

Del I:

Forholdet mellom revisors og styrets ansvarsområder

Hvor går grensen mellom styrets og revisors ansvarsområder? Hvilke situasjoner kan spørsmålet om ansvarsfordeling mellom styret og revisor føre til? Og hvordan skal erstatningsansvaret fordeles dersom både revisor og styremedlemmene kan holdes ansvarlig for at det har oppstått et tap? Disse spørsmålene belyses nærmere i artikkelen.



Senioradvokat
Linn Kvade Rannekleiv
Advokatfirma DLA Piper

Det har vært en økende utvikling i antall erstatningskrav mot revisor de siste årene. Dette har også medført at spørsmålet om hvordan ansvaret skal fordeles mellom revisor og styret, har blitt stadig mer aktuelt. Det har vært avsagt flere dommer om temaet – den siste i april 2018.

Det er en klar tendens til at selskapets aksjonærer og kreditorer velger å fremsette erstatningskrav mot revisor når det skjer en feil, fremfor å gå mot selskapets egne styremedlemmer. I tillegg

forsøker også styremedlemmene i stadig større grad å velte sitt ansvar videre over på revisor. Styremedlemmenes ansvar ble skjerpet ved vedtakelsen av den siste aksjeloven,¹ hvilket tydelig gjenspeiles i rettspraksis.² Dette har medført at styremedlemmene har fått et økt behov for å skyve sitt ansvar videre over på andre, og flere regresskrav mot revisor.

I tillegg har erstatningsansvaret for både styret³ og revisor kommet mer i fokus den siste tiden fordi stadig flere blir oppmerksomme på at det kan fremsettes erstatningskrav mot andre enn selskapet selv.

Kjernen i revisors og styrets ansvarsområder – funksjonsfordelingen

Styret og revisor har som utgangspunkt ulike funksjoner de skal ivareta. Det er behov for å avklare hvilke arbeidsoppgaver som tilligger henholdsvis styret og revisor, for å kunne klarlegge deres rettslige plikter og ansvarsområder. En slik kartlegging er relevant for å vurdere om de kan hol-

des erstatningsansvarlige overfor den som krever erstatning. De rettslige pliktene vil også være relevante ved vurderingen av hvordan erstatningsansvaret skal fordeles mellom revisor og styret, ettersom dette har betydning for hva de må kunne forvente av hverandre.

Helt overordnet kan man si at styret har ansvaret for driften og forvaltningen av selskapet, mens revisor først og fremst er ansvarlig for å kvalitetssikre informasjonen som selskapet presenterer i årsregnskapet.

Revisors ansvarsområder

Den finansielle *revisjonen av årsregnskapet* er selve kjernen i revisors arbeid, og det er særlig i denne forbindelse at revisor pådrar seg erstatningsansvar.⁴ I tillegg til revisjonen av årsregnskapet er revisor også ansvarlig for å gjennomføre en *forvaltningsrevisjon*.⁵ Dette er ikke en form for revisjon i egentlig forstand, men innebærer en plikt til å gjøre en analyse av hvordan formuesforvaltningen er innrettet og til å rapportere om kritikkverdige forhold i tilknytning til forvaltningen av selskapet som revisor blir kjent med ved revisjonen av årsregnskapet. Ansvaret

1 Lov om aksjeselskaper av 13. juni 1997 nr. 44 («aksjeloven»).

2 Olav Fr. Perland «Styremedlemmers erstatningsansvar», Praktisk Økonomi & Finans 2013 nr. 2, s. 21.

3 Erstatningsansvaret for styremedlemmer er et individuelt ansvar, jf. aksjeloven § 17-1. Samlebetegnelsen «styreansvar» benyttes kun for å lette leservennligheten.

4 Revisjonens innhold og revisors plikter fremgår av lov om revisjon og revisorer av 15. januar 1999 nr. 2 («revisorloven») § 5-1 og § 5-2.

5 Revisorloven § 5-1 (2).



Styremedlemmer prøver i stadig større grad å velte sitt ansvar videre over på revisor.



Dette handler artikkelen om

Styret og revisor skal i utgangspunktet ivareta ulike funksjoner, men flere av ansvarsområdene overlapper hverandre. Når erstatningsansvaret skal fordeles, er det viktig å ha klart for seg hva som er revisors og hva som er styrets arbeidsoppgaver. Fordelingen av ansvaret, hvis de generelle erstatningsvilkårene er oppfylt, beror på en konkret skjønsmessig vurdering hvor flere momenter inngår.

Det sentrale spørsmålet er hvem som er nærmest til å bære ansvaret for tapet som har oppstått. Det er da sentralt hvem som har primæransvaret for de aktuelle arbeidsoppgavene tapet knytter seg til, og hvem som kun har et overordnet kontrollansvar.

Det er særlig ved feil i forbindelse med revisjonen av årsregnskapet at revisor pådrar seg erstatningsansvar. Ettersom styret er ansvarlig for å utarbeide årsregnskapet, kan styret derfor ikke i ethvert tilfelle velte hele erstatningsansvaret for tap som følge av feil i årsregnskapet over på revisor.

