

bruker mindre ressurser, en reduksjon på anslagsvis 1500 dagsverk på klagebehandlingen enn før ordningen trådte i kraft.»

Ettersom sekretariatet ble tilført omtrent 40 faste stillinger, skulle man forvente at skattekontorene fikk frigjort flere enn 1500 dagsverk. På forespørsel bekrefter Magnus at skattekontorene bruker mye tid på å skrive redegjørelser til sekretariatet. Dette forsterker inntrykket av at skattekontorene fortsatt har en stor – og kanskje for stor – rolle i klagesaksbehandlingen.

### Får skattyterne oftere medhold?

Inntrykket i fjor var at den nye skatteklagenemnda oftere overprøvde skattekontorets vedtak, og det ble opplyst at skattyter fikk medhold i omtrent 1/3 av sakene. Skattyters seiersrate har nå tilsynelatende sunket noe, ettersom Øyvind Eskeland opplyser følgende om skattyteres medhold i skatteklagenemnda i år:

«Situasjon per dato er at ca hver fjerde skattepliktige får helt eller delvis medhold. Dette er nok også influert av det

store antallet småsaker i form av tvangsmulkt saker og skattebegrensningsaker som i stor grad fastholdes i innstillingene.»

Tallene for klager som gis medhold, omfatter ikke de saker der skattekontoret selv velger å omgjøre sitt opprinnelige vedtak. Dersom man tar ut de enkle sakene som ofte opprettholdes, er den samlede suksessrate for klagesaker antagelig høyere. Optimismen fra i fjor om bedre utsikter for skattyterne kan vi derfor opprettholde.

### Noen observasjoner fra et brukerperspektiv

Omleggingen til en ny og uavhengig klagebehandling har naturligvis medført endringer og utfordringer. Den nye skatteklagenemnda og sekretariatet har fått en god start, til tross for en krevende ressursituasjon i sekretariatet.

At ca. en fjerdedel av klagesakene fører frem i skatteklagenemnda, viser at den uavhengige klagesaksbehandlingen har en viktig funksjon som sikkerhetsventil

for uriktige vedtak. I så måte fungerer den nye klageordningen som forutsatt.

Advokat Vestengen uttrykker følgende om omleggingen til ny klageordning:

«Omleggingen er klart positiv. Det må imidlertid tilføres ressurser, dvs. vesentlig flere fast ansatte saksbehandlere, til sekretariatet for at den skal fungere etter sin hensikt. Antakelig burde det opprettes en avdeling av sekretariatet på Østlandet for å gjøre rekrutteringen av de ekstra ansatte som trengs lettere.» Vi er enige i at sekretariatet har for få ressurser i forhold til behov. Dette inntrykket hadde vi også i fjor, det er i år ytterligere forsterket. Dette har ledet til for lang saksbehandlingstid. De endringene som er gjort, går på tvers av skattyternes rettssikkerhet, ved å overføre klagebehandling og bevilge ressurser til klagebehandling i Skattedirektoratet, heller enn å tilføre sekretariatet de ressursene de har behov for. Skatteklagenemndas sekretariat bør tilføres de ressursene de har behov for, og improviserte midlertidige løsninger der man låner ansatte fra skattekontoret, bør unngås.

Del II:

# Forholdet mellom revisors og styrets ansvarsområder

I del II<sup>1</sup> av artikkelen skal vi ved hjelp av eksempler fra rettspraksis se nærmere på hvordan erstatningsansvaret fordeles mellom styret<sup>2</sup> og revisor i de tilfellene hvor begge kan holdes ansvarlig for at det har oppstått et erstatningsmessig tap. Artikkelen er delt inn basert på ulike potensielle ansvarssituasjoner.



Senioradvokat  
Linn Kvade Ranekleiv  
Advokatfirma DLA Piper

### Fordelingen av erstatningsansvaret i ulike ansvarssituasjoner

#### Revisjonen av årsregnskapet

Revisors hovedoppgave er å revidere selskapets årsregnskap, og det er særlig ved feil i denne forbindelse at revisor pådrar seg erstatningsansvar. Som nevnt i del I, er det imidlertid en forutsetning for at revisor skal bli erstatningsansvar-

lig at de generelle vilkårene for å kreve erstatning er oppfylt, herunder at revisor har handlet uaktsomt.<sup>3</sup>

Ved revisjonen skal revisor i korte trekk kontrollere om årsregnskapet som styret presenterer er i samsvar

<sup>3</sup> Hvis revisor har opptrådt klanderverdig uten at det har medført feil i regnskapet, foreligger det ikke noe tap/skade. En forutsetning for ansvar er derfor at det foreligger regnskapsmessige feil.

<sup>1</sup> Del I ble Publisert i Revisjon og Regnskap 2018 nr. 5 s. 38 flg.

<sup>2</sup> Som nevnt i del I er styreansvaret individuelt, og styret kan ikke holdes erstatningsansvarlig som en kollektiv gruppe. Begrepet "styret" brukes kun for å lette leservennligheten.

