

Revisors taushets- og opplysningsplikt

Temaet for artikkelen er rekkevidden av revisors taushets- og opplysningsplikt. Artikkelen vil først redegjøre for taushets- og opplysningsplikten i revisorloven og behandler deretter forholdet til tvistelovens regler om edisjonsplikt og bevis tilgang ved sivile rettstvister for domstolene.



Fredrik Dahm
Advokat/siviløkonom
Advokatfirmaet Wiersholm

Den lovbestemte taushetsplikten for revisjonsforetak følger av revisorloven § 10-1. Den gjelder så langt revisor ikke er gitt plikt eller adgang til å gi taushetsbelagte opplysninger i medhold av loven. Revisor kan også uten hinder av taushetsplikten gi opplysninger og adgang til dokumentasjon etter samtykke fra den som opplysningene gjelder.

Revisorloven § 10-2 lovfester en opplysningsplikt for revisor overfor nærmere definerte personer eller organer. Opplysningsplikten gjelder for oppdragsansvarlig revisor om forhold vedrørende den reviderte som revisor har fått kjennskap til i forbindelse med revisjonen. Opplysningsplikt følger også av andre regelsett og går foran revisorlovens taushetsplikt som kun gjelder hvis annet ikke følger av loven.

Tvisteloven har egne regler om edisjonsplikt og bevis tilgang i rettslige tvister. Etter tvisteloven § 21-5 plikter enhver å gi forklaring om faktiske forhold og gi tilgang til gjenstander som kan utgjøre bevis i en rettssak, med de begrensninger som følger av bevisforbud og bevisfritak, samt andre bevisregler i loven. I forarbeidene¹ til revisorloven er plikten til å tilby bevis i rettssaker angitt som en av flere bestemmelser som går foran taushetsplikten til revisor.

Erfaringsmessig oppstår gjerne vanskelige spørsmål i krysningpunktet mellom revisors taushets-, opplysningsplikt og krav om bevis tilgang i forbindelse med varslede eller aktuelle rettstvister, enten søksmålet er rettet mot revisor eller revisjonsklienten. Artikkelen siktemål er å redegjøre for pliktene og veilede om hvordan revisor bør forholde seg i grensesnittet mellom taushets- og opplysningsplikten og reglene om plikten til å tilby bevis i forbindelse med sivile saker for domstolene.

Revisors taushetsplikt i revisorloven

Taushetsplikten er sentral for å beskytte tillitsforholdet mellom revisor og revisjonsklienten². Den tilrettelegger for at revisjonsklienten trygt kan gi revisor tilgang til relevant regnskapsinformasjon uten å risikere at opplysninger eller dokumenter tilflyter utenforstående. Revisor kan på sin side ha tillit til at revisjons- eller rådgivningsoppdraget utføres på bakgrunn av et korrekt og fullstendig informasjonsgrunnlag. Det vil i sin tur også øke brukernes tillit til at reviderte regnskap er bærer av korrekt og fullstendig finansiell informasjon.

Taushetsplikten for revisorer har vært lovfestet siden revisorloven av 22. februar 1929. I dag fremgår taushetsplikten av § 10-1 i revisorloven. Revisorloven § 10-1 er hovedsakelig en videreføring av revisorloven 1999 § 6-1. Rettskilder som knytter seg til den forutgående bestemmelsen i revisorloven (og den tidligere likelydende

bestemmelsen i regnskapsførerloven), har dermed interesse for forståelsen av gjeldende bestemmelse i revisorloven. Taushetsplikten er også et etisk prinsipp i henhold til det internasjonale etiske regelverket for revisorer (IESBA-reglene eller IESBAs internasjonale regler).

Utgangspunktet for taushetsplikten følger av revisorloven § 10-1 første ledd.

«Et revisjonsforetak plikter å bindre at uvedkommende får adgang eller kjennskap til opplysninger som mottas i forbindelse med foretakets virksomhet, med mindre revisor i eller i medhold av lov er gitt plikt eller adgang til å gi taushetsbelagte opplysninger.»

