

Erstatning, straff og minnelige ordninger:

Revisoransvar

Artikkelen tar for seg utviklingen i revisoransvaret med eksempler på saker der revisor kan bli holdt erstatningsansvarlig. Den berører også hva revisor kan gjøre for å unngå krav eller dom mot seg.



Artikkelen er forfattet av:

Advokat
Tørje Granvang
Arintzen de Besche Advokatfirma AS

Få saker ender med dom

Revisorbransjen opplever at det stadig fremmes krav om erstatning basert på påstander om feil begått av revisor under utføring av revisors oppgaver i ulike sammenhenger.

Få ansvarssaker ender imidlertid med dom. En opptelling av publiserte ansvarssaker som gjelder revisor, hvor dom er avsagt i 2000 eller senere, viser åtte rettskraftige dommer fra tingrettene, 11 rettskraftige dommer fra lagmannsrettene og fem dommer fra Høyesterett. I tillegg verserer det pr. dato noen få ansvarssaker i rettsapparatet som ennå ikke har funnet sin endelige løsning.

Det er også avsagt dom i et par straffesaker det seneste tiåret. Høyesteretts dom i Sponsorservicesaken som gjaldt spørsmålet om ansvar for en revisormedarbeiders medvirkning til brudd på regnskapsloven, var avklarende og har krav på betydelig interesse.

Kun dommer i Høyesterett blir regelmessig publisert. Det er derfor mulig at det foreligger dommer om revisoransvar fra underrettene som ikke er publisert og som ikke er like godt kjent for alle.

Det eksisterer ingen statistikk eller komplett oversikt som viser hvor mange revisorsaker som behandles av domstolene årlig. Tallene nevnt ovenfor er derfor med unntak for antallet Høyesterettsdommer trolig noe høyere. Ved skrivningen av denne artikkelen er jeg for eksempel blitt opp-

merksom på at saker jeg har prosedert som har endt med dom ikke er offentliggjort. Det kan på denne bakgrunn ikke utelukkes at det i løpet av de siste 10–12 årene er avsagt noe i overkant av 30 dommer totalt for alle instanser som gjelder revisors erstatningsansvar. Tatt i betraktning det samlede antall sivile saker som behandles av domstolene i løpet av et år, er det berettiget å hevde at ansvarssakene mot revisor som havner i retten statistisk sett er forsvinnende få.

Mange svakt funderte krav

Det er flere grunner til at så vidt få ansvarssaker som gjelder krav mot revisor, havner i rettsapparatet.

En *hovedgrunn* er at kravet i utgangspunktet er håpløst eller så svakt fundert at en overbevisende tilbakevisning fra revisors side leder til at den som pretenderer å ha et krav gir opp og dropper saken uten at det skjer noe mer. I denne forbindelse er det viktig å påpeke at revisor selv ikke bør ta til motmæle mot krav uten at kravet først er meldt til revisors forsikringsselskap. Forsikringssjever vil sørge for at revisor får juridisk bistand og at det derved kan legges en strategi for hvordan kravet skal håndteres. Det følger også av forsikringspolisen at revisor plikter å melde kravet uten opphold. Det beste er om revisor også melder inn forhold som ennå ikke har materialisert seg i et formelt krav.

Det er heller ikke uvanlig at kravshaver forsøker seg med en forliksklage mot revisor. Det er i disse tilfellene ganske vanlig at forliksrådet innstiller saken, i noen tilfeller også uten at det avholdes meklingsmøte. I de aller fleste tilfellene hvor forliksrådsbehandlingen ender med innstilling av saken, unnlater klager å følge opp med stevning og saken dør av seg selv.

I tillegg til de relativt få revisoransvarssakene som behandles i rettsapparatet og som er offentlig kjent, verserer det et

vesentlig større antall saker som omverdenen ikke har eller får kjennskap til. Best oversikt over disse sakene har forsikringsselskapene hvor revisor har tegnet sin ansvarsforsikring.

