

Å være påpasselig med frister er også viktig for å beskytte seg mot erstatningskrav.



Ulike typer erstatningskrav mot revisorer

I denne artikkelen gir vi en oversikt over hvilke typer erstatningskrav som ofte fremsettes mot revisorer. I tillegg gir vi noen råd om hvordan revisorer kan beskytte seg mot slike krav.¹



Advokat
Linn Kvade Rannekleiv
Partner Arntzen de Besche
Advokatfirma



Advokatfullmektig
Tobias Behncke
Arntzen de Besche Advokatfirma

Alle revisorer risikerer å få erstatningskrav rettet mot seg. Selv en dyktig og ansvarsbevisst revisor kan gjøre feil som medfører erstatningsansvar. At man får et erstatningskrav mot seg, trenger likevel ikke bety at man har gjort en dårlig jobb, da det også fremsettes en del uberettigede krav mot revisorer.

Særlig eksponert for erstatningskrav

Revisorer er særlig eksponert for å få erstatningskrav mot seg. Dette skyldes blant annet at revisorer er underlagt et omfattende rettslig rammeverk, som i stor grad baserer seg på strenge og konkrete regler. Kravene til god revisjonsskikk er for eksempel nøye beskrevet i ulike standarder, og det har etter hvert kommet et bredt utvalg av rettspraksis som utdyper ansvarsnormen nærmere.

Videre opptrer revisor som allmenhetens tillitsperson, og det er mange som baserer seg på informasjonen i revisors revisjonsberetninger som grunnlag for å investere, gi kreditt, stille sikkerhet og lignende. Det er dermed mange potensielle kravshavere for et erstatningskrav mot revisor. I tillegg til lovpliktig revisjon, utfører revisor også en rekke andre oppdrag der man fort kommer i ansvar om man trår feil. For eksempel gjelder dette hvis revisor gir feil eller mangelfull skatterådgivning.

Revisor er i tillegg gjerne en søkegod motpart, hvilket gjør det mer interessant for en potensiell kravshaver å fremsette erstatningskrav mot revisor. Frem til den nye revisorloven trådte i kraft,² var det obligatorisk for revisorer å tegne ansvarsforsikring for et eventuelt erstatningsansvar. Selv om dette ikke lengre er pålagt, vil de fleste revisorer trolig fortsette å forsikre seg mot et potensielt ansvar.

Samlet sett medfører dette at det fremmes et nokså stort antall erstatningskrav mot revisorer. Det er imidlertid

Hvordan beskytte seg mot erstatningskrav:

1. Den beste beskyttelsen er naturligvis å opptre aktsomt. Utfør arbeidet samvittighetsfullt, sørg for gode arbeidsrutiner og vær påpasselig med å overholde frister.
2. Avstå fra oppdrag du ikke er skikket til å utføre. Tilstrekkelig kompetanse er avgjørende for å unngå erstatningsansvar. Ikke gi råd hvis du ikke er faglig oppdatert.
3. Gi en god beskrivelse av oppdraget i engasjementsbrevet. Avgrens mot forhold som ikke skal vurderes – særlig skattemessige konsekvenser av transaksjoner. Oppdater engasjementsbrevet hvis oppdraget utvikler seg over tid.
4. Tegn forsikring! Etter at den nye revisorloven trådte i kraft 1. januar 2021, er det ikke lenger lovpålagt å tegne ansvarsforsikring for revisorer. Revisor er uansett særlig eksponert for både berettigede og uberettigede erstatningskrav, og bør ha forsikring som dekker et potensielt ansvar.
5. Sjekk at forsikringssummen er høy nok. Forsikringen bør også dekke kostnader ved å forsvare seg mot erstatningskrav.
6. Meld ifra til forsikringsselskapet så raskt som mulig hvis noen fremsetter eller varsler at de vil fremsette et erstatningskrav – ikke erkjenn ansvar overfor den som fremsetter erstatningskravet.

kun et fåtall av kravene som ender med rettslig behandling. Mange krav faller bort, innfris eller forlikes før det tas ut stevning eller forliksklage. I denne artikkelen skal vi se nærmere på alle typer krav – også de som ikke kommer for domstolene.

Grunnløse krav faller ofte bort

Det fremsettes en del erstatningskrav mot revisor som kan betegnes som grunnløse eller urettmessige. Selv om kravet er grunnløst, kan det bli dyrt å forsvare seg mot kravet. Det er derfor viktig å ha forsikringsdekning som også dekker kostnadene knyttet til å forsvare seg mot erstatningskrav.

