

# Revisors og regnskapsførers bistandsplikt ved konkurs



Artikkelen er forfattet av:

Cand. jur.  
Henning Alme Siebke  
Senior Manager Deloitte  
Advokatfirma

**For å oppnå en effektiv og hensiktsmessig gjeldsforhandling eller bobehandling, er det helt avgjørende for gjeldsnemnda eller konkursboet å få tilgang til dokumentasjon og opplysninger. Artikkelen tar for seg rekkevidden av revisors og regnskapsførers bistandsplikt i konkurssituasjoner.**

## Konkurssituasjonen

Revisorer og regnskapsførere har etter konkursloven § 18a bistandsplikt overfor konkursbo. Konkursåpning innebærer at boet tar et generalbeslag i skyldnerens eiendeler, og overtar disponeringen av skyldnerens formue. Bobehandlingens hovedoppgave er å avdekke og realisere skyldnerens eiendeler til fordel for kreditorene.

Det er et grunnleggende hensyn i konkursretten at skyldnerens usikrede kreditorer skal behandles likt. Det er dermed et viktig ledd i bobehandlingen at bostyrer tillegner seg god oversikt over den finansielle situasjonen til skyldneren.

Bobehandlingen skal imidlertid også ivareta samfunnsmessige og offentligrettslige hensyn, blant annet skal det vurderes om skyldneren har gjort seg skyldig i straffbare forhold og om det er forhold som kvalifiserer for konkursskarantene.

Boet har naturlig nok et stort behov for opplysninger og dokumentasjon for bobehandlingen. Skyldneren selv har dermed en utstrakt bistandsplikt overfor boet. Men også enkelte tredjepersoner med en tilknytning til debtors virksomhet har gjennom særskilt hjemmel bistandsplikt. Bakgrunnen for å pålegge enkelte tredjepersoner bistandsplikt er presumsjonen om at de i kraft av sin rolle sitter på opplysninger av betydning for bobehandlingen. Formålet med gjennomføring av boets lovpålagte oppgaver på en rasjonell

måte tilsier dermed få eller ingen begrensninger i disse tredjepersoners bistandsplikt. Opplysninger fra skyldneren selv og fra slike tredjepersoner er konkursboets viktigste kilder. Boets behov for opplysninger fra tredjepersoner kan skyldes mistanke om forfordeling av kreditorer eller at det finnes omstøtelige transaksjoner. Det kan også være at skyldneren ikke vil gi opplysninger som boet positivt vet tilbakeholdes.

## Bistandsplikt for særskilte tredjepersoner

Bistandsplikt for særskilte tredjepersoner er således langt på vei avledet av skyldnerens opplysningsplikt, som naturlig nok er vidtgående. Eksempelvis er ligningsmyndighetene pliktige til å bistå med opplysninger om skyldners formues- og ligningsforhold (konkursloven § 101 tredje ledd). Debtors bankforbindelse må videre anses som en viktig opplysningskilde for boet hva gjelder innskudd og pant på konkurssåpningstidspunktet, men banken kan også bidra med opplysninger om disposisjoner foretatt før konkursen og som er av særlig betydning for boet i vurderingen av om det foreligger grunnlag for omstøtelse og ansvar.

Revisor og regnskapsfører er også sentrale tredjepersoner i denne forbindelse, og er på denne bakgrunn pålagt å samarbeide med boorganene. Ved siden av skyldneren selv, sitter revisor og regnskapsfører på utstrakt informasjon om skyldnerens virksomhet, avtaler, eiendeler, forpliktelser, regnskaper og annen forretningsinformasjon. Reglene om revisors og regnskapsfø-

rerers bistandsplikt er derfor av stor praktisk betydning i gjeldsforhandlings- og konkursretten.

Konkurslovens regler om revisors og regnskapsførers bistandsplikt gjelder både ved gjeldsforhandlinger og konkurs (konkursloven § 101 fjerde ledd § 18a). Artikkelen tar av praktiske årsaker kun for seg reglens betydning i konkurssituasjoner.

