

UiO : **Det juridiske fakultet**

Betydningen av skadelidtes forhold ved vurderingen av revisors erstatningsansvar

Kandidatnummer: 559

Leveringsfrist: 25.11.2012

Antall ord: 18 000



Innholdsfortegnelse

1	INNLEDNING	1
1.1	Presentasjon av tema og problemstilling	1
1.2	Avgrensning	2
1.3	Videre fremstilling	2
1.4	Rettskilder	2
2	REVISORS OG STYREMEDLEMMERS ERSTATNINGSANSVAR	5
2.1	Innledning	5
2.2	Revisors culpaansvar	5
2.2.1	Culpavurderingens objektive element	6
2.2.2	Culpavurderingens subjektive element	14
2.3	Styremedlemmers culpaansvar	16
2.3.1	Culpavurderingens objektive element	16
2.3.2	Culpavurderingens subjektive element	20
2.4	Erstatningsmessig skade	20
2.5	Adekvat årsakssammenheng	21
2.6	Revisors og styremedlemmers sammenfallende plikter	21
3	SKADELIDTES MEDVIRKNING	23
3.1	Innledning	23
3.2	Vilkår for medvirkning	23
4	ANSVARSEDELING PÅ GRUNN AV SKADELIDTES FORHOLD	26
4.1	Innledning	26
4.2	Medvirkning som begrep	26
4.2.1	Er medvirkning riktig begrep?	26
4.2.2	Hvor passer diskusjonen om ansvarsdeling inn?	26

4.3	Hvem kan saksøke revisor?.....	30
4.4	Revisors typiske ansvarssituasjoner	30
4.5	Ansvarsdeling mellom revisor og styremedlemmer	31
4.5.1	Innledning.....	31
4.5.2	Ansvarsdeling på områder som knytter seg til regnskapsavleggelsen.....	31
4.5.3	Ansvarsdeling på områder som ikke knytter seg til regnskapsavleggelsen ...	34
4.5.4	Forholdet mellom ansvarene	36
4.6	Skadelidte saksøker revisor med grunnlag i revisorloven § 8-1	41
4.6.1	Skadelidte er selskapet selv	41
4.6.2	Skadelidte er selskapets konkursbo	49
4.6.3	Skadelidte er en enkeltfølgende kreditor	61
4.7	Betydningen av revisors rapportering for erstatningsansvaret	65
4.8	Skadelidte saksøker revisor med grunnlag i aksjeloven § 2-19	67
5	KONKLUSJON	70
6	LITTERATURLISTE	71

1 Innledning

1.1 Presentasjon av tema og problemstilling

Revisor har i utgangspunktet et ubegrenset erstatningsansvar for skade oppstått som følge av utvist skyld under utførelsen av lovpålagte oppgaver, og det kan derfor fremmes omfattende erstatningskrav mot revisor. Revisor er også pålagt å tegne ansvarsforsikring som skal sikre skadelidte dekningsmuligheter. Dette gjør at revisor er attraktiv å saksøke. Det reises en rekke erstatningskrav mot revisor, og tendensen er økende.¹ Få saker kommer imidlertid opp for Høyesterett fordi det i mange tilfeller inngås forlik mellom partene. Betingelsene i et forlik offentliggjøres normalt ikke, og bidrar således til at rettstilstanden blir usikker.

En praktisk utfordring i saker mot revisor er at også revisjonsklientens tillitsmenn har skyld i at skaden er oppstått, eller klientens kreditorer har gitt lån til selskapet uten å foreta nødvendige undersøkelser. Det foreligger også flere tilfeller der selskapets aksjeeiere eller ledelse bevisst har ført revisor og kreditorene bak lyset. I erstatningsretten gjelder et generelt prinsipp om at skadelidtes medvirkning kan få innvirkning på erstatningens omfang. Prinsippet kommer til uttrykk i lov om skadeserstatning av 13. juni 1969 nr.26 (skadeserstatningsloven) § 5-1.

Problemstillingen i oppgaven er på hvilken måte omfanget av revisors erstatningsansvar påvirkes av skadelidtes forhold. Jeg vil fokusere på de problemstillinger som oppstår når skadelidte er revisjonsklienten, revisjonsklientens konkursbo eller enkeltforfølgende kreditor. Det tas utgangspunkt i at klienten er et aksjeselskap eller et allmennaksjeselskap.

¹ Cordt-Hansen (2010) s.357

1.2 Avgrensning

Oppgaven avgrenses mot bestemmelsene om lempning av revisors erstatningsansvar og revisors straffeansvar. Aksjeeieres individuelle krav mot revisor er heller ikke gjenstand for spesiell drøftelse. Aksjeeieres medvirkning til skade behandles i tilknytning til skade som påføres selskapet. Det avgrenses videre mot ansvarlige selskaper og kommandittselskaper, jf. lov om ansvarlige selskaper og kommandittselskaper 21. juni 1985 nr.83 (selskapsloven).

1.3 Videre fremstilling

I det følgende foretas først en generell redegjørelse for revisors erstatningsansvar og styremedlemmers erstatningsansvar (kapittel 2), samt bestemmelsene om skadelidtes medvirkning (kapittel 3). Styremedlemmers erstatningsansvar er relevant i fremstillingen fordi revisor og styremedlemmer på flere områder har sammenfallende ansvar. Styremedlemmers handlinger kan derfor få innvirkning på skadelidtes rett til erstatning fra revisor. Deretter foretas en drøftelse av vilkårene for ansvarsdeling av erstatningsansvaret på grunn av skadelidtes forhold (kapittel 4). Sentralt i vurderingen er hva som danner grunnlaget for ansvarsdeling mellom revisor og styremedlemmer, ansvarsdelingen der skadelidte saksøker revisor med grunnlag i revisorloven § 8-1 og betydningen av revisors rapportering. Til slutt foretas en vurdering av om det foreligger grunnlag for ansvarsdeling der skadelidte saksøker revisor med grunnlag i aksjeloven § 2-19.

1.4 Rettskilder

Utgangspunktet er den vanlige rettskildelæren, og de mest relevante rettskildefaktorene er således lovtekster, forarbeider, rettspraksis og juridisk teori.

Lov om revisjon og revisorer av 15. januar 1999 nr.2 (revisorloven) fastsetter revisors oppgaver og krav til utførelsen av revisors oppgaver. Aksjeselskap er som regel små selskap med få aksjeeiere, og aksjene er vanligvis ikke så lett omsettelige, jf. lov om aksjeselskaper 13. juni 1997 nr.44 (aksjeloven). Allmennaksjeselskap er derimot store selskap med bety-

delig likviditet i aksjene, jf. lov om allmennaksjeselskaper 13. juni 1997 nr.45 (allmennaksjeloven). Aksjene er lett omsettelige, og selskapene har muligheter til å hente kapital ved tegningsinnbydelse rettet mot allmennheten.² Det klare utgangspunkt for selskapsformene er at aksjeeierne ikke hefter personlig for selskapets forpliktelser. Lov om skadeserstatning av 13. juni 1969 nr.26 (skadeserstatningsloven) inneholder alminnelige bestemmelser om ansvarsgrunnlag, medvirkning og erstatningsutmåling.