Grunnløse krav fremsettes ofte i håp om å komme i en uberettiget forlikposisjon. Eventuelt kan det skyldes manglende forståelse av hva som er revisors oppgaver, eller kunnskap om rettsreglene som ligger til grunn for kravet.

Dersom kravet er grunnløst, hender det at et godt begrunnet avslagsbrev kan føre til at den potensielle kravshaveren ikke forfølger kravet videre. Det samme gjelder hvis det er liten sannsynlighet for at kravet vil bli tatt til følge ved en rettslig behandling av saken. Rettslig behandling medfører

alltid risiko for at kravet mot revisor ikke tas til følge. Saksøkerne vil da som hovedregel måtte dekke revisors kostnader ved å forsvare seg mot kravet. Den som mener å ha et krav mot revisor, ønsker derfor ikke nødvendigvis å ta risikoen ved å forfølge kravet rettslig, hvis ikke det er sannsynlig at man vinner frem.

Klart berettigede krav blir ofte innfridd

Videre er det noen krav som er klart berettigede. Hvis det er åpenbart at alle vilkårene for å kreve erstatning er oppfylt, blir kravet gjerne innfridd eller forlikt på et tidlig stadium. Det vil da være i alles interesse at det ikke påløper unødvendig tid og kostnader.

For at revisor skal kunne holdes erstatningsansvarlig, må det foreligge (i) ansvarsgrunnlag, (ii) økonomisk tap, og (iii) det må være tilstrekkelig årsakssammenheng mellom tapet og de ansvarsbetingende forhold revisor kritiseres for. Videre er det avgjørende at erstatningskravet ikke må anses bortfalt som følge av foreldelse eller passivitet, eller fordi den som krever erstatning selv har medvirket til tapet. Selv om det skulle være på det rene at revisor har handlet uaktsomt, hender det ofte at det blir tvist om hvorvidt de andre vilkårene for erstatningsansvar er oppfylt.

1 I Revisjon & Regnskap 2020 nr. 8 og nr. 9 redegjorde vi for nyere rettspraksis. Denne artikkelen gir en oversikt over alle typer erstatningskrav – ikke kun de som ender med rettskraftig dom.

2 Lov om revisjon og revisorer (revisorloven) av 20. november 2020 nr. 128 trådte i kraft 1. januar 2021.

Sjelden sort – hvitt

De fleste kravene som fremsettes mot revisor, kan verken karakteriseres som helt grunnløse eller klart berettigede. Ofte er det en viss prosesserisiko knyttet til kravet, som medfører at det enten kan være aktuelt å forlike saken eller å få en rettslig avgjørelse.

Rettsmeglingsinstituttet i norske domstoler har bidratt til at flere krav blir løst før dom avsies. Mange krav forlikes også utenom domstolene, ved dialog direkte mellom partene og/eller deres advokater. Det er derfor kun en liten andel av kravene som fremsettes mot revisor som ender med dom.

Ingen uttømmende oversikt

Ettersom bare en liten andel av kravene mot revisor ender med en offentlig tilgjengelig dom, er det heller ikke mulig å få fullstendig oversikt over hvilke typer krav som fremsettes.

Erstatningskravene som ender i retten, er likevel illustrerende for hvilke typer krav som fremmes. Oversikten og rådene som gis i denne artikkelen, er i tillegg basert på mange års erfaring med å forsvare revisorer mot ulike typer erstatningskrav, uavhengig av om de ender med en rettslig behandling eller ikke.

Selv om oversikten i artikkelen ikke er uttømmende, vil den likevel være representativ for hvilke typer erstatningskrav en revisor bør være forberedt på at man kan bli møtt med.

Potensielle ansvarssituasjoner

Manglende avdekking av vesentlige feil i årsregnskapet

En betydelig andel av kravene som fremsettes mot revisor, relaterer seg til manglende avdekking av vesentlige feil i årsregnskapet. Revisjonen av årsregnskapet er kjernen i revisors arbeidsoppgaver, og revisor må overholde en rekke rettsregler og standarder ved utøvelsen av oppdraget. Det er ofte mulig å peke på en bestemmelse i en standard som det kan stilles spørsmål ved om revisor har brutt ved revisjonen, og risikoen for at noen vil bruke

dette som grunnlag for et erstatningskrav mot revisor, er betydelig.

Bevisste og ubevisste feil

Manglende avdekking av vesentlige feil i årsregnskapet omfatter både bevisste og ubevisste feil. Ved ubevisste feil, er regnskapene uriktige uten at noen er klar over det. Ved bevisste feil har noen manipulert regnskapene ved å blåse opp eller overvurdere verdien av enkelte regnskapsposter, for eksempel ved en overdrevet optimistisk vurdering av verdien av varelageret eller ferdigstillelsesgraden i prosjektregnskaper.

