna tidpunkt, insett eller bort inse att som en följd av deras i form av en underlåtenhet att ge "*rekommendationer*" då bort inse att man – vid den tidpunkt då felet blev publika – inte längre skulle ha möjlighet att refinansiera bolaget? Frågan berörs inte i samband med adekvanstesten. Vilka insikter i det efterkommande skadeförloppet kan revisorerna haft vid tidpunkten när de underlät att rekommendera styrelsen att göra på det sätt som hovrätten funnit att man då borde ha gjort?

Frågan är vad denna omsorgsplikt då egentligen skulle innebära och om den verkligen är ett uttryck för gällande rätt. Den innebär som jag ser det, att eftersom granskningsperioden i stora bolag är utsträckt, revisorerna skulle i praktiken sköta redovisningsarbetet i bolaget och ändra de "*förslag*" som styrelsen framlägger. Ett sådant förfarande stämmer emellertid inte med vad lagen föreskriver. Enligt 9 kap. 3 § aktiebolagslagen har revisorn en granskande och inte en rådgivande funktion. Där stadgas följande:

"Revisorn ska granska bolagets årsredovisning och bokföring samt styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning. Granskningen ska utföras med professionell skepticism och vara så ingående och omfattande som god revisionsred kräver.

Om bolaget är moderbolag, ska revisorn även granska koncernredovisningen, om en sådan har upprättats, samt koncernföretagens inbördes förhållanden."

Detta skall sedan givas visst uttryck i form av en ren eller oren revisionsberättelse. Tvärt emot vad Prosolvias domen anger stadgas det i 9 kap. 7 § 1 st. ABL en omvänd upplysningsplikt eftersom det där anges följande:

¹⁰ Se a.a. s. 104.

”Styrelsen och den verkställande direktören skall ge revisorn tillfälle att genomföra granskningen i den omfattning revisorn anser är nödvändig. De skall lämna de upplysningar och den hjälp som revisorn begär”

Att detta förfarande rent praktiskt särskilt granskningen av förvaltningen i praktiken måste innebära en betydande grad av *korresponderande samverkan mellan revisorerna och bolagsledningen* framstår som tämligen uppenbart. Av det menar jag att man emellertid *inte* borde kunna dra slutsatsen att det finns en legal plikt för revisorerna att ange hur bolagsledningen skall hantera sina förpliktelser enligt bl.a. god redovisningssed även om de av naturliga skäl gör det för att hjälpa styrelsen. Det åvilar däremot bolagsföreträdarna att tillse att de gör rätt och kan naturligtvis följa vad revisorerna säger om de ställer direkta frågor eller rent faktiskt får rekommendationer men det innebär enligt mitt förmenande inte att revisorerna har en på skadeståndsansvar grundad förpliktelse att ”rätta” styrelsen under pågående revisionsarbete.

Ger därvid revisorernas felaktiga rekommendationer kan detta sägas innebära att revisorerna vilseleder bolagsledningen, men om revisorerna är passiva och endast granskar den information som man faktiskt erhållit, så borde de inte bli ansvariga för att de inte ger ledningen aktivt ledningsstöd för hur verksamheten fortlöpande skall bedrivas. Den granskande plikten som innefattar skadeståndsansvar bör enligt mitt förmenande knytas till tidpunkten för avgivandet av den rena revisionsberättelsen. Jag menar således att *ansvarsfrågan ur kausalitetssynvinkel* bör koncentreras till *tidpunkten för avgivandet av den rena revisionsberättelsen* och de konsekvenser den fick för bolaget vid den tidpunkten men att underlåtenhet att ge rekommendationer på ett tidigare stadium som då hade medfört ett annat kausalförlopp inte ryms inom revisorernas skadeståndsansvar.

Om bolaget däremot fick en ren revisionsberättelse när det borde ha fått en oren men hade kunnat refinansiera sig vid *”rekommendationstidpunkten”* men inte vid den senare tidpunkt då revisionsberättelsen avgavs då det framkommit vilka fel som förelåg skall inte revisorerna bära något skadeståndsansvar. Kausalitetstesten skall enligt min mening knytas till tidpunkten för avgivandet av den rena revisionsberättelsen. En sådan situation var emellertid inte för handen i Prosolvía-fallet.