## Om del I

I del I ga vi en oversikt over hva som er styrets og revisors ansvarsområder, og det ble gitt eksempler på ulike situasjoner hvor både revisor og styremedlemmene kan holdes ansvarlige for at det oppstår et erstatningsmessig tap. Det ble også gitt en oversikt over hvilke grunnvilkår som må være oppfylt for at styremedlemmene og revisor i det hele tatt skal kunne bli erstatningsansvarlige, og hvilke momenter som er relevante ved vurderingen av hvordan ansvaret skal fordeles.



*Ved revisjonen er revisor avhengig av å bygge på informasjon fra selskapet, ettersom det er selskapet som utarbeider årsregnskapet som revisor skal revidere.*

med lover og forskrifter, om det gir et riktig bilde av selskapets økonomiske situasjon, og om det inneholder vesentlig feilinformasjon.<sup>4</sup>

For øvrig må revisjonen utføres med profesjonell skepsis og i tråd med god revisjonsskikk.<sup>5</sup> Dette innebærer at revisor må foreta de revisjonshandlingene som anses nødvendige ut ifra slik revisor har vurdert risikoen for feil og misligheter.

### Ikke enhver feil medfører ansvar

Det kreves likevel ikke at revisor skal oppdage hver minste feil i årsregnskapet for å unngå erstatningsansvar. Deresom revisor skulle vært ansvarlig for enhver feil, ville revisjonsarbeidet nærmest vært umulig å utføre. Revisor er som nevnt kun ansvarlig for at regnskapet ikke er beheftet med vesentlig feilinformasjon.<sup>6</sup> Det er også rom for en viss kritikkverdig adferd før det kan bli tale om erstatningsansvar.<sup>7</sup>

### Styret har selvstendig ansvar for årsregnskapet

Ved revisjonen er revisor avhengig av å bygge på informasjon fra selskapet, ettersom det er selskapet som utarbeider årsregnskapet som revisor skal revidere.<sup>8</sup> Dersom styret gir revisor urik-

tige eller villedende opplysninger, vil styret måtte bære sin del av ansvaret for at årsregnskapet gir uttrykk for feilinformasjon. Det er ikke engang sikkert at revisor vil kunne anses for å ha handlet uaktsomt ved ikke å ha avdekket feilen, og i så tilfelle må styret bære ansvaret alene.

Det er i denne forbindelse viktig å understreke at styret har et selvstendig ansvar for at årsregnskapet ikke inneholder feil informasjon.

### Tamro-dommen

At styret har et selvstendig ansvar for at årsregnskapet gir uttrykk for riktig informasjon, kom klart til uttrykk i «Tamro-dommen» (RG 2003 s. 425). Spørsmålet i saken var om revisor kunne holdes erstatningsansvarlig overfor sin egen revisjonsklient for ikke å ha avdekket at regnskapet ga uttrykk for feil informasjon som følge av at selskapets økonomisjef/controller hadde utarbeidet fiktive kundefordringer i form av leverandørbonuser.

Retten konkluderte med at revisor hadde handlet uaktsomt ved revisjon av årsregnskapet fordi han ikke hadde innhentet tilstrekkelige revisjonsbevis for kundefordringene. Ved vurderingen av revisors ansvar, uttalte retten at «[d]e her nevnte funksjoner vil alltid

ligge i et samvirke og som en form for etterbehandling av det regnskap det oppdragsgivende selskaps styre og ledelse for øvrig presenterer. Selskapets ledelse har utvilsomt et selvstendig ansvar for regnskapet.»

Styret ble ansett for å ha medvirket til tapet fordi de hadde «valgt og akseptert en organisasjonsstruktur der svært mye var lagt i [økonomisjefen]s hender når det gjaldt regnskap». Revisor ble etter en skjønnsmessig vurdering holdt ansvarlig for NOK 2 900 000 av det erstatningsmessige tapet på til sammen NOK 5 880 000 (tilsvarende 49 %). Resten av tapet måtte bæres av selskapet.

### Revisjon er ingen ansvarsfraskrivelse for styret

Styret kan dermed ikke fri seg fra sitt ansvar ved å vise til at årsregnskapet er revidert av en ekstern revisor som har avgitt en ren revisjonsberetning. Revisors bekreftelse skal bidra til at tredjepersoner kan innrette seg i tillit til regnskapet, men fungerer på ingen måte som en ansvarsfraskrivelse for styret.

Bekreftelsen fra revisor skal komme i tillegg til den informasjonen som gis av styret, og det er derfor naturlig at det foretas en form for ansvarsdeling dersom det oppstår feil i årsregnskapet som både styret og revisor kan klandres for. Unntak kan imidlertid tenkes hvis feilen knytter seg til forhold som styret ikke hadde noen forutsetning for å avdekke. I slike tilfeller kan revisor ende opp med å måtte bære hele erstatningsansvaret alene, såfremt det kan påvises at revisor har handlet uaktsomt.