Feil i årsregnskapet kan også oppstå som følge av at styret ikke fører betryggende kontroll med formuesforvaltningen, slik at feil og misligheter ikke oppdages. Ettersom styret har primæransvaret for å føre kontroll med selskapets organisasjon og formuesforvaltning, må styremedlemmene ofte bære hele eller en betydelig del av et eventuelt erstatningsansvar, selv om det viser seg at revisjonen har vært mangelfull.

Dersom misligheter ikke har ledet til feil i årsregnskapet, men revisor kun kritiseres for brudd på forvaltningsrevisjonen, vil ansvaret i de fleste tilfellene måtte bæres av styremedlemmene alene.

Ved avgivelse av revisorbekreftelser vil fordelingen av ansvaret i stor grad avhenge av hva slags feil det dreier seg om. Styret kan ikke fri seg fra ansvaret for sine arbeidsoppgaver ved å vise til at revisor har bekreftet vurderingene.

En annen utfordring i forbindelse med revisorbekreftelsene er at revisor kan få kunnskap om forhold som medfører en plikt til å gi råd om f.eks. skattemessige konsekvenser. Dette gjelder selv om revisor ikke eksplisitt har påtatt seg et rådgivningsoppdrag. Ettersom det ikke alltid er klart hva revisor har plikt til å gi råd om, byr også de rene rådgivningsoppdragene på mange utfordringer i praksis når ansvaret skal fordeles mellom styret og revisor.

Ansvaret for tap som oppstår i forbindelse med forvaltningen av selskapet, må imidlertid i de aller fleste tilfellene bæres av styremedlemmene alene.

I artikkelen foretas en gjennomgang av de sentrale dommene på området. Det gis også noen tips til hva man bør huske på i de ulike potensielle ansvarssituasjonene.

har dermed karakter av å være et overordnet «kontrollansvar».

Videre har revisor ansvaret for å avgis *revisorbekreftelser*. Slike bekreftelser

kan enten være lovpålagte, slik som særattestasjoner ved kapitalendringer og fusjoner/fisjoner,⁶ men selskapet selv eller tredjemann kan også avtale med revisor at det skal foretas kontroll av f.eks. enkelte regnskapsposter eller deler av et regnskap. I tillegg kan revisor velge å påta seg rene *rådgivningsoppdrag*. Ettersom det ikke alltid er klart om revisor har påtatt seg et rådgivningsoppdrag eller ikke, byr dette på mange utfordringer i praksis når ansvaret skal fordeles mellom revisor og styret.

Styrets ansvarsområder

Når det gjelder styrets ansvarsområder, er styret som nevnt ansvarlig for *forvaltningen av selskapet*.⁷ Styret har det overordnede ansvaret for å lede og drive virksomheten, hvilket blant annet innebærer å fatte forretnings-

messige beslutninger og fastsette retningslinjer for virksomheten.⁸

Styret har også et *tilsynsansvar*, som medfører at styremedlemmene skal føre kontroll med den daglige ledelsen og selskapets virksomhet.⁹ Dette innebærer en plikt til å påse at virksomheten, regnskapet og formuesforvaltningen er gjensstand for betryggende kontroll.¹⁰ Videre har styret en *opplysningsplikt*, og kjernen i opplysningsplikten relaterer seg til avleggelsen av selskapets årsregnskap.¹¹ I tillegg har styret enkelte andre lovbestemte og ulovfestede plikter, som f.eks. plikten til å vurdere om selskapet til enhver tid har en forsvarlig egenkapital.¹²

8 Aksjeloven § 6-12 (2).

9 Aksjeloven § 6-13 (1).

10 Aksjeloven § 6-12 (3).

11 Styret er ansvarlig for å utarbeide årsregnskapet, jf. lov om årsregnskap m.v. av 17. juli 1998 nr. 56 («regnskapsloven») § 3-1.

12 Aksjeloven § 34 jf. 3-5 (1). Se også f.eks. aksjeloven § 3-7 (2) jf. § 3-6 om ulovlige utdelinger, og § 8-11 (2) jf. §§ 8-7 til 8-10 om ulovlig kreditt og sikkerhetsstillelse.

Den finansielle revisjonen av årsregnskapet er selve kjernen i revisors arbeid, og det er særlig i denne forbindelse at revisor pådrar seg erstatningsansvar.

6 Se f.eks. aksjeloven § 2-6 (2).

7 Aksjeloven § 6-12 (1).

Eksempler på styrets og revisors overlappende funksjoner

Selv om styret og revisor i utgangspunktet har ulike funksjoner, er det ikke alltid et klart skille mellom hva som er styrets og hva som er revisors oppgaver. Tvert imot er det flere funksjoner som overlapper hverandre. I det følgende skal vi se nærmere på noen slike tilfeller.

Revisjonen av årsregnskapet og styremedlemmenes opplysningsplikt

Revisjonen av årsregnskapet er tett knyttet opp mot *styremedlemmenes opplysningsplikt*. Det er styret som er ansvarlig for å utarbeide årsregnskapet, og revisor er dermed avhengig av å få informasjon fra selskapet for å kunne utføre revisjonen.¹³ Dersom det senere viser seg at det reviderte regnskapet inneholder feil informasjon, oppstår spørsmålet om hvem som må bære ansvaret for tap som måtte oppstå som følge av feilene.

