



I tillegg til at det prosederes flere saker for domstolene hvert år, er det også mange krav mot revisor som aldri blir gjenstand for en rettslig tvist, enten fordi kravet avvises som grunnløst eller fordi saken forliktes før den kommer for domstolene.

Nyere rettspraksis:

Revisors erstatningsansvar for vesentlige feil i årsregnskapet

Spørsmål om revisors erstatningsansvar ender med ulike mellomrom opp i retten, og i denne artikkelen ser vi nærmere på noen av de nyeste avgjørelsene. Dommene som behandles i denne artikkelen, gjelder revisors erstatningsansvar for vesentlige feil i årsregnskapet knyttet til varelageret og manglende avdekking av misligheter.¹



Advokat
Linn Kvade Rannekleiv
Partner Arntzen de Besche
Advokatfirma

På 1990-tallet var det en betydelig økning av antall erstatningssaker, og utviklingen fortsatte utover på 2000-tallet. I dag prosederes det flere saker om revisors erstatningsansvar for domstolene hvert eneste år.

Det har blitt avsagt tre dommer knyttet til samme sakskompleks om revisors erstatningsansvar for vesentlige feil i årsregnskapet knyttet til varelageret. I tillegg er det avsagt to dommer om manglende avdekking av misligheter.

Før vi går nærmere inn på disse avgjørelsene, gir vi en kort oversikt over grunnvilkårene for å kreve erstatning og utgangspunktene for ansvarsvurderingen.

Tips for å redusere risikoen for å bli erstatningsansvarlig

1. Avklar tydelig rammene for oppdraget i engasjementsbrevet
2. Påse at arbeidspapirene gir klart uttrykk for de vurderingene som foretas
3. Sørg for å sikre bevis for hva revisjonsklienten blir informert om
4. Meld ifra til forsikringsselskapet så raskt som mulig hvis noen fremsetter eller sier at de kommer til å fremsette et erstatningskrav
5. Påse at eventuelle uaktsomme forhold hos styremedlemmer eller andre hos den som krever erstatning påberopes dersom man mottar erstatningskrav
6. Påse at det fremsettes regresskrav mot andre relevante ansvarssubjekter i de tilfellene hvor dette er aktuelt

Grunnvilkårene for erstatningsansvar

Tre grunnvilkår for erstatningsansvar

For at revisor skal bli erstatningsansvarlig, er det tre generelle vilkår som må være oppfylt; i) det må foreligge et ansvarsgrunnlag (revisor må ha opptrådt uaktsomt eller forsettlig), ii) den som krever erstatning må ha lidt et økonomisk tap, og iii) tapet må ha oppstått som en påregnelig følge av den skadevoldende handling (adekvat årsakssammenheng). Det er den som krever erstatning som har bevisbyrden for at vilkårene er oppfylt.

Ansvarsgrunnlaget for revisorer

Ansvarsgrunnlaget for revisorer fremgår av revisorloven² § 8–1 første ledd. Det følger av bestemmelsen at revisor plikter å erstatte skade som han/hun forsettlig eller uaktsomt har voldt under utførelsen av sitt oppdrag. Revisor er underlagt et strengt profesjonsansvar, og vurderes i forhold til en streng aktsomhetsnorm.³

² Lov om revisjon og revisorer av 15. januar 1999 nr. 2 («revisorloven»).

³ Se bl.a. HR-2016-02344-A, Rt. 2003 s. 696, og Rt. 2002 s. 286.

¹ Nyere rettspraksis om revisors erstatningsansvar ved rådgivningstjenester behandles i Revisjon & Regnskap 2020 nr. 8.

Det kreves likevel ikke at revisor har opptrådt feilfritt eller ideelt for å gå fri fra erstatningsansvar. Høyesterett har uttalt at det «er rom for en viss kritikkverdige atferd før det blir tale om erstatningsbetingende uaktsomhet».⁴

Må ha brutt sine plikter

Det er en forutsetning for ansvar at revisor har brutt sine plikter som revisor. Ellers er det ikke noe å klandre revisor for.

Ved revisjonen av årsregnskapet skal revisor kontrollere om regnskapet er i samsvar med lover og forskrifter, om det gir et riktig bilde av selskapets økonomiske situasjon, og om det inneholder vesentlig feilinformasjon.⁵ Det kreves med andre ord ikke at revisor skal oppdage hver minste feil i årsregnskapet for å unngå erstatningsansvar.

God revisjonsskikk

Ved vurderingen av om revisor har handlet uaktsomt, er det relevant om revisor har utført revisjonen etter beste skjønn og i tråd med «god revisjonsskikk».⁶ Kravet til god revisjonsskikk må defineres ut ifra hvordan dyktige og ansvarsbevisste revisorer utfører sitt arbeid.⁷ Det er derfor sentralt for ansvarsvurderingen om revisor har handlet i tråd med de til enhver tid gjeldende revisjonsstandardene.⁸ Hvis revisor har fulgt standardene, vil han/hun som den klare hovedregel anses for å ha opptrådt i tråd med kravet til god revisjonsskikk.

Brudd ikke tilstrekkelig for ansvar

Brudd på god revisjonsskikk er derimot ikke tilstrekkelig for å konstatere at revisors har handlet erstatningsbetingende uaktsomt. Høyesterett har uttalt at det er «klart at et brudd på «god revisjonsskikk» ikke uten videre kan anses som erstatningsbetingende uakt-

somhet».⁹ Dette er også gjentatt i senere avgjørelser.¹⁰

Tidspunktet for uaktsomhetsvurderingen

Vurderingen av om revisor har handlet uaktsomt, skal foretas ut ifra hvordan situasjonen fremsto for revisor da de påstatte ansvarsbetingende handlingene ble foretatt. Det er ikke rom for å legge vekt på hva man har funnet ut senere, selv om dette kan være en krevede øvelse i praksis.¹¹

Kravet til adekvat årsakssammenheng

Hvorvidt det foreligger faktisk årsakssammenheng beror på om tapet ville oppstått selv om revisors uaktsomme handling eller unnlattelse tenkes bortte.¹² Man må da sammenligne med en hypotetisk tenkt situasjon hvor revisor handler aktsomt. Dersom tapet ville oppstått selv om revisor hadde utført revisjonen aktsomt, vil det ikke foreligge årsakssammenheng.