### Avdekking av misligheter

Det er videre viktig å påpeke at revisor ikke har ansvar for å avdekke enhver form for misligheter som foregår i selskapet. Selv om det viser seg at årsregnskapet gir uttrykk for feil informasjon som følge av at noen i selskapet har manipulert regnskapet, må revisor gå helt fri fra ansvar hvis han har foretatt en forsvarlig risikovurdering av virksomheten og utført de påkrevde revisjonshandlingene, samt at revi-

<sup>4</sup> Revisorloven §§ 5-1 og 5-2.

<sup>5</sup> Revisorloven § 5-2 (1) og (2).

<sup>6</sup> Innst. O. nr. 25 (1998-99) pkt. 4.1.2.3, Bror Petter Gulden «Kommentarutgaven til revisorloven», note 97 og ISA 200 punkt 6.

<sup>7</sup> Rt. 2003 s. 696.

<sup>8</sup> Det følger av regnskapsloven § 3-1 at styret har plikt til å utarbeide årsregnskap og årsberetning. Selskapets ledelse og styremedlemmer kan bli straffet ved brudd på regnskapslovens bestemmelser, jf. regnskapsloven § 8-5 og

straffeloven §§ 392-394. Revisor kan bli straffet for medvirkning til selskapets brudd på regnskapsloven, jf. straffeloven § 15, og for mangelfull revisjon eller brudd på god revisjonsskikk, jf. revisorloven § 93. Se Finance Credit (LB-2004-81046 og Rt. 2007 s. 1677) og Sponsor Service (RG 2008 s. 705).

*JO – DET ER DITT BORD:  
Styret kan ikke fri seg fra  
sitt ansvar ved å vise til at  
årsregnskapet er revidert  
av en ekstern revisor som  
har avgitt en ren  
revisjonsberetning.*



### Styret er nærmest til å bære risikoen for misligheter

Styret kan dermed som utgangspunkt ikke velte ansvaret for manglende avdekking av feil og misligheter i organisasjonen over på revisor, selv om revisor har handlet uaktsomt ved utførelsen av revisjonen av årsregnskapet.

Det er styret som har hovedansvaret for å føre tilsyn med selskapets økonomistyring og formuesforvaltning, og Høyesterett la også til grunn i «Ivarandommen» (Rt. 2003 s. 696) at det er styret som har primæransvaret for å føre kontroll med daglig leders disposisjoner. Det klare utgangspunktet må dermed være at det er styret som må bære ansvaret for slike tap.

### AR gruppen-dommen

Dette kan også illustreres ved «AR gruppen-dommen» fra Borgarting lagmannsrett (LB-2015–22 154). Saken gjaldt spørsmål om revisor var erstatningsansvarlig for tap deres revisjonsklient hadde lidt som følge av at daglig leder hadde manipulert regnskapene og foretatt urettmessige disposisjoner over selskapets midler.

Daglig leder hadde vide fullmakter og det var svak internkontroll i selskapet. Retten mente at revisors mulige forsettigheter trådte helt i bakgrunnen for styrets manglende kontroll med og oppfølging av daglig leders økonomiforvaltning. Revisors forhold var dermed en så vidt uvesentlig faktor i det totale årsaksbildet, at det ikke var naturlig å knytte ansvar til revisors handlinger.

Retten uttalte at det er styret som er nærmest til å bære risikoen for tap som følge av eventuelle misligheter fra en utro tjener. Det ble lagt vekt på at det ikke var lett for revisor å oppdage feilene ved revisjonen, samtidig som styret ved sin mangel på internkontroll og utilstrekkelige oppfølging av til dels alarmerende informasjon om økonomiforvaltningen, var nærmest til å bære tapet. Lagmannsretten uttalte også at styret «ikke kan fri seg fra sitt primæransvar for økonomistyring og kontroll med den daglige ledelsen

sjonsoppdraget for øvrig er utført med profesjonell skepsis og i tråd med god revisjonsskikk.

Hvorvidt revisor i slike tilfeller likevel kan bli ansvarlig dersom han ikke har påpekt eventuelle svakheter ved innretningen av formuesforvaltningen i selskapet, kommer vi tilbake til nedenfor under punktet om revisors forvaltningsrevisjon.

### Vendere-dommen – flertallet

I «Vendere-dommen» (LB-2013–139 504) ble revisor ikke ansett for å ha handlet uaktsomt fordi revisor nettopp hadde foretatt de revisjonshandlingene som retten mente var påkrevd.

Selskapet kritiserte revisor for mangel-full revisjon av en gjeldspost vedrørende selgerkreditt/lån, men ettersom revisor hadde avstemt mellomværendet ved kontroll av begge selskapenes balanse under denne posten, konkluderte tre av fire<sup>9</sup> dommere med at revisor ikke hadde handlet uaktsomt.

Revisor kunne dermed ikke holdes ansvarlig for at selskapet hadde lidt tap som følge av at daglig leder hadde

foretatt urettmessige pengeoverføringer til et annet selskap.

### Vendere-dommen – mindretallet

Mindretallet kom derimot til at revisor hadde handlet uaktsomt, men mente likevel at revisors ansvar måtte anses bortfalt i sin helhet som følge av styrets passivitet og manglende oppfølging av forvaltnings- og tilsynsansvaret.