Grundig redegjørelse – tidlig tilsvare

Erfaring viser at en sak ofte stanser før den kommer til retten dersom revisor uansett hvor håpløst kravet fremstår, tar det seriøst og ved mottak av kravet i første omgang eller i tilsvaret til forliksrådet, ved hjelp av advokat utformer en grundig redegjørelse for hvorfor kravet etter revisors syn ikke kan føre frem.

Det er heller ikke usannsynlig at revisors tilsvare til forliksrådet i klagesaker mot revisor er en medvirkende årsak til at saken innstilles. Forliksrådet har hjemmel til å innstille behandlingen dersom «*det er lite sannsynlig at saken vil egne seg for videre behandling i forliksrådet*», jf. tvisteloven §6–11 (1). Et tilsvare som fremhever sakens faktiske og rettslige utfordringer og hindre som klager må forsere for å vinne frem, vil lettere få frem at kravet ikke egner seg for forliksrådsbehandling. Det er således kostnadseffektivt å legge ressurser ned for å forsvare seg så tidlig som mulig etter mottak av kravet for derigjennom å hindre at saken utvikler seg ytterligere med et betydelig kostnadspådrag som resultat.

Tydeliggjør risikoen overfor motpart

En grundig tilbakevisning fra revisors side bidrar også til tydeliggjøring av risikoen ved en rettslig prosess og tvinger motparten til å analysere risikoen for tap med dertil hørende ansvar for egne sakskostnader og ikke minst den potensielle risikoen for å ilegges ansvar for revisors sakskostnader. Et svar fra revisor på kravet eller tilsvaret til forliksrådet er også en anledning for revisor til å minne om eventuelle ansvarsbegrensninger eller -fraskrivelser som kunne tenkes å få anvendelse i de tilfeller kravet fremmes av revisors kunde. I denne

forbindelse er det grunn til å minne om den avtalerettslige adgang revisor har til å begrense eget erstatningsansvar ved bruk av alminnelige betingelser eller vilkår tatt inn i revisors engasjementsbrev før oppdraget påbegynnes. Behovet for ansvarsbegrensning er størst innen rådgivning knyttet til kapitalforhøyelser, fisjoner, skatterådgivning, teknisk bistand til utfylling av selvangivelse o.l. Avtalefriheten gjelder fullt ut også på dette området, men revisor bør være oppmerksom på at en domstol vil kunne sette til side avtalte begrensninger i ansvaret dersom revisors forhold bedømmes å være grovt.

Minnelig utenrettslig ordning

En annen *hovedgrunn* i den motsatte enden av skalaen, er krav som revisor innsar har eller kan ha noe for seg. Kravet kan være av en slik karakter at revisor er tjent med enten å erkjenne ansvar og legge saken bak seg, eller invitere til en forlikforhandling som ender med en minnelig utenrettslig ordning. Disse sakene kommer sjelden frem i offentligheten. Unntak gjelder de mer spektakulære sakene hvor media allerede har fokus på saken av andre grunner, for eksempel større mislighetssaker hvor ledelsespersoneer har forgått seg og hvor media særlig har fokus på selve underslaget eller bedrageriet og hvor også kravet mot revisor får sin del av oppmerksomheten.

En tredje grunn til at sak ikke blir offentlig kjent, er at saker forlikes også etter at stevning er tatt ut. Mange parter finner det hensiktsmessig å akseptere domstolens tilbud om rettsmekling. Det rapporteres om at det inngås forlik i så mange som 70–80 % av sakene som rettsmekles (domstol.no). At revisorsaker inngår i denne statistikken, er sannsynlig. Saker forlikes også før de er tatt opp til doms, med eller uten domstolens bistand. Forlik kan i prinsippet inngås på hvilket som helst trinn i saksbehandlingen, og gjerne rett før saken skal opp for domstolen.