Denne typen regnskapsmanipulasjon er en form for misligheter. Men slike misligheter gir ikke nødvendigvis den som manipulerer regnskapene noen økonomisk fordel selv. Motivasjonen kan være et ønske om å kunne vise til gode resultater for selskapet. Dette kan enten være begrunnet i at selskapets positive utvikling får personen til å fremstå suksessfull for omverdenen, eller at regnskapstallene skal brukes for å overbevise kredittinstitusjoner om å yte lån til selskapet eller investorer til å investere i selskapet.

Ulike regnskapsposter

Manglende avdekking av feil i årsregnskapet kan relatere seg til en rekke forskjellige regnskapsposter. Et nokså vanlig typetilfelle er at revisor ikke avdekker feil ved verddivurderingen av selskapets varelager eller regnskapsposten «varer i arbeid». Det er særlig viktig at revisor er til stede på varetellinger, og er kritiske til selskapets verddivurderinger. Regnskapsfeilen trenger imidlertid ikke å bestå i at selve verdien av det totale varelageret er overvurdert, men kan for eksempel knytte seg til at selskapet ikke fakturerer varene på riktig tidspunkt, hvilket medfører at den reelle verdien av varelageret ikke kommer til uttrykk i regnskapet.

I tillegg til at selskapets aktiva kan være feilvurdert, knytter også en del av kravene seg til feilvurdering av selskapets inntekter og utgifter som f.eks. selskapets kundefordringer eller leverandørgjeld. Dersom faktureringen ikke skjer på riktig tidspunkt, vil heller ikke kun-

defordringene i regnskapet gi uttrykk for hva som er realiteten. Samtidig kan også verdien av selskapets inntekter overvurderes på samme måte som selskapets aktiva, eller selskapets gjeldsforpliktelse kan være undervurdert.

Feil ved planleggingen

Innimellom ser vi også krav som skyldes mangelfull planlegging av revisjonen. Dersom det ikke gjøres grundig nok arbeid i denne tidlige fasen, kan det medføre at risikoen for feilinformasjon ikke vurderes strengt nok, noe som igjen medfører at det ikke blir innhentet tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis for å avdekke eventuelle feil i regnskapet.

Vi har for eksempel sett eksempler på at vesentlighetsgrensen settes for lavt, hvilket leder til at revisor ikke gjør grundige nok undersøkelser ved utførelsen av revisjonen. Enkelte krav relaterer seg også til at revisor ikke har god nok forståelse av den virksomheten revisjonsklienten utøver, slik at revisor ikke gjør en tilstrekkelig grundig revisjon av de regnskapspostene som er mest relevante for at årsregnskapet skal gi et riktig bilde.

Langvarig tillitsforhold

Det er verdt å merke seg at i flere av sakene som gjelder regnskapsmanipulasjon, har revisor hatt et langvarig forhold til revisjonsklienten. Når det oppstår et tillitsforhold mellom revisor og selskapets ledelse, kan dette lede til at revisor ikke utfører oppdraget med tilstrekkelig profesjonell skepsis og objektivitet. Ved langvarige klientforhold er det naturligvis like viktig at revisor påser at man beholder den nødvendige objektivitet og skepsis, som når revisor påtar seg oppdrag for nye klienter.

Ikke nødvendigvis uaktsomt at årsregnskapet er feil

Ett av vilkårene for at det skal foreligge erstatningsansvar, er at det må foreligge et ansvarsgrunnlag. For å etablere ansvarsgrunnlag, må den som krever erstatning sannsynliggjøre at revisor har handlet uaktsomt ved utførelsen av revisjonen. Selv om det avdekkes feil i

årsregnskapet, er det ikke nødvendigvis slik at revisor har handlet uaktsomt. Det er derfor ikke tilstrekkelig å vise til at årsregnskapene rent objektivt sett er feil for å statuere ansvarsgrunnlag.

Revisor vil som hovedregel anses for å ha handlet aktsomt hvis revisjonen har blitt utført i henhold til reglene for god revisjonsskikk. Dette betyr at hvis revisor har gjort nødvendige revisjonshandlinger og innhentet tilstrekkelige revisjonsbevis som er vurdert med profesjonell skepsis, vil ikke revisor anses for å ha handlet uaktsomt selv om det senere viser seg at en av regnskapspostene er feil. Det er også viktig å påpeke at revisor i ethvert tilfelle bare er ansvarlig for at årsregnskapet ikke inneholder «vesentlig» feilinformasjon.