I tillegg må tapet anses som en adekvat følge av den skadevoldende handlingen. På det aktuelle tidspunktet handlingen foretas må det være påregnelig for revisor at det kan oppstå et økonomisk tap som følge av handlingen.

Solidaransvar ved flere skadevoldere

I de tilfellene revisor gjør feil ved utførelsen av sitt oppdrag, er det ofte også andre som har sviktet ved utførelsen av sine oppgaver.¹³ Hvis det har skjedd misligheter som har ledet til vesentlige feil i årsregnskapet, og som revisor burde avdekket ved revisjonen av årsregnskapet, kan det for eksempel være at styremedlemmene kan klandres for ikke å ha sørget for tilstrekkelige internkontrollfunksjoner for å avdekke mislighetene.

I slike tilfeller vil både revisor og styremedlemmene kunne holdes solidarisk ansvarlig for tapet overfor skadelidte

hvis vilkårene for å kreve erstatning er oppfylt.¹⁴

Ikke ansvar for uvesentlige skadeårsaker

Et unntak fra regelen om solidaransvar gjelder i de tilfellene hvor én av skadeårsakene er så vidt uvesentlig i årsaksbildet at det ikke er naturlig å knytte ansvar til den.¹⁵ Revisor vil kunne gå fri fra ansvar hvis andres handlinger eller unnlattelser har vært den klart dominerende årsaken til at tapet oppsto. Dette gjelder også når den klart dominerende årsaken er skadelidtes egen opptreden. Dette har nettopp blitt resultatet i noen av avgjørelsene vi skal se på nedenfor.¹⁶

Skadelidtes medvirkning til tapet

Selv om revisor har handlet uaktsomt og det foreligger adekvat årsakssammenheng, kan erstatningsansvaret settes ned eller falle bort i sin helhet hvis den som krever erstatning har medvirket til at tapet oppsto.¹⁷

Det er helt klart at et selskap identifiseres med eget styre, og at selskapet hefter direkte for styremedlemmenes skadevoldende handlinger.¹⁸ Daglig leder og andre ansatte vil også etter en nærmere vurdering kunne identifiseres med selskapet.¹⁹ Det er flere eksempler

¹⁴ Lov om skadeserstatning av 13. juni 1969 nr. 26 («skadeserstatningsloven») § 5-3 nr. 1.

¹⁵ Denne læren omtales som «uvesentlighetslæren», og har kommet til uttrykk blant annet i Rt. 2001 s. 337.

¹⁶ Se LB-2017-98802-2.

¹⁷ Skadeserstatningsloven § 5-1. Høyesterett har i Rt. 2003 s. 696 uttalt at det er en «smakssak» om skadelidtes medvirkning vurderes som en del av spørsmålet om revisors aktsomhet, tilstrekkelig årsakssammenheng eller skadelidtes medvirkning. I LB-2018-152750 kom lagmannsretten til at skadelidtes handlinger ikke var så dominerende i årsaksbildet at revisor måtte gå fri fra ansvar, men la vekt på skadelidtes handlinger under spørsmålet om medvirkningen og reduserte erstatningen betydelig.

¹⁸ Se blant annet Rt. 2008 s. 833.

¹⁹ Identifikasjon på skadevoldersiden omtales som aktiv identifikasjon, mens identifikasjon på skadelidtesiden omtales som passiv identifikasjon. Prinsippet om passiv identifikasjon har kommet til uttrykk i skadeserstatningsloven § 5-1 nr. 3 hvor det fremgår at reglene om skadelidtes medvirkning også får anvendelse dersom en person som skadelidte «i denne sammenheng hefter for dem» har bidratt til skaden. Hvilke personer selskapet hefter for, beror på en konkret vurdering av om den ansatte har handlet i sammenheng med deres egenskap av å være ansatt. Relevante momenter er blant annet om det er en nær forbindelse mellom den ansattes rolle og handlemåte, arbeidsgiverens rolle og mulighet til å forebygge skaden, og om det er en særegen risiko knyttet til arbeidstakeren, jf. blant annet LB-2018-152750 og 17-014952TVI-OTIR/05. Som utgangspunkt må arbeidsgivers ansvar være like vidtgående ved passiv som ved aktiv identifikasjon, selv om det kan tenkes unntak. Vurderingstemaene som oppstilles ved aktiv identifikasjon i skadeserstat-

⁴ HR-2016-02344-A og Rt. 2003 s. 696.

⁵ Se revisorloven §§ 5-1 og 5-2.

⁶ Revisorloven § 5-2 (1) og (2). Kravet om at revisjonen skal utøves etter beste skjønn kommer i tillegg til kravet om at oppdraget må utføres i tråd med god revisjonsskikk, jf. Ot.prp. nr. 75 (1997-1998) pkt. 5.1.5.3.

⁷ NOU 1997: 9 s. 188.

⁸ Etter at ISA-standardene ble implementert i 2010, er innholdet i «god revisjonsskikk» i stor grad detaljregulert. Standardene er imidlertid ikke uttømmende, og må suppleres med oppfatninger som er alminnelig akseptert i bransjen.

⁹ Rt. 2003 s. 696.

¹⁰ Se bl.a. LB-2018-152750.

¹¹ Se bl.a. Rt. 2003 s. 696 og RG 2003 s. 425.

¹² Denne testen omtales som «betingelseslæren», og er lagt til grunn blant annet i Rt. 1992 s. 64.

¹³ For en utførlig beskrivelse av ansvarsfordelingen mellom styremedlemmer og revisor, se artikkelserie i Revisjon og Regnskap 2018 nr. 5 og 6 av Linn Kvade Rannekleiv.



ToJo-selskapene og Iseveien Bilinnredning drev med ombygging og tilpassning av bussemner til ferdige nyttekjøretøy (busser, varebiler mv.) i henhold til sluttbrukernes ønsker og behov.

fra rettspraksis på at revisors ansvar har falt helt bort som følge av skadelidtes egen medvirkning til tapet, hvilket vi også skal se i avgjørelsene som omtales nedenfor.²⁰

Revisors erstatningsansvar for vesentlige feil i årsregnskapet knyttet til varelageret

Bertel O. Steen-dommene

Bertel O. Steen Østfold AS («BOSØ») er et selskap i Bertel O. Steen-konsernet som driver med bilhandlervirksomhet og verksteddrift.