Taushetsplikten gjelder for "revisjonsforetak". Tredje ledd bestemmer at taushetsplikten gjelder tilsvarende for tillitsvalgte, partnere og ansatte, og for andre som deltar i utførelsen eller kontroll av revisjonsforetakets oppdrag. Taushetsplikten gjelder altså for alle ansatte i revisjonsselskapet som måtte få tilgang til informasjonen, selv om de ikke er engasjert på oppdraget, herunder personer i administrative stillinger. "Andre som deltar i utførelsen eller kontroll av revisjonsforetakets oppdrag" innbefatter også personer utenfor revisjonsforetaket (typisk underleverandører), så lenge de har bistått på det konkrete oppdraget.

Taushetsplikten går ut på at revisor skal bevare taushet og hindre at "uvedkommende" får tilgang eller kjennskap til taushetsbelagte opplysninger. Plikten må sees i sammenheng med revisorlovens strenge krav til organisering av virksomheten og kvalitetsstyring som fremgår av revisorloven § 7-1. Den internasjonale standarden

² NOU 2017: 15 Revisorloven; Forslag til ny lov om revisjon og revisorer, pkt. 12.1.4.



for kvalitetsstyring for revisjonsforetak (ISQM 1) inneholder også retningslinjer for etterlevelse av pliktene. Standarden gjelder for alle foretak som utfører revisjon og forenklet revisorkontroll av regnskaper, samt andre attestasjonsoppdrag og beslektede tjenester. Av standardens punkt 34 følger at revisjonsfirmaet skal etablere retningslinjer eller rutiner for identifisering, evaluering og håndtering av trusler mot etterlevelse av de relevante etiske kravene (slik som taushetsplikten). Revisjonsforetakets kvalitets- og risikostyringsfunksjon skal også føre kontroll med etterlevelsen av rutinene og håndtere identifiserte svakheter rettidig.

I likhet med tilsvarende lovbestemmelse i den tidligere revisorloven omfatter taushetsplikten alle typer oppdrag i virksomheten³. Taushetsplikten påhviler den enkelte og gjelder i prinsippet overfor alle – både innad i foretaket, dvs. overfor ansatte og tillitsmenn, og utad overfor utenforstående⁴. Taushetsplikten og den fortrolige behandlingen

av taushetsbelagte opplysninger gjelder også etter opphør av både oppdrags- eller kundeforholdet. Det følger også av IESBA-reglene punkt R.114.4. I prinsippet er taushetsplikten dermed evigvarende.

Revisorloven er taus om hvem som anses *“uvedkommende”* innenfor revisjonsforetaket. Hvem som er *“uvedkommende”*, må avgjøres konkret. Det gjelder også på beslektede rettsområder. Som eksempel har Finanstilsynet i Rundskriv 3/2019 om finansforetakenes taushetsplikt gitt uttrykk for at vurderingstemaet er om *“mottakeren har et saklig og naturlig begrunnet behov for opplysningen”*. IESBA-reglene punkt R.114 inneholder spesifikke retningslinjer for revisor. Det følger blant annet av R.114.3 bokstav a) at revisor ikke skal dele konfidensiell informasjon *“unless there is a legal or professional duty or right to do so”*. Kjelløkken m.fl. mener derfor at IESBA-reglene støtter tolkningen om at revisor må være varsom med å dele taushetsbelagt informasjon i revisjonsselskapet uten et faglig formål⁵. Jeg slutter meg til tolkningen. Det samme gjelder eksemplet om

at oppdragsutførende kan dele taushetsbelagte opplysninger med fagavdelingen, så langt informasjonsdelingen er nødvendig for å kunne gi treffende faglig bistand. Et annet praktisk eksempel er at revisor også må kunne dele relevante opplysninger med risikostyringsfunksjonen i foretaket ved eventuell rettslig pågang fra revisjonsklienten eller andre (se også IESBA-reglene R.114.3 A1, bokstav (b), romertall (iii)).