Ved feil i årsregnskapet vil også styremedlemmenes eventuelle feil eller forømmelser kunne medføre at det ikke kan etableres ansvarsgrunnlag for revisor, eller at ansvaret må fordeles mellom styremedlemmene og revisor.³ Dette har vi flere eksempler på fra rettspraksis.

Manglende årsakssammenheng medfører frifinnelse

For å kunne kreve erstatning, er det også et vilkår at det foreligger årsakssammenheng mellom revisors uaktsomhet og det tapet som har oppstått. Hvis tapet ikke ville blitt forhindre selv om revisor hadde handlet aktsomt ved revisjonen, foreligger det ikke årsakssammenheng. Et eksempel på dette er hvis revisor kan klandres for ikke ha innhentet bestemte revisjonsbevis, men innhenting av revisjonsbevisene uansett ikke ville ledet til at regnskapsfeilen hadde blitt avdekket.

Et annet eksempel er at revisors uaktsomhet må anses uvesentlig i årsaksbildet. Dersom styremedlemmenes uaktsomhet har vært klart fremtredende, kan det være at revisors uaktsomhet må anses så uvesentlig at det ikke er naturlig å knytte ansvar til revisors handlinger eller unnlater.

Revisjonsklienten lider sjelden tap ved overvurderte regnskapsposter

Dersom verdien av regnskapsposter har blitt overvurdert, vil revisjonsklienten sjelden ha blitt påført et økonomisk tap. Unntak kan tenkes dersom det medfører betydelige kostnader å få rettet opp i feilen, men som utgangspunkt vil det kun være tredjemenn som blir påført tap ved denne typen misligheter.

En tredjemann kan lide tap dersom det gis lån til et selskap som har vesentlig svakere betalingsevne enn det man trodde da lånet ble gitt. Långiveren må imidlertid sannsynliggjøre at lånet ikke ville være gitt dersom de reelle verdiene i selskapet var kjent for långiveren.

På samme måte må investorer som investerer i selskaper som senere viser seg å ha en svakere økonomisk stilling enn det årsregnskapene ga uttrykk for da investeringen ble foretatt, påvise at de la vekt på informasjonen i årsregnskapene da de investerte. Vi har sett eksempler på investorer som utelukkende har investert basert på en god forretningsidé og i tillit til at sentrale personer i selskapet skal forvalte kapitalen på en god måte. I slike tilfeller kan ikke regnskapsfeilen anses for å ha vært motiverende for investeringsbeslutningen, og revisor kan da ikke holdes ansvarlig for tapet selv om investeringen påfører investorene et tap.

Manglende varsling om vesentlige svakheter ved internkontrollen

Innimellom fremsettes det også erstatningskrav mot revisor i kjølvannet av at det har blitt avdekket underslag og urettmessige utbetalinger hos revisjonsklienten.

Selv om det har skjedd en form for urettmessige utbetalinger, trenger det imidlertid ikke å ha medført en regnskapsfeil som revisor burde ha avdekket ved revisjonen av årsregnskapet. Uavhengig av om mislighetene har ledet til feil i årsregnskapet eller ikke, kan revisor komme i ansvar for ikke å ha gjort revisjonsklienten oppmerksom på vesentlige svakheter ved internkon-

trollen som kunne ledet til at mislighetene hadde blitt avdekket på et tidligere tidspunkt. Det er derfor god grunn til å være ekstra påpasselig når man vurderer svakheter ved internkontrollen.

Styret har primæransvaret

I mange mislighetssaker har både styret og revisor sviktet ved utførelsen av sine kontrolloppgaver, og det oppstår spørsmål om hvordan ansvaret skal fordeles mellom dem. Det er viktig å understreke at det er styret som har primæransvaret for at selskapet har tilfredsstillende internkontrollrutiner.

Selv om både styret og revisor i utgangspunktet burde handlet annerledes, er det ikke nødvendigvis slik at revisor holdes ansvarlig. Det er flere rettsavgjørelser hvor styremedlemmene har blitt ansett for å være nærmest til å avdekke mislighetene, slik at selskapet må bære hele ansvaret alene.

Vi har også eksempler på at revisor har blitt frifunnet fordi styret allerede var kjent med de mangelfulle internkontrollrutinene. I slike tilfeller ville sannsynligvis ikke varsel fra revisor ha medført at styremedlemmene iverksatte tiltak som hadde avdekket mislighetene. Det er styremedlemmene som er ansvarlig for at internkontrollene følges opp i praksis, og revisor kan ikke gjøre annet enn å påpeke eventuelle svakheter i rutinene.