Ser man därför till den informationsplikt som revisorerna här ålades av hovrätten innan deras arbete hade avslutats blir det ju i praktiken så, att revisorerna får bära ansvaret för en skada som bolagsledningen åstadkommit och revisorerna skulle då med fog kunna hävda att revisorerna bär ansvar för samma skada som bolagsledningen. Skulle rentav bolagsledningen kunna undgå ansvar själva i detta fall genom att hävda ungefär vad man sa i detta fall, nämligen att om man bara fått den information man borde ha erhållit från revisorerna så hade man gjort ”rätt” och att det därför skulle kunna föreligga en regressrätt mot revisorerna för det fall någon trots allt riktade anspråk mot dem. Revisorerna skulle med fog om denna bedömning hade

varit riktig kunna hävda att de inte bara bär revisorsansvaret utan också verksamhetsansvaret eftersom ansvaret inträder redan från den tidpunkt de anses ha en upplysningsplikt som skulle kunna medföra en rättelse från bolagsledningen sida.

Eftersom jag – som framgått ovan menar att revisorerna inte har ansvar för "samma skada" – som bolagsledningen svarar för, kan den första tidpunkt då revisorernas ansvar för brister vid granskningen vara den tidpunkt då de vilsleleder någon t.ex. kreditgivare eller investerare genom att inte uppmärksamma sådant de borde ha uppmärksammat vid tidpunkten för avgivandet av den rena revisionsrapporten. Enligt mitt förmenande har hovrätten här valt att baserat på den faktiska interaktion som med nödvändighet måste äga rum mellan revisorer och bolagsledning under revisionsarbetets gång konstruera ett mycket långtgående ansvar som i praktiken övervältrar ledningsansvaret och skyldigheten att följa god redovisningssed på revisorerna som därmed får ansvaret för god revisionsmedvetenhet utvidgat. Det kan enligt mitt förmenande inte vara korrekt.

En fråga av liknande slag aktualiserades genom rättsfallet NJA 2017 s. 1011 nämligen om just en revisor överhuvud har ett skadeståndsansvar enligt 29 kap. 2 § aktiebolagslagen mot styrelseledamot på grund av brister i revisionen. Den mer konkreta problematiken var *"om en oaktsam revision kan föranleda att styrelseledamöter som har ådragit sig medansvar enligt reglerna om kapitalbrist i 25 kap. aktiebolagslagen (2005:551) kan få sin skada med anledning av det ansvaret ersatt av revisorn enligt bestämmelsen i 29 kap. 2 §."*

I två viktiga punkter slår HD fast den centrala frågan om relationen mellan revisorns ansvar för oaktsamhet mot styrelsen vid fullgörandet av revisionsuppdraget och den rekommendationsplikt som också åvilar revisorn. Det konstateras därvid följande:

"14. Revisorn i ett aktiebolag är i förhållande till styrelsen ett självständigt bolagsorgan. Revisorns huvuduppgift är att utföra olika former av granskning av bl.a. styrelsens arbete, dvs. det rör sig om en kontrollfunktion. Syftet med revisorns granskning av en årsredovisning är att säkerställa att handlingen innehåller korrekt information till aktieägare och andra som berörs av bolagets verksamhet. Lagens systematik innebär en ordning där styrelsen upprättar och till revisorn överlämnar färdiga redovisningshandlingar som avspeglar styrelsens ställningstagande till bl.a. hur bolagets fordringar och skulder ska värderas och redovisas. Revisorns granskning avslutas genom en revisionsberättelse som formellt är riktad till bolagsstämman men som också är tillgänglig för utomstående.

15. Utöver granskningen finns det enligt god revisionsmedvetenhet en skyldighet för revisorn att ge råd och förslag till förbättringar av bolagets redovisning och förvaltning som omedelbart föranleds av revisionen (se prop. 2000/01:146 s. 40 ff.). Även i övrigt finns det visst utrymme för revisorn att inom ramen för revisionen lämna synpunkter till styrelsen inför upprättandet av årsredovisning. Detta påverkar dock inte den grundläggande utgångspunkten att revisionen syftar till att kontrollera att styrelsen fullgjort sina skyldigheter. Det är en annan sak att en revisor som vid sidan av revisionsverksamheten agerar som rådgivare

till bolaget, styrelsen eller aktieägare kan ådra sig skadeståndsansvar mot uppdragsgivaren enligt allmänna principer om rådgivningsansvar.”