Fire høyesterettsdommer

Av de fire dommene fra Høyesterett som gjelder revisor, ledet to til frifinnelse. Den ene dommen er den såkalte Ivarandommen som gjaldt ansvar knyttet til forvaltningsrevisjon. To av dommene gjaldt revisors objektive ansvar iht. aksjeloven § 2–19 for manglende innbetaling av aksjeinnskudd. Revisor ble frifunnet i det ene tilfellet og dømt i det andre, jf. nærmere nedenfor. Den siste dommen hvor revisor ble dømt, gjaldt ansvar for manglende

inngivelse av alternativ takst for aksjer etter skattereformen i 1992. Her ble revisjonsselskapet dømt mens revisor personlig ble frifunnet (Rt. 2002 s. 286).

11 dommer i lagmannsrettene

Av de 11 dommene fra lagmannsrettene ledet 6 til frifinnelse av revisor. Revisor ble dømt i fem tilfeller.

I de tilfellene revisor ble funnet erstatningsansvarlig, er dommen relatert til Nordea Banks krav i Sponsorservice saken og den såkalte Notardommen av det mer spektakulære slaget. Førstnevnte dom gjaldt manglende avdekking av «vesentlige regnskapsfeil» i Sponsorservice AS. Revisors ansvar ble redusert med ca. en tredjedel som følge av bankens egen uaktksomhet idet banken etter lagmannsrettens syn hadde «overtrådt krav til alminnelig godt bankhåndverk». Notardommen gjaldt rådgivning vedrørende gjennomføring av skattefri fisjon.

De øvrige tre dommene hvor revisor ble idømt ansvar, gjaldt hhv. rådgivning knyttet til salg av aksjer og skatt, stråmannsproblematikk (Seim-saken) og ansvar relatert til leieforhold. I den ene av sakene hvor revisor ble frifunnet, kom lagmannsretten til at revisor hadde opptrådt erstatningsbetingende uaktsomt ved å avgi bekreftelser til Foretaksregisteret om kapitalforhøyelser uten å ha foretatt tilstrekkelige kontrollhandlinger. Revisor ble imidlertid frifunnet fordi lagmannsretten ikke fant at kravet til årsakssammenheng var oppfylt.

Åtte dommer i tingrettene

Av de åtte rettsavgjørelsene fra tingrettene ble revisor frifunnet i fire saker og ilagt ansvar i fire saker.

Manglende årsakssammenheng

Av de fire sakene hvor revisor ble frifunnet, kom tingretten til at revisor hadde opptrådt ansvarsbetingende i to saker. Revisor ble likevel frifunnet som følge av manglende årsakssammenheng. Ansvarsgrunnlaget knyttet seg i den ene saken til årsregnskapsrevisjon av prosjektregnskaper og i den andre saken til feil ved årsregnskapet, herunder vesentlige overvurderinger av balanseposter.

Ikke objektivt ansvar

En av sakene hvor revisor ble dømt, springer ut av Finance Credit-saken og gjaldt spørsmålet om revisors objektive ansvar for manglende kapitalinnskudd iht. aksjeloven

§ 2–19. Tingretten konkluderte med at det ikke var grunnlag for objektivt ansvar (ansvar uten skyld) for revisor. Derimot mente tingretten at det forelå uaktsomt forhold på revisors hånd, og revisjonsselskapet ble dømt til å betale erstatning i størrelsesorden kr 657 mill. Dommen ble aldri rettskraftig som følge av et senere forlik. De øvrige tre tilfellene hvor revisor ble dømt, gjelder en controllers misligheter og regnskapsmanipulasjon (Tamrodommen), ansvar for forsinket innlevering av merverdiavgiftsrefusjonsoppgave for kommune via Altinn og ansvar knyttet til merverdiavgiftsrådgivning (også forlikt for lagmannsretten).