ToJo AS, ToJo Buss AS (i fellesskap «ToJo-selskapene») og Iseveien Bilinnredning AS («Iseveien») var kunder av BOSØ. Disse drev med ombygging og tilpassning av bussemner til ferdige nyttekjøretøy (busser, varebiler mv.) i henhold til sluttbrukernes ønsker og behov.

Feil i varelageret

ToJo-selskapene og Iseveien ble kunder av BOSØ i henholdsvis 2007 og 2011. Det utviklet seg en praksis for at BOSØ ikke fakturerte kundene ved overlevering av bussemnene. Faktureringen skjedde gjerne først ved overlevering fra kundene til sluttbrukerne, og av til så sent som når BOSØs kunder hadde fått betaling for kjøretøyene.

Bussemnene sto oppført i BOSØs varelager frem til de ble fakturert, hvil-

ket var lenge etter at de hadde blitt solgt til kundene. Varelageret var dermed betydelig overvurdert i regnskapene. Tilsvarende ble ikke salgsinntektene regnskapsført før fakturaen var sendt. Salgsinntektene og kundefordringene som fremgikk av regnskapene, var dermed tilsvarende undervurdert.

«Skjult» driftskreditt

Faktureringspraksisen medførte at det oppsto en betydelig «skjult» og usikret driftskreditt til fordel for BOSØs kunder. I tillegg ble ikke alle fakturaene betalt rettidig, slik at kundene opparbeidet seg en omfattende kreditt utover avtalt forfall.

Betydelige tap

ToJo-selskapene og Iseveien gikk konkurs i 2014. Det ble da avdekket at regnskapene var beheftet med vesentlige feil. BOSØ sto igjen med et netto tap på ca. 15,7 millioner kroner knyttet til ToJo-selskapene, og ca. 21,8 millioner kroner knyttet til Iseveien.

BOSØ krevde tapet erstattet av både egen konsernrevisor, revisor for ToJo-selskapene og revisor for Iseveien. Kravene ble behandlet i separate saker. Alle de tre dommene er rettskraftige.²¹ I tillegg krevde BOSØ erstatning fra styremedlemmene og daglig leder i både Iseveien og ToJo-selskapene. Kravene mot ledelsen i ToJo-selskapene ble behandlet i samme sak som kravet mot ToJo-selskapenes revisor.

Erstatningskrav mot egen konsernrevisor (LB-2018–152 750) Erstatningskrav på 37,5 millioner kroner

Deloitte AS var revisor for BOSØ og resten av Bertel O. Steen-konsernet i perioden 2001 til 2016. BOSØ krevde ca. 37,5 millioner kroner i erstatning fra Deloitte AS, ansvarlig revisor på oppdraget, og deres ansvarsforsikrings-selskap (i fellesskap «revisor») som følge av uaktsom revisjon av BOSØs årsregnskaper.

Lagmannsretten tilkjente delvis erstatning

Etter å ha blitt frifunnet i tingretten, tilkjente lagmannsretten erstatning for deler av tapet. Lagmannsretten mente at revisor hadde handlet erstatningsbetingende og at 28 millioner kroner av selskapets tap sto i årsakssammenheng med revisors handlinger. Revisors ansvar ble imidlertid redusert grunnet BOSØs medvirkning, slik at revisor måtte betale 12 millioner kroner i erstatning.

Ikke oppfylt plikten til å delta på varetelling

Varelageret utgjorde ca. 2/3 av selskapets eiendeler, og det var enighet om at dette var vesentlig for regnskapet. Det følger av ISA 501 punkt 4 at revisor har plikt til å være til stede på varetellingen når varelageret er vesentlig for regnskapet, med mindre det ikke er gjennomførbart. Revisor hadde etter lagmannsrettens syn «utvilsomt» plikt til å være til stede. Likevel var ikke revisor til stede på noen av vartellingene i perioden 2007–2013.

ningsloven § 2–1 nr. 1 andre setning, og rettspraksis knyttet til denne, vil derfor også være relevant. At arbeidstakeren har handlet forsettlig, er ikke tilstrekkelig til å utelukke identifikasjon, jf. Rt. 2015 s. 475.

20 Se blant annet LB-2017–98802–2 og 17–014952TV1-OTIR/05.

21 Anke til Høyesterett i saken mot BOSØs egen konsernrevisor ble ikke tillatt fremmet, se HR-2020–1576-U. Det samme gjaldt anken til Høyesterett i saken mot ToJo-selskapenes revisor, jf. HR-2019–871-U.

Lagmannsretten presiserte at kravene i ISA 501 punkt 4 skal oppfylles hvert år, og at det i det minste kreves en usedvanlig god begrunnelse om revisor ikke er til stede. En slik begrunnelse forelå ikke i den aktuelle saken. Hvis et selskap har flere varelagre, åpner ISA for at revisor ikke må være til stede ved hver lokasjon hvert eneste år, men dette var ikke relevant ettersom revisor ikke hadde vært til stede på noen av lokasjonene.

At BOSØ var kjent med at revisor ikke var til stede på varetellingen, medførte heller ikke at revisor kunne gå fri for ansvar.

Svikt ved handlingene som var utført

Lagmannsretten mente også at inspeksjonen og kontrolltellingen ved et besøk hos BOSØ i 2013 var utilstrekkelig. Revisor hadde ikke innhentet tilstrekkelig revisjonsbevis og vesentlighetsgrensen var satt for høyt. Dersom vesentlighetsgrensen hadde vært lavere, ville revisor tatt flere stikkprøver og mest sannsynlig avdekket at 50 % av nybilbeholdningen manglet. Revisor måtte da ha gjennomført ytterligere revisjonshandlinger som ville ledet til at faktureringspraksisen hadde blitt avdekket.