NOU 2008:16 Om foretaksstyring og tiltak mot manipulering av finansiell informasjon, NOU 1997:9 Om revisjon og revisorer, Prop.117L (2009-2010) Endringer i regnskapsloven og enkelte andre lover (foretaksstyring og tiltak mot manipulering av finansiell informasjon), Ot.prp.nr 75 (1997-1998) Revisjon og revisorer (revisorloven), og Innst. O (1998-1999) Innstilling fra finanskomiteen om lov og revisjon og revisorer (revisorloven), er av stor rettskildemessig vekt ved tolkningen av revisors ansvar og plikter etter revisorloven. NOU 1996:3 Ny aksjelovgivning, NOU 1992:29 Lov om aksjeselskaper, Innstilling til lov om aksjeselskaper, Ot.prp.nr. 55 (2005-2006) Aksjelovgivningen mv. (endringslov), og Ot.prp.nr. 23 (1996-1997) Om lov om aksjeselskaper (aksjeloven) og lov om allmennaksjeselskaper (allmennaksjeselskap) har stor rettskildemessig vekt ved tolkningen av styremedlemmers ansvar og plikter etter aksjeloven og allmennaksjeloven. NOU 1977:33 Om endringer i erstatningsloven og Ot.prp.nr. 75 (1983-1984) Erstatningslovgivningen har stor rettskildemessig vekt ved tolkningen av skadeserstatningslovens bestemmelse om skadelidtes medvirkning.

Det foreligger relativt lite rettspraksis som omhandler avhandlingens tema. Underrettspraksis tillegges mindre rettskildemessig vekt enn Høyesteretts avgjørelser. På områder der det ikke foreligger høyesterettspraksis, vil imidlertid underrettspraksis være av større betydning. Det er viktig å ta i betraktning at domstolenes primære oppgave er å løse individuelle

² Woxholt (2012) s.41

rettstvister. En avgjørelse er kun bindende for sakens parter. Det må derfor utvises forsiktighet med å utlede generelle retningslinjer fra premissene.

Revisors ansvar og plikter, styremedlemmers ansvar og plikter, samt ansvarsdeling på grunn av skadelidtes medvirkning er mye omtalt i juridisk teori. Juridisk teori har liten vekt som rettskildefaktor, men øver stor faktisk betydning i rettslivet. Skadelidtes betydning ved vurderingen av revisors erstatningsansvar er i mindre grad omtalt i juridisk teori, og rettspraksis får således større betydning.

2 Revisors og styremedlemmers erstatningsansvar

2.1 Innledning

Både revisor og styremedlemmer kan bli erstatningsansvarlig for skade de har voldt ved utførelsen av sine oppgaver. Erstatningsansvaret reguleres i utgangspunktet av alminnelige lovfestede og ulovfestede regler i norsk erstatningsrett.³ Hovedregelen om revisors erstatningsansvar er nå lovfestet i revisorloven § 8-1 første ledd, mens hovedregelen om styremedlemmers erstatningsansvar i dag reguleres i aksjeloven § 17-1. For at erstatning skal kunne ilegges, må tre kumulative vilkår være oppfylt. Revisor eller styremedlem må ha utvist skyld, det må foreligge økonomisk skade, og det må være adekvat årsakssammenheng mellom den utviste skyld og skaden. Revisors plikter og styremedlemmers plikter er til dels sammenfallende, men også ulike på flere områder. Innholdet av skyldvurderingen blir således ulik. I det følgende behandles derfor ansvarsgrunnlaget for revisor og styremedlemmer separat. Vilkårene om at det må foreligge økonomisk skade og adekvat årsakssammenheng er i utgangspunktet like. Det foretas derfor en felles behandling av disse vilkårene etter at ansvarsgrunnlagene er presentert. Til slutt foretas en vurdering av på hvilke områder revisors og styremedlemmers plikter langt på vei er sammenfallende.

2.2 Revisors culpaansvar

Ifølge revisorloven § 8-1 første ledd er revisor erstatningsansvarlig for skade voldt forsettlig eller uaktsomt under utførelsen av oppdraget. Bestemmelsens ordlyd refererer til skade som er ”voldt”, og dekker derfor også unnlatelser. Av lovens ordlyd og forarbeider fremgår at skadelidte ikke bare er oppdragsgiver, men også andre som lider tap som følge av oppdraget.⁴ Revisor kan bli erstatningsansvarlig for ethvert utført oppdrag, enten det gjelder

³ Ot.prp.nr 75 (1997-1998) s.117, Innstilling til lov om aksjeselskaper s.185

⁴ Innst.O.nr 25 (1998-1999) s.58

revisjon av årsregnskapet, rådgivning eller andre tjenester. Hvorvidt revisor kan holdes erstatningsansvarlig, må vurderes ut fra de normer som stilles for revisjonsutførelsen, sammenholdt med alminnelige erstatningsrettslige prinsipper.⁵ Høyesterett har i flere saker lagt til grunn at revisor er underlagt et strengt profesjonsansvar. I blant annet Rt. 2003 s. 696 (Ivaran) uttaler førstvoterende:

”Det er her tale om erstatningsansvar for profesjonsutøvere. Partene synes å være enige om det generelle rettslige utgangspunkt – at det gjelder et strengt profesjonsansvar, men at det likevel er rom for en viss kritikkverdig atferd før det blir tale om erstatningsbetingende uaktsomhet”⁶

Culpavurderingen inneholder tradisjonelt et objektivt og et subjektivt element.⁷ Revisor må ha brutt en av de plikter han er pålagt, og dette må kunne bebreides ham.

2.2.1 Culpavurderingens objektive element

Det objektive ansvars-elementet inneholder spørsmålet om revisor, gjennom den skadevoldende handling eller unnlattelse, har opptrådt i strid med de krav som stilles. Kravene til revisjonens utførelse fremkommer delvis av detaljregler i revisorloven, først og fremst revisorloven §§ 5-1 og 5-2, men for de fleste kravene henvises det til den rettslige standarden ”god revisjonsskikk”. Dersom revisor har overholdt de krav som stilles, kan han i utgangspunktet ikke anses å ha handlet culpøst.⁸ Ved vurderingen av om revisor har handlet forsvarelig, står revisjonsstandardene utarbeidet av Den norske Revisorforening (DnR) sentralt. Revisjonsstandardene gir uttrykk for hva som er oppfatningen og praksis hos dyktige og ansvarsbevisste revisorer.⁹ Revisjonsstandardene tilsvarende ikke nødvendigvis det nøyaktige

⁵ Hjelmeng (2007) s.10-11

⁶ Rt. 2003 696 pkt.43

⁷ Aarum (1994) s.187-188

⁸ Gulden (2012) s.337-338

⁹ Gulden (2012) s.129

innholdet i de krav som fremstilles i revisorloven, men det fremgår av lovens forarbeider at domstolene ved sin vurdering må tillegge dem stor vekt.¹⁰

Normene og anbefalingene har gjennomgått store endringer siden de ble publisert på 1990-tallet. Tidligere normer og anbefalinger tok i liten grad sikte på å harmonisere norsk revisjon med internasjonal praksis. I dag er DnR medlem av The International Federation of Accountants (IFAC), som har publisert de internasjonale revisjonsstandardene International Standards on Auditing (ISA-er). Som medlem av IFAC er DnR forpliktet til å arbeide for at bestemmelsene i ISA-ene gjøres gjeldende i nasjonale standarder. DnRs revisjonsstandarder er nå en oversettelse av ISA-ene, med nødvendige tilpasninger til norsk lovgivning.¹¹

At revisors erstatningsansvar er et strengt profesjonsansvar, innebærer at culpastandarden må tilpasses det som til enhver tid anses å være forsvarlig innenfor profesjonen. Målestokken for hva som anses forsvarlig, er hva den dyktige og ansvarsbevisste revisor ville ha gjort.¹² Ved vurderingen er normen for god revisjonsskikk sentral. Dette fremgår blant annet av RG 1991 s.956 (Trondenes herredsrett), der retten uttaler:

”Det fremgår imidlertid klart av forarbeidene til aksjelovens § 15-1, som er den ansvarsregelen § 15-2 viser til, at det er tilstrekkelig å utvise simpel uaktsomhet for å pådra seg ansvar. Det kan ikke være tvilsomt at begrepet er en ren culpastandard, hvor det avgjørende må være om den enkelte revisor ved utførelsen av sitt oppdrag kan sies å ha handlet uforsvarlig. Normen er klart objektiv, og sentralt da står revisorbransjens egne vedtatte normer og anbefalinger for deres medlemmers yrkesmessige utøvelse.”¹³

Avgjørelsen viser til den tidligere bestemmelsen om revisors erstatningsansvar i aksjeloven § 15-2, jf. § 15-1. Det fremgår av lovforarbeidene at erstatningsregelen videreføres i revi-

¹⁰ NOU 1997:9 s.163

¹¹ Gulden (2012) s.124-126

¹² Cordt-Hansen (2010) s.363

¹³ RG 1991 956 s.960

sorloven § 8-1.¹⁴ Avgjørelsen er derfor fortsatt sentral ved tolkningen av revisors skyldansvar. Retten uttaler videre at det likevel ikke er noen automatikk i at ethvert brudd på ”god revisjonsskikk” medfører erstatningsansvar selv om vilkårene for øvrig er oppfylt. Brudd på ”god revisjonsskikk” kan være det som i det daglige kalles for kritikkverdig forhold, mens den uaktsomme revisor derimot har opptrådt klanderverdig fordi bruddet på hans plikter medførte et mulig og ukjent skadepotensiale som lå innenfor hans øyenvilde.¹⁵

Tilnærmingen synes å være felles for EUs medlemsland. I EU-kommisjonens Civil liability study heter det at:

”All the Member States apply an objective standard based on the conduct expected from an average prudent and diligent auditor, a reasonably competent member of his profession”.¹⁶

Vurderingen av om revisor har handlet uaktsomt blir etter dette et spørsmål om revisor har handlet i samsvar med de forventningene som stilles av samfunnet og rettsordenen.

2.2.1.1 Revisjonens formål

Revisjonens formål er nedfelt i revisorloven § 5-1 første ledd. Hovedformålet med revisjonen er å foreta en uavhengig vurdering av om revisjonspliktiges årsregnskap og årsberetning er utarbeidet i samsvar med lov og forskrifter, samt vurdere om revisjonspliktiges ledelse har opptrådt i samsvar med lov og forskrifter. De sentrale elementene ved revisjonen er planlegging, gjennomføring og rapportering av revisjonspliktiges drift.¹⁷ Når revisjonen er avsluttet avgir revisor revisjonsberetning med uttalelser om årsregnskapet og øvrige forhold, jf. revisorloven § 5-6. Revisjonsberetningen følger årsregnskapet og årsberetningen

¹⁴ Ot.prp.nr 75 (1997-1998) s.117

¹⁵ RG 1991 956 s.960

¹⁶ Civil liability study s.50

¹⁷ NOU 1997:9 s.188

som formidles til regnskapsbrukerne, og sendes til Regnskapsregisteret i Brønnøysund av revisjonsklienten.¹⁸

2.2.1.2 Revisors plikter

Revisors plikter følger av revisorloven § 5-2. Pliktene skal medvirke til at formålet med revisjonen blir oppfylt.¹⁹ Ifølge forarbeidene er bestemmelsen ment å være av overordnet og prinsipiell karakter. Detaljregulering av revisors plikter vil være vanskelig og lite hensiktsmessig å utforme, da de faglige krav til revisjonens innhold best utvikles gjennom standarder for god revisjonsskikk på ulike områder.²⁰ Hovedkravene til revisjonen er at den skal utføres etter revisors ”beste skjønn”, jf. revisorloven § 5-2 første ledd og i samsvar med ”god revisjonsskikk”, jf. revisorloven § 5-2 annet ledd.

2.2.1.2.1 Etter beste skjønn

Kriteriet ”etter beste skjønn” er ment å være et overordnet begrep. Det skal gi uttrykk for de plikter revisor har ved utførelsen av revisjonen. I lovforarbeidene uttaler Finanskomiteen at begrepet ikke har et konkret og utvetydig innhold. Ordlyden kan tas til inntekt for at det åpnes for et subjektivt element i hvordan revisjonen skal utføres. Den kan gi inntrykk av at revisor har oppfylt sine plikter dersom revisjonen er utført i samsvar med hva han personlig mener er sitt ”beste skjønn”. Kriteriet er imidlertid ikke ment å innskrenke kravet om ”god revisjonsskikk”, men kommer som et tillegg til dette.²¹

Betydningen av kriteriet ”etter beste skjønn” er omdiskutert i juridisk teori ettersom det ikke har et konkret og utvetydig innhold. Noen hevder at det fullt ut omfattes av den rettsli-

¹⁸ Gulden (2012) s.25

¹⁹ Cordt-Hansen (2012) s.183

²⁰ NOU 1997:9 s.78

²¹ Innst.O.nr 25 (1998-1999) s.14

ge standarden ”god revisjonsskikk”, og dermed er overflødig.²² Andre hevder at kriteriet er ment å utfylle standardene til god revisjonsskikk slik at det skal virke retningsgivende i de tilfellene standardene åpner for at revisor må anvende skjønn ved praktiseringen av disse.²³

Som en del av kravet ”etter beste skjønn”, ligger at revisor skal vurdere risikoen for at det kan foreligge ”feilinformasjon i årsregnskapet som følge av misligheter og feil”, jf. revisorloven § 5-2 første ledd, første punktum. Dette følger av ordet ”herunder” i bestemmelsens ordlyd. Bestemmelsen må ses i sammenheng med det overordnede formålet om at revisor skal bidra til å forebygge og avdekke misligheter og feil, jf. revisorloven § 5-1 tredje ledd. Revisor er med dette pålagt en selvstendig oppgave om å bidra til å avdekke misligheter og feil.

Uttrykket ”feil” viser til utilsiktet feilinformasjon i årsregnskapet jf. ISA 240 punkt 2²⁴. Uttrykket ”misligheter” sikter derimot til ulike former for tilsiktet feilinformasjon, jf. ISA 240 punkt 2, 3 og 11. Revisors oppgave er å avdekke ”misligheter” og ”feil” som forårsaker ”vesentlig feilinformasjon i regnskapet”, jf. revisorloven § 5-2 første ledd, annet punktum. Feilinformasjon, herunder unnlater, er å anse som vesentlig dersom de ”enkeltvis eller samlet, rimelig kan forventes å påvirke de økonomiske beslutningene som treffes av brukerne på grunnlag av regnskapet”, jf. ISA 320 punkt 2.