Taushetsplikten er ikke uten unntak. Det følger av revisorloven § 10-1 annet ledd bokstav a) at revisor kan gi opplysninger og adgang til dokumentasjon etter *“samtykke fra den som opplysningene gjelder”*. Unntaket har sammenheng med at fortroligheten til revisor ikke svekkes når revisor får samtykke fra den opplysningen gjelder. Dette er en *“kan”*-adgang for revisor som ikke er forpliktet til å dele taushetsbelagte opplysninger, selv etter samtykke fra den opplysningen gjelder (gjørne betegnet revisors opplysningsrett). I mange tilfeller bør også revisor være varsom med å dele taushetsbelagte opplysninger med utenforstående etter samtykke – særlig hvis revisjonsklienten selv kan formidle opplysningene.

I aksje- og allmennaksjeselskaper er det til enhver tid det sittende styret som kan fritta revisor fra taushetsplikten. Revisor trenger ikke innhente tilsvarende samtykke fra tidligere styremedlemmer. Dette gjelder også der styret har blitt byttet ut av nye eiere, og det er konflikt mellom tidligere og nåværende eier⁶. Ved konkurs er det bostyret eller bostyrer som kan gi samtykke for forhold som gjelder konkursboet. Også når det gjelder forhold før konkursåpningen, vil utgangspunktet være at bostyret eller bostyrer kan gi slikt samtykke. Det er i tråd med prinsippet om at konkursboet er selskapets rettsetterfølger og trer inn i skyldnerens rettsforhold. En selskapsrettslig fusjon må også innebære at styret i det sammenlåtte foretaket må kunne gi samtykke til fritak fra revisors taushetsplikt som

3 NOU 2017: 15 Revisorloven; Forslag til ny lov om revisjon og revisorer, side 111.

4 Gulden, Bror Petter (7. utgave). Den eksterne revisor, side 191.

5 Kjelløkken m.fl. (2020), Revisorloven og Revisjonsforordningen, Kommentarutgave, side 309.

6 NOU 2017: 15 Revisorloven; Forslag til ny lov om revisjon og revisorer, side 267.

gjelder forhold som knytter seg til det overdragende selskapet⁷.

Samtykke fra revisjonsklienten er ikke nødvendigvis tilstrekkelig ettersom samtykket skal innhentes fra *“den som opplysningene gjelder”*. Ordlyden innebærer en videreføring fra den tidligere bestemmelsen. I revisorloven 1999 § 6-1 første ledd, første setning. Gulden⁸ antok at den tidligere bestemmelsen ikke kunne forstås bokstavelig i den forstand at revisjonsklientens samtykke til fritak fra taushetsplikten alene måtte være tilstrekkelig. Etter mitt syn kan denne tolkningen ikke opprettholdes etter nåværende revisorlov. Hvem opplysningene gjelder, må vurderes konkret⁹. Ifølge lovforarbeidene vil det i de fleste tilfellene samsvare med revisors kilde¹⁰.

Utgangspunktet må likevel fortsatt være at revisjonsklientens samtykke til fritak fra taushetsplikten vil være tilstrekkelig. Det gjelder for eksempel regnskapsdokumentasjon, bilag, underlagsdokumentasjon og andre former for kontrollopplysninger som knytter seg til revisjonsklienten. Eksempel på sistnevnte kan være årsoppgave fra bank eller depotmottaker som revisor har innhentet for å føre kontroll med bokførte eiendeler i revisjonsklientens regnskap. Samtykke til fritak fra taushetsplikten for slike dokumenter må innhentes fra revisjonsklienten, selv om årsoppgaven er innhentet direkte fra banken eller depotmottaker. Det avgjørende må være at opplysningene gjelder revisjonsklienten, og ikke at det er banken som er kilden til opplysningene.

Forarbeidene gir ikke konkrete eksempler på tilfeller hvor revisjonsklientens samtykke til fritak fra taushetsplikten eventuelt ikke måtte være tilstrekkelig. Det tilkjennegis isteden at dokumentasjon *“i enkelte tilfeller”*

inkluderer opplysninger som også andre enn klienten har en *“beskyttelsesverdig interesse”* i at revisor bevarer taushet om¹¹. Uttalelsen tyder på at et eventuelt krav om samtykke fra andre enn revisjonsklienten må høre til unntakstilfellene. Bruk av begrepet *“beskyttelsesverdig interesse”* tilsier også at det skal en del til før revisjonsklientens samtykke ikke skulle strekke til. Eksempler på slike beskyttelsesverdige interesser kan være der dokumentasjonen inneholder personlig sensitiv informasjon (for eksempel sensitive personopplysninger som sykdomshistorikk eller seksuell orientering). På bakgrunn av uttalelsene i forarbeidene bør revisor være varsom med å viderefremme slike opplysninger til tredjepersoner dersom det kun foreligger samtykke til fritak fra taushetsplikten fra revisjonsklienten. I motsatt fall risikerer revisor å bryte taushetsplikten.