Selv om revisjonen av årsregnskapet er kjernen i revisors arbeid, er det viktig å understreke at styret har et selvstendig ansvar for at årsregnskapet gir uttrykk for riktig informasjon. Som vi skal se, medfører dette at styret ikke i ethvert tilfelle kan velte hele erstatningsansva-

ret for tap som følge av feil i årsregnskapet over på revisor, selv om revisjonen har vært mangelfull.

Revisjonen av årsregnskapet og styremedlemmenes tilsynsansvar

Revisjonen av årsregnskapet henger dessuten nært sammen med *styrets tilsynsansvar*. Dersom styret ikke fører betryggende kontroll med formuesforvaltningen, kan dette føre til at feil og misligheter ikke oppdages. Hvis dette heller ikke avdekkes ved revisjonen, oppstår spørsmålet om det er styret eller revisor som må bære ansvaret for tap som måtte oppstå.

Det er flere eksempler fra rettspraksis på at både selskapet, investorer og kreditorer har lidt tap som følge av at daglig leder eller andre ansatte har foretatt ulovlige disposisjoner eller manipulasjon av regnskapene. Ettersom det er styret som har primæransvaret for å føre kontroll med selskapets organisasjon og formuesforvaltning, må styremedlemmene ofte bære en betydelig del av erstatningsansvaret i slike situasjoner, selv om det viser seg at revisjonen har vært mangelfull.

Forvaltningsrevisjonen og styremedlemmenes tilsynsansvar

Styrets tilsynsansvar er også tett knyttet opp mot *forvaltningsrevisjonen* som revisor skal foreta. Styret skal påse at virksomheten og formuesforvaltningen er gjenstand for betryggende kontroll, og revisor skal nettopp kontrollere at dette skjer på en forsvarlig måte. Dersom internkontrollen i selskapet er svak, kan dette føre til at feil og misligheter ikke avdekkes. Hvis revisor ikke har påpekt slike svakheter overfor styret, oppstår spørsmålet om hvem som må bære erstatningsansvaret for tap som følge av at feilene eller mislighetene ikke ble avdekket tidligere.

Som nevnt er det styret som har primæransvaret for å føre kontroll med selskapets organisasjon og formuesforvaltning, og dette ansvaret må derfor i de fleste tilfellene bæres av styremedlemmene, selv om forholdene også burde vært påpekt av revisor.

Det er uansett viktig å understreke at revisor kun har plikt til å informere styret om forhold som styremedlemmene ikke allerede var eller burde ha vært kjent med. Hvis styret var kjent med de kritikkverdige forholdene, kan ikke revisor holdes ansvarlig for manglende informasjon til styret.

Revisorbekreftelser og styremedlemmenes opplysningsplikt

Avgivelsen av *revisorbekreftelser* overlapper videre med *styrets opplysningsplikt*, ettersom revisor er avhengig av å få informasjon fra styret når bekreftelsene skal avgis. Dersom styret gir revisor feil eller villedende informasjon, og revisor ikke avdekker dette, oppstår spørsmålet om hvem som må bære erstatningsansvaret for eventuelle tap som måtte oppstå. Dette vil i stor grad avhenge av hva slags feil det dreier seg om. Det vil f.eks. være styret som har primæransvaret for å foreta ulike typer verdivurderinger, og styret kan ikke fri seg fra sitt ansvar ved å vise til at revisor har bekreftet vurderingene.

Rådgivningsoppdrag byr på utfordringer

Ettersom det heller ikke alltid er klart om revisor har påtatt seg et rådgivningsoppdrag, eller hva revisor har forpliktet seg til å gi råd om, byr *rådgivningsoppdragene* på mange utfordringer i praksis når ansvaret skal fordeles mellom styret og revisor. En annen utfordring er at revisor i ulike situasjoner kan få kunnskap om forhold som medfører en plikt til å gi råd om f.eks. skattemessige konsekvenser, selv om revisor ikke eksplisitt har påtatt seg et rådgivningsoppdrag.

Lite overlapp med styrets forvaltningsansvar

Når det gjelder styrets *forvaltningsansvar*, er det lite overlapp med det som må anses som revisors oppgaver, men det finnes eksempler på at revisor kan ha plikt til å si ifra dersom beslutningene får negativ innvirkning på selskapets økonomi, f.eks. dersom en utdeling kan medføre brudd på kravene til forsvarlig egenkapital. *Styrets forvaltningsansvar* overlapper dermed til en viss grad med *revisors forvaltningsrevisjon*. Revisor skal likevel som den klare hovedregel,

¹³ Regnskapsloven § 3-1.



Det er ikke alltid et klart skille mellom hva som er styrets og hva som er revisors oppgaver og flere funksjoner overlapper hverandre.

ikke involvere seg i driften av selskapet og de forretningsmessige beslutningene som tas, og styremedlemmene må dermed i de aller fleste tilfellene bære erstatningsansvaret alene for tap som måtte oppstå i denne forbindelse.