Ifølge ISA 240 punkt 3 er to typer tilsiktet feilinformasjon relevante for revisor. For det første feilinformasjon som skyldes uredelig regnskapsrapportering. Dette omfatter hovedsakelig bevisst feil anvendelse av gjeldende regnskapsprinsipper, manipulasjon av regnskapet, forfalskning av bilag og andre dokumenter og uriktig eller unnlatt rapportering av hendelser og transaksjoner. For det andre tilsiktet feilinformasjon som er resultat av underslag

²² Gulden (2012) s.134

²³ Cordt-Hansen (2010) s.191

²⁴ International Standard on Auditing 240

av eiendeler. I slike tilfeller består misligheten i uriktige opplysninger i regnskapet som følge av underslag som ikke er avdekket.²⁵

Revisor skal videre påse at klienten har tilstrekkelig grunnlag til å vurdere om det foreligger ”brudd på lover og forskrifter” av ”vesentlig betydning for regnskapet”, jf. revisorloven § 5-2 første ledd, annet punktum. Uttrykket ”brudd på lover og forskrifter” sikter til enhver handling eller unnlattelse som er i strid med gjeldende lover eller forskrifter uavhengig av om de er tilsiktet eller utilsiktet.²⁶

2.2.1.2.2 *God revisjonsskikk*

Ifølge revisorloven § 5-2 annet ledd skal revisjonen utføres i samsvar med ”god revisjonsskikk”. Verken revisorloven av 1997, dens forarbeider eller DnRs revisjonsstandarder inneholder en klar definisjon av begrepet. Definisjonen som er mest benyttet i dag fremgår av NSRFs tidligere ”Norm om grunnleggende prinsipper for revisjon” § 2.²⁷

”God revisjonsskikk er å utføre revisjonsoppdrag i henhold til lover og regler og overensstemmelse med den oppfatning av etiske og revisjonstekniske prinsipper som til enhver tid er alminnelig anerkjent og praktisert av dyktige og ansvarsbevisste utøvere av yrket.”²⁸

Begrepet ”god revisjonsskikk” er en rettslig standard. Dette innebærer at begrepets innhold endrer seg i takt med samfunnsutviklingen, og gir uttrykk for det som til enhver tid anses som den alminnelige rettsoppfatningen i samfunnet. Fordelen er at standarden er dynamisk og dermed fleksibel i forhold til samfunnsutviklingen. Ulempen er at det kan være vanskelig å vite sikkert hva som til enhver tid omfattes av den. Innholdet blir hovedsakelig fastsatt

²⁵ Cordt-Hansen (2010) s.168

²⁶ Jf. ISA 250 pkt.11

²⁷ Gulden (2012) s.119

²⁸ NOU 1997:9 s.54

av domstolene. Først og fremst gjelder dette Høyesteretts avgjørelser ettersom Høyesterett dømmer i siste instans. En annen indikasjon på hva ”god revisjonsskikk” til enhver tid omfatter, er den oppfatning dyktige og ansvarbevisste revisorer har som gruppe.²⁹ Dette kommer til uttrykk i standardene utarbeidet av DnR. ”God revisjonsskikk” er imidlertid ansett som et kvalitetskrav til revisjonsutførelsen og ikke et krav om anvendelse av nærmere angitte metoder eller teknikker.³⁰ Revisjonen skal utføres i samsvar med ”god revisjonsskikk” gjennom hele revisjonsprosessen.³¹

2.2.1.2.3 Revisors rapporteringsplikt

Revisor rapporterer til foretakets eiere, foretakets ledelse, ansatte og tillitsvalgte, regnskapsbrukere, skatte- og avgiftsmyndighetene og mottakere av særattestasjoner.³² Rapporteringen skjer dels skriftlig og dels muntlig. Utfallet av revisjonen rapporteres til regnskapsbrukerne gjennom revisjonsberetningen. Rapporteringen bidrar til at revisor oppfyller sin plikt til å særskilt dokumentere forhold som tilsier at det kan foreligge misligheter og feil og hva revisor har foretatt seg i den anledning, på en måte som er tilstrekkelig til å kunne underbygge og etterprøve revisors konklusjoner etter revisorloven § 5-3. Dersom revisor har rapportert i henhold til lovens krav, kan revisor i utgangspunktet ikke anses å ha handlet culpøst.

Som en del av revisors rapporteringsplikter inngår å skriftlig gi påpekninger til ledelsen om blant annet mangler ved styrets plikt til å sørge for ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger, feil og mangler med organiseringen av og kontrollen med formuesforvaltningen, misligheter og feil som kan medføre feilinformasjon i regnskapet, og forhold som kan føre til ansvar for medlem av styret, bedriftsforsamlingen,

²⁹ NOU 1997:9 s163

³⁰ Gulden (2012) s.134

³¹ Cordt-Hansen (2010) s.195

³² Gulden (2012) s.425

representantskapet eller daglig leder, jf. revisorloven § 5-2 fjerde ledd, nr. 1 til 4. Kravet til skriftlighet er absolutt. Påpekningene nedtegnes i ”nummererte brev”. Brevene er viktig dokumentasjon for revisor. De viser at revisor har oppfylt sine plikter forbundet med revisjonen.³³

Som tiltak mot manipulering av finansiell informasjon ble det ved lovendring i 2010 bestemt at nummererte brev skal sendes til styreleder når selskapet har et styre, jf. revisorloven § 5-4. Hvor daglig leder også er styreleder, skal brevet samtidig sendes i kopi til samtlige styremedlemmer. Gjelder revisors påpekning forhold som kan medføre ansvar for styremedlemmene skal revisor alltid sende kopi av brevet til samtlige styremedlemmer. Ofte vil også revisors påpekninger om forhold etter revisorloven § 5-2 fjerde ledd nr. 1 og 2 kunne medføre ansvar for styremedlemmene og omfattes således av kravet om å sende kopi til samtlige styremedlemmer.³⁴ Hovedformålet med lovendringen var å presisere hvem nummererte brev skal sendes til slik at de kommer til rette vedkommendes kunnskap. Før lovendringen var det kun bestemt at forholdene skriftlig skulle påpekes overfor ”den revisjonspliktiges ledelse”. Det var uklart hvem dette normalt ville være. Det forelå flere eksempler fra rettspraksis hvor brevene ikke hadde kommet til alle styremedlemmers kunnskap, både på grunn av revisor selv og fordi brev ble holdt tilbake av daglig leder eller styreleder.³⁵

Som et tillegg til rapportering i nummererte brev ble det ved lovendring som trådte i kraft 1. januar 2011 innført krav til årlig møte med revisor og styret i revisjonspliktige selskap uten at daglig leder eller andre fra den daglige ledelsen er til stede, jf. revisorloven § 2-3. Dersom et flertall av styremedlemmene også inngår i selskapets daglige ledelse, skal like-

³³ Cordt-Hansen (2010) s.213

³⁴ Prop.117L (2009-2010) s.117

³⁵ NOU 2008:16 s.58

vel hele styret, med unntak av daglig leder, delta i møtet. Består styret bare av daglig leder, faller kravet til årlig møte med revisor bort.