Sedan HD gjort detta konstaterande vad gäller förhållandet mellan det formella granskningsansvaret och frågan när informationsansvar kan inträda övergår domstolen till att granska frågan om revisorns ansvar mot styrelseledamot. Här är ju att märka att medan det var bolaget (i form av konkursboet) som förde talan i Prosolvía-fallet så är ju frågan i NJA 2017 s. 1011 om revisorns ansvar mot enskild styrelseledamot vilket liksom i NJA 2014 s. 272 aktualiserar den miserabelt valda lokutionen ”*aktieägare eller annan*” som finns i ABL:s skadeståndsreglering och HD uttalar beträffande normskyddet enligt ABL därvid följande under den påföljande punkten i domskälen:

”16. Styrelseledamöternas talan utgår från att ’någon annan’ i 29 kap. 1 § första stycket andra meningen (se p. 12) omfattar även styrelseledamot och att det därmed är klarlagt att bolagets revisor enligt 2 § har ett skadeståndsansvar mot styrelseledamöter i de situationer som anges i 1 §. När det talas om ’någon annan’ avses emellertid inte med det vare sig att positivt ange eller att negativt begränsa en viss krets av personer som utöver aktieägare kan skyddas när ett bolagsorgan, i detta fall revisorn, har brutit i förhållande till bl.a. aktiebolagslagens bestämmelser.”

Detta konstaterande är synnerligen viktigt eftersom det klarlägger en fråga som berördes redan i BDO- domen nämligen att lokutionen ”*någon annan*” kräver en rättslig kvalifikation genom en normskyddsbedömning och innebär inte att en domstol fritt kan lägga ansvar på vem som helst utan att det fordras en kvalificerad rättslig analys de lege lata. HD anför nämligen fortsättningsvis:

”17. Formuleringen ’aktieägare eller någon annan’ klargör således bara att ansvaret inte är begränsat till att gälla mot endast aktieägare. Mot vem och när ett ansvar ska föreligga bestäms i stället av det normskydd som ligger i den tillämpliga ansvarsregeln. Normskyddet härleds ur ändamålet med den åsidosatta normen och kan därför inte bestämmas på ett entydigt sätt för alla fall. Vad som är ett relevant normskydd beror bl.a. på föremålet för revisionen och ändamålet med den norm som revisorn har åsidosatt. (Jfr p. 16–28 i ’BDO’ NJA 2014 s. 272.)”

HD går sedan vidare och klargör att det sätt som hovrätten resonerade i Prosolvía-fallet inte är förenligt med gällande rätt. Istället väljer HD en argumentationslinje som väl stämmer med den kritik som jag ovan framfört och som tydligt skiljer mellan de fall att revisorn under arbetet vilseleder styrelsen på ett oaktsamt sätt och det fall att revisorn avstår från att ge rekommendationer utan koncentrerar sig på sin granskande uppgift:

”Rollfördelningen mellan styrelsen och revisorn innebär således att en sådan oaktsamt utförd revision av en årsredovisning som kan ligga till grund för ett skadeståndsansvar mot en aktieägare eller någon annan, i princip inte kan medföra att revisorn blir skadestånds-

ansvarig också mot en styrelseledamot som har ett eget ansvar för redovisningen. Det kan emellertid inte helt uteslutas att i vissa situationer en revisor på grund av oaktsamhet vid utförandet av sitt uppdrag skulle kunna bli skadeståndsansvarig mot en styrelseledamot. Ett tänkbart sådant fall är att revisorn har lämnat ett världslost råd till styrelsen, också om rådet ligger inom ramen för revisionsuppdraget (jfr p. 15)."

Styrelsen och enligt mitt förmenande därmed även bolaget kan inte övervältra styrelsens eget ansvar för redovisningsarbetet på revisorerna genom att "presentera" förslag, utan skall göra vad som åvilar den i detta hänseende enligt ABL självständigt och med den kompetens som man kan kräva av en bolagsstyrelse. Väljer däremot styrelsen att under redovisnings- och revisionsarbetet att fråga revisorn så bär denne ett ansvar om denne då oaktsamt vilseleder styrelsen.

Vad gäller den i målet konkreta försummelsen nämligen frågan om s.k. medansvar enligt reglerna om kapitalbrist i 25 kapitlet ABL konstaterar HD helt kort att "*medansvaret syftar till att vara handlingsdirigerande så att styrelsen i tid vidtar de åtgärder som lagen föreskriver*" och att av det skälet omfattas inte bolagets revisor av dessa medansvarsbestämmelser. HD konstaterar därvid att revisorn inte skulle "*ha tillstyrkt fastställandet av bolagets balans- och resultaträkning*" men att detta emellertid inte medför "*att han har att ersätta den skada som styrelseledamöternas tillit till årsredovisningens riktighet kan ha medfört för dem*". Det beror på att skyddsstyftet "*bakom reglerna om revision av bolagets bokföring ... inte [omfattar] de styrelseledamöter som är ansvariga för denna.*"