Grunnvilkårene for at styret og revisor skal kunne holdes erstatningsansvarlig

For at det skal bli aktuelt å vurdere hvordan erstatningsansvaret skal fordeles mellom styret og revisor, er det en forutsetning at grunnvilkårene for å kreve erstatning er oppfylt. Før vi går inn på hvordan ansvaret skal fordeles, skal vi se nærmere på hvilke vilkår som må være oppfylt for at et styremedlem og/eller revisor skal bli erstatningsansvarlig.

Tre generelle vilkår

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

Medvirkning til tapet

For øvrig er det helt sentralt at den som krever erstatning, ikke har medvirket til tapet ved egen skyld. Ansvaret kan i slike tilfeller settes ned eller falle bort i sin helhet, jf. skadeserstatningsloven¹⁴ § 5–1.

Som vi kommer tilbake til, er dette særlig relevant dersom selskapet krever erstatning fra revisor for selskapets tap. Styrets handlinger og unnlatelser må identifiseres med selskapet, og revisors erstatningsansvar vil i slike tilfeller kunne settes ned eller falle helt bort under henvisning til styremedlemmenes uaktsomhet.¹⁵ Det er flere eksempler fra rettspraksis på at revisors ansvar

har falt helt bort som følge av styrets medvirkning.

Ansvarsgrunnlaget for revisorer

Ansvarsgrunnlaget for revisor fremgår av revisorloven § 8–1 første ledd.¹⁶ Det følger av bestemmelsen at revisor plikter å erstatte skade som han forsettlig eller uaktsomt har voldt under utførelsen av sitt oppdrag. Revisor er underlagt et strengt profesjonsansvar, og vurderes i forhold til en streng aktsomhetsnorm.¹⁷

Beste skjønn og god revisjonsskikk

Ved uaktsomhetsvurderingen er det relevant om revisor har utført revisjonen etter beste skjønn og i tråd med «god revisjonsskikk».¹⁸ God revisjonsskikk er en rettslig standard som innebærer at revisorer skal utføre sitt oppdrag i overensstemmelse med oppfatningen som til enhver tid er gjeldende blant dyktige og ansvarsbevisste revisorer. Det er derfor sentralt om revisor har handlet i tråd med de til enhver tid gjeldende revisjonsstandardene.¹⁹

Standardene gir uttrykk for hvordan andre revisorer ville handlet i tilsvarende situasjoner. Dersom revisor har fulgt standardene, vil han som den store hovedregel anses for å ha overholdt kravet til god revisjonsskikk. Et brudd på god revisjonsskikk er ikke nødvendigvis nok til at det skal foreligge ansvarsgrunnlag. Høyesterett har i Rt. 2003 s. 696 («Ivaran-dommen») uttalt at det er «klart at et brudd på «god revisjonsskikk» ikke uten videre kan anses som erstatningsbetingende uaktsomhet».

Rom for kritikkverdig adferd

Det kreves likevel ikke at revisor har opptrådt feilfritt eller ideelt for å gå fri

fra ansvar. Høyesterett har i Rt. 2003 s. 696 («Ivaran-dommen») uttalt at det «er rom for en viss kritikkverdig atferd før det blir tale om erstatningsbetingende uaktsomhet».²⁰

Ansvarsgrunnlaget for styremedlemmer

Når det gjelder ansvarsgrunnlaget for styremedlemmer, følger det av aksjeloven § 17–1²¹ første ledd at et styremedlem kan holdes erstatningsansvarlig for skade som vedkommende forsettlig eller uaktsomt har voldt i egenkap av sin rolle. Et styremedlem anses for å ha handlet uaktsomt hvis vedkommende objektivt sett har brutt en av sine plikter som styremedlem, og i tillegg kan klandres for pliktbruddet.²²

Alminnelig uaktsomhetsansvar

Styreansvaret er et alminnelig uaktsomhetsansvar, og styremedlemmene vurderes dermed ikke opp mot en tilsvarende streng aktsomhetsnorm som gjelder for revisor. Ansvaret kan imidlertid skjerpes dersom styremedlemmet har særskilt kompetanse eller kunnskap innenfor det aktuelle området som feilen dreier seg om.²³

Det kan diskuteres hvor stor forskjellen i aktsomhetsvurderingen er i praksis. Ettersom revisors plikter har blitt klart definert i revisjonsstandardene, kan det uansett være enklere å konstatere brudd på revisors plikter enn å konstatere brudd på styremedlemmenes plikter som ikke har blitt like klart utformet.

Styret kan ikke holdes kollektivt ansvarlig

Det er viktig å merke seg at styret ikke kan holdes erstatningsansvarlig som en kollektiv gruppe – det må påvises at hvert enkelt styremedlem har handlet uaktsomt.²⁴ Det enkelte styremedlemets handlinger eller unnlatelser er

²⁰ Se også bl.a. LB-2013-139504, LB-2015-22154.