Lavere terskel for ansvar ved enkle revisjonshandlinger

Lagmannsretten presiserte at det er rom for en viss kritikkverdigg adferd før det kan bli tale om erstatningsbetingende adferd, men at revisor lettere anses for å ha opptrådt uaktsomt jo enklere revisjonshandlinger som kreves. Dersom feilene som burde vært avdekket, også knytter seg til regnskapsposter som er av stor betydning for årsregnskapet, skal det lite til for at revisor anses for å ha handlet uaktsomt.

Uaktsom revisjon

Revisor visste at standardene krevde at han var til stede på varetellingene, men unnlot likevel å delta. Etter lagmannsrettens syn måtte han ha forstått at disse mangelfulle revisjonshandlingene kunne være egnet til å «stadfeste» et eventuelt uriktig bilde regnskapene

måtte gi. Han ble derfor ansett for å ha handlet uaktsomt med hensyn til skadefølgen.

Tapet kunne vært begrenset ved aktsom revisjon

Lagmannsretten mente at faktureringspraksisen ville blitt avdekket og opphørt i forbindelse med revisjonen av årsregnskapet for 2009 dersom revisor hadde handlet aktsomt, og la til grunn at sju millioner kroner knyttet til ToJo-selskapene og 21 millioner kroner knyttet til Iseveien kunne vært avverget. Totalt sett sto dermed 28 millioner kroner av tapet i årsakssammenheng med revisors erstatningsbetingende handlinger.

BOSØs medvirkning til tapet

Styret hadde etter lagmannsrettens vurdering uaktsomt misligholdt sine tilsynsplikter etter aksjeloven ved å forholde seg passivt etter et møte som ble avholdt i februar 2013, og hadde derfor medvirket til tap oppstått etter dette tidspunktet. BOSØ måtte også identifiseres med de to daglige lederne ettersom det var en nærhet mellom de daglige ledernes funksjon og tapet.

Erstatningen ble redusert med 12 millioner kroner som følge av styrets uaktsomhet, og ytterligere fire millioner kroner som følge av de daglige ledernes uaktsomhet.

Erstatningsansvarlig for 12 millioner kroner

Revisor måtte dermed dekke 12 millioner kroner av tapet på totalt 28 millioner kroner som sto i årsakssammenheng med revisors handlinger. Partene måtte bære egne sakskostnader.

Erstatningskrav mot ToJo-selskapenes revisor (LB-2017-98 802-2)

Erstatningskrav på 17 millioner kroner
Revisorgruppen Østfold DA var revisor for ToJo-selskapene i perioden faktureringspraksisen fant sted. BOSØ krevde ca. 17 millioner kroner i erstatning fra Revisorgruppen Østfold DA og ansvarlig revisor på oppdraget (i felleskap «revisor»).

Erstatningskravet ble i tillegg rettet mot personen som var enestyre i begge ToJo-selskapene, og som også var daglig leder i ToJo Buss AS. Videre ble erstatningskravet rettet mot daglig leder i ToJo AS.

Frifunnet av lagmannsretten

Etter å ha blitt dømt til å betale erstatning på 14 millioner kroner, hvorav styrelederen i ToJo-selskapene var solidarisk ansvarlig for fire millioner kroner og daglig leder i ToJo AS for to millioner kroner, frifant lagmannsretten alle de saksøkte.

Det ble ikke ansett å foreligge årsakssammenheng mellom tapet og daglig leders uaktsomme handlinger fordi hans bidrag til at tapet oppsto var underordnet. Det var forsettlige handlinger utført av en ansatt hos BOSØ som var den klart dominerende årsaken til at tapet oppsto. Ettersom BOSØ måtte identifiseres med den ansatte, bortfalt erstatningsansvaret for revisor og styreleder i ToJo-selskapene i sin helhet under henvisning til skadelidtes medvirkning.

Burde satt seg bedre inn i virksomheten

Det var enighet om at feilperiodisering av varekostnader medførte at ToJo-selskapenes regnskaper fra 2011 og frem til konkursen inneholdt vesentlige feil. Et flertall på tre dommere mente at revisor hadde handlet uaktsomt ved revisjonen av årsregnskapene.

Bussemnene var helt essensielle i ToJo-selskapenes virksomhet, og varekjøpene fra BOSØ var dominerende i regnskapene. Virksomheten tilsa et særlig fokus på periodisering, og revisor burde etter flertallets syn satt seg grundigere inn i bussemnenes kretsløp, hvilket var enkelt å gjøre.

Ved en tilfeldig utvelgelse av noen bussemner, ville revisor trolig ha oppdaget faktureringspraksisen og dermed feilperiodiseringen av varekostnadene. Det ble tillagt vekt at ToJo AS hadde hatt en betydelig negativ egenkapital over lengre tid, hvilket tilsa en skjerpet oppmerksomhet fra revisors side.

Sterkt revisjonsbevis ikke tilstrekkelig
Flertallet var enig med revisor i at innhenting av kundereskontro direkte fra leverandøren var et sterkt og pålitelig revisjonsbevis for leverandørgjeldens fullstendighet, særlig når det kom fra en stor og anerkjent aktør som Bertel O. Steen.

Revisor hadde imidlertid opptrådt i strid med helt grunnleggende prinsipper for god revisjonsskikk om profesjonell skepsis og at revisor skal ha forståelse av den aktuelle virksomheten. Den manglende forståelsen gikk på selve kjernen i virksomheten, og revisor hadde ikke utvist profesjonell skepsis til revisjonsbeviset. Revisor måtte derfor anses for å ha handlet uaktsomt.

Mindretallet uenig i vurderingen

Mindretallet viste til at kundereskontro fra en leverandør er blant de sterkeste revisjonsbevis som finnes for fullstendigheten av leverandørgjeld. Etter mindretallets oppfatning var det derfor ikke i strid med god revisjonsskikk at revisor valgte utelukkende å bygge på kundereskontroen fra BOSØ som revisjonsbevis.