Det konstateras att Hovrätten hade ansett att revisorn hade "*varit oaktsam genom att inte informera styrelseledamöterna om den allvarliga ekonomiska situation som Q-bolaget befann sig i och genom att inte ha verkat för upprättandet av en kontrollbalansräkning.*" Det läggs emellertid fast av HD att skyldigheter "*av det slaget syftar emellertid till att värna om aktieägare och bolagsborgenärer samt tredje män som står i begrepp att ingå förbindelser med bolaget.*" När det däremot gäller styrelseledamöternas intresse "*av att undvika medansvar har de att bevaka själva, särskilt i ljuset av ansvarets handlingsdirigerande syfte.*"¹¹

Vad gäller sådana situationer "*när både styrelsen och revisorn är skadeståndsskyldiga mot bolaget eller externt*" hänvisar minoriteten till "*möjligheten till regress enligt 29 kap. 6 §.*" Det sagda föranleder i sin tur JustR Lindskog att

¹¹ En minoritet i HD ville gå längre än majoriteten och låta fastslå som en generell regel att revisorerna inte skulle kunna bli ansvariga mot styrelseledamöter tydligen utan den kvalificerande bedömning som ligger i normskyddsläran och uttalade följande: "*Det skulle strida mot aktiebolagslagens syfte och systematik om en styrelseledamot kunde hålla revisorn som kontrollorgan direkt ansvarig för en skada som har uppkommit för ledamoten genom att denne inte fullgjort sina skyldigheter. En sådan ordning, där revisorn direkt skulle få bära de ekonomiska konsekvenserna av styrelsens oaktsamhet, skulle också i väsentlig mån urholka styrelsens slutliga ansvar för sina plikter.*"

göra ett tillägg för egen del nämligen bl.a. på frågan *"hur man ska se på det inbördes ansvaret mellan en styrelseledamot och en revisor vid tillämpningen av regressregeln i 29 kap. 6 §"*. Han konstaterar att vad gäller *"felaktigheter i bokföringen tar HD – när det gäller en revisors skadeståndsansvar mot en styrelseledamot – fasta på att styrelsen som bolagsorgan ansvarar för att bokföring sker i enlighet med gällande lagar och föreskrifter medan revisorn som kontrollorgan ska granska denna."* Detta leder i sin tur till ännu en fråga nämligen om den *"inbördes funktionsuppdelning bör få genomslag också i en regressomgång."* Lindskog menar för sin del att *"uppdelningen [förmodligen bör] tillmätas viss betydelse"*, men att frågan är svårbedömbär.

I själva verket synes inte några mer principiella skillnader föreligga mellan majoritetens och minoritetens ståndpunkt, men minoritetens ståndpunkt¹² klargör en viktig sak nämligen att man finner att det skulle strida mot ABL:s syfte och systematik *"om en styrelseledamot kunde hålla revisorn som kontrollorgan direkt ansvarig för en skada som har uppkommit för ledamoten genom att denne inte fullgjort sina skyldigheter."* I själva verket kommer minoriteten här in – medvetet eller omedvetet – på en mycket central fråga som mig veterligen aldrig blivit föremål för någon diskussion i svensk skadeståndsrätt och som skall närmare beröras nedan. Minoriteten utvecklar emellertid inte detta utan antyder att de fall då styrelsen och revisorn båda skulle bli ansvariga rör förhållandet till bolaget och tredje man och hänvisar då till regressreglerna i 29 kap. 6 § ABL vilket således tycks föranleda JustR Lindskog till sitt tillägg för egen del. Han kommer verkligen in på frågan om ansvaret för "samma skada" dock utan att verka se de betydande komplikationer som detta begrepp innefattar och som berörts ovan.

Lindskog utgår från just ersättningskravets karaktär men tar inte upp frågan om att ett kontrollansvar och en skyldighet att följa redovisningsreglerna inte är "samma skada" ur skadevällarens synvinkel men han ser tydligt problemet och väljer att tolka den nya HD-domen så, att HD där har tagit *"fasta på att styrelsen som bolagsorgan ansvarar för att bokföring sker i enlighet med gällande lagar och föreskrifter medan revisorn som kontrollorgan ska granska denna"* samt att detta således *"leder till frågan ifall denna inbördes funktionsuppdelning bör få genomslag också i en regressomgång"* men vill inte ge något svar på frågan och klargör att han anser att avgörandet inte heller gör det. Detta är en mycket central fråga och här finns således allmänna skadeståndsrättsliga principer att tillgå som skall beröras nedan.