²¹ For styremedlemmer i allmennaksjeselskaper er ansvarsgrunnlaget lov om allmennaksjeselskaper av 13. juni 1997 nr. 45 § 17-1. Bestemmelsen tilsvarende aksjeloven § 17-1. I denne artikkelen vises det kun til aksjelovens bestemmelser.

²² Olav Fr. Perland «Styremedlemmers erstatningsansvar», Praktisk Økonomi & Finans 2013 nr. 2, s. 23. Bruddet kan knytte seg til både lovfestede og ulovfestede plikter.

²³ Olav Fr. Perland «Styremedlemmers erstatningsansvar», Praktisk Økonomi & Finans 2013 nr. 2, s. 23.

²⁴ Olav Fr. Perland «Styremedlemmers erstatningsansvar», Praktisk Økonomi & Finans 2013 nr. 2, s. 23 og Kristin Norman Aarum «Styremedlemmers erstatningsansvar i aksjeselskaper» (1994) s. 67.

¹⁴ Lov om skadeserstatning av 13. juni 1969 nr. 26 («skadeserstatningsloven»).

¹⁵ Skadeserstatningsloven § 5-1 nr. 3. Se også Bror Petter Gulden «Kommentarutgaven til revisorloven» § 8-1, note 212.

¹⁶ Revisor kan også bli erstatningsansvarlig i medhold av aksjeloven § 17-1 (2) dersom revisor uaktsomt eller forsettlig medvirker til at f.eks. selskapet påfører andre et tap. Ettersom revisor stort sett har en kontrollfunksjon, vil brudd på denne bestemmelsen også ofte innebære brudd på revisors selvstendige plikter. Bestemmelsen har derfor liten selvstendig betydning.

¹⁷ Se bl.a. Rt. 2002 s. 286, Rt. 2003 s. 696, LB-2013-139504 og LB-2015-22154.

¹⁸ Revisorloven § 5-2 (1) og (2). Kravet om at revisjonen skal utøves etter beste skjønn, kommer i tillegg til kravet om at oppdraget må utføres i tråd med god revisjonsskikk, jf. Ot.prp. nr. 75 (1997–1998) pkt. 5.1.5.3.

¹⁹ Revisjonsstandardene er utarbeidet av Den Norske Revisorforening og utgjør de viktigste hovedpunktene i den rettslige standarden god revisjonsskikk, jf. Ot.prp. nr. 75 (1997–1998) pkt. 5.1.5.3.

derfor relevant for ansvarsvurderingen, f.eks. hvis et styremedlem aktivt har forsøkt å hindre gjennomføringen av uforsvarlige tiltak eller har stemt mot et styrevedtak. Av den grunn kan resultatet bli at enkelte styremedlemmer anses for å ha handlet uaktsomt, mens andre går fri fra ansvar.

Tidspunktet for uaktsomhetsvurderingen

Vurderingen av om revisor eller styremedlemmene har handlet uaktsomt, skal foretas i lys av den kunnskapen og informasjonen som forelå på det aktuelle tidspunktet da de påstøtte uaktsomme handlingene eller unnlatsene fant sted. Det er ikke rom for å legge vekt på hva man har funnet ut senere.²⁵ I mange situasjoner kan det i ettertid være lett å kritisere styret eller revisor for ikke å ha handlet annerledes. Dette gjelder f.eks. ved misligheter som revisor kunne avdekket ved enkle grep eller undersøkelser i forbindelse med revisjonen. Også i slike situasjoner må revisor bedømmes ut i fra hvordan situasjonen fremsto på det tidspunktet revisjonen ble utført.

Situasjoner hvor fordelingen av styrets og revisors erstatningsansvar settes på spissen

Erstatningskrav fra selskapet mot revisor

Dersom selskapet krever erstatning fra sin egen revisor, kan det oppstå spørsmål om hvordan erstatningsansvaret skal fordeles mellom styret og revisor. Selskapet må i slike tilfeller identifiseres med sitt eget styre,²⁶ og dersom styret har handlet uaktsomt, vil revisors erstatningsansvar kunne settes ned eller falle helt bort under henvisning til styrets medvirkning.

Styrets medvirkning får betydning på flere måter

Styremedlemmenes uaktsomhet kan både få betydning ved vurderingen av om det foreligger ansvarsgrunnlag, årsakssammenheng og om det er grunnlag for å sette ned erstatningen

etter medvirkningsbestemmelsen i skadeserstatningsloven § 5–1.

I «Ivaran-dommen» (Rt. 2003 s. 696) vurderte retten skadelidtes medvirkning under spørsmålet om ansvarsgrunnlag. Ettersom styret hadde handlet vesentlig mer klanderverdig enn revisor, ble ikke revisor ansett for å ha handlet erstatningsbetingende uaktsomt. I en dom fra Borgarting lagmannsrett (LB-2015–22 154) ble medvirkningen vurdert under spørsmålet om årsakssammenheng. Revisors mulige forsømmelser ble i den saken ansett for å være en så vidt uvesentlig faktor i det totale årsaksbildet, sett i forhold til styrets forsømmelser, at det ikke var naturlig å knytte ansvar til revisors handlinger.