Uaktsomhet hos ToJos styreleder

Lagmannsretten la til grunn at ToJo AS var insolvent allerede ved utgangen av 2011. Styrelederen i ToJo AS måtte anses for å ha handlet i strid med sine plikter når han ikke traff tilstrekkelige og hensiktsmessige tiltak for å bringe egenkapitalen opp til et forsvarlig nivå, eller vurderte om selskapet skulle melde oppbud, da det ikke lenger var realistisk håp om å få tak i kapital til å dekke selskapets forpliktelser. Han ble ansett for å ha handlet uaktsomt etter som han burde forstått at BOSØ når som helst kunne kreve betaling for alle de leverte bussemnene. Det var ikke ansvarsbefriende at han trodde faktureringspraksisen var forankret i ledelsen i BOSØ.

Uaktsomhet hos ToJos daglige leder

Det var på det rene at daglig leder i ToJo AS hadde forsømt sine plikter som daglig leder, men han mente det økonomiske ansvaret for selskapet var overført til styreleder. En generell over-

føring av daglig leders ansvar til styreleder er i strid med reglene i aksjeloven, og han ble ansett for å ha handlet uaktsomt ved ikke å ha satt seg inn i selskapets regnskaper.

Feilene ville blitt oppdaget ved aktsom revisjon

Flertallet, som konkluderte med at revisor hadde handlet uaktsomt, mente det var klart at regnskapsfeilene ville blitt oppdaget ved revisjon av årsregnskapene for 2011 dersom revisor hadde handlet aktsomt. ToJo AS ville i så tilfelle blitt slått konkurs ved utgangen av august 2012.

Styreleder i ToJo AS måtte som utgangspunkt holdes ansvarlig for tap oppstått allerede fra tidlig i 2012, mens revisor var solidarisk ansvarlig sammen med styreleder for tap i perioden 1. september 2012 og frem til konkurstidspunktet. Daglig leders bidrag til årsaksbildet måtte anses underordnet, slik at det ikke forelå årsakssammenheng mellom tapet og daglig leders uaktsomme handlinger.

BOSØs medvirkning til tapet

Etter lagmannsrettens syn hadde styret i BOSØ opptrådt uaktsomt ved ikke å følge opp og gjøre nærmere undersøkelser knyttet til varelageret i BOSØ. Lagmannsretten mente også at BOSØ måtte identifiseres med den ansatte som var ansvarlig for faktureringsprosessen. BOSØ hadde gitt den ansatte vide fullmakter, og det ble ansett rimelig at BOSØ måtte hefte for ham selv om han hadde handlet forsettlig.

Fullstendig bortfall av erstatningsansvar

De forsettlige handlingene utført av den ansatte i BOSØ ble ansett som den klart dominerende årsaken til at tapet oppsto. Styret hadde eksponert BOSØ for tap ved blant annet å gi den ansatte vide fullmakter og unnlatt å gjøre egne undersøkelser. BOSØs medvirkning medførte derfor at verken revisor eller styreleder i ToJo-selskapene kunne holdes erstatningsansvarlig for noen del av tapet. BOSØ måtte også dekke motpartenes saks-kostnader.

Erstatningskrav mot revisor for Iseveien (17-014 952TVI-OTIR/05) Erstatningskrav på 21,8 millioner kroner

PricewaterhouseCoopers AS («PWC») var revisor for Iseveien AS fra 2007 og frem til konkursen. BOSØ krevde ca. 21,8 millioner kroner i erstatning fra PWC og ansvarlig revisor for revisjonen av årsregnskapet for 2012 og 2013 (i felleskap «revisor»).

Vesentlige feil i årsregnskapet

Tingretten konkluderte med at det ikke var sannsynliggjort at det var vesentlige feil i Iseveiens årsregnskap for 2011. Det var heller ikke sannsynlig at varelageret var overvurdert eller at interimgjelden var undervurdert for regnskapsåret 2012.

I årsregnskapet for 2012 var det imidlertid skjedd en uriktig inntektsføring på ca. 586 000 kroner fordi det var lagt til grunn for høy opptjent inntekt basert på ferdigstillelsesgrad for flere bussemner og fordi to serviceavtaler ikke skulle ha blitt inntektsført dette året. Videre var det skjedd en uriktig inntektsføring på 837 000 kroner knyttet til tre busser som først ble levert i 2013.

Videre var leverandørgjelden undervurdert med ca. 6,5 millioner kroner for regnskapsåret 2013, men det var ikke klart om det forelå uriktig inntektsføring av tilvirkningskontrakter for samme år.

Uaktsom revisjon for regnskapsåret 2012

Beløpene knyttet til feilene i årsregnskapet for 2012 var over vesentlighetsgrensen, og retten konkluderte med at revisor hadde handlet uaktsomt ved utførelsen av revisjonen.

Revisor hadde vurdert verdsettelse og inntektsføring av prosjekter i arbeid som en særskilt risiko, og regnskapsposten var relativt stor. Disse forholdene skjerpet kravene til kontroll og innhenting av hensiktsmessig revisjonsbevis. Retten mente at revisors kontroll av estimert ferdigstillelsesgrad hadde vært mangelfull, og at det ikke

var fremskaffet tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for regnskapsposten. Videre ble det lagt til grunn at nærmere undersøkelser ville påvise at inntektsføringen var feil.

Risiko for misligheter knyttet til inntektsføring var også vurdert som en særskilt risiko. Retten konkluderte med at revisor ikke hadde innhentet tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for å kunne konkludere med at det ikke forelå avvik knyttet til salgsinntektene. Dersom revisor hadde gjennomført en aktsom kontroll som beskrevet i arbeidspapirene, ville periodiseringsfeilen knyttet til de tre buskene sannsynligvis vært avdekket.

Uaktsom revisjon for regnskapsåret 2013

Beløpet knyttet til den aktuelle feilen i årsregnskapet for 2013 var langt over vesentlighetsgrensen, og fremsto som en påfallende postering på slutten av året. Risikoen for misligheter knyttet til leverandørgjeld var vurdert som liten, men varekjøp var vurdert som en vesentlig forretningsprosess. Retten mente at revisor ikke hadde innhentet tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for leverandørgjeldens fullstendighet, og regnskapspostens betydning og egenart måtte tilsi at revisor hadde handlet uaktsomt.

Ikke grunnlag for ytterligere kritikk

Det ble ikke ansett bevist at Iseveien skulle ha foretatt nedskrivning som følge av ukurans ved vurderingen av varelagerets verdi, og det forelå ikke noen regnskapsfeil i tilknytning til dette.