Revisors opplysningsplikt i revisorloven

Revisors kommunikasjon med omverdenen om revisjonsklienten skjer gjennom revisjonsberetningen. Revisorloven setter krav til innholdet i revisors beretning og revisjonsstandard ISA 700 omhandler form- og innholds-kravene til revisjonsberetningen. Forhold som ligger utenfor innholds-kravene, kan revisor ikke uten videre gi opplysninger om til omverdenen uten at det kan oppstå konflikt i forhold til taushetsplikten.

Revisorloven § 10-2 hjemler likevel en opplysningsplikt for revisor om forhold innenfor rammen av oppdraget når ledelse- eller kontrollorgan i revisjonsklienten ber om dette. Hensynet bak regelen er å sikre nærmere definerte interessegrupper tilgang til relevante opplysninger om selskapet. Bestemmelsen bygger på artikkel 23 nr. 3 i revisjonsdirektivet.

Utgangspunktet for opplysningsplikten følger av revisorloven § 10-2 første ledd.

“Hvis en aksjeeier på generalforsamling, en deltaker i selskapsmøte, en møtende med stemmerett i organet som velger revisor, et medlem av bedriftsforsamlingen eller styret, eller daglig leder krever det, skal den oppdragsansvarlige revisoren gi opplysninger om forhold vedrørende den reviderte som revisor har fått kjennskap til i forbindelse med revisjonen. Plikten til å gi opplysninger gjelder ikke hvis det vil være til uforholdsmessig skade for den reviderte. Hvis et medlem av bedriftsforsamlingen eller styret anmoder revisor utenfor møte om å gi informasjon, kan revisor kreve å gi svar i møte i vedkommende organ.”

Opplysningsplikten gjelder den *“oppdragsansvarlige revisor”*. Begrepet er definert i revisorloven § 1-2 første ledd. Med *“oppdragsansvarlig revisor”* menes revisoren som er utpekt ved oppdraget om lovfestet revisjon. Ordlyden omfatter ikke tidligere revisor(er). Ordlyden tilsier dermed at tidligere revisor ikke har noen opplysningsplikt etter første ledd. En annen sak er at tidligere revisor kan fritas fra taushetsplikten, men da er det opp til revisor om han vil dele informasjonen.

Opplysningsplikten gjelder forhold vedrørende den reviderte som revisor har fått kjennskap til i forbindelse med revisjonen. Det må forstås bokstavelig¹². Revisor har dermed ingen opplysningsplikt ved oppdrag som gjelder rådgivning, særattestasjoner eller andre former for tjenester. Sondringen har neppe særlig praktisk betydning der valgt revisor også har rådgivningsoppdrag for revisjonsklienten ettersom revisor gjerne tilegner seg all relevant informasjon om den reviderte i anledning revisjonen av selskapet.

Opplysningsplikten gjelder *“forhold vedrørende den reviderte”*. Hva som er *“forhold vedrørende den reviderte”*, må vurderes konkret. Revisor kan som ledd i