Först bör man enligt min mening emellertid återkoppla till den kritik mot rådande revisorsansvar som 2008 års offentliga utredning gjorde sig till förespråkare för. Det framstår som naturligt om man ser det extremt långtgående ansvar som revisorerna således ålades i Prosolvia-fallet att branschen blev orolig och frågan är då om några andra möjligheter föreligger inom

¹² Se föregående not.

ramen för gällande rätt att reducera ansvaret och om det verkligen finns behov av det. Redan genom de två nya avgörandena NJA 2014 s. 272 och NJA 2017 s. 1011 har HD klargjort betydande begränsningar i revisorernas ansvar och jag menar att det är viktigt att klargöra att regressmöjligheterna också bör vara synnerligen begränsade. Jag delar därvid minoritetens mera bestämda hållning men tror i grunden att det inte här finns någon skillnad mellan majoritetens och minoritetens ståndpunkt om man beaktar vad JustR Lindskog anförde om regressproblematiken. Det skulle ju kunna finnas fall av ansvar för "*samma skada*" som inte omfattas av revisorernas informationsansvar även om jag har svårt att se dessa fall.

En klassiskt väg vore ju att påfordra jämkning med hänsyn till vad som framstår som skäligt med beaktande av skadans storlek och tillgängliga och rimliga ansvarsförsäkringar men det handlar ju om att begränsa skadevållarens ansvar och inte fördela ansvaret.¹³ En sådan jämkningsmetod kan därför inte användas på sådant sätt att den motverkar att *ägare och bolagsledning* inte skulle övervältra sitt ansvar på revisorer genom att det framstår som mer lättillgängligt att vidta rättsliga åtgärder mot en professionsutövare som är skyldig att ha ansvarsförsäkring än mot styrelsen som dessutom ofta har intressegemenskap med bolagsledningen.¹⁴

Mot bakgrund av den speciella situationen att det rent logiskt är så, att varken ägarna eller bolagsledningen kan läggas till last att revisorn inte fullgör sin granskningsuppgift på ett korrekt sätt och att det därmed ur i vart fall subjektiv synvinkel inte föreligger "*samma skada*" men det ekonomiskt likväl framstår som om revisorn skulle kunna få svara för ägarnas och bolagsledningens misstag, så framstår den enda rimliga lösningen på problemet att en talan mot revisorerna aldrig får tillåtas gynna den krets som bär det yttersta ansvaret för att revisorn misslyckats i sitt granskningsuppdrag, nämligen ägarna och de till ägarna kopplade personkretsarna. Detta leder då fram till frågan om relationen mellan rättssubjektivitet hos juridiska personer och ägandet av de juridiska personernas förmögenhet.

Associationsrätten arbetar med medvetna och effektiva fiktioner. Ett aktiebolag är ett självständigt rättssubjekt, men till skillnad från fysiska personer är den juridiska personens förmögenhet tillhörigt någon annan i vart fall gäller ju detta bolag och föreningar medan stiftelser är suveräna om inte reglerna om upplösning säger något annat. Erhåller ett bolag ett

¹³ Frågan behandlades av mig redan i Essays in honour of Hugo Tiberg, 1996, Adjustment of the tortious liability of professionals. Some reflections on current legal development, op cit. p. 401.

¹⁴ Det finns överhuvudtaget i såväl motiven till ABL som i andra associationsrättsliga rättskällor en slapp attityd till jämningsinstitutet, med innebörd att man skulle kunna lösa många svåra ansvarsproblem som ABL:s organföreträdaransvaret genererar genom jämkning. Så är enligt mitt förmenande inte fallet.

betydande skadestånd gynnar det ägarna och i viss mån bolagsledningen i vart fall om ersättningen skall bidra till att säkerställa bolagets fortlevnad.

När därför en revisor åläggs skadeståndsansvar mot ett bolag därför att revisorn missat något i sin granskning som har sin grund i att bolagsledningen och/eller ägarna gjort sig skyldig till pliktförsummelse som i sig kunde utlösa skadeståndsansvar blir frågan hur man förhindrar att revisorn i realiteten berikar den som gjort sig skyldig till primärskadan. Med hänsyn till rättssubjektivitetens problem föreligger en oändlig mängd tänkbara problem.

Ett sådant problem leder tillbaka till det berömda rättsfallet från Krügerkraschen och frågan varför ett bolag inte skulle kunna bli skadeståndsskyldigt för att dess ställföreträdare har vilselett marknaden. Jag tänker här på rättsfallet NJA 1935 s. 270 som ju i praktiken gjorde bolag immuna mot skadeståndsansvar. Läser man emellertid rättsfallet ser man att vad som gjorde bolaget immunt mot ansvar var att konkursförvaltarna såg risken att de under en lång tid spekulerande aktieköparna skulle i praktiken tömma bolagets kapital på övriga borgenärs bekostnad.