«Smakssak» hvordan man ser på det Høyesterett har i «Ivaran-dommen» (Rt. 2003 s. 696) uttalt at det er en «smakssak» om styrets medvirkning vurderes under spørsmålet om ansvarsgrunnlag, årsakssammenheng eller skadeserstatningsloven § 5–1.

Dette er ikke helt presist. Dersom medvirkning vurderes under spørsmålet om ansvarsgrunnlag eller årsakssammenheng, må resultatet bli enten fullt ansvar eller full frifinnelse. Hvis spørsmålet vurderes etter skadeserstatningsloven § 5–1, kan det derimot foretas en gradering av ansvaret, slik at ansvaret settes ned med f.eks. 1/2, 1/3 eller en 1/8 av tapet. Uttalelsen indikerer likevel at selve vurderingen av hvem som skal bære ansvaret for tapet, i stor grad vil bli den samme uansett hvordan man ser på spørsmålet.

Rimelighetsvurdering

Det fremgår av skadeserstatningsloven § 5–1 nr. 1 at ansvaret kan settes ned eller falle helt bort dersom det anses «rimelig».²⁷ Om, og i tilfelle hvor mye, ansvaret skal settes ned, beror på en konkret skjønnsmessig vurdering. Graden av skyld hos både skadelidte og skadevolder vil være et sentralt moment i vurderingen.²⁸ Det er større grunn til å redusere ansvaret dersom skadelidte

har handlet grovt uaktsomt eller forsettlig, enn når det foreligger simpel uaktsomhet. Andre relevante momenter er hvor fremtredende skadelidtes adferd har vært i årsaksbildet, omfanget av skaden og om det er tegnet ansvarsforsikringer som dekker tapet.²⁹

Erstatningskrav fra en tredjepart mot både styret og revisor

Spørsmålet om ansvarsfordeling kan også oppstå ved erstatningskrav fra en tredjepart, f.eks. selskapets aksjonær eller kreditor. Hvis en tredjepart mener at både styret og revisor kan holdes ansvarlige for det samme tapet, kan han velge hvem erstatningskravet skal fremsettes mot. Kravet kan fremsettes mot revisor alene, styremedlemmene alene³⁰ eller mot begge.

Kan bli solidarisk ansvarlige

Hvis erstatningskravet fremsettes mot både styret og revisor i samme sak, er det viktig å være oppmerksom på at de vil bli holdt solidarisk ansvarlig for tapet dersom vilkårene for å kreve erstatning fra dem begge er oppfylt.³¹ Dette gjelder selv om styret eller ledelsen i selskapet er mer å bebreide enn revisor.

I en dom fra Borgarting lagmannsrett (LB-2013–191 777) ble revisor og styreleder holdt solidarisk ansvarlig overfor staten fordi et eiendomsselskap hadde unnlatt å oppgi NOK 25 millioner til beskatning ved en eiendomstransaksjon.

Styreleder hadde utvilsomt opptrådt uaktsomt ved ukritisk å ha signert på ferdigutfylte dokumenter uten å gjøre egne undersøkelser av om opplysningene var riktige, og revisor ble ansett for å ha handlet grovt uaktsomt ved ikke å ha innhentet tilstrekkelige revisjonsbevis i forbindelse med revisjonen.

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

26 Skadeserstatningsloven § 5-1 nr. 3 og Bror Petter Gulden «Kommentarutgaven til revisorloven» § 8-1, note 212.

27 Skadeserstatningsloven § 5-1 nr. 1.

28 Skadeserstatningsloven § 5-1 nr. 1 og Morten Kjelland «Erstatningsrett» (2016) s. 403.

29 Skadeserstatningsloven § 5-1 nr. 1, Bjarne Askeland «Kommentarutgaven til skadeserstatningsloven», note 293 og Morten Kjelland «Erstatningsrett» (2016) s. 404. For øvrig kan ansvaret settes ned dersom skadelidte har misligholdt sin plikt til å begrense tapet, jf. skadeserstatningsloven § 5-1 nr. 2. Skadevolders erstatningsansvar kan også lempes dersom ansvaret virker urimelig tyngende, jf. skadeserstatningsloven § 5-2. Lemping av revisors erstatningsansvar er omtalt av Bror Petter Gulden «Den eksterne revisor» (2015) s. 368 flg.

30 Ettersom styreansvaret er individuelt, kan skadelidte velge å gå til søksmål mot kun enkelte av styremedlemmene.

31 Skadeserstatningsloven § 5-3 nr. 1.

Retten la til grunn at styreleder og revisors plikter er selvstendige, og erstatningsbetingende opptreden hos den ene parten er ikke ansvarsbefriende for den andre. Retten tok ikke stilling til hvordan ansvaret skulle fordeles mellom revisor og styremedlemmene.

Valgfritt hvem erstatningen kreves utbetalt fra

Solidaransvar innebærer at den som krever erstatning, kan velge hvem han vil kreve utbetaling fra.³² Dette innebærer at hele erstatningsbeløpet kan kreves utbetalt fra ett av ansvarssubjektene.