7 NOU 2017: 15 Revisorloven; Forslag til ny lov om revisjon og revisorer, side 267.

8 Gulden, Bror Petter (7. utgave). Den eksterne revisor, side 188-189.

9 Prop. 37 LS (2019-2020) side 81.

10 NOU 2017: 15 Revisorloven; Forslag til ny lov om revisjon og revisorer, side 110.

11 NOU 2017: 15 Revisorloven; Forslag til ny lov om revisjon og revisorer, side 110.

12 Kjelløkken m.fl. (2020), Revisorloven og Revisjonsforordningen, Kommentarutgave, side 328.

revisjonen tilegne seg informasjon om andre enn den reviderte. Grensesnittet mot andre forhold enn den reviderte, for eksempel forhold som gjelder selve revisjonen, er ikke skarp. Forarbeidene til revisorloven tar ikke opp om opplysningsplikten omfatter revisors arbeidspapirer. Jeg er enig med Kjelløkken m.fl. når de skriver at fast og langvarig praksis tilsier at opplysningsplikten ikke omfatter plikt til å utlevere egne arbeidspapirer til revisjonsklienten eller tredjeparter¹³. Etter mitt syn utgjør arbeidspapirene som sådanne heller ikke forhold om den reviderte. En annen sak er at arbeidspapirene naturligvis kan inneholde forhold om den reviderte som det er opplysningsplikt om, men noen plikt til å utlevere selve arbeidspapirene kan etter mitt syn ikke innfortolkes i bestemmelsen. Lovbestemmelsen gjelder heller ikke deling av dokumenter, men plikt til å dele opplysninger.

Revisors taushetsplikt gjelder bare så langt annet ikke følger av lov. Tvisteloven har egne regler om forklarings- og bevisplikt ved saker for domstolen. Rekkevidden av revisors opplysningsplikt vil dermed stille seg annerledes i aktuelle eller pågående rettsstvier for domstolene enten revisor er part i saken som saksøkt, eller kun har tilgang til bevis som er relevante i tvistesak mellom andre parter.

Revisors forklarings- og bevisplikt ved sivile saker for domstolene

Ved saksanlegg for domstolene kan revisor enten være part som saksøker eller saksøkt. Revisor kan også være påberopt som vitne for å belyse saksforholdet i en tvist mellom tredjeparter. Det forekommer også at partene i rettssaken retter krav om bevistilgang mot revisor (tredjepartsprovokasjoner), men uten at revisor blir innkalt som vitne i rettssaken.

Det er partene i rettssaken som har ansvaret for bevisføringen i saken (disposisjonsprinsippet). I norsk rett gjelder også et prinsipp om fri bevisføring som innebærer at partene har rett til å føre bevisene de selv ønsker, og med de bevismidler de selv ønsker. Begrensninger i bevisføringen må ha særskilt hjemmel etter reglene om bevisforbud og -fritak. Revisor er ikke blant de oppregnede yrkesutøverne som er gjenstand for bevisfritak etter kapittel 22 i tvisteloven. Det betyr at retten fritt kan ta imot bevis fra revisorer, enten som part eller vitne.

Sakens parter har også en sannhets- og opplysningsplikt som har kommet til uttrykk i tvisteloven § 21-4.

§ 21-4. Partenes sannhets- og opplysningsplikt

(1) Partene skal sørge for at saken blir riktig og fullstendig opplyst. De skal gi de redegjørelser og tilby de bevis som er nødvendig for å oppfylle plikten, og har plikt til å gi forklaringer og bevistilgang i henhold til § 21-5.

Sannhets- og opplysningsplikten innebærer at partene har plikt til å gi et riktig og uttømmende bilde av de relevante faktiske forholdene i saken. Partene skal også tilby bevis og forklaringer som er nødvendig for å oppfylle plikten.

Partenes plikt til å tilby bevis er begrenset for saken er anlagt for domstolen. Den som varsler om et krav eller bestrider et varslet krav, plikter å opplyse om viktige dokumenter eller andre bevis som parten selv kjenner til (tvisteloven § 5-3 første ledd). Vedkommende som er varslet om kravet, har imidlertid ingen rettslig plikt til å fremlegge selve beviset, men kan velge å gjøre det. I mange tilfeller vil det være å anbefale – for eksempel for å korrigere kravstillers faktiske fremstilling av saksforholdet som det varslede kravet bygger på. Det er også alminnelig antatt at revisor kan fremlegge taushetsbelagte opplysninger i forsvar mot et erstatningskrav. Det må gjelde både varslede krav fra revisjonsklienten eller andre og må anses

som en grunnleggende rettighet etter EMK artikkel 6¹⁴.