Här menar jag att man borde aktualisera en allmän rättsprincip som emellertid fört en tämligen undanskymd tillvaro i svensk rätt nämligen principen *Ex turpi causa non oritur actio* – eller måhända mer kortfattat – *ex turpi causa*. Principen som ofta aktualiseras i engelsk rätt, särskilt i engelsk skadeståndsrätt och som översätts till engelska som "*from a dishonorable cause an action does not arise*" dvs. att man saknar rätt att framföra anspråk om man själv har en mindre hedervärd grund för detta.

Det är visserligen en ytterst svårfångad och så allmänt hållen princip att ett upptagande av denna princip kräver en betydande grad av rättsligt utfyllande, men som uttryck just för en allmänt hållen skadeståndsprincip bör detta kunna göras genom prejudikat utan att påfordra lagstiftning eftersom sådana principer sällan låter sig utformas på ett effektivt sätt genom lagstiftning. Jag menar att minoriteten i NJA 2017 s. 1011 också i praktiken kommit in på dessa problem när man slår fast att en oaksam styrelseledamot inte skall kunna regressa mot revisorn.

Ett problem är naturligtvis om principen endast skulle kunna tillämpas vid straffbara gärningar eller om principen skall uppfattas som att ingen skall kunna berika sig genom sina egna "*orättsgärningar*" innefattande att ingen skall kunna berika sig genom sina egna oaksamma handlingar. Som framgår skulle principen snävt utformad även kunna fylla det tomrum som avsaknaden av allmänna principer om obehörig vinst kan innefatta. I det engelska rättsfallet *Stone & Rolls Ltd v Moore Stephens*¹⁵ – som var House of Lords sista avgörande före den stora domstolsreformen – uttalade domstolen att när bolagsledningen och den ende aktieägaren vilseledde

¹⁵ [2009] 1 AC 1391.

revisorerna beträffande brottsligt vilseledande av bolagets fordringsägare skulle de senare sakna möjlighet att kräva skadestånd av de oaktsamma revisorerna eftersom man identifierade bolaget med dess ägare, man ansåg nämligen att det i det läget förelåg *identifikation mellan bolaget och dess ägare* och att bolaget – men därigenom även dess fordringsägare – inte kunde få skadestånd från revisorn som inte iakttagit sina förpliktelser mot bolaget och då bolaget inte kunde erhålla ersättning av revisorerna skulle inte heller dess fordringsägare kunna få det.

Domen blev kritiserad och det kan ju tyckas märkligt att identifikationen sträcker sig så långt att bolagets fordringsägare inte kunde ha rätt att föra talan mot revisorn. I debatten påpekades bl.a. att domen faktiskt kunde komma att stå i motsatsförhållande till den berömda *Caparo-domen*¹⁶ som lade fast revisorers ansvar mot tredje man och påminner i hög grad om den svenska "*BDO-domen*" dvs. NJA 2014 s. 272. I en senare dom från år 2016¹⁷ distanserar sig The Supreme Court från *Stone & Rolls Ltd v Moore Stephens* och konstaterade att invändningen att kontraktet var stridande mot *ex turpi causa -principen* inte kunde åberopas som grund för att den vilseledde i samband med en otillåten insider affär inte skulle kunna återfå sina pengar.

Här är det således fråga om en helt annan situation som närmast påminner om de rättsfall vi haft i Sverige om avtal som innefattar "svarta pengar."¹⁸ Lord Tulson uttalade nu en balanserad princip som får antas gälla långt utöver vad vi betecknar som *pactum turpi situationer* men som nog har antagits begränsa räckvidden av *Stone & Rolls Ltd v Moore Stephens*, trots att vi här är inom bolagsrättens domäner:

"Looking behind the maxims, there are two broad discernible policy reasons for the common law doctrine of illegality as a defence to a civil claim. One is that a person should not be allowed to profit from his own wrongdoing. The other, linked, consideration is that the law should be coherent and not self-defeating, condoning illegality by giving with the left-hand what it takes with the right hand."

Här har vi således förmodligen kärnan i denna allmänna förmögenhetsrättsliga princip betecknad *ex turpi causa* och här – som på så många andra områden – kan enligt mitt förmenande bolagsinstitut och anslutande självständiga rättssubjekt på associationsrättens område inte avstå från en övergripande grundtanke, *nämligen att ingen skall kunna dra nytta av sina egna, i vart fall oaktsamma misstag*. Den principen fördes emellertid för långt i det engelska avgörandet från år 2009, något som synes ha rättats till i 2016 års avgörande.