Påanket

I tillegg foreligger en frifinnende dom fra Oslo tingrett som gjelder ansvar for påstått manglende kapitalinnskudd. Dommen er påanket av konkursboet som var revisors motpart og skal behandles av Borgarting lagmannsrett medio mai 2012.

Underslagssakene

Det er grunn til å merke seg at svært få av dommene gjelder misligheter, herunder underslag. Dette betyr ikke at det er få krav mot revisor som følge av misligheter. Rettspraksis de siste 30 årene viser imidlertid at revisor gjennomgående dømmes til erstatningsplikt i mislighetssakene. Rettspraksis viser også at det særlig i underslagssakene bare tilkjennes delvis erstatning, da selskapet selv oftest finnes nærmest til å avdekke underslaget, slik at skadeserstatningslovens medvirkningsbestemmelse (§ 5–1) benyttes til å redusere kravet i favør av revisor. Disse forhold kan tyde på at forlikprosenten i slike saker er høy og at det derfor er få saker som ender med dom.

På bakgrunn av de dommene som foreligger, og som er gjennomgått ovenfor, er det vanskelig å få øye på noen bestemt utvikling i ansvaret for revisor. Domsmaterialet synes også for spinkelt til å kunne spore bestemte tendenser med hensyn til hvilke feil som leder til at erstatningskrav fremmes eller som oftest bringer revisor i ansvar. Dommene som foreligger, fremstår også som ganske uensartede og sprikende hva gjelder tema og grunnlag for ansvar. En generell lærdom for revisor basert på dette materialet, lar seg derfor neppe utlede.

Det er likevel en observasjon at to temaer synes å danne opphav til tvist i mer enn én sak. Det gjelder spørsmålet om revisors

Revisjon

mulige ansvar for manglende kapitalinnskudd og spørsmålet om ansvar knyttet til fisjoner som er blitt behandlet som skattepliktig realisasjon i strid med en forutsetning om skattefrihet, med ofte ikke ubetydelige skattekrav til følge.

Skattefrie fisjoner og omorganiseringer

At spørsmålet om ansvar for manglende kapitalinnskudd og rådgivning knyttet til forutsatt skattefrie fisjoner gir opphav til krav mot revisor og rettslige tvister, bekreftes også i noen grad av opplysninger om anmeldte krav under forsikringsordningen for medlemmer av Revisorforeningen. Av sakene som har vært til behandling de senere årene, er saker som gjelder ansvar relatert til skattefrie fisjoner og omorganiseringer, særlig fremtredende både i antall og i beløp hva gjelder kravenes størrelse.

Utfylling av likningspapirer og feil i merverdiavgiftsregnskapet

En type ansvarssaker som ikke er representert i domsmaterialet som er gjennomgått, men som det likevel kan konstateres er noe revisor stadig opplever, knytter seg til krav som skyldes feil utfylling av likningspapirer eller feil i merverdiavgiftsregnskapet. En betydelig del av de kravene som meldes til forsikringsordningen gjelder slike saker. Dette er en type saker hvor ansvar lett pådras som følge av små feil og forglemmelser og hvor det ikke nødvendigvis er proporsjonalitet mellom den tilsynelatende «ubetydelige» feilen og det potensielle ansvaret som kan bli meget betydelig. Feilen synes også ofte å ha en svært triviell forklaring da det i mange saker er tale om vedlegg til selvangivelsen som ikke mottas av selskapet og som revisor burde oppdaget ikke fulgte med. Forglemmelser og rene skrivefeil eller regnefeil er vanligere enn man skulle tro. Feilene kan i noen grad også tilskrives bruk av unge og uerfarne medarbeidere eller simpelthen prosaiske årsaker som sløvhets på grunn av rutinemessig arbeid uten de store faglige utfordringene og/eller tidsnød med begrenset tid til kvalitetssikring.