Det ble lagt vekt på at det var avholdt få styremøter, at styret ikke hadde fulgt opp den vedtatte styreinstruksen, og at styret ikke hadde holdt seg orientert om selskapets finansielle stilling eller sjekket at formuesforvaltningen var gjenstand for betryggende kontroll.

Mindretallet uttalte følgende: «... styrets uaktsomhet er så vesentlig for hendelsesforløpet at revisors erstatningsansvar i sin helhet bortfaller. Riktignok har styret sørget for å vedta en styreinstruks for å oppfylle kravene i aksjeloven og aksjonæravtalen som på flere punkter stiller større krav til styremedlemmene enn aksjelovens krav, men det hjelper lite når disse kravene ikke blir fulgt opp i ettertid.» Revisor ble ikke holdt ansvarlig for noen del av tapet.

<sup>9</sup> Retten ble satt med fem dommere, men én av dommerne ble syk under hovedforhandlingen. Dommen ble derfor avsagt av fire dommere.

under henvisning til at det er engasjert ekstern revisor i selskapene». Revisor ble dermed ikke holdt ansvarlig for noen del av tapet.

### Forvaltningsrevisjonen

Forvaltningsrevisjonen som revisor skal foreta, er ikke en form for revisjon i egentlig forstand, men innebærer kun en plikt til å si ifra om kritikkverdige forhold knyttet til forvaltningen av selskapet som revisor blir kjent med i forbindelse med revisjonen av årsregnskapet, og til å foreta en analyse av formuesforvaltningen og rapportere om eventuelle svakheter ved denne.<sup>10</sup>

### Styret ansvarlig for forvaltningen av selskapet

Styret har ansvaret for driften og forvaltningen av selskapet, og det er derfor styret som må bære ansvaret for de beslutningene som vedtas. Revisor skal som utgangspunkt ikke legge seg opp i driften av selskapet og skal ikke vurdere hensiktsmessigheten av de forretningsmessige beslutningene som styret foretar.

Høyesterett la til grunn i «Ivaran-dommen» (Rt. 2003 s. 696) at det er styret som er ansvarlig for at selskapet driver forretningsmessig forsvarlig. Det skal dermed svært mye til for at ikke styret må bære hele ansvaret for tap som knytter seg til forvaltningen av selskapet.

### Må rapportere kritikkverdige forhold

Revisor kan likevel ikke forholde seg passiv dersom det skulle oppdages kritikkverdige forhold i forbindelse med gjennomføringen av revisjon. Dette gjelder selv om det er mer eller mindre tilfeldig at revisor avdekker de kritikkverdige forholdene. Revisor vil i slike situasjoner ha en plikt til å rapportere forholdene videre til styret,<sup>11</sup> som f.eks. hvis revisor ser at styrets beslutninger medfører at selskapet ikke lenger vil ha en forsvarlig egenkapital.<sup>12</sup>

Revisor kan likevel ikke gjøre annet enn å gjøre styret oppmerksom på for-

holdet. Dersom styret til tross for dette velger å gjennomføre tiltakene, kan ikke revisor holdes ansvarlig for tap som måtte oppstå som følge av beslutningen. Revisor kan imidlertid i ytterste konsekvens bli nødt til å trekke seg som revisor for selskapet.<sup>13</sup>

### Ivaran-dommen

I «Ivaran-dommen» (Rt. 2003 s. 696) la Høyesterett nettopp til grunn at revisors oppgaver er begrenset til å rapportere til styret dersom han blir oppmerksom på uregelmessige forhold. Dommen gjaldt spørsmål om revisor kunne holdes erstatningsansvarlig for selskapets tap som følge av at daglig leder hadde gått utenfor sine interne fullmakter ved å drive med omfattende og spekulativ valutahandel.

Selskapet ble påført et betydelig tap ved disse disposisjonene, og krevde NOK 140 millioner i erstatning fra revisor som følge av mangler ved planleggingen og gjennomføringen av revisjonen, samt manglende informasjon til styret.

Det var ikke konstatert vesentlige feil i resultatregnskapet eller balansen til selskapet, og retten kom til at revisor uansett ikke kunne holdes ansvarlig ettersom styret var klar over at daglig leder drev valutahandel i betydelig omfang. Retten uttalte følgende: «... når vi er utenfor de oppgavene

som knyttet seg til årsoppgjør og regnskap, må utgangspunktet etter min mening være at primæransvaret for å føre kontroll med [daglig leder]s disposisjoner lå hos styret. Revisors plikt måtte først og fremst være å reagere hvis han var blitt oppmerksom på uregelmessigheter som kunne gi fare for tap, og som han måtte regne med at styret ikke kjente til. I vurderingen må det få betydning hvilke kunnskaper henholdsvis revisor og styret hadde, og også hvilke kunnskaper revisor måtte regne med at styret hadde.»