Bestemmelsen oppstiller ikke konkrete krav til møtets innhold, men formålet med møtet skal være at revisor og styret drøfter regnskapsmessige forhold der revisor ser vesentlige svakheter og mangler ved de vurderingene den daglige ledelsen har gjort, samt andre forhold som revisor mener styret bør få kjennskap til, jf. revisorloven § 2-3 annet ledd. Hensynet bak bestemmelsen er å avdekke mangelfull eller misvisende kommunikasjon fra daglig leder til styret om forhold i forbindelse med mulige lovbrudd eller svakheter i selskapets interne kontroller eller risikostyringssystemer.³⁶ Er det ikke avholdt årlig møte skal revisor gjøre merknad om dette i revisjonsberetningen, jf. revisorloven § 5-6. Revisor og styret har i fellesskap ansvar for å sørge for at årlig møte blir holdt i henhold til lovens krav.³⁷

Kravet til årlig møte gjelder ikke for ”små foretak”, jf. lov om årsregnskap 17. juli 1998 nr. 56 (regnskapsloven) § 1-6. Bakgrunnen er at årlig møte relativt sett vil være mer byrdefullt for små foretak. Forholdet mellom antall revisorer og revisjonspliktige foretak tyder også på at det vil være upraktisk å stille slike krav.³⁸

2.2.2 Culpavurderingens subjektive element

Avgjørende for det subjektive elementet i culpavurderingen er om revisor kan bebreides for å ha brutt objektive plikter han er pålagt, og om revisor burde ha handlet annerledes. Erstatningsretten skiller mellom tre grader av skyld: uaktsomhet, grov uaktsomhet og forsett. Av forarbeidene fremgår at alle gradene av skyld er tilstrekkelige for at revisor kan pådra seg ansvar.³⁹ Skade voldt uaktsomt kan være bevisst i form av at revisor er klar over at han

³⁶ Prop.117L (2009-2010) s.47

³⁷ Prop.117L (2009-2010) s.49

³⁸ Prop.117L (2009-2010) s.48

³⁹ Innstilling til lov om aksjeselskaper s.185

utsetter omgivelsene for en uønsket risiko, eller ubevisst i den forstand at revisor burde ha innsett at han skapte en uønsket risiko. Grov uaktsomhet foreligger når avviket fra hva den dyktige og ansvarsbevisste revisor ville ha gjort er større enn ved simpel uaktsomhet. Grov uaktsomhet kan også være bevisst eller ubevisst. Skade voldt forsettlig er den grovste form for skyld. Forsett foreligger dersom revisor regnet med at skaden med sikkerhet ville inntre som følge av handlingen, eller at det var sannsynlighetsovervekt for at den ville inntre.⁴⁰

Ved skyldvurderingen stilles ofte spørsmål om revisor var i faktisk villfarelse eller i rettslig villfarelse.⁴¹ Faktisk villfarelse foreligger når revisor var i uvitenhet om faktiske forhold, mens rettslig villfarelse foreligger ved uvitenhet om rettslige utgangspunkt. Dersom revisor var i slik uvitenhet, blir spørsmålet om uvitenheten var unnskyldelig. Forholdet i erstatningsretten er at culpanormen er objektiv, og at individuelle forhold hos profesjonsutøvere som faglig dyktighet, sykdom eller andre omstendigheter knyttet til arbeidssituasjonen ikke kan tillegges vekt. I Rt. 1994 s. 1430 ble en advokat ansvarlig for advokatfullmektigens forsømmelse ved inngåelse av rettsforlik. Høyesterett kom til at det ikke kunne stilles mindre krav til fullmektigen enn det som gjøres til en alminnelig erfaren advokat. Profesjonsutøvere kan med dette som hovedregel ikke påberope seg individuelle forhold. Revisor har i utgangspunktet selv risikoen for sin faglige standard.⁴² Resultatet er at subjektive unnskyldningsgrunner har liten plass i skyldvurderingen ved profesjonsansvar.

⁴⁰ Lødrup (2009) s.129

⁴¹ Hjelmeng (2007) s.126-127

⁴² Hjelmeng (2007) s.128

2.3 Styremedlemmers culpaansvar

Styremedlemmers erstatningsansvar i aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper er stort sett sammenfallende. I det følgende henvises det bare til aksjelovens bestemmelser. Allmennaksjeloven nevnes kun der reglene er ulike.

Ifølge aksjeloven § 17-1 første ledd kan ”selskapet, aksjeeier eller andre” kreve at styremedlem erstatter skade han ”i den nevnte egenskap forsettlig eller uaktsomt har voldt vedkommende”. Bestemmelsens ordlyd refererer til skade som er ”voldt”, og dekker derfor også unnlater. Tradisjonelt sondres mellom culpavurderingens objektive og subjektive elementer. Styremedlemmet må ha brutt en av de plikter han er pålagt, og dette må kunne bebreides ham.⁴³ Styremedlemmers erstatningsansvar er et individuelt ansvar. Dette fremgår blant annet av Rt. 1991 s. 835, der retten kom til at styrets formann ikke uten videre kunne identifiseres med styrets vedtak.⁴⁴ Styremedlemmers erstatningsansvar knytter seg til vervet de har som tillitsmenn i selskapet, og har flere likheter med det profesjonsansvar som gjelder for revisorer.⁴⁵ Styremedlemmer har imidlertid ikke et profesjonsansvar, og er derfor ikke underlagt et like strengt ansvar som revisorer.

2.3.1 Culpavurderingens objektive element

Culpanormen er en rettslig standard. Vurderingen av om et styremedlems handlemåte objektivt sett har vært uforsvarlig, løses først og fremst på bakgrunn av lov, sedvane, alminnelige rettsoppfatninger og reelle hensyn.⁴⁶ Dersom et styremedlem overholder de plikter han er pålagt, vil det ikke foreligge ansvar for styremedlemmet. Styremedlemmets handling eller unnlaterse anses da å være forsvarelig. De lovfestede kravene som stilles til et styre-

⁴³ Aarum (1994) s.187-188

⁴⁴ Rt 1991 835 s.835-836

⁴⁵ Woxholth (2012) s.305

⁴⁶ Aarum (1994) s.189

medlem fremgår hovedsakelig av aksjelovens bestemmelser om styrets forvaltningsplikt og tilsynsplikt etter §§ 6-12 og 6-13, samt aksjelovens bestemmelser om forsvarlig egenkapital i § 3-4 og styrets handleplikt etter § 3-5. Bestemmelsene er imidlertid skjønnsmessig utformet, og kan derfor anses å gi begrenset veiledning for om erstatningsansvar kan pålegges i det konkrete tilfellet.

Ved vurderingen av om det foreligger erstatningsbetingende forhold hos et styremedlem, vil selskapets grad av risikofylt virksomhet være av betydning. For at ansvarsgrunnlag skal foreligge, må styremedlemmet ha begått en handling som går utover selskapets normale risikovillighet. Dette synspunktet ble blant annet tillagt vekt i Rt. 2011 s. 562. Saken gjaldt krav om erstatning rettet mot styreformannen i en stiftelse på grunnlag av at han opprettholdt stiftelsens innskuddsordning selv etter at stiftelsens økonomi var betydelig svekket. Høyesterett kom til at styreformannen hadde opptrådt erstatningsbetingende uaktsomt, ettersom han gjennom sin opptreden hadde utsatt innskyterne for en helt annen risiko enn det som var forutsetningen for ordningen.⁴⁷ Avgjørelsen gjelder en stiftelse, og normalt kan styret i et aksjeselskap ta høyere risiko enn styret i en stiftelse. Avgjørelsen er likevel relevant ettersom hensynene bak stiftelsesloven § 18 i utgangspunktet er sammenfallende med aksjeloven § 6-12.