¹⁶ *Caparo Industries plc v Dickman* [1990] UKHL 2.

¹⁷ *Patel v Mirza* [2016] UKSC 42.

¹⁸ Se rättsfallen NJA 2002 s. 323 och NJA 2004 s. 682, samt därtill min uppsats i JT 2002–03 s. 646 ff. "*Svarta pengar*" i *Högsta domstolen*.

Rättsutvecklingen i engelsk rätt visar att man i ett hänseende distanserat sig från 2009 års avgörande, det avgörandet är nämligen inte tillämpligt när tredjemans intresse har trätts för när. Det hela är enligt mitt förmenande viktiga lärdomar för hur principen kan appliceras på frågan om revisorers ansvar mot bolag även enligt svensk rätt. För det första *måste bolaget, dess ledning och ägare anses vara en enhet* och misstag begångna av bolagsledningen skall medföra att bolaget inte skall kunna berikas på revisorns bekostnad så att ägarna därmed skulle kunna göra en vinst på revisorns bekostnad när felet som revisorn inte upptäckt beror på ett misstag från bolagsledningens sida. Detta bör gälla oberoende av om ägaren och bolagsledningen verkligen är samma rättssubjekt och således ha sin grund i en övergripande riskfördelning.

Det är ägaren som får stå risken för att bolagsledningen gör sig skyldig till oaktsamhet och har därvid ju alltid en indirekt rätt att kräva skadestånd av styrelsen och bolagets VD enligt 29 kap. 1 § ABL genom att låta bolaget föra en skadeståndstalan.¹⁹ Bolagets skada kan dessutom inte anses vara en direkt skada utan bör följa principerna för indirekta skador för att minska risken för dubbelkompensation. Detta klassiska spår i den aktiebolagsrättsliga skadeståndsrätten menar nämligen jag bör lösas så, att det är bolaget som äger rätten till skadestånd och inte aktieägarna när bolaget skadats och därmed ägarna fått en nedgång i värdet på sina förmögenhetsandelar.

När det däremot gäller revisorns ansvar enligt 29 kap. 2 § bör således enligt mitt förmenande utgångspunkten för skadeståndsrätten vara *ett beaktande av de s.k. bolagsrättsliga intressena*. Bolaget skall inte kunna rikta en skadeståndstalan mot revisorn i syfte att därmed berika sina ägare om skadan har sin grund i ett beteende som kan läggas bolagsledningen till last som oaktsamhet. Om däremot ett annat intresse, som t.ex. borgenärsintresset på detta sätt skadats genom att bolaget blivit insolvent, bör däremot revisorn bära ett ansvar gentemot bolaget upp till vad borgenärerna kommit att förlora genom revisorns försumlighet.

Kravet på adekvat kausalitet måste därvid vara uppfyllt och man bör då tillämpa den princip som jag ovan skisserade och inte den i tiden utsträckt culpabedömning som hovrätten tillämpade i Prosolvía-fallet. Det synsättet förstärks ju av att HD i NJA 2017 s. 1011 gör en klar åtskillnad mellan revisorns granskningsansvar och dennes ansvar vid faktisk rådgivningsverksamhet samtidigt som man klargör att varje bolagsorgan svarar för sina respektive förpliktelser.

Ett annat intresse inom bolagsrätten är ju det s.k. minoritetsintresset, men även det bör följa principerna för ägarens förhållande till bolagsled-

¹⁹ "En stiftare, styrelseledamot eller verkställande direktör 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 denna lag, tillämplig lag om årsredovisning eller bolagsordningen."

ningen. De kan ju under vissa betingelser rikta talan på bolagets vägnar enligt den s.k. *actio pro socio*-principen enligt 29 kap. 7 § mot styrelse och VD men bör gentemot revisorn vara identifierad med övriga ägare och bör inte kunna berikas genom anspråk mot revisorn.

Den grundläggande tanke som här framläggs är att *ex turpi causa-principen* är ett exempel på hur man måste kunna motverka specifika fall av obehörig vinst situationer. Det finns enligt mitt förmenande ingen allmän princip om obehörig vinst i svensk rätt,²⁰ men det finns självfallet en rad principer som bygger på obehörig vinst tankar som t.ex. *compensatio lucri cum damno* och *condictio indebiti*.