### Plikt til å informere om forhold styret ikke kjente til

Revisor plikter derfor først og fremst å reagere hvis han blir oppmerksom på uregelmessigheter som kan føre til tap, og som han må regne med at styret ikke kjente til. Det er dermed sentralt hvilken kunnskap revisor faktisk hadde, og hva revisor måtte regne med at styret hadde kjennskap til. Revisor har verken plikt til å rapportere om forhold som han ikke var eller burde ha vært kjent med, eller som han måtte regne med at styret allerede hadde kunnskap om.

### Bedre å informere én gang for mye

I praksis kan det være vanskelig å dokumentere hvilken kunnskap styret og revisor faktisk hadde på de ulike tidspunktene. Ettersom det ikke alltid er klart hva styret har kunnskap om, vil det gjerne være bedre å informere styret én gang for mye enn én gang for lite.

Nummererte brev vil gjøre bevisssituasjonen enklere dersom det i ettertid skulle oppstå tvil om hva styret visste eller ikke visste, og sikrer også at alle styremedlemmene får den samme informasjonen. I tillegg er det viktig at de vurderinger revisor foretar, kommer klart frem i arbeidspapirene.

### Styret har primæransvaret for internkontroll

Det er som nevnt styret som har primæransvaret for å føre tilsyn med selskapets økonomistyring og formuesforvaltning, og som skal føre kontroll med daglig leders disposisjoner.<sup>14</sup>

<sup>13</sup> Revisorloven § 7-1 (1).



*I «Ivaran-dommen» var det spørsmål om revisor kunne holdes erstatningsansvarlig for selskapets tap som følge av at daglig leder hadde gått utenfor sine interne fullmakter ved å drive med omfattende og spekulativ valutahandel.*

<sup>10</sup> Revisorloven § 5-1 (2).

<sup>11</sup> Se bl.a. revisorloven § 5-2 (4).

<sup>12</sup> Jf. aksjeloven § 3-4.

<sup>14</sup> Se bl.a. Rt. 2003 s. 696 og LB-2015-22154.



*Revisor kan ikke gjøre endringer i måten formuesforvaltningen er organisert på, men har plikt til å analysere hvordan formuesforvaltningen er innrettet, og rapportere eventuelle svakheter ved denne videre til ledelsen i selskapet.*

Utgangspunktet må derfor være at det er styret som må bære ansvaret for tap som oppstår som følge av urettmessige disposisjoner eller andre misligheter i organisasjonen.

### **Revisor må vurdere hvordan formuesforvaltningen er innrettet**

I tillegg til å rapportere om kritikkverdige forhold som avdekkes ved revisjonen, har imidlertid revisor plikt til å analysere hvordan formuesforvaltningen er innrettet, og rapportere eventuelle svakheter ved denne videre til ledelsen i selskapet. I forbindelse med planleggingen av oppdraget må revisor derfor gjøre en forsvarlig vurdering av risikoen ved virksomheten og vurdere hvordan internkontrollen i selskapet er organisert.

Det er naturligvis ikke mulig for revisor å gjøre endringer i måten formuesforvaltningen er organisert på. Det kan heller ikke oppstilles noen plikt for revisor til å iverksette omfattende undersøkelser på egen hånd. Revisor har ikke plikt til å gjøre noen dypere «revisjon» av internkontrollen.

Det som kreves, er at revisor gjør de undersøkelsene som anses nødvendig for å kunne foreta en forsvarlig rapportering til styret, og påpeker eventuelle svakheter ved måten formuesforvaltningen er innrettet på som revisor må regne med at styret ikke kjente til.<sup>15</sup>

### **Vendere-dommen**

I «Vendere-dommen» (LB-2013–139 504) ble det anført at revisor skulle ha påpekt at det forelå vesentlige svakheter ved organiseringen av formuesforvaltningen i selskapet, men flertallet la vekt på at selskapets eiere selv hadde valgt en organisatorisk ordning hvor daglig leder var i posisjon til å gjennomføre økonomiske disposisjoner. Styret var dermed kjent med risikoen dette innebar og hadde også vedtatt en styreinstruks som skulle skjerpe kontrolltiltakene i systemet. Det var derfor ikke behov for at revisor skulle rapportere disse velkjente forholdene som mangelfulle til styret, og revisor ble ikke holdt ansvarlig for tapet.

### **Revisorbekreftelser**

Revisor skal avgi lovbestemte revisorbekreftelser i en rekke ulike situasjoner som ved stiftelsen av foretak, kapitalendringer, fusjon/fisjon og avvikling av foretak. I tillegg kan selskapet eller en tredjeperson (f.eks. en långiver) be om at revisor foretar ulike særskilt avtalte kontrollhandlinger. Avtalte kontrollhandlinger innebærer at revisor utfører kontrollhandlinger av revisjonsmessig art og avgir en rapport om resultatet. Kontrollhandlingene kan rette seg mot enkelte regnskapsposter eller transaksjoner, deler av et regnskap eller et fullstendig regnskap.

### **Styret ansvarlig for informasjon til revisor**

Revisor er avhengig av å få informasjon fra styret når det skal avgis revisorbekreftelser. Ved tingsinnskudd er det f.eks. styret som utarbeider redegjørelsen som revisor skal bekrefte. Ved fordelingen av ansvaret mellom styret og revisor er det viktig å understreke at det er styret som har primæransvaret for å dokumentere og vurdere verdien av eiendeler som skal skytes inn i selskapet ved kapitalforhøyelser.