2.3.1.1 Styrets plikter

Aksjeloven § 6-12 første ledd, første punktum fastslår at ”forvaltningen av selskapet hører under styret”. Bestemmelsen legger forvaltningen av selskapet i sin alminnelighet til styret, herunder den forretningsmessige driften.⁴⁸ Styrets plikter omfatter all forvaltning av selskapet, med mindre annet følger av lov, vedtekter eller beslutning vedtatt av generalforsamlingen. Styret skal påse at virksomheten drives i samsvar med lovgivningen og innenfor de rammer som er fastlagt i selskapets vedtekter, samt overholder de vedtak som treffes av

⁴⁷ Rt 2011 562 pkt.43

⁴⁸ NOU 1996:3 s.136

generalforsamlingen.⁴⁹ Styret skal videre sørge for ”forsvarlig organisering av virksomheten”, jf. § 6-12 første ledd, annet punktum. Bestemmelsen presiserer styrets overordnede ansvar for at selskapet blant annet organiseres på en formålstjenlig måte, og at det har klare ansvarslinjer.⁵⁰

Aksjeloven § 6-12 tredje ledd regulerer styrets ansvar for økonomisk forvaltning av selskapet, og slår fast at styret skal holde seg ”orientert om selskapets økonomiske stilling”. Styret har selvstendig og aktiv plikt til å holde seg orientert. Hvor langt plikten går, avhenger av selskapets omfang og art. I større selskap vil styret vanskelig kunne ha befatning med all den virksomhet som foregår, og styret vil være avhengig av forsvarlig organisering og rapportering. Strengt krav til at styret skal holde seg orientert om selskapets økonomiske stilling, reduserer et styremedlems mulighet for å unnskylde mangelfull orientering med at det er vanskelig å kjenne til alle detaljer i selskapet. Kravene skjerpes når selskapet er i en vanskelig økonomisk stilling. Dette skyldes hovedsakelig kreditorenes interesser.⁵¹

Styrets overordnede ansvar for forvaltningen må ses i sammenheng med aksjelovens krav til forsvarlig egenkapital og styrets handleplikt ved for lav egenkapital, jf. § 3-5, jf. § 3-4. Styret skal foreta løpende vurderinger av om selskapet til enhver tid har en forsvarlig egenkapital ut fra risikoen ved og omfanget av virksomheten. Kravet til forsvarlig egenkapital er en rettslig standard, og forsvarlighetsvurderingen beror på en skjønnsmessig helhetsvurdering av selskapets kapitalgrunnlag⁵² og samlede økonomiske stilling.⁵³ Styret pålegges handleplikt ”hvis det må antas” at egenkapitalen er lavere enn forsvarlig ut fra risikoen ved og omfanget av virksomheten i selskapet, eller ”hvis det må antas” at egenkapitalen er blitt

⁴⁹ Aarbakke (2012) s.479

⁵⁰ NOU 1996:3 s.136

⁵¹ NOU 1996:3 s.137

⁵² Ot.prp.nr 23 (1996-1997) s.51-52

⁵³ Ot.prp.nr 55 (2005-2006) s.20

mindre enn halvparten av aksjekapitalen, jf. § 3-5 første ledd. Innholdet i handleplikten er at styret straks skal behandle saken og innen rimelig tid innkalle generalforsamlingen for å redegjøre for selskapets økonomiske stilling og foreslå nødvendige tiltak, jf. § 3-5 første ledd. Styrets plikt til ”straks” å behandle saken krever umiddelbar behandling. Overtredelse av dette vilkåret kan lett innebære en uforsvarlig forsinkelse som kan være erstatningsbetingende.⁵⁴ Foreligger det ikke grunnlag for å foreslå nødvendige tiltak, eller hvis slike tiltak ikke lar seg gjennomføre, skal styret foreslå selskapet oppløst, jf. § 3-5 annet ledd.

Styret plikter videre å påse at selskapets ”virksomhet, regnskap og formuesforvaltning er gjenstand for betryggende kontroll”, jf. aksjeloven § 6-12 tredje ledd. Bestemmelsen sikter til selskapets interne kontrollrutiner, herunder internrevisjonen som utøves av selskapets egne ansatte.⁵⁵

For at styret skal kunne oppfylle sine plikter etter aksjeloven § 6-12, forutsettes at styret utarbeider et forsvarlig rapporteringssystem tilpasset virksomhetens art og omfang. Styret iverksetter de undersøkelser det finner nødvendig for å kunne utføre sine oppgaver, jf. § 6-12 fjerde ledd.

Styrets tilsynsansvar følger i utgangspunktet av aksjelovens bestemmelser om styrets forvaltningsansvar etter § 6-12, men er særlig presisert i § 6-13 første ledd. Ifølge bestemmelsen skal styret føre tilsyn med den daglige ledelsen og selskapets øvrige virksomhet. Tilsynsplikten avhenger av selskapets art og omfang.⁵⁶

⁵⁴ Madsen (2009) pkt.3

⁵⁵ NOU 1996:3 s.137

⁵⁶ NOU 1996:3 s.137-138

2.3.2 Culpavurderingens subjektive element

Det subjektive elementet i culpavurderingen er hovedsakelig sammenfallende det subjektive elementet i revisors erstatningsansvar. Det vises til drøftelsen under punkt 2.2.2. Utgangspunktet er at culpanormen er objektiv. I blant annet Rt. 2011 s. 562 kom retten til at individuelle egenskaper hos et styremedlem ikke kan tillegges vekt ved vurderingen av hans ansvar.⁵⁷ Avgjørelsen er et eksempel på at det stilles samme krav til aktsomhet hos et uerfarent styremedlem som det gjøres til et erfarent styremedlem. Subjektive unnskyldningsgrunner har som resultat liten plass i skyldvurderingen også på dette området.

2.4 Erstatningsmessig skade

Mest praktisk for revisor og styremedlemmer er ansvar for alminnelige formuesskader. På området for alminnelige formuesskader er det et krav at skadelidte er påført økonomisk tap, jf. skadeserstatningsloven § 4-1. Erstatningsbeløpet utgjør den formuesreduksjon eller tapte fordel skadelidte er påført.⁵⁸ Regelen bygger på reparasjonstanken om at skadevolder er fullt ut ansvarlig for å stille skadelidte i samme økonomiske stilling som vedkommende ville vært dersom skaden ikke hadde inntruffet. I Rt. 2003 s. 400 (Fearnley Fonds) uttaler førstvoterende:

”Utgangspunktet for beregningen av tapet må her være at tunnelselskapet skal stilles som om Fearnleys informasjon og rådgivning hadde vært aktsom”.⁵⁹

Spørsmålet blir i de fleste tilfeller hvordan skadelidte ville handlet dersom revisor eller styremedlemmet hadde opptrådt aktsomt. Det følger av rettspraksis at skadevolderen har bevisbyrden for hva som knytter seg til det alternative hendelsesforløpet.⁶⁰

⁵⁷ Rt 2011 562 pkt.44

⁵⁸ Lødrup (2009) s.461

⁵⁹ Rt 2003 400 pkt.49

⁶⁰ Rt 2003 400 pkt.49

2.5 Adekvat årsakssammenheng

Reglene om årsakssammenheng er hovedsakelig ulovfestet, og innholdet av kravet fremgår av rettspraksis, lovforarbeider og juridisk teori.⁶¹ Ettersom revisors og styremedlemmers erstatningsansvar i stor utstrekning reguleres av alminnelige lovfestede og ulovfestede erstatningsregler, kommer erstatningsrettens ulovfestede regler om årsakssammenheng til anvendelse.⁶² Kravet til årsakssammenheng innebærer at den økonomiske skade må oppstå som følge av revisors eller styremedlemmets forsettlige eller uaktsomme handling eller unnlattelse. Årsakssammenhengen må videre være adekvat. I dette ligger at skaden må ha vært en påregnelig følge av revisors utviste skyld på tidspunktet da revisjonen ble utført. Hvis årsakssammenhengen er slik at en normal kompetent revisor ikke på revisjonstidspunktet forsto eller burde forstått at handlingen kunne føre til den aktuelle skaden, er kravet til adekvans ikke oppfylt. Tilsvarende må skaden ha vært påregnelig for styremedlemmet på tidspunktet da den skadevoldende handling ble utført. Hvis årsakssammenhengen er slik at et kyndig styremedlem på handlingstidspunktet ikke forsto eller burde forstått at handlingen kunne føre til den aktuelle skaden, er kravet til adekvans ikke oppfylt.