Grunnet revisors sikkerhetsstilling og obligatoriske ansvarsforsikring, er skadelidte ofte best tjent med å kreve hele beløpet utbetalt fra revisor. Selv om det har blitt vanligere å tegne styreansvarsforsikring, er det langt ifra alle styremedlemmer som har en slik dekning. Det er heller ikke alle styremedlemmer som er søkegode, og dekningsmulighetene er derfor gjerne bedre hvis kravet fremsettes mot revisor.

Regresskrav skal sikre at ansvaret fordeles riktig

I de tilfellene hvor revisor kreves for en større andel av tapet enn det revisor selv mener er en riktig ansvarsfordeling, må revisor fremsette regresskrav mot styremedlemmene for å få tilbakebetalt den delen av erstatningsbeløpet som eventuelt skriver seg fra deres ansvar. Tilsvarende kan styremedlemmene kreve regress fra revisor dersom det er styremedlemmene som må utbetale til skadelidte.

Det er først når det fremsettes et regresskrav at spørsmålet om hvordan erstatningsansvaret skal fordeles mellom styret og revisor virkelig settes på spissen. Den endelige fordelingen av ansvaret mellom styret og revisor skal i teorien bli den samme uavhengig av hvem kravet fremsettes mot, ettersom den som må utbetale erstatning til skadelidte kan fremsette regresskrav mot de andre skadevoldere.³³

Det har likevel en likviditetsmessig betydning om man må utbetale hele erstatningsbeløpet før man får tilbakebetalt (deler av) kravet ved regress. Det er heller ikke alltid at den man krever regress fra er søkegod. Hensynet bak solidaransvaret er å sikre at den som krever erstatning får dekning, og dersom én av solidaransvarerne ikke kan gjøre opp for seg, vil dette være de andre skadevoldernes risiko.³⁴ Hvem kravet fremsettes mot, kan derfor likevel være av betydning i praksis.

Skjønnsmessig helhetsvurdering

Hvordan ansvaret skal fordeles mellom styret og revisor når begge kan holdes ansvarlig overfor tredjemann, må avgjøres etter skadeserstatningsloven § 5–3 som gjelder ved skade voldt av flere. Hvordan ansvaret skal fordeles, avgjøres «*under hensyn til ansvarsgrunnlaget og forholdene ellers*».³⁵ Fordelingen vil bero på en konkret skjønnsmessig helhetsvurdering, hvor flere momenter inngår.³⁶ Graden av skyld vil være sentralt ved vurderingen, men bestemmelsen åpner også for at det kan legges vekt på andre momenter som f.eks. hvor stor betydning partenes adferd hadde for at tapet oppsto, deres økonomiske bæreevne og om noen av partene har ansvarsforsikring.³⁷

Erstatningskrav fra en tredjepart mot enten styret eller revisor

Hvis skadelidte kun velger å fremsette erstatningskravet mot *enten styremedlemmene eller revisor*, vil den som kravet rettes mot, bli ansvarlig for hele tapet dersom erstatningsvilkårene er oppfylt.

Ansvar selv om andre er skyld i tapet

Selv om andre skadevoldere er skyld i at tapet har oppstått, vil den som kravet rettes mot bli ansvarlig for hele tapet. Hvis en bank f.eks. kun velger å gå til søksmål mot revisor for feil i årsregnskapet, vil revisor være ansvarlig for hele tapet overfor banken, selv om det kan påvises at også styret er skyld i at tapet har oppstått. Dette gjelder også selv om styret eller ledelsen i selskapet er mer å bebreide enn revisor.



Hvis en tredjepart mener at både styret og revisor kan holdes ansvarlige for det samme tapet, kan han velge hvem erstatningskravet skal fremsettes mot.

I «Sponsor Service-saken» (RG 2008 s. 705) ble revisor holdt ansvarlig overfor en bank som hadde gitt lån til et selskap til tross for at det var ledelsen i selskapet som var den primære skadevolderen. Ledelsen i selskapet hadde drevet med omfattende regnskapsmanipulasjon ved å inntektsføre sponsoravtaler som ikke hadde noen realitet, men banken valgte kun å gå til sak mot revisor.

Revisor ble ansett for å ha handlet grovt uaktsomt ved utførelsen av revisjonen, og måtte betale NOK 135 millioner i erstatning til banken. Det ble ikke foretatt noen reduksjon av revisors ansvar overfor banken som følge av at det var ledelsen i selskapet som var den primære skadevolderen. Erstatningsansvaret ble imidlertid redusert med 1/3 som følge av bankens egen medvirkning til tapet.

Kan fremsette regresskrav mot andre skadevoldere

Dersom kravet kun fremsettes mot revisor, kan revisor fremsette regresskrav mot styremedlemmene. Tilsvarende kan styremedlemmene fremsette regresskrav mot revisor dersom kravet kun fremsettes mot styremedlemmene. Det er mulig å få behandlet erstatningskravet fra skadelidte og regresskravet i samme sak etter reglene om kumulasjon i tvisteloven³⁸ kapittel 15. Dette kan spare partene for

³⁴ Morten Kjelland «Erstatningsrett» (2016) s. 425.