Revisor har en sentral kontrollfunksjon, men selv om revisor ikke utfører tilstrekkelige kontrollhandlinger for å få bekreftet tingsinnskuddets eksistens og verdi, kan ikke styret fri seg fra sitt ansvar ved å vise til at revisor har bekreftet innskuddet.

### **Biochem-dommen**

Et eksempel på dette er «Biochem-dommen» fra Borgarting lagmannsrett (LB-2007–24 226). En av aksjonærene, som også var styreleder i selskapet, krevde erstatning fra revisor for å ha bekreftet et kapitalinnskudd som senere viste seg ikke å ha noen realitet. Selskapet skulle foreta en kapitalforhøyelse, hvor aksjeinnskuddet var to containere med edelt metall til en markedsverdi av i overkant av USD 162 millioner.

Retten kom til at revisor hadde handlet uaktsomt i forbindelse med bekreftelsen av tingsinnskuddet, og la vekt på at transaksjonen var av en så vidt spesiell karakter at det måtte stilles særskilte krav til årvåkenhet fra revisors side. Revisor hadde ikke foretatt tilstrekkelige kontrollhandlinger for å få bekreftet tingsinnskuddets eksistens, eiendomsrett og verdi. Deres revisor hadde fullført kontrollhandlingene, ville det i løpet av kort tid blitt avdekket at innskuddet ikke hadde noen realitet.

### **Revisors bekreftelse fratrar ikke styret dets ansvar**

Revisor ble likevel ikke holdt erstatningsansvarlig for selskapets tap i «Biochem-dommen». Retten la vekt på at aksjonæren som krevde erstatning, hadde vært styreleder i selskapet, og dermed selv hadde plikt til å utarbeide redegjørelsen til generalforsamlingen, jf. aksjeloven § 10–2 jf. § 2–6. Dette innebærer også en plikt for styreleder til å sette seg inn i de underliggende forholdene, slik at styreleder selv kan innestå for at tingsinnskuddet innebærer en realitet.

Lagmannsretten var enig i følgende uttalelse fra tingretten: «Redegjørelsen skal dessuten opplyse om de prinsipper som er benyttet for verdsettelsen av tingsinnskuddet, og styret har dermed selv et primæransvar for både å dokumentere og verdivurdere de eiendeler som selskapet skal overta. Revisor har riktignok en sentral kontrollfunksjon, men revisors bekreftelse fratrar ikke styret dets ansvar.»

<sup>15</sup> Revisorloven § 5-2 (4) nr. 2.

### Brudd på opplysningsplikten

Ettersom styreleder selv hadde ansvar for å kontrollere tingsinnskuddets eksistens og verdi, måtte han anses for å ha medvirket til tapet. I tillegg hadde styreleder unnlatt å informere revisor om svært negative opplysninger som etter all sannsynlighet ville ha medført at revisor ikke ville ha bekreftet tingsinnskuddet. Styreleders handlemåte ble ansett for å være så klanderverdig at revisors ansvar måtte anses bortfalt i sin helhet.

### Styret ansvarlig for egne verddivurderinger

Styret er også ansvarlig for å foreta verddivurderinger i forbindelse med fisjoner. Det er styret i det selskapet som skal deles, som har ansvaret for å utarbeide en fisjonsplan.<sup>16</sup> Planen skal blant annet angi hvordan selskapets eiendeler skal fordeles ved fisjonen. I tillegg skal det utarbeides en redegjørelse for fisjonsplanen, som må bekrefte av revisor.<sup>17</sup>

Revisor har ikke anledning til å gi råd om selve verdsettelsen, og skal kun bekrefte styrets redegjørelse. Men dersom revisor likevel gir slike råd, kan det medføre erstatningsansvar dersom rådgivningen er mangelfull. Dette illustreres ved gjennomgang av to lagmannsrettsdommer.

### Gilhusvei-dommen

I «Gilhusvei-dommen» fra Borgarting lagmannsrett (LB-2012–167 135) var det spørsmål om styret eller revisor måtte bære ansvaret for at en fisjon som var ment å være skattefri, likevel ble skattepliktig fordi verdien av eiendelene i det fisjonerte selskapet var satt for lavt.

Retten påpekte at revisor ikke kan yte tjenester som hører inn under den revisjonspliktiges egne ledelses- og kontrolloppgaver. Det er styret som er ansvarlig for å utarbeide fisjonsplan og å fastsette verdien på eiendelene som inngår i fisjonen. Revisor skal kun uttale seg om styrets redegjørelse, og skal ikke selv foreta verdsettelse av eiendelene.

I denne saken hadde selskapet foretatt verdsettelsen, og revisor kunne ikke bebreides for å ha godkjent verddivurderingene. Personen som utgjorde selskapets enestyre, hadde de nødvendige forutsetningene for å verdsette eiendelene, og det var da forsvarlig å overlate vurderingen til ham. Revisor kunne derfor ikke holdes ansvarlig for at fisjonen ble skattepliktig.