2.6 Revisors og styremedlemmers sammenfallende plikter

Som det fremgår av drøftelsen over har revisor og styremedlemmer på mange områder parallelle plikter. I forbindelse med regnskapsavleggelsen har styret det overordnede ansvaret for utarbeidelsen av årsregnskapet, mens revisor i etterkant kommer inn som en ekstern part og kontrollerer at regnskapet er utarbeidet i samsvar med lov og forskrifter. Revisors plikt til å påse at selskapet har tilstrekkelig grunnlag til å vurdere om det foreligger brudd på lover og forskrifter av vesentlig betydning for årsregnskapet, er et stykke på vei sammenfallende med styrets plikt til sørge for en forsvarlig organisering av virksomheten og at

⁶¹ Lødrup (2009) s.325

⁶² Ot.prp.nr 75 (1997-1998) s.117

regnskapet er gjenstand for betryggende kontroll, jf. henholdsvis revisorloven § 5-2 første ledd, annet punktum og aksjeloven § 6-12 nr. 1 og 3.

Styrets ansvar for å sørge for at selskapet til enhver tid har en forsvarlig egenkapital etter aksjeloven §§ 3-5, jf. § 3-4 er parallell med revisors plikt til å uttale seg om selskapets forutsetning for fortsatt drift i revisjonsberetningen etter revisorloven § 5-6 fjerde ledd nr. 4.

3 Skadelidtes medvirkning

3.1 Innledning

I den alminnelige erstatningsretten får skadelidtes medvirkning betydning for erstatningsansvarets omfang, og kan føre til at skadevolders erstatningsansvar blir redusert eller faller bort. Skadelidtes medvirkning er lovfestet i skadeserstatningsloven § 5-1. Regelen gir uttrykk for et fordelingsprinsipp, som innebærer at det tap som har rammet skadelidte, skal fordeles mellom skadelidte og skadevolder ut fra graden av skyld utvist fra begge sider.⁶³ Regelen kommer til anvendelse både i og utenfor kontraktsforhold, og gjelder også ved ansvar for ren formuesskade. Utgangspunktet er at skadelidte har krav på full erstatning for sitt tap, og reduksjon av ansvaret som følge av skadelidtes medvirkning utgjør således et unntak fra utgangspunktet.

Hensynet bak medvirkningsbestemmelsen er først og fremst begrunnet i vanlige rettferdsbetraktninger. Dersom skadelidte selv har medvirket til skaden, er det rimelig at skadelidte må være med å bære hele eller deler av tapet. Medvirkningsbestemmelsen begrunnes for det andre i prevensjonshensynet. Når skadelidte er klar over at erstatningen kan bli redusert som følge av sin egen uaktsomhet, kan dette medvirke til at skadelidte opptrer med større grad av aktsomhet.⁶⁴

3.2 Vilkår for medvirkning

Det følger av skadeserstatningsloven § 5-1 nr. 1 at erstatningen kan settes ned eller falle bort dersom den ”direkte skadelidte eller erstatningssøkeren” har ”medvirket til skaden ved egen skyld”. Dette gjelder bare ”så vidt det er rimelig når en tar hensyn til atferden, og dens

⁶³ Kjøenstad (2003) s.452

⁶⁴ Ot.prp.nr 75 (1983-1984) s.33

betydning for at skaden skjedde, omfanget av skaden og forholdene ellers". Avgjørelsen beror på en helhetsvurdering av skadelidtes opptreden og skadelidtes forhold.⁶⁵ Foreligger det grunnlag for reduksjon av erstatningen, påpekes det i lovens forarbeider at dette vanligvis skjer etter brøker som 1/4, 1/3 eller 1/2. Dersom skadelidtes medvirkning bør tillegges mindre vekt enn en fjerdedel, vil reduksjon i skadelidtes erstatning bare unntaksvis bli aktuelt. Avgjørende for vurderingen er hvorvidt skadelidtes opptreden er av en slik art at den "bør kunne få betydning for hans erstatningskrav".⁶⁶

I ordlyden "medvirket til skaden ved egen skyld" ligger det et krav om årsakssammenheng mellom skadelidtes handling og skaden. Skadelidtes handling må være en av årsakene til skaden, hvilket innebærer at dersom skadelidte hadde handlet slik som han burde, ville skaden vært hindret eller redusert.

Skadeserstatningsloven § 5-1 nr. 2 likestiller medvirkning med å unnlate å fjerne eller minske risikoen for at en skade skal oppstå, eller å unnlate å begrense skaden. I uttrykket "latt være i rimelig utstrekning" vises det til samme skyldkrav som i skadeserstatningsloven § 5-1 nr. 1. Uttrykket "fjerne eller minske risikoen for skade" viser til situasjoner der skadelidte før skaden inntreffer har unnlatt å foreta nødvendige tiltak for å redusere muligheten for en potensiell skade. Alternativet "etter evne å begrense skaden" viser til at det stilles større forventninger til skadelidtes begrensingsplikt dersom evnen til å begrense skaden er til stede.⁶⁷

Etter skadeserstatningsloven § 5-1 nr. 3 gjelder reglene i nr. 1 og 2 tilsvarende ved medvirkning av "andre personer eller forhold som den direkte skadelidte eller erstatningssøkeren i denne sammenheng hefter for". Bestemmelsen gjelder såkalt passiv identifikasjon, og

⁶⁵ Ot.prp.nr 75 (1983-1984) s.64

⁶⁶ Ot.prp.nr 75 (1983-1984) s.35-36

⁶⁷ Engstrøm (2010) s.200-201

innebærer at en annen enn skadelidte kan bedømmes for medvirkning på samme måte som om skadelidte selv hadde medvirket til skaden. I lovforarbeidene gis det uttrykk for at passiv identifikasjon reiser mange vanskelige spørsmål, og det er uklart hvor langt prinsippet gjelder i dag. Hensikten med bestemmelsen var ikke å avklare området for passiv identifikasjon, men heller rent opplysende å ”vise til gjeldende regler om passiv identifikasjon, slik disse direkte eller indirekte fremgår av lovgivningen eller er utviklet gjennom rettspraksis”.⁶⁸

⁶⁸ Ot.prp.nr 75 (1983-1984) s.64

4 Ansvarsdeling på grunn av skadelidtes forhold

4.1 Innledning

I dette kapittelet omhandles hvordan omfanget av revisors erstatningsansvar påvirkes av skadelidtes forhold. I det følgende foretas det en drøftelse av medvirkning som begrep, og hvor diskusjonen om ansvarsdeling på grunn av skadelidtes forhold passer inn. Deretter foretas det en vurdering av ansvarsfordelingen mellom revisor og styremedlemmer og hvordan omfanget av revisors erstatningsansvar påvirkes der skadelidte saksøker revisor med grunnlag i revisorloven § 8-1 og aksjeloven § 2-19.

4.2 Medvirkning som begrep

4.2.1 Er medvirkning riktig begrep?

I skadeserstatningsloven § 5-1 benyttes begrepet ”medvirkning” om skadelidtes utviste skyld i erstatningssaker. Det er imidlertid ikke nødvendigvis slik at omfanget av revisors erstatningsansvar kun kan reduseres på grunn av skadelidtes medvirkning. Revisors erstatningsansvar kan også reduseres ved vurderingen av om det foreligger ansvarsgrunnlag. I det følgende benyttes derfor ordet ”forhold” som et generelt begrep om skadelidtes handlinger. Der revisors erstatningsansvar er redusert på grunnlag av skadeserstatningsloven § 5-1 benyttes begrepet ”medvirkning” om skadelidtes forhold.