Viktig å sikre bevis

Misligheter utføres på stadig mer avanserte og profesjonelle måter, hvilket gjør det vanskelig å avdekke de urettmessige handlingene. I tillegg oppstår det ofte vanskelige bevismessige spørsmål når mislighetene er avdekket, fordi dokumentbevis og elektroniske bevis har blitt ødelagt for å dekke over mislighetene.

Det er derfor viktig at revisor selv sikrer nødvendige bevis. Vesentlige svakheter skal kommuniseres skriftlig til styret, og revisor skal påse at dette behandles av styret. Dersom dette ikke gjøres, vil revisor kunne komme i ansvar. Hvis revisor får et erstatnings-

³ I en artikkelserie inntatt i Revisjon & Regnskap 2018 nr. 5 og 6 har vi gitt en utførlig oversikt over ansvarsfordelingen mellom styremedlemmene og revisor.

krav mot seg, er det viktig å kunne fremlegge bevis som underbygger at styret har blitt informert om de aktuelle forholdene.

Selv om revisor ikke blir erstatningsansvarlig for ikke å ha varslet om forhold som styremedlemmene allerede var kjent med, bør revisor kommunisere både kjente og ukjente forhold. Dette er først og fremst fordi det gjør det enklere å bevise i ettertid hva styret faktisk var kjent med. Samtidig vil det sikre at alle styremedlemmene har den samme kunnskapen om de aktuelle svakhetene ved internkontrollen.

Feil eller mangelfull rådgivning

En stadig økende andel av erstatningskravene som fremsettes mot revisor, relaterer seg til rådgivningsoppdrag. Det er særlig rådgivning relatert til skatt og avgift som medfører at revisor blir erstatningsansvarlig.

Typiske rådgivningsfeil

Mange erstatningskrav knytter seg til fisjoner eller fusjoner som gjennomføres for å endre en konsernstruktur, enten med sikte på fremtidig salg, generasjonsskifte eller for å optimalisere konsernstrukturen. Formålet er gjerne at transaksjonene skal være skattefrie. Dersom transaksjonene likevel utløser skatteplikt, rettes det gjerne erstatningskrav mot revisor for uriktig eller mangelfull rådgivning. Revisor anses for å ha særlig kunnskap om skatte- og avgiftsmessige forhold, og kommer derfor også ofte i ansvar.

Videre ser vi at det fremsettes en del erstatningskrav knyttet til feil i forbindelse med utbytteberegninger. Det er særlig feilberegninger eller manglende forståelse av hva som anses som skattemessig innbetalt kapital som leder til erstatningskrav. Tilbakebetaling av skattemessig innbetalt kapital til aksjonærer utløser ikke utbytteskatt, men det er en forutsetning at man holder oversikt over hva som er innbetalt på den enkelte aksjen for å kunne vite hva som kan tas ut skattefritt. Ettersom skatteposisjonen følger aksjen og ikke den enkelte aksjonæren, kan det særlig være vanskelig å holde oversikt i et

selskap hvor det har skjedd mange transaksjoner, emisjoner og strukturelle endringer. Hvis revisor ikke gir riktig råd om hva som kan deles ut skattefritt, leder det gjerne til at revisor blir erstatningsansvarlig.

Erstatningskravene kan bli svært høye

Hvis revisor gir mangelfull eller feil rådgivning om skattemessige konsekvenser, vil erstatningskravet kunne bli svært høyt. Revisor vil kunne bli ansvarlig for hele skatteplikten som oppstår dersom det kan sannsynliggjøres at en skattepliktig transaksjon ikke hadde blitt gjennomført, eller gjennomført på en skattefri måte, dersom revisor hadde handlet aktsomt. I tillegg blir revisor gjerne ansvarlig for tilleggs-skatten som ilegges.

Omsorgsansvar for klienten

Det er derfor særlig viktig å sikre at man har tilstrekkelig oversikt over de skatte- og avgiftsmessige konsekvensene av transaksjonene som skal utføres. Selv om skatte- og avgiftsmessig rådgivning i utgangspunktet ikke er en del av det konkrete oppdraget, kan revisor bli ansvarlig for ikke å ha gjort klienten oppmerksom på skatte- og avgiftsmessige konsekvenser av en transaksjon, ettersom revisor anses for å ha et omsorgsansvar for klienten.

Dersom revisor ikke vurderer de skattemessige konsekvensene av transaksjonen, må revisor uttrykkelig informere klienten om at dette faller utenfor oppdraget. Revisor bør i slike tilfeller også oppfordre klienten til å søke råd fra andre.