Innholdet i reglene om bistandsplikt er likt for revisor og regnskapsfører. For enkelhets skyld benyttes derfor kun «revisor» i det etterfølgende.

## Hva med tidligere revisor?

Med «revisor» i de nevnte bestemmelsene er primært ment skyldners valgte revisor. I praksis vil imidlertid boet etter omstendighetene kunne ha grunn til å anta at også tidligere revisor(er) sitter på opplysninger av interesse for boet. Spørsmålet blir da om også skyldners tidligere revisorer må anses omfattet av bistandsplikten.

De samfunnsmessige og konkursrettslige hensynene som begrunner bistandsplikt, vil være de samme – behovet for opplysninger som kan bidra til en effektiv bobehandling. Noen annen interesse hos tidligere revisor enn at vedkommende må kunne forvente at man normalt er fritatt for plikter som tilligger revisor ved oppdragets opphør, og således ikke skal behøve å bruke tid på en tidligere klients bobehandling, er vanskelig å se. Vurderinger av revisors arbeid samt spørsmål knyttet til

# Revisjon

revisjonen oppstår også ofte i ettertid, gjerne en god stund etter at oppdraget er avsluttet. Antatt risiko forbundet med revisjonsoppdrag, herunder bistandsplikt i konkurs, ansvarsrisiko mv., er normalt tatt inn i prisingen av revisors tjenester. Videre vil det i de fleste saker neppe være særlig byrdefullt for tidligere revisor å besvare de spørsmål som bobestyrer måtte ha.

Gitt de sterke hensyn som begrunner revisors plikt til å bistå konkursboet, må det antas at bistandsplikten i konkursloven § 18a også omfatter tidligere revisor.

## Lang tid

Dersom det er gått lang tid siden vedkommende revisor var konkursdebitors valgte revisor, må det imidlertid kunne kreves at boet er mer konkret hva gjelder hvilke opplysninger som ønskes. I slike situasjoner blir feilkildene større. Boet bør da kunne anføre noe objektivt holdbart som grunnlag for sin anmodning, og ikke bare fremstå som at man er på «fisketur».

Som en følge av at lovens begrep «revisor» skal forstås som konkursdebitors valgte revisor, vil de tilfeller hvor valgt revisor er et revisjonsselskap, medføre at det er revisjonsselskapet og den utpekte oppdragsansvarlige revisor som har bistandsplikt. Andre revisorer på revisjonstemaet, eksempelvis managere, vil indirekte kunne måtte bidra med opplysninger, men har ikke bistandsplikt direkte overfor boet.

## Innholdet i revisors bistandsplikt

Bistandsplikten etter konkursloven § 18a omfatter to elementer: utleveringsplikt og opplysningsplikt.

## Utleveringsplikt

Revisor har plikt til å utlevere regnskaper og regnskapsmateriale som vedrører skyldneren. Dette omfatter alle dokumenter som knytter seg til årsregnskapet og avgivelsen av dette, herunder bilag og annet regnskapsmateriale, som revisor måtte ha ved åpning av gjeldsforhandling eller konkurs og som tilhører skyldner. Dette gjelder selv om revisor ikke har fått betalt for utført arbeid. Sistnevnte innebærer at revisor ikke kan holde tilbake denne type materiale for å sikre egne honorarkrav.

## Egenprodusert materiale

Bestemmelsen regulerer imidlertid ikke spørsmålet om revisor har plikt til å utlevere egenprodusert materiale uten vederlag. En plikt for revisor til å utlevere egenprodusert materiale uten sikkerhet for

betaling ville ikke harmonere med de regler som for øvrig gjelder om tilbakeholdsrett i egen ytelse ved boets inntreden i skyldners kontraktsforhold. Revisor har derfor rett til å holde tilbake eksempelvis revisjonsberetning eller andre attestasjoner ved manglende godtgjørelse eller dersom det ikke er stilt sikkerhet for fullt oppgjør. Revisor er med andre ord ved konkurs i en annen stilling enn i perioden forut for konkursåpningen, der revisjonsberetningen og øvrige lovpålagte attestasjoner ikke kan holdes tilbake som følge av manglende betalingssevne.