### Revisor kan bli ansvarlig dersom det faktisk gis råd

I en annen dom fra Borgarting lagmannsrett (LB-2006–25 167) ble en fisjon ansett skattepliktig som følge av uriktig verddivurdering av eiendelene, og fordi fordelingen av aksjekapitalen ikke forholdsmessig samsvarte med fordelingen av nettoverdiene i selskapet.

Revisor erkjente ansvar for fordelingsfeilen og den skattemessige effekten av dette, tilsvarende et beløp på NOK 2 376 535. Partene var uenige om revisor også var ansvarlig for uaktsom rådgivning knyttet til verddivurderingen av selskapene som inngikk i fisjonen, og dermed hele det skattemessige tapet på NOK 24 millioner.

Retten tok utgangspunkt i at det er styret som er ansvarlig for å verdsette eiendelene. Til tross for at revisor ikke har lov til å gi råd om selve verdsettelsen, hadde revisor gitt råd om både prinsippene og tidspunktet for verddivurderingen, hvilket medførte at verdsettelsen av eiendelene ble feil.

Retten la til grunn at rådgivningen var uaktsom, og revisor måtte dermed holdes erstatningsansvarlig for hele tapet på NOK 24 millioner. Ansvaret ble imidlertid redusert med 1/3 under henvisning til at det var selskapet selv og ledelsen som hadde det formelle ansvaret for verdsettelsen, og også bedre forutsetninger enn revisor for å foreta vurderingen.

### Kan være forpliktet til å gi råd

En annen risiko i forbindelse med revisorbekreftelsene, er at revisor kan få kunnskap om forhold i forbindelse med arbeidet med bekreftelsene som kan medføre en plikt til å si ifra om

f.eks. skattemessige konsekvenser av disposisjonen. I visse tilfeller vil revisor dermed være forpliktet til å gi råd om forhold som ikke er direkte omfattet av oppdraget. Dette behandles nærmere under punktet om rådgivningsansvar.

### Rådgivningsansvaret

I praksis er det rådgivningsansvaret som i størst grad endrer den opprinnelige ansvarsfordelingen mellom styret og revisor. Dersom revisor engasjeres for å gi selskapet råd om konkrete forhold, vil det ofte være unnskyldelig for styremedlemmene å basere seg på rådene fra revisor. Det skal derfor en del til for at revisors ansvar bortfaller som følge av at styret har handlet uaktsomt.

### Begrenset krets kan kreve erstatning

Ettersom rådgivningen i utgangspunktet kun retter seg mot det selskapet som har engasjert revisor, er det først og fremst ved erstatningskrav fra selskapet selv at revisor blir ansvarlig for mangelfull rådgivning.

Høyesterett har imidlertid åpnet for at også en begrenset krets personer kan kreve erstatning fra revisor ved uaktsom rådgivning etter læren om «informasjonsansvaret», såfremt revisor måtte forstå at disse innrettet seg etter rådene.<sup>18</sup> Dette kan særlig være aktuelt ved rådgivning i forbindelse med utdelinger av selskapsmidler, kapitalforhøyelser og andre transaksjoner hvor aksjonærer eller kreditorer kan bli skadelidende.

### Viktig å avklare rammene for oppdraget

En særlig utfordring ved rådgivningsoppdragene er at det ikke alltid er klart om revisor har påtatt seg et rådgivningsoppdrag eller ikke. Det er revisor som har bevisbyrden for at det eventuelt ikke foreligger et rådgivningsoppdrag, ettersom revisor anses som den profesjonelle parten i relasjon til selskapet.

Det er derfor særlig viktig å avklare rammene for rådgivningsoppdrag for å unngå å komme i ansvar for mangelfull rådgivning knyttet til forhold som revisor ikke trodde var omfattet av

<sup>16</sup> Aksjeloven § 14-4 (1).

<sup>17</sup> Aksjeloven § 14-4 (3) jf. § 13-10 (1) og § 2-6 (2).

<sup>18</sup> HR-2016-02344.

oppdraget. Dette bør gjøres allerede i engasjementsbrevet.

Det er også viktig å være oppmerksom på at det ikke kun er i de tilfellene hvor revisor eksplisitt har påtatt seg et rådgivningsoppdrag at revisor kan bli ansvarlig. Det som er relevant for revisors ansvar, er om revisor *i realiteten* har gitt råd eller burde ha gjort det.

### Plikt til å gi råd utover oppdraget

Et eksempel på at revisor kan være forpliktet til å gi råd selv om det ikke eksplisitt foreligger et rådgivningsoppdrag, er i de tilfellene hvor revisor blir oppmerksom på at klienten er i ferd med å foreta seg noe som vil få skattemessige konsekvenser.