Viktig å holde seg oppdatert

Ettersom feil skatterådgivning ofte leder til ansvar, er det svært viktig å holde seg oppdatert på rettsutviklingen, særlig hva gjelder lovendringer relatert til skatt og avgift. Vi ser gjerne at det kommer flere erstatningskrav i kjølvannet av viktige endringer i skatte- og avgiftslovgivning, fordi enkelte revisorer ikke har holdt seg oppdatert.

Et eksempel på dette er da det kom lovendring som medførte at lån til

aksjonærer skulle beskattes som utbytte. Etter lovendringen ble det fremsatt flere krav mot revisorer som hadde gitt uriktig rådgivning til sine klienter fordi de ikke hadde fått med seg endringen. Dette ledet til en del erstatningsutbetalinger, fordi kravene åpenbart var berettigede.

Tapsutmålingen kan være krevende

Utmålingen av tapet i slike saker kan være krevende fordi det er vanskelig å sannsynliggjøre hva som ville skjedd dersom revisor hadde handlet aktsomt. Ved feil som relaterer seg til utbytteutbetalinger, må det legges til grunn at pengene ville ha blitt utbetalt på et eller annet tidspunkt. Skatteplikten ville derfor oppstått, men på et senere tidspunkt. Når dette ville ha skjedd, og hva som ville vært de skattemessige konsekvensene på det tidspunktet, er svært vanskelig å si. Erstatningsberegningen byr derfor ofte på en del uenigheter mellom partene, selv om ansvarsgrunnlaget er klart.

Feil ved utfylling og innsending av skattemeldinger, ligningsoppgaver mv.

Revisor påtar seg av og til å bistå med utfylling og innsending av skattemeldinger, ligningsoppgaver og diverse andre skjemaer. Dette skjer gjerne i forlengelsen av et revisjonsoppdrag. Honoraret man mottar for disse oppdragene er isolert sett ofte begrenset, men det er verdt å merke seg at ansvaret man kan pådra seg er betydelig. Selv en enkel formalfeil, som uriktig avkrysning i et skjema, kan medføre at revisor blir ansvarlig for den økte skattebelastningen feilen medfører.

Hvis det først skjer feil ved denne typen oppdrag, leder det også ofte til ansvar. Dette tilsier at revisor bør være varsom med å påta seg denne typen oppdrag, og dersom det gjøres, bør man i alle fall ha gode rutiner for å forsikre seg om at skjemaene er riktig utfylt og blir levert inn i tide.

Feil ved utfyllingen

En typisk feil er at det gis uriktige eller mangelfulle opplysninger ved utfyllingen av et skjema, for eksempel at det skrives inn feil tall eller at det ikke

opplyses om at det har vært gjennomført en transaksjon.

Feilene kan skyldes en ren forglemmelse fra revisor, som leder til at enkelte opplysninger ikke blir gitt. Det kan også hende at revisor rett og slett taster eller krysser feil ved utfyllingen av skjemaet, slik at opplysningene som gis er uriktige. Uansett hvordan feilen skjer, medfører det svært ofte at revisor kommer i ansvar.

Fristoversittelse

Selv om skjemaene er riktig utfylt, må de normalt sendes inn innen bestemte frister. Fra tid til annen dukker det opp erstatningskrav som følge av at revisor ikke har overholdt de aktuelle fristene.

Når revisor er ansvarlig for innsendingen, blir det tilnærmet alltid ansvar hvis fristen oversittes. Revisor kan i tillegg bli kritisert for å ha medvirket til at klienten selv sender inn for sent, for eksempel ved ikke å ha gitt klare råd om hvilken frist som gjelder. I noen tilfeller skjer det også misforståelser mellom revisor og klienten knyttet til hvem som er ansvarlig for innsendingen. I slike tilfeller vil det ofte være spørsmål om hvordan ansvaret skal fordeles mellom revisor og klienten selv, ettersom klienten må anses for å ha medvirket til at tapet oppsto.

Kun ansvarlig for økt skattebelastning

Det er viktig å understreke at revisor uansett kun blir ansvarlig for den økte skattebelastningen som følge av feilen. Revisor kan naturligvis ikke holdes ansvarlig for skatt som ville påløpt hvis revisor hadde sendt inn skjemaet rettidig med korrekt informasjon.

Den økte skattebelastningen tilsvarer ofte tilleggsskatten som skattemyndighetene iverksetter for å ha gitt uriktige opplysninger ved innsendingen. Ettersom tilleggsskatten beregnes som en prosentsats av den aktuelle skattebelastningen, kan erstatningskravet bli betydelig.

Oversittelse av klagefrister

Erstatningskravene kan også gjelde oversittelse av frister for å sende inn

klage på ulike former for vedtak fra skattemyndighetene som revisor har tilbudt seg å bistå med.