³⁵ Skadeserstatningsloven § 5-3 nr. 2.

³⁶ Morten Kjelland «Erstatningsrett» (2016) s. 432.

³⁷ Bror Petter Gulden «Den eksterne revisor» (2015) s. 373 og Morten Kjelland «Erstatningsrett» (2016) s. 433.

³⁸ Lov om meklung og rettergang i sivile tvister av 17. juni 2005 nr. 90.

³² Morten Kjelland «Erstatningsrett» (2016) s. 424.

³³ Skadeserstatningsloven § 5-3 nr. 2.

betydelige sakskostnader, og det medfører også at retten tar stilling til den endelige plasseringen av ansvaret samtidig som det vurderes om tredjemann i det hele tatt har krav på erstatning.

Grunnvilkårene for å kreve erstatning må være oppfylt ved regress

Det er viktig å merke seg at ved et regresskrav er det revisor som har bevisbyrden for at grunnvilkårene for å kreve erstatning er oppfylt overfor styremedlemmene.

I «Bonita-saken» (Oslo tingrett 19. april 2018 – ikke rettskraftig) ble erstatningskravet mot revisor og regresskravet mot ett av styremedlemmene behandlet i samme sak. En rekke investorer som hadde investert i et selskap hvor daglig leder/styreleder hadde manipulert regnskapene, krevde erstatning fra revisor for mangelfull revisjon. Revisor ble ansett for å ha handlet uaktsomt ved revisjonen ettersom revisor ikke hadde vurdert risikoen for misligheter strengt nok, og dermed heller ikke hadde utført de revisjonshandlingene som var påkrevd.

Det ble fremmet regresskrav for manglende internkontroll mot et styremed-

lem som hadde trådt inn i styret fem måneder før mislighetene ble avdekket, men retten kom til at det ikke forelå årsakssammenheng mellom styremedlemmets eventuelle uaktsomme unnlattelse av å medvirke til forsvarlig internkontroll og det tapet revisor hadde lidt ved å utbetale erstatning til investorene.³⁹ Styremedlemmet måtte ha fungert som styremedlem i en viss tid før han kunne pålegges ansvar for manglende internkontroll, og det var ikke sannsynliggjort at tapet kunne vært unngått. Revisor måtte dermed bære hele ansvaret alene.

Skjønnsmessig helhetsvurdering

Dersom vilkårene for å kreve regress er oppfylt, vil fordelingen av ansvaret mellom styret og revisor måtte avgjøres etter skadeserstatningsloven § 5–3. Vurderingen blir derfor den samme som i de tilfellene hvor kravet fremsettes mot både styret og revisor, men hvor skadelidte kun krever utbetaling fra én av solidarskyldnerne slik at det må fremsettes regresskrav mot den andre skadevolderen. Fordelingen av ansvaret vil bero på en skjønnsmessig

helhetsvurdering. Det vises til den nærmere beskrivelsen av dette under punktet ovenfor.

Oppsummering og avsluttende bemerkninger

Styret og revisor har som utgangspunkt ulike funksjoner de skal ivareta, men flere av ansvarsområdene deres overlapper hverandre i betydelig grad.

En forutsetning for at spørsmålet om ansvarsfordeling kan oppstå, er at grunnvilkårene for å kreve erstatning er oppfylt. Hvis vilkårene er oppfylt, kan spørsmålet om ansvarsfordeling oppstå både ved krav fra selskapet selv og ved krav fra tredjemann (f.eks. selskapets aksjonærer eller kreditorer).

Hvordan fordelingen av erstatningsansvaret skal skje i ulike ansvarssituasjoner når både revisor og styremedlemmene kan holdes ansvarlig for at det har oppstått et tap, kommer vi nærmere tilbake til i del II av artikkelen.

En takk til Erik v. Hirsch for gode innspill til artikkelen.

³⁹ Styreleder/daglig leder som hadde foretatt manipulasjonen, døde før revisor ble saksøkt, og det var derfor ikke mulig å fremsette regresskrav mot ham.

Beskatning av grunnrente

I artikkelen ser vi på prinsippene som er lagt til grunn ved utformingen av dagens regler for grunnrentebeskatning av vannkraft. Videre har vi knyttet noen kommentarer til grunnrente innenfor havbruk. Grunnrentebeskatning av petroleum er ikke omhandlet i artikkelen.



Rådgiver
Trond Thorvaldsen
Senior Manager KPMG Law



Advokat
Pedro S. Leite
Partner KPMG Law

Ekstraordinært høy avkastning ved utnyttelse av naturressurser har gitt grobunn for ekstra beskatning av de mest lønnsomme næringene, slik at en større del av avkastningen ved utnyttelsen av naturressursene skal tilfalle fellesskapet som stiller naturressursene til disposisjon.

Grunnrentebeskatning har så langt vært forbeholdt petroleums- og vannkraftnæringene, men Skauge-utvalget (NOU 2014:13) foreslo å utrede grunnrenteskatt også for andre næringer (havbruk, fiskeri, skogbruk og frekvensressurser).