Det er antatt i juridisk teori at revisor i slike tilfeller til en viss grad har et ansvar for å gi råd utover det konkrete oppdraget. Erling Hjelmeng skriver at: «... profesjonsutøveren også må foreta vurderinger av tilgrensede områder eller i alle fall gjøre en klient oppmerksom på at en transaksjon kan ha implikasjoner utover det profesjonsutøveren er satt til å vurdere. Et eksempel på dette kan være plikten til å gjøre en klient oppmerksom på skattemessige effekter av en transaksjon.»<sup>19</sup>

### Revisors helhetsansvar for klienten

I en dom fra Asker og Bærum tingrett (TAHER-2012-103 612) la retten til grunn at revisor har et helhetsansvar for klienten. Til tross for at revisor kun hadde påtatt seg å svare på spørsmål om arveavgift og gjennomføre nedskrivning av overkursfondet, ble revisor ansvarlig for ikke å ha gjort oppmerksom på risikoen for at transaksjonen kunne ha en skattemessig effekt.

Dommen fremstår som streng overfor revisor, men det er viktig å være oppmerksom på at revisor kan komme i ansvar for mangelfull rådgivning om forhold som ikke er direkte omfattet av oppdraget.

### KPMG-dommen

I «KPMG-dommen» (Rt. 2002 s. 286) uttalte Høyesterett at revisor var for-

Følgende tips kan redusere risikoen for å bli erstatningsansvarlig

1. Avklar rammene for oppdraget i engasjementsbrevet
2. Påse at arbeidspapirene gir uttrykk for de vurderingene som foretas
3. Send nummererte brev for å sikre bevis for hva styret blir informert om
4. Meld fra til forsikringselskapet ved varsel om erstatningskrav
5. Påse at eventuelle uaktsomme forhold hos styremedlemmene påberopes ved erstatningskrav fra selskapet/revisjonsklienten, og hvis aktuelt at det fremsettes regresskrav mot styremedlemmene ved erstatningskrav fra andre

pliktet til å gi de rådene som var nødvendige for at formålet med oppdraget kunne nås. Dommen gjaldt spørsmål om revisor kunne holdes erstatningsansvarlig overfor et selskap for mangelfull rådgivning i forbindelse med oppregulering av inngangsverdien på selskapets aksjer i et annet selskap.

Ved skattereformen som trådte i kraft 1. januar 1992, ble gevinst ved salg av aksjer gjort skattepliktig som inntekt uavhengig av hvor lenge skattyteren hadde eid aksjene, men skattyter kunne kreve at inngangsverdien for aksjer som kunne vært solgt skattefritt før lovendringen, ble oppregulert til verdien av aksjene pr. 1. januar 1992.

Verdsettelsen kunne skje basert på ulike takseringsmetoder, men i «KPMG-dommen» ble det likevel kun sendt søknad basert på én takseringsmetode. Det var strenge vilkår både for at søknaden skulle bli tatt under realitetsbehandling, ettersom søknaden ble sendt inn etter utløpet av den ordinære fristen, og for å få godkjent taksten. Søknaden ble avslått, og ettersom det ikke var sendt inn en alternativ takst, mistet aksjonærene muligheten for å få oppjustert inngangsverdien på aksjene.

Revisor ble holdt ansvarlig for ikke å ha anbefalt å sende inn en alternativ takst basert på en annen takseringsmetode, hvor fristen utløp senere. Styreleder i selskapet kunne ikke anses for å ha handlet uaktsomt ettersom han hadde lagt vekt på rådene han fikk fra revisor, og det var revisor som var «klart nærmest til å ha detaljkunnskap og innsikt i regelverk og praksis» innenfor dette feltet.

### Relevant hva rådgivningen dreier seg om

Som det fremgår av dommen, kan det være relevant ved ansvarsvurderingen hva rådgivningen dreier seg om. Revisor må anses for å ha et særlig ansvar for feil knyttet til skatte- og avgiftsrådgivning, ettersom revisor gjerne har særskilt kunnskap om slike forhold.

### Må frifinnes i flere tilfeller

Revisor blir likevel ikke erstatningsansvarlig i enhver sammenheng. Det må naturligvis kunne påvises at revisor faktisk har handlet uaktsomt. Revisor kan blant annet ikke holdes ansvarlig for manglende rådgivning om forhold som revisor hadde grunn til å forutsette at styret selv har kunnskap om. Dersom f.eks. styret vedtar å avgi konsernbidrag til datterselskapet, kan ikke morselskapet kreve erstatning fra revisor fordi han ikke forklarte at dette ville medføre at datterselskapet fikk en fordring på morselskapet. Styret har selv et ansvar for å forstå konsekvensene av egne disposisjoner.

Videre vil selskapet måtte bære ansvaret i de tilfellene hvor revisors mangelfulle rådgivning skyldes at styret har gitt revisor uriktig eller villedende informasjon som revisor ikke kan bebreides for at han la til grunn.

Revisor kan heller ikke holdes ansvarlig dersom det kan påvises at selskapet ville handlet på en bestemt måte uavhengig av hva som var revisors råd, ettersom det da ikke foreligger årsaksammenheng mellom revisors mangelfulle rådgivning og det tapet som selskapet eventuelt har lidt.

<sup>19</sup> Erling Hjelmeng «Revisors erstatningsansvar» (2007) s. 80.