Dersom grunnlaget for erstatningskravet er at revisor sendte inn klagen for sent – og ikke at revisor er skyld i de forholdene som begrunner selve klagen – må den som krever erstatning påvise at klagen ville blitt tatt til følge. Det er ofte ganske krevende i praksis. Hvis ikke det kan sannsynliggjøres at klagen ville blitt tatt til følge, har ikke fristoversittelsen påført klienten noe økonomisk tap. Revisor kan da ikke holdes erstatningsansvarlig med mindre det har skjedd andre feil som revisor er ansvarlig for.

Feil ved revisorbekreftelser

Ved avgivelse av revisorbekreftelser kan det også skje feil som leder til ansvar. Vårt inntrykk er imidlertid at det er en nedgang i denne typen krav.

Krav som knytter seg til feil ved revisorbekreftelser relaterer seg gjerne til ulike former for verdivurderinger. Det har blant annet vært fremsatt en god del krav som relaterer seg til bekreftelse av verdien av tingsinnskudd, hvor det viser seg at revisor har gjort mangelfulle vurderinger av tingsinnskuddets verdi. Enkelte krav knytter seg også til situasjoner hvor revisor tilnærmet ikke har gjort noe for å få bekreftet at tingsinnskuddet eksisterer. I slike tilfeller blir det ofte ansvar.

Vi har også sett enkelte krav knyttet til bekreftelse av krav på merverdiavgiftskompensasjon. Dette har enten relatert seg til at det ikke er gjort grundige nok vurderinger av om kompensasjonskravet er rettmessig, eller at det har skjedd feil i forbindelse med innsendingen.

Medvirkning særlig aktuelt

Selv om revisor har gjort feil i forbindelse med revisorbekreftelser, er det særlig aktuelt å vurdere om klienten har medvirket til tapet. Revisors oppgave er gjerne å bekrefte at opplysninger som klienten har gitt er riktige, og hvis informasjonen senere viser seg å være feil, vil det ofte være grunnlag for helt eller delvis å sette ned erstatnings-

kravet fordi klienten også må bære sin del av ansvaret for at feilen oppsto.

Grunnløse og urettmessige krav

Som nevnt innledningsvis, fremsettes det en del erstatningskrav mot revisor som må betegnes som grunnløse eller urettmessige. Ettersom disse kravene sjelden blir gjenstand for rettslig behandling, har vi valgt å se nærmere på noen typetilfeller av slike krav.

Revisor var ikke involvert da feilen skjedde

Det fremsettes en del erstatningskrav mot revisor til tross for at revisor ikke var involvert i den aktuelle feilen, eller på det aktuelle tidspunktet feilen skjedde.

Dette kan for eksempel være erstatningskrav som knytter seg til revisjonshandlinger som ble utført av en tidligere revisor. Det kan også være erstatningskrav som fremsettes mot revisor som følge av feil ved en transaksjon som revisor ikke var involvert i. Revisor kan i slike tilfeller ikke holdes ansvarlig for tapet med mindre revisor av en eller annen grunn likevel burde avdekket feilen, for eksempel i forbindelse med den etterfølgende revisjonen av årsregnskapene.

Revisor er ikke riktig ansvarssubjekt

En del av erstatningskravene som fremsettes, rettes mot revisor selv om feilen ikke skyldes forhold som faller inn under revisors ansvarsområde. Disse kravene beror ofte på en misforståelse av hva som er revisors oppgaver, og hvem som er ansvarlig for feilen.

Krav mot feil revisor

Et eksempel på et krav som utvilsomt ble fremsatt mot feil ansvarssubjekt, er en sak hvor et morselskap fremmet erstatningskrav mot revisor i datterselskapet, fordi morselskapet hadde vedtatt å gi datterselskapet konsernbidrag uten angivelig å ha forstått at dette medførte at morselskapet faktisk måtte overføre penger til datterselskapet. Da datterselskapet gikk konkurs og konkursboet krevde inn konsernbidraget fra morselskapet, fremmet morselskapet erstatningskrav mot revisor i dattersel-

skapet for ikke å ha rådet morselskapet til å avstå fra å gi konsernbidraget.

Kravet skulle åpenbart ikke vært rettet mot datterselskapets revisor. Datterselskapet var mottaker av konsernbidraget, og revisor hadde ingen grunn til å fraråde datterselskapet å ta imot dette. Revisor hadde heller ikke plikt til å gi råd til morselskapet om hva de burde gjøre. Saken endte med at det ble sendt et utfyllende avslagsbrev, og kravet ble ikke forfulgt videre.