Det er viktig å merke seg at bestemmelsen ikke gir hjemmel for bostyret til å kreve utlevert revisors arbeidspapirer som en del av bobehandlingen. Dette gjelder selv om revisor har fått oppgjør for arbeidet sitt. Tilsvarende har revisor heller ikke plikt til å redegjøre muntlig eller skriftlig for utførte revisjonshandlinger til boorganene. Formålet bak reglene er å gi konkursboet særskilt tilgang til opplysninger om skyldneren, ikke å etablere en enklere adgang til å vurdere revisors arbeid. Utleveringsplikten gir dermed revisor et visst vern mot selvinkriminering. På den annen side vil bobehandlingen kunne avdekke mangelfull utført revisjon som etter omstendighetene kan medføre et erstatningsansvar for revisor overfor konkursboet. I en eventuell rettssak mot revisor vil revisors arbeidspapirer normalt være sentrale beviser som kan kreves fremlagt med hjemmel i tvisteloven. Det er også grunn til å nevne at boet, i tillegg til primær oppgaven med å ivareta kreditorenes interesse, også har bistandsplikt overfor Finanstilsynet. Dersom bostyreren antar at det foreligger forhold som kan gi grunnlag for sanksjoner mot revisor etter revisorloven, skal dette innrapporteres til Finanstilsynet (konkursloven § 122a). I en tilsynssak vil revisors egen dokumentasjon naturlig nok være viktig.

Kravet på utlevering av regnskaper og regnskapsmateriale skal anses som særlig tvangsgrunnlag etter tvangsfullbyrdelsesloven. Regelen åpner for en raskere fullbyrdelse av utleveringskravet. Revisor vil imidlertid ha klageadgang mot beslutning om fullbyrdelse.

Boets krav på å kunne motta regnskapsmateriale vederlagsfritt fra revisor vil i enkelte tilfeller kunne medføre ikke ubetydelige kostnader for revisor. Dersom det er tale om store mengder materiale, og revisor holder til i Kristiansand og bostyrer

i Oslo, vil det koste en del penger å få sendt materialet. Selv om bostyrer i prinsippet kan kreve at revisor tar hele kostnaden med forsendelsen, hender det i praksis at bostyrer og revisor blir enige om at boet tar en del av regningen. Boet har av hensyn til tidsaspektet og fremdriften i bobehandlingen gjerne stor interesse av å få regnskapsmateriale tilgjengelig så fort som mulig, og kan i særlige tilfeller akseptere å betale for å oppnå smidige løsninger.

## Opplysningsplikten

Det andre elementet i bistandsplikten innebærer en plikt for revisor – uten hinder av taushetsplikten – til å gi bostyret opplysninger om skyldnerens regnskaps- og forretningsførsel.

Praksis har vist at det ofte har vært spørsmål om hvor mye bistand konkursboet kan kreve fra revisor av opplysninger. Etter ordlyden i konkursloven § 18a kan denne delen av bistandsplikten indikere en meget omfattende opplysningsrett for konkursboet på bekostning av revisor. Det har videre vært hevdet at en omfattende plikt til å bistå konkursbo kan oppfattes som illojalt og innebære et brudd på tillitsforholdet mellom klient (skyldneren) og revisor. Lovgiver har imidlertid ved bestemmelsen klart gitt uttrykk for at disse motforestillingene må vike i forhold til samfunnets interesser i å sikre en grundig og tilfredsstillende bobehandling. Det fremgår eksplisitt av bestemmelsen at revisor – innenfor rammen av opplysningsplikten – kan gis uhindret av taushetsplikten etter revisorloven § 6–1.

Det er i denne sammenheng også viktig å understreke skyldners egen vidtgående bistandsplikt overfor boet. Det har i praksis vært tilfeller hvor bostyrer har gått rett på skyldners revisor og nærmest kun forholdt seg til denne for bistand og opplysninger, særlig der skyldner av ulike grunner ikke oppfylder sine opplysningsplikter. Det er ikke meningen at revisors bistandsplikt skal kunne legitimere en «lettvin» løsning for bostyrer med å be revisor bistå og fremskaffe informasjon i samme omfang som om det var skyldner selv. Revisors plikter vis å vis boet knytter seg til rollen som revisor, og kommer i tillegg til de bistandsplikter konkurslovgivningen har lagt på skyldneren selv.