Enhver annen enn partene har også en allmenn forklarings- og opplysningsplikt. Det følger av tvisteloven § 26-5 at enhver har plikt til å stille til rådighet som bevis gjenstander vedkommende har hånd om eller kan skaffe til veie. Det gjelder også revisor. Revisor har også en forklarings- og bevisfremleggelsesplikt når det er åpnet etterforskning i en straffesak, uten at denne artikkelen vil gå nærmere inn på forholdet til vitneplikt og beslag- og utleveringspålegg i straffesaker.

Revisor har også alminnelig plikt til å møte i rettsmøter og forklare seg om relevante bevis, men har som utgangspunkt ingen plikt til å svare på spørsmål partene måtte ha utenom rettsmøtet. Vitneplikten går foran taushetsplikten. Revisor trenger ikke innhente samtykke fra revisjonsklienten før vitnemålet¹⁵. Dette må gjelde uansett om revisor møter som vitne etter vitnestevning fra retten, eller han møter frivillig etter avtale med saksøker eller saksøkte som har påberopt ham/henne som vitne.

I sak anlagt for domstolene kan saksøker eller saksøkte «fremprovosere» bevisfremleggelse etter reglene i tvisteloven. Provokasjonen kan enten være rettet mot revisor som part i rettssaken eller som en tredjepartsprovokasjon mot en revisor som måtte ha tilgang til dokumenter som kan tjene som bevis i saksforholdet.

Etter norsk rett kan ikke partene pålegges å informere om og legge frem alt som kan tenkes å være relevant for saken slik man har etter de anglo-amerikanske ordningene med “disclosure” og “discovery”, jf. HR-2019-997-A avsnitt 30 flg. Ved krav om bevistilgang gjelder tre hovedkrav: Krav til relevans, spesifikasjon

¹³ Kjelløkken m.fl. (2020), Revisorloven og Revisjonsforordningen, Kommentartutgave, side 328.

¹⁴ Kjelløkken m.fl. (2020), Revisorloven og Revisjonsforordningen, Kommentartutgave, side 314.

¹⁵ Kjelløkken m.fl. (2020), Revisorloven og Revisjonsforordningen, Kommentartutgave, side 338.

og forholdsmessighet, jf. HR-2019-997-A avsnitt 29 flg.

Relevanskravet innebærer at partene bare kan kreve føring av bevis om faktiske forhold som kan være av betydning for avgjørelsen som skal treffes. Vurderingen av hva som kan utgjøre bevis, må ta utgangspunkt i partenes pretensjoner. Spesifikasjonskravet innebærer at det også må konkretiseres hva beviset skal underbygge, jf. HR-2019-997-A avsnitt 59 flg. Formålet med spesifikasjonskravet er at motparten skal vite hvilke dokumenter som kreves fremlagt. Kravet om individualisering kan ikke settes så høyt at det kan hindre opplysning av faktiske forhold av betydning for saken, jf. for eksempel HR-2019-997-A avsnitt 69.

Lagmannsrettens sak RG-1999-928 (Ivaran) gjaldt krav om fremleggelse av revisors arbeidspapirer som bevis. I saken la retten til grunn at krav om utlevering av arbeidspapirene var tilstrekkelig spesifisert, og at dette utgjorde et relevant bevis i saken. At arbeidspapirene også inneholdt opplysninger uten betydning for bevisspørsmålene, var ikke til hinder for fremleggelse.

I denne situasjon må det etter lagmannsrettens syn aksepteres at provokasjonen er rettet samlet mot "revisors arbeidspapirer" for den aktuelle tidsperiode, uten nærmere spesifisering av hvilke konkrete dokumenter blant revisors arbeidspapirer som kan ha betydning som bevis. At arbeidspapirene også inneholder opplysninger uten betydning for de foreliggende bevisspørsmål, kan ikke være til hinder for fremleggelse, jf Rt-1997-736. Lagmannsretten er således enig i at situasjonen har likhetstrekk med de avgjørelser hvor det er gitt generelt pålegg om fremleggelse av regnskaper for en viss periode og hvor dette forhold ikke har vært ansett avgjørende, jf Rt-1992-962 og den foran nevnte avgjørelse i Rt-1997-736

Rettsavgjørelsen innebærer at revisor som hovedregel vil være pliktig til å fremlegge arbeidspapirene (enten som part eller etter krav om bevisstilgang i rettssak), så lenge arbeidspapirene er et

relevant bevis for bevistemaet i retts-saken.