Det är till den kretsen som jag även vill räkna *ex turpi causa-principen*. En aktieägare skall inte kunna berika sig på en revisors bekostnad genom att övervältra skada förorsakad av de av ägarna utsedda bolagsföreträdarna genom att låta bolaget rikta en skadeståndstalan mot revisorerna som inte upptäckt dessa oaktsamma fel. Det sagda innebär att bolagets möjligheter att föra talan mot revisorerna primärt handlar om att skydda bolagets fordringsägare som genom bolagets insolvens förlorat sina fordringsanspråk mot bolaget genom att revisorn inte i tid upptäckt de fel som begåtts.

Låt oss därvid överföra dessa tankar till det konkreta Prosolvias-fallet. Enligt uppgift skulle således det belopp som utdömdes genom att ränta lades på ränta under alla de år tvisten pågick, i realiteten ha uppgått till närmare 2 miljarder SEK. Enligt vad som framgått i media skulle detta belopp vida ha överstigit vad som fanns tillgängligt i form av försäkringskydd och att en förlikning träffades vilket också förklarar varför frågan om prövningstillstånd aldrig aktualiserades. Att konkursboet dessutom måste ha saknat allt intresse av att erhålla belopp som översteg vad som behövdes för att tillgodose borgenärskretsen måste ha underlättat en förlikning.

Tanken att en konkursförvaltare skulle ha önskat berika ägare och ledning när de senare varit oaktsamma framstår naturligtvis som ytterst osannolikt. Vad som får antas ha skett i praktiken borde, med utgångspunkt i den teori för ansvaret som här framläggs, vara något som stärker själva teorin i sig. Överför man dessa principer till vad HD kom fram till i NJA 2017 s. 1011 blir saken än mer tydlig.

Eftersom det ur skadevällarsynvinkel således inte är "samma skada" som i normalfallet styrelseledamoten och revisorn åstadkommer, skall inte styrelseledamoten kunna regressa mot revisorn på grund av sin egen oaktsamhet. Jag går emellertid ett steg längre och menar att bolaget skall i så måtto identifieras med styrelseledamoten och bolaget skall därför endast ha en

²⁰ Se Jan Kleineman, Obehörig vinst och vårt behov av rättsliga tvångströjor, TfR 2013 s. 531 ff., Jfr här till även Märten Schultz, Nya argumentationslinjer i förmögenhetsrätten. Obehörig vinst rediviva, SvJT 2009, s. 946 ff. och Obehörig vinst-motiveringar, SvJT 2012 s. 372 ff. samt den korrekta uttolkningen av mitt synsätt som Schultz gjort i SvJT 2017 s. 474 ff. Ett fall av "restitution" från norska Høyesterett. Se a.a. s. 474 not 2.

regressrätt som motsvarar borgenärsintresset. Inte heller bolagets ägare skall nämligen kunna berika sig genom styrelseledamotens oaktsamhet på revisorn. Ägaren får tillse att styrelsen har relevant ansvarsförsäkring och inte se revisorn som någon som ansvarar för den bristande kompetensen hos styrelsen. Det är ägarens plikt att övervaka styrelsen som här bör vara – för att använda JustR Lindskogs ord – handlingsdirigerande.

Något klagörande av de svåra regressfrågorna mellan styrelsens och revisorns ansvar tillhandahölls inte i NJA 2017 s. 1011, men såväl majoriteten som minoriteten såg problemen. Jag menar att *ex turpi causa-principen* uttolkad som skett här, bör lösa ett stort antal problem och i så motto också bidra till den lugnande effekt som såväl NJA 2014 s. 272 som NJA 2017 s. 1011 har haft på den oroliga revisorskåren. Revisorernas ansvar bör vara strängt men rättvist och det kan enligt mitt förmenande inte vara möjligt för oaktsamma bolagsledning och ägare att övervältra styrelsens oaktsamhet på revisorerna.

Som torde ha framgått ovan medför *ex turpi causa-principen* och det faktum att fråga sällan är om ”*samma skada*” att resonemanget bör vara ömsesidigt. På samma sätt som styrelsen inte skall kunna övervältra ansvaret för sin oaktsamhet på revisorn skall inte heller revisorn kunna övervältra ansvaret för sin oaktsamhet på styrelsen eller bolaget. Bolaget skall kunna övervältra så mycket av ansvaret på revisorerna som motsvarar de borgenärsintressen som annars träds förnär. En sådan princip bör kunna fastläggas utan lagstiftarens medverkan med stöd av *ex turpi causa-principen* genom HD som en fortsättning på de resonemang som redan fördes i NJA 2017 s. 1011.