## Skyldnerens regnskapsførsel

Opplysningsplikten for revisor er ment å være omfattende, og innebærer i praksis at revisor må svare på henvendelser fra

boet om de nevnte forhold, og eventuelt også delta i møter med boorganene for å gi opplysninger. Etter konkurslovens forarbeider vil «skyldnerens regnskapsførsel» omfatte regnskapets formelle tilstand, regnskapssystem, opplysninger om regnskapenes innhold, ajourhold, bokføringen og hvilke bokføringsprinsipper som er benyttet, verddivurderinger av eiendeler, avskrivninger, skatterettslige disposisjoner mv. Det kan også kreves opplysninger om selve regnskapsmaterialet, eksempelvis fakturaer, kvitteringer for inn- og utbetalinger etc. Også i denne forbindelse understrekes at revisor overfor boorganene ikke har plikt til å redegjøre, verken muntlig eller skriftlig, for utførte revisjonshandlinger.

#### Nummererte brev

Et særlig spørsmål reiser seg i relasjon til nummererte brev. Slike brev vil ofte inneholde sentrale opplysninger om foretakets regnskaps- og forretningsførsel, jf. kravene

i revisorloven § 5–2 fjerde ledd om hva som skal tas opp i nummererte brev. Som hovedregel bør boorganene innhente slike brev fra foretaket. Foretaket har som nevnt en omfattende opplysningsplikt overfor boorganene. Revisorloven § 6–2 fjerde ledd fastsetter at dersom selskapet ikke oppfyller lovpålagte plikter til å utlevere bestemte dokumenter til «offentlige myndigheter», skal revisor etter forespørsel fra vedkommende myndighet utlevere kopi av dokumenter som revisor har i sin besittelse. Det kan synes vanskelig å se noen beskyttelsesverdig interesse som tilsier at konkursboet ikke skal kunne kreve nummererte brev fra revisor. Dette er opplysninger som styret hos skyldner ville fått forut for konkursen. Det må derfor legges til grunn at revisor må gi slike opplysninger til boorganene som revisor etter lovgivningen er pliktig til å gi i nummererte brev, og at utlevering av nummererte brev av betydning for bobehandlingen er omfattet av revisors bistandsplikt.

#### Skyldnerens forretningsførsel

Når det gjelder begrepet «skyldnerens forretningsførsel», er det ikke noen skarp avgrensning mot regnskapsføring og bokføring. Opplysningsplikten om forretningsførsel vil typisk omfatte omsetning, bransjemessige forhold, forretningsforbindelser, den interne organisasjonen, eierforhold, ledelsens disposisjoner, virksomhetens utvikling etc.

#### Vurderinger

Et sentralt poeng er at den vederlagsfrie opplysningsplikten er avgrenset til faktiske opplysninger. Bestemmelsen pålegger ikke revisor å foreta vurderinger av skyldners regnskaps- og forretningsførsel. Slike vurderinger skal foretas av bostyrer, borevisor eller bostyret. I enkelte tilfeller kan det tenkes at revisor blir engasjert for å bistå bostyrer eller borevisor med å foreta vurderinger knyttet til skyldnerens regnskaps- eller forretningsførsel. Dette utløser i så fall krav på vederlag.

## MASTER I SKATTE- OG AVGIFTSRETT

Norges mest avanserte utdanning i skatte- og avgiftsrett.

Utdanningsprogrammet som startet i 2009, er utviklet i samarbeid med Skattedirektoratet. Inntil en tredel av plassene er åpne.

Høsten 2012 tilbys to programmer:  
**Merverdiavgift I – grunnleggende emner og Internasjonal skatterett.**  
 Disse kan inngå i Master of Management-graden i skatte- og avgiftsrett.



Les mer på [www.bi.no/masterskatt](http://www.bi.no/masterskatt)

TYNGDEN DU TRENGER

**BI**