Dersom revisors arbeidspapirer ikke er relevante for bevistemaene i saken, har revisor heller ikke rett eller plikt til å fremlegge disse. I den grad kun avgrensede deler av arbeidspapirene er relevante for bevistemaene i saken, må fremleggelsesplikten være avgrenset tilsvarende.

Praktisk håndtering av taushets- og bevisfremleggelsesplikten i sivile saker for domstolene

Revisor håndterer regelmessig taushetsbelagte opplysninger i sitt virke og er godt trent til oppgaven. De rettslige utgangspunktene for revisors taushets- og opplysningsplikt i revisorloven er forholdsvis klare. Hovedregelen er at revisor har taushetsplikt om alle opplysninger som mottas i forbindelse med foretakets virksomhet, med mindre det gjelder en særskilt opplysningsplikt etter revisorloven § 10-2.

Rammene for taushetsplikten er annerledes i sivile tvister som verserer for domstolene. I saker for domstolene har revisor plikt til å fremlegge dokumentasjon som er relevant for bevistemaene i saken, enten revisor er saksøkt eller det rettes krav om bevisstilgang mot revisor i saken som verserer mellom tredjeparter. Revisor har også plikt til å forklare seg som vitne eller part om relevante bevistema i saken.

Når revisor er part i søksmålet, er anførselene og bevistemaene kjent for revisor. Revisor kan da ta stilling til om fremprovoserte dokumenter utgjør bevis i saken og kan fremlegges uhindret av taushetsplikten. I saker som verserer mellom tredjeparter, er utgangspunktet det motsatte. I praksis forekommer gjerne at enten saksøker eller saksøkte retter underhånden-henvendelser direkte til revisor om bevisstilgang, men uten at det redegjøres for om forespørselene er egnet til å opplyse bevistemaene i tvistesaken. Revisor vil da ikke være i stand til å vurdere om etterspurte opplysninger eller dokumenter kan være relevante bevis og dermed gjenstand for

bevisfremleggelsesplikt. Det forekommer også at informasjonsforespørselene i realiteten gjelder utredningen av et mulig erstatningskrav mot revisor. I sistnevnte tilfelle vil revisor ikke uten videre være tjent med å etterkomme dokumentforespørselene, selv om det skulle foreligge et samtykke fra revisjonsklienten.

Normalt bør revisor stille seg positiv til å opplyse saksforholdet i rettssaken, men kan heller ikke sette seg i en situasjon som kan innebære brudd på taushetsplikten. I fravær av samtykke til fritak fra taushetsplikten bør revisor være varsom med å etterkomme en underhånden-henvendelse om bevisstilgang, men bør isteden be om at partene fremsetter en begjæring om bevisstilgang (tredjepartsprovokasjon) i den bakenforliggende rettssaken. Det sikrer at revisor gis innsyn i saken og praktisk anledning til å etterprøve at etterspurt dokumentasjon gjelder forhold som kan tjene som bevis, og som revisor dermed er pålagt å fremlegge i saken.

I den utstrekning begjæringen om bevisstilgang utelukkende gjelder dokumenter som utvilsomt utgjør bevis, kan revisor etterkomme tredjepartsprovokasjonene og fremlegge dokumentene. Er det tvil om etterspurte enkelt dokumenter utgjør bevis, bør revisor isteden overlate vurderingen til retten, som avgjør spørsmålet ved kjennelse. Det sikrer at revisor unngår å fremlegge taushetsbelagt dokumentasjon som revisor verken har rett eller plikt til å fremlegge. En praktisk tilnærming i slike tilfeller kan være at revisor oversender de aktuelle dokumentene til retten, som anmodes om å ta stilling til bevisfremleggelsesplikten, men uten at revisor som sådan motsetter seg å fremlegge de aktuelle dokumentene hvor bevisverdien vurderes som tvilsom.