Om noen skulle hatt plikt til å fraråde transaksjonen, måtte det i tilfelle ha vært morselskapets revisor. Etter vårt syn var det imidlertid heller ikke grunnlag for å etablere ansvar mot denne revisoren. Selskapet hadde god økonomi da konsernbidraget ble avgitt, og det var ikke noe som tilsa at konsernbidraget ikke burde vært gitt. Uansett var det ingen grunn til å tro at styremedlemmene ikke forsto konsekvensene av sitt eget vedtak, og selskapet kunne derfor under enhver omstendighet ikke velte ansvaret over på revisor.

Krav som skyldes styremedlemmenes forsømmelser

Erfaringsmessig rettes det en del krav mot revisor som skyldes styremedlem-

mers forsømmelser. Styret og revisor har mange tilgrensende og overlappende funksjoner, og det kan være vanskelig å skille mellom ansvarsområdene – særlig for en utenforstående tredjemann.⁴

Samtidig ser vi også en del eksempler på at revisjonsklienter krever erstatning fra egen revisor for tap som skyldes uaktsomme forhold hos styremedlemmene. Hvis revisor ikke kan klandres for feilen, må revisor naturligvis frifinnes. Men selv om revisor har handlet uaktsomt, vil styremedlemmenes uaktsomhet få betydning både ved ansvarsvurderingen og utmålingen av tapet. Revisjonsklienten blir identifisert med egne styremedlemmer, og dersom styremedlemmene har handlet uaktsomt, kan dette medføre at erstatningen må reduseres eller faller bort i sin helhet.

Erstatningskravet har bortfalt

Det hender også at det fremsettes krav som har bortfalt som følge av foreldelse eller passivitet. Hvis den som krever erstatning, venter for lenge med å fremsette kravet mot revisor, kan kravet ha falt bort i mellomtiden. Revisor må i så

⁴ Det gis en utførlig oversikt over styrets og revisors arbeidsoppgaver, samt grensesnittet mellom disse, i en artikkelserie som er inntatt i Revisjon & Regnskap 2018 nr. 5 og 6.

tilfelle frifinnes, selv om kravet i utgangspunktet var berettiget.

Det kan være vanskelig å vurdere om kravet er bortfalt, og det oppstår ofte uenighet om for eksempel når den som krever erstatning hadde tilstrekkelig kunnskap om kravet til at det burde ha vært gjort gjeldende overfor revisor. Særlig gjelder dette hvis revisor gjør feil som leder til klage til skattemyndighetene, fordi det kan være vanskelig å vurdere på hvilket tidspunkt man hadde tilstrekkelig kunnskap om at det ville oppstå et tap.

Selv om revisor selv mener å ha opptrådt erstatningsbetingende, for eksempel fordi man åpenbart har gitt et feil skatteråd, er det veldig viktig at man ikke erkjenner ansvar. Selv om kravet i utgangspunktet er berettiget, kan formelle innsigelser gjøre at kravet likevel ikke kan gjøres gjeldende. Hvis man mottar et erstatningskrav, må kravet meldes til forsikringsselskapet så raskt som mulig, slik at forsikringsselskapet kan vurdere grunnlaget for kravet og ta stilling til hvordan man bør opptre videre.

Merverdiavgift på uttak

Det skal beregnes utgående merverdiavgift ved uttak, på samme måte som det skal beregnes merverdiavgift ved salg av varer og tjenester. Plikt til å beregne utgående merverdiavgift gir rett til fradrag for inngående merverdiavgift pådratt ved anskaffelsen.



Senioradvokat
Kari Elisabeth Christiansen
RSM Advokatfirma

Uttaksreglene gjelder for alle avgiftssubjekt, dvs. både for virksomheter som er eller skulle vært registrert i Merverdiavgiftsregisteret.¹

Reglene om når det påløper plikt til å beregne merverdiavgift ved uttak, er mer komplisert enn ved omsetning. Det skyldes at reglene for uttak er ulike for varer og tjenester. I tillegg er det særskilte regler for byggetjenester. Det er dessuten ulike regler for uttak av varer og tjenester av et slag som omsettes i virksomheten (omsetningsobjekt) og driftsmidler.

Dagens regler om merverdiavgift ved uttak har vært gjeldende siden 1. januar 2008. De nye uttaksreglene trådte i kraft samtidig med justeringsreglene, med noen mindre endringer i forbindelse med ikrafttreddelsen av merverdiavgiftsloven av 2009. Min tanke med denne artikkelen er å oppdatere en artikkel jeg skrev for Revisjon og Regnskap i 2008, og som den gang vil min omtale av justerings-

¹ Jf. mval. § 1-3 første led bokstav d).