Slike årsaksfaktorer ligger også ofte bak de tilfellene hvor det som var ment å være skattefrie fisjoner likevel blir ansett som realisasjon som følge av regnefeil ved fordelingen av selskapets virkelige verdier som avviker fra fordelingen av aksjekapitalen, jf. skl. § 11–8. I tilfeller som verserer for domstolene hvor det er selskapets advokat som er saksøkt (og revisor kun prosessvarslet), var beregningen som revisor hadde foretatt basert på bruttotall.



UERFARNE: Bruken av yngre og uerfarne medarbeidere kan i noen tilfeller ha ledet til feil som ender med tap for noen og til slutt krav mot revisor.

Revisor hadde simpelthen glemt selskapets gjeld i beregningen. Advokaten ble frifunnet i tingretten. Saken kommer opp for lagmannsretten i 2013.

Ført bak lyset

I mislighetstilfellene er situasjonen ofte den at revisor er ført bak lyset i like stor grad som selskapet, styret og øvrig ledelse. En fellesnevner i slike saker synes ofte å være at revisors kontaktpunkt i selskapet samtidig er den personen som har forgått seg. Revisor har mottatt informasjon og inntrykk som legges til grunn for risikovurderinger og til slutt selve revisjonen, fra den samme personen som har noe å skjule, for eksempel den person som står bak regnskapsmanipulasjonen (Tamrodommen) eller underslaget. Dette gjelder særlig i små selskaper med få ansatte. Ofte er det ingen andre ansatte som revisor kan forholde seg til fordi ansvaret for selskapets økonomifunksjon er samlet på en hånd. I slike forhold ligger en iboende risiko som revisor må forholde seg til og som må få betydning ved revisors vurdering av selskapets kontrollmiljø og utformingen av de konkrete revisjonshandlingene. Revisor kan ikke i slike tilfeller stole på at en domstol uten videre vil akseptere at revisor blir ansvarsfri fordi han ikke hadde grunn til mistanke om misligheter.

Yngre og uerfarne medarbeidere

Bruken av yngre og uerfarne medarbeidere kan i noen tilfeller ha ledet til feil som ender med tap for noen og til slutt krav mot revisor. Revisors bevissthet rundt dette forholdet er viktig med tanke på to forhold: Plikt til å påse at medarbeideren har den nødvendige kompetansen. Kom-

plisert revisjonsarbeid fordrer erfaring og kompetanse. Det andre forholdet er revisors «review» og plikt til kvalitetssikring av det arbeidet som er utført av medarbeidere.

Egne arbeidspapirer – alltid viktig

Selv om det neppe er mulig å utlede noen allmenn lærdom av tilfanget av saker og krav mot revisor, er det ett forhold som går igjen i alle saker og det gjelder revisors forhold til egne arbeidspapirer. Arbeidspapirene er i alle saker mot revisor sentrale bevismidler. Revisjonsbransjen har selv utformet omfattende og strenge standarder om revisjonsdokumentasjon (ISA 230) som i praksis ofte brukes mot revisor. Revisors arbeidspapirer kan være vanskelig tilgjengelige for andre enn revisor og er heller ikke alltid presise eller uttømmende beskrivelser av hvilke vurderinger revisor har gjort og hvilke revisjonshandlinger som er utført. Revisors forklaring vil derfor fokusere på å redegjøre for hva som er skrevet i arbeidspapirene og hva det betyr i praksis. Erfaring viser at revisor ikke blir hørt med at han har foretatt revisjonshandlinger som ikke er reflektert i et arbeidspapir. Revisors forklaring i retten blir derfor av mindre betydning enn de skrevne revisjonsdokumentene som i praksis med stor grad av sannsynlighet vil bli ansett som en uttømmende beskrivelse av de revisjonshandlingene som er utført. Arbeidspapirene kan også i praksis bli en «felle» for revisor. Typisk er de tilfellene der revisor i arbeidspapirene påpeker forhold som må følges opp i neste års revisjon og som man i arbeidspapirene året etter ikke finner spor av.