Videre var det ikke grunnlag for å hevde at Iseveiens vurdering av grunnlag for videre drift var uriktig for 2011 og 2012. Revisor kunne derfor ikke kritiseres for å ha bekreftet at denne forutsetningen var oppfylt. For 2013 mente derimot retten at Iseveiens forutsetning ikke var riktig, men retten tok ikke stilling til om revisor hadde handlet uaktsomt ved å bekrefte dette etter som revisor da uansett ikke kunne avverget BOSØs tap.

BOSØs medvirkning til tapet

BOSØ måtte identifiseres med de daglige lederne ettersom faktureringsordningen, som var utslag av en uforsvarlig og uaktsom forretningsmessig vurdering, var en del av de daglige ledernes arbeidsoppgaver. Styret hadde ikke fastsatt klare grenser eller begrenset kredittgivingen på en effektiv måte. BOSØ ble ansett for selv å ha påført seg det økonomiske tapet, og revisor måtte dermed frifinnes for hele erstatningskravet.

Uansett ikke årsakssammenheng

Retten presiserte at BOSØs egne forhold også helt uavhengig av identifikasjonsspørsmålet måtte lede til at revisor ble frifunnet. Revisors feil ved revisjonen var en perifer og uvesentlig årsaksfaktor i det samlede årsaksbildet som det var unaturlig å knytte ansvar til.

Videre var det ikke faktisk årsakssammenheng mellom BOSØs tap og revisors uaktsomme handlinger fordi det ikke var sannsynlig at en aktsom revisjon ville avverget tapet.

Revisor ble dermed frifunnet også på dette grunnlaget, og BOSØ måtte dekke revisors sakskostnader.

Revisors erstatningsansvar for manglende avdekking av misligheter

Gartnerhallen-dommen (18-151 502TVI-OTIR/07)

Erstatningskrav på kr 35 millioner
Gartnerhallen AS («Gartnerhallen») er et samvirkeforetak for bønder som produserer grønnsaker, frukt og planter. Foretaket fungerer som bindeledd mellom bøndene og kjøperne av varene.

I 2017 ble det avdekket at den daværende regnskapssjefen i Gartnerhallen hadde underslått ca. 50 millioner kroner i samarbeid med ett av foretakets medlemmer. Etter å ha inndrevet verdier fra regnskapssjefen og medlemmet, sto Gartnerhallen igjen med et udekket tap på ca. 35 millioner kroner, som ble krevd erstattet av foretakets revisor.



Gartnerhallen fungerer som bindeledd mellom bønder som produserer grønnsaker, frukt og planter og kjøpere av varene.

Faktureringspraksisen

Gartnerhallens hovedinntekt besto av et servicehonorar som ble trukket fra betalingen bøndene mottok for varene de leverte til kundene. Ca. 90 % av Gartnerhallens omsetningen relaterte seg til varer levert til Bama.

Når bøndene pakket varene selv, ble varene levert direkte til Bama. Bama hadde da kontroll på hvor mye varer hver bonde leverte. Dette ble lagt inn i en avregningsfil som ble sendt til Gartnerhallens regnskapssjef. Deretter la regnskapssjefen dette manuelt inn i Gartnerhallens avregningssystemer. Dette dannet grunnlaget for fakturaen som Gartnerhallen sendte til Bama, og for utbetalingen til hver enkelt bonde. Tilsvarende prosedyre ble fulgt for varer som ble pakket ved et Bama-pakkeri, men da slik at utbetalingen til bøndene gikk via Bama-pakkeriet.

Når varene ble levert til fellespakkerier, hadde ikke Bama informasjon om hvor mye varer hver bonde leverte. Gartnerhallen mottok denne informasjonen fra fellespakkeriet, og regnskapssjefen la dette inn i Gartnerhallens avregningssystem. Gartnerhallen foretok deretter utbetalinger basert på dette til både bøndene og fellespakkeriet.

Urettmessige utbetalinger til ett av medlemmene

Regnskapssjefen foretok urettmessige utbetalinger til ett av medlemmene på til sammen 47 millioner kroner. Dette ble gjennomført ved at han la inn en kreditransaksjon som en åpen gjeldspost i leverandørreskontroen til medlemmets konto, som ble utbetalt ved remittering. Deretter ble debetposten overført fra medlemmets konto til en fiktiv reskontro «Bama trading for trekk».

For å skjule den fiktive reskontroen benyttet regnskapssjefen et diversebilag for å nulle ut debetsaldoen. Debetsaldoen ble overført til andre leverandørers kontoer som hadde beløp til gode fra Gartnerhallen. Dette ble gjort rett før revisjonen skulle gjennomføres, slik at de manipulerte kontoene sto i null

ved regnskapsårets slutt. Etter revisjonen ble debetsaldoen tilbakeført til den fiktive reskontrokontoen slik at leverandørene fikk utbetalt det de hadde til gode.

Regnskapssjefens underslag

Regnskapssjefen undersøkte ca. tre millioner kroner ved å foreta utbetalinger til seg selv. Han benyttet da leverandørkonti som ikke lenger var i bruk, og endret det oppførte bankkontonummeret til sitt eget kontonummer. Deretter skjeddte underslaget på tilsvarende måte som for overføringene til medlemmet. Reskontrokontoen «Bama trading for trekk» viste dermed det totale beløpet som ble utbetalt til medlemmet og regnskapssjefen selv.

Svakheter ved internkontrollen

Retten la til grunn at det ikke er unormalt at regnskapsrelaterte oppgaver i en virksomhet med få ansatte i all hovedsak ivaretas av én person, men retten mente at revisor burde ha ansett dette som en risiko eller svakhet ved Gartnerhallens arbeidsfordeling.

Videre hadde ikke andregangsgodkjenningen av utbetalingene fungert som en reell kontroll. Regnskapssjefen hadde tilgang til bankbrikken til personen som skulle godkjenne utbetalingene, og personen som skulle kontrollere utbetalingene hadde ikke tilgang til selve regnskapet eller underlagsdokumentasjonen.

Ikke uaktsomt å unnlate å varsle om kjente forhold

Flertallet på to dommere konkluderte med at revisor ikke hadde handlet uaktsomt ved å unnlate å påpeke svakhetene ved internkontrollen i nummererte brev til foretaket, ettersom revisor ikke har plikt til å varsle om forhold som styret og ledelsen er kjent med.

Videre mente flertallet at Gartnerhallen var nærmest til å bære ansvaret for risikoen ved manglende arbeidsdeling knyttet til regnskaps- og utbetalingsoppgaver. Det ble lagt vekt på at styret og daglig leder var tett på virksomheten, og hadde den nødvendige kompetansen til å ivareta sitt ansvar for

internkontrollen. Det ble ikke ansett sannsynlig at nummererte brev ville ha ført til tiltak som kunne avdekket underslaget.

Mindretallet mente svakhetene skulle vært påpekt

Mindretallet mente derimot at revisor hadde handlet i strid med god revisjonsskikk ved ikke å påpeke svakhetene ved internkontrollen i nummererte brev til foretaket, ettersom daglig leder ikke var kjent med risikoen for feil og misligheter forbundet med fullmaktene som lå i økonomi- og regnskapsfunksjonen. Videre burde revisor etter mindretallets syn foreslått hvordan svakhetene i internkontrollen kunne løses, hvilket sannsynligvis ville bidratt til bedre kontrollrutiner.

Ikke brudd på god revisjonsskikk ved mislighetskontrollen

Flertallet mente videre at revisor ikke hadde brutt god revisjonsskikk ved ikke å undersøke nærmere hvordan dobbeltgodkjenningen av utbetalingene ble gjennomført i praksis. Når revisor utfører kontroller som er rettet mot mislighetsrisiko, og ikke for å underbygge en regnskapspåstand, er det ikke krav om at revisor skal innhente bevis for at mislighetskontrollen har fungert. Det er tilstrekkelig å konstatere at rutinen om dobbeltgodkjenning av utbetalinger er innført, og det var ikke i strid med god revisjonsskikk at revisor ikke kontrollerte hvordan dette fungerte i praksis. Det var mer naturlig at styret og daglig leder hadde kunnskap om dette, og de måtte derfor bære risikoen for at kontrollen i praksis ikke fungerte som en reell kontroll. Det var også tvilsomt om varsling fra revisor ville medført endringer i kontrollen.

Mindretallet uenig

Mindretallet mente derimot at revisor hadde plikt til å undersøke hvordan dobbeltgodkjenningen faktisk fungerte ettersom det var store summer som gikk til utbetaling hver uke, slik at dobbeltgodkjenning må ha fremstått som en avgjørende del av internkontrollen. Mindretallet mente som følge av dette at revisor hadde handlet uakt-

somt, og at varsling fra revisor om manglene ved internkontrollen hadde medført at styret hadde avdekket eller avverget underslaget. Som følge av Gartnerhallens egen uaktsomhet knyttet til manglende oppfølging av svakhetene i internkontrollen, ville resultatet etter mindretallets syn blitt en skyldfordeling.

Mangler ved revisjonen av årsregnskapet

Underslaget medførte at det var vesentlige feil i årsregnskapet, ettersom det var bokført andre poster enn reell leverandørgjeld. Revisor hadde ikke testet eller beskrevet hvilke kontroller som var etablert for å sikre at leverandørgjelden ikke ble vesentlig feil. Retten la til grunn at revisor hadde plikt til å sette seg inn i systemene som genererte leverandørgjelden, og at det ikke var dokumentert at revisor hadde tilstrekkelig forståelse av disse. Videre mente retten at revisors risikovurdering var basert på mangelfullt grunnlag, men delte seg i et flertall og et mindretall når det gjaldt betydningen av dette.

Ikke krav om ytterligere revisjonshandlinger

Flertallet konkluderte med at det ikke var sannsynliggjort at revisor burde utført andre revisjonshandlinger, selv om revisor hadde konkludert med høyere risiko for feil eller misligheter. Revisjonshandlingene som ble utført, ville etter flertallets syn fremstått som hensiktsmessige og tilstrekkelige også ved en annen risikovurdering.

Videre var debetpostene som viste fordringene på underslaget under vesentlighetsgrensen, og flertallet uttalte at det uansett ikke var sannsynliggjort at det var årsakssammenheng mellom manglende revisjonsbevis for disse postene og tapet. Det ble særlig vist til at misligheter som skyldes skjult samarbeid mellom to parter, generelt sett er vanskelig å avdekke, og at underslaget ble utført på en avansert måte som var vanskelig å oppdage. Det var heller ikke sannsynlig at revisor ved valg av andre revisjonshandlinger ville avdekket underslaget.

Mindretallet mente revisjonen var uaktsom

Mindretallet mente derimot at revisor ikke hadde hatt tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis, og at dette måtte anses som brudd på god revisjonsskikk som også måtte kvalifisere til uaktsomhet. Det var etter mindretallets syn nær sammenheng mellom revisors unnlatelse av å varsle om manglene i internkontrollen, revisors risikovurdering og valg av revisjonshandlinger, og at revisjonen av leverandørgjelden ble mangelfull fordi den ikke tok høyde for svakhetene i internkontrollen. Revisor kunne derfor bebreides for ikke å ha foretatt revisjonshandlinger som konkret omfattet debetpostene i leverandørgjelden.

Uforutsigbarhet i revisjonen

Mindretallet mente også at revisor hadde plikt til å innlemme uforutsigbarhet i gjennomføringen av revisjonen slik at regnskapssjefen ikke fikk tid til å foreta de posteringer som var nødvendige for å skjule underslaget. Mindretallet mente videre at revisor ville avdekket underslaget dersom revisjonen hadde vært utført i tråd med god revisjonsskikk, slik at kravet til årsakssammenheng var oppfylt. Grunnet Gartnerhallens egen uaktsomhet, måtte imidlertid Gartnerhallen etter mindretallets syn bære en del av tapet selv, men gikk ikke nærmere inn på denne vurderingen.

Flertallet påpekte at uforutsigbarhet i revisjonen kun gjelder der det er vurdert at det foreligger risiko for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter, og at dette ikke er et generelt krav. Dette vil kunne være hensiktsmessig som en konkret handling for å ivareta den profesjonelle skepsisen, men manglende uforutsigbarhet utgjorde etter flertallets syn ikke i seg selv et brudd på god revisjonsskikk.

Frifinnelse på alle punkter

Retten kom derimot til at revisor hadde handlet erstatningsbetingende uaktsomt ved ikke å overholde sin plikt til å teste hensiktsmessigheten av posteringer i hovedboken. Ettersom retten mente at revisor ikke ville ha avdekket

eller avverget underslaget dersom han hadde handlet aktsomt, forelå det imidlertid ikke årsakssammenheng mellom tapet og revisors uaktsomhet. Vilklårene for å kreve erstatning var derfor heller ikke oppfylt på dette punktet.

Revisor ble dermed frifunnet på alle punkter, og Gartnerhallen måtte dekke revisors sakskostnader.

Bonita Invest-dommen (17-091 478TVI-OTIR/04)

Erstatningskrav på 11 millioner kroner pluss renter

Selskapet Bonita Invest AS (heretter «Bonita») drev hovedsakelig med handel av finansielle differansekontrakter (derivater) via den elektroniske handelsplattformen «CMC Markets». Etter at styreleder og daglig leder i Bonita døde i april 2015, ble det avdekket at han i flere år hadde manipulert kontoutskrifter og andre dokumenter mottatt fra CMC Markets.

Som følge av dette gikk Bonita konkurs, og en rekke investorer som hadde gitt usikrede lån til Bonita ble påført et betydelig tap som følge av konkursen. Disse fremmet erstatningskrav mot selskapets revisor, ansvarlig revisor på oppdraget, og deres ansvarsforsikrings-selskap (i fellesskap «revisor»).

Uriktig vurdering av risiko for misligheter

Tingretten mente at revisor hadde gjort en uriktig vurdering av sannsynligheten for risiko for feil med hensyn til rapporterte inntekter i årsregnskapene. Risikoen burde etter tingrettens syn vært vurdert som høy istedenfor middels. Revisor skulle dermed utført andre revisjonshandlinger enn det som faktisk ble utført.

Uaktsomt ikke å innhente bekreftelser direkte fra CMC Markets

CMC Markets var den eneste handelsplattformen som ble benyttet. Tingretten konkluderte med at det ikke kunne være særlig arbeidskrevende, tidskrevende eller kostbart å innhente oversikter over Bonita sine kontoer direkte fra CMC Markets. Dette

forslag om endringer i internkontrollen ikke ville ha blitt akseptert av styreleder/daglig leder. Det ville derfor ikke blitt endringer i internkontrollen før etter de siste investeringene i selskapet var foretatt, og tapet ville uansett ikke vært avverget.

Erstatning med tillegg av avsavnsrente
Investorene ble tilkjent erstatning fra revisor med tillegg av en rentesats på 2,5 % som følge av at de ikke hadde kunnet disponere fritt over pengene i perioden fra investeringene ble gjort og frem til erstatningen ble utbetalt. Revisor måtte også dekke investorenes sakskostnader.

Oppsummering og avsluttende bemerkninger

Selv om det i flere av avgjørelsene konkluderes med at revisor har handlet uaktsomt og i strid med kravene til god revisjonsskikk, ender revisor ofte opp med å bli frifunnet.

I flere av de nyeste avgjørelsene konkluderes det med at revisors bidrag i årsaksbildet er så uvesentlig at revisor ikke kan holdes erstatningsansvarlig (manglende årsakssammenheng). Dette kan være tilfelle når andre skadevolderes handlinger har vært den klart dominerende årsaken til at tapet opp-

sto, men også hvor den dominerende årsaken er skadelidtes egen opptreden.

Videre er det flere nye avgjørelser hvor det foretas en reduksjon i revisors erstatningsansvar selv om vilkårene for å kreve erstatning i utgangspunktet er oppfylt, fordi den som krever erstatning har medvirket til skaden ved egen skyld. Dette kan bli utfallet hvis styret, daglig leder eller andre som må identifiseres med selskapet, har opptrådt uaktsomt eller forsettlig. I flere avgjørelser har resultatet også blitt at revisors erstatningsansvar må falle bort i sin helhet som følge av slik medvirkning.

MRR-studenter med revisjonserfaring:

Arbeidssituasjon og forventninger om å forbli i bransjen



Statsautorisert revisor/MRR
Eirik Kronstad
Senior revisormedarbeider BDO

En spørreundersøkelse blant MRR-studentene ved NHH med revisjonserfaring viser at faglige utviklingsmuligheter og karrieremuligheter skårer høyest blant det som er positivt, men at revisjonsbransjen står overfor en del utfordringer knyttet til arbeidsmiljøet.

I forbindelse med mitt masterstudium i regnskap og revisjon (MRR), ved Norges handelshøyskole (NHH), har jeg undersøkt hvordan neste generasjon statsautoriserte revisorer opplever arbeidssituasjonen og hvordan dette påvirker hvor lenge de ser for seg å bli i bransjen.

Det er en vanlig oppfatning at gjennomsnittet av ansatte i revisjonsbransjen generelt er på et høyere nivå enn ønskelig. Samtidig finnes det lite kunnskap på dette i Norge. Jeg ønsket derfor å se nærmere på dette i min masterutredning, og tok utgangspunkt i internasjonal litteratur på området om hvilke forhold som påvirker «turnover» i revisjonsbransjen. Forholdene

jeg fokuserer på i utredningen er: I hvilken grad forventningene som revisjonsselskapene stilte i utsikt ved ansettelsen har blitt oppfylt, opplevd arbeidsbelastning, forhold til kolleger og tilhørighet til arbeidsplassen, opplevelse av rettferdighet og opplevelse av rollekonflikter og rolleusikkerhet.

For å få et innblikk i hvordan revisormedarbeiderne opplever arbeidssituasjonen og hvordan dette påvirker forventningene om å bli i revisjonsbransjen, foretok jeg en spørreundersøkelse blant alle MRR-studentene ved NHH med revisjonserfaring. I undersøkelsen spurte jeg studentene om hvordan de opplever arbeidssituasjonen som revisorer (knyttet opp mot forholdene