4.2.2 Hvor passer diskusjonen om ansvarsdeling inn?

I erstatningsretten kan skadelidtes forhold hovedsakelig få betydning i tre tilfeller. For det første ved vurderingen av om det foreligger ansvarsgrunnlag. Forhold på skadelidtes side kan medføre at revisors forhold ikke kan betegnes som uaktsomt. Betydningen av skadelidtes forhold i denne sammenheng er ikke lovregulert, men fremgår av rettspraksis og juridisk teori. For det andre kan skadelidtes forhold få betydning for vurderingen av om det foreligger tilstrekkelig årsakssammenheng. For det tredje kan skadelidtes skyld ha betydning

ning for erstatningsutmålingen. Dersom skadelidte har skyld i at skaden oppsto i utgangspunktet, eller for at skaden fikk det omfanget den gjorde, vil slik medvirkning kunne få betydning for erstatningsansvarets omfang. Forholdet reguleres av skadeserstatningsloven § 5-1, og forutsetter at det er påvist erstatningsansvar for revisor.⁶⁹ Den vesentlige forskjellen mellom de nevnte forholdene er at det i de to første tilfellene blir spørsmål om revisor i det hele tatt har handlet culpøst, mens i det siste tilfelle er spørsmål om nedsettelse av et allerede påvist ansvar.

I Rt. 2003 s. 696 (Ivaran) uttaler førstvoterende:

”Som det har fremgått, anfører revisor på sin side forskjellige rettslige grunnlag for frifinnelse. Det er likevel til dels de samme faktiske forhold som ligger under – særlig knyttet til hva styret hadde av kunnskap. Slik jeg ser det, er det i noen grad en smakssak om man vil legge hovedvekten i drøftelsene på spørsmålet om revisors aktsomhet, spørsmålet om tilstrekkelig årsakssammenheng eller spørsmålet om skadelidtes medvirkning. Jeg har valgt stort sett å knytte drøftelsene til aktsomhetsspørsmålet”.⁷⁰

Førstvoterende gir uttrykk for at det ikke gjelder noen fast regel for hvor vurderingen av skadelidtes forhold best passer inn. Samtidig viser den at det ikke foreligger klare skiller mellom ansvarsvilkårene i erstatningsretten. Avgjørelsen tillegges stor rettskildemessig vekt da den representerer en av de få saker avgjort av Høyesterett om erstatningskrav rettet mot revisor. Rettspraksis synes å vise en tendens til å skille mellom tilfeller der skadelidte er et selskap, og der skadelidte er selskapets konkursbo eller kreditor. En grunn til dette kan være graden av sammenfallende plikter for revisor og skadelidte. I saker der skadelidte er en bank eller et konkursbo vurderes stort sett spørsmålet om skadelidtes forhold som et eget punkt etter at ansvar for revisor er påvist. Dette skyldes antakeligvis at revisor og skadelidte i slike saker sjelden har sammenfallende plikter for hvordan de skal utføre sitt arbeid. I RG 2008 s. 705 (Sponsor Service, Borgarting lagmannsrett) ble det reist erstatningskrav fra bank mot revisor med grunnlag i at revisor ikke hadde avdekket vesentlige

⁶⁹ Engstrøm (2010) s.194

⁷⁰ Rt. 2003 696 pkt.45

regnskapsfeil ved revisjonen av selskapets årsregnskap. Lagmannsretten viser til vurderingen av mulige inndelinger til disposisjon foretatt av førstvoterende i Rt. 2003 s. 696 (Ivaran).⁷¹ Retten behandler deretter spørsmålet om skadelidtes forhold som et eget punkt etter at revisor er funnet erstatningsansvarlig. Av sakens behandling for tingretten fremgår det at:

”Retten har funnet det mest naturlig å behandle saken slik erstatningskrav vanligvis behandles – Ansvarsgrunnlag – påregnelig årsakssammenheng – tap – skadelidtes medvirkning – lemping.”⁷²

Retten begrunner inndelingen med at dette er funnet mest hensiktsmessig. Saken ble avvist av Høyesteretts ankeutvalg, og er derfor rettskraftig.⁷³

Når skadelidte er selskapet selv, er tendensen mer uklar i forhold til hvor drøftelsen om skadelidtes forhold passer inn. Mye kan tale for at vurderingens plassering avhenger av hvor alvorlig revisors feil er, og om det dreier seg om et område hvor revisor og styret har sammenfallende plikter. Saken inntatt i Rt. 2003 s. 696 (Ivaran) gjaldt erstatningskrav rettet av Ivaran Shipping AS mot selskapets valgte revisor. Ivaran Shipping AS hevdet at revisor var erstatningsansvarlig for ikke å ha hindret eller redusert tap som følge av omfattende valutahandel foretatt av selskapets daglige leder. Daglig leder hadde handlet valuta i selskapets navn langt utover det som var behovet for valutasikring. Vedkommende ble idømt fengselsstraff, samt til å betale selskapet erstatning. I Høyesterett ble revisor frifunnet fordi retten kom frem til at revisor ikke hadde utvist erstatningsbetingende uaktsomhet. Saken gikk utenfor de oppgavene som knyttet seg til regnskapet og årsoppgjøret, og det primære ansvaret for å føre kontroll med daglig leders disposisjoner lå hos styret.⁷⁴ En av årsakene

⁷¹ RG 2008 705 pkt. ”Enkelte utgangspunkter”

⁷² TOOSLO-2004-27635 pkt. ”Retten skal bemerke”-”Innledning”

⁷³ HR-2008-1102-U

⁷⁴ Rt. 2003 696 pkt.60

til at retten fant det naturlig å behandle selskapets forhold i forbindelse med revisors culpa-vurdering, var antakeligvis at den skadevoldende handling lå utenfor revisors normale ansvarsområde. Dommen baseres på den tidligere bestemmelsen om revisors erstatningsansvar i aksjeloven § 15-2, jf. § 15-1, men ettersom erstatningsregelen ble videreført i revisorloven § 8-1 er den fortsatt av betydning for ansvarsdelingen mellom revisor og styret.⁷⁵

I RG 2003 s. 425 (Tamro Distribusjon, Oslo tingrett) ble derimot skadelidtes forhold vurdert under spørsmålet om årsakssammenheng og medvirkeransvaret. Retten uttaler at:

”Når det gjelder forholdet mellom revisors og selskapsledelsens selvstendige ansvar finner retten det hensiktsmessig og riktig å vurdere dette under spørsmålet om årsakssammenheng og medvirkeransvaret. I dette ligger at retten ikke finner at ledelsens ansvar i seg selv diskvalifiserer revisors ansvar. Grupperingenes ansvar må vurderes isolert og selvstendig.”⁷⁶

Retten gir med dette uttrykk for at det lovpålagte ansvaret for styremedlemmer og revisor står hver for seg. Dersom selskapets styre selv har utvist ansvarsbetingende skyld, får det i dette tilfellet ikke innvirkning på ansvarsvurderingen for revisor, men på omfanget av revisors ansvar. Revisor ble i saken idømt erstatningsansvar grunnet manglende avdekking av tilsiktede manipulasjoner i regnskapet utført av økonomisjefen i Tamro Distribusjon AS. En grunn til at retten behandlet betydningen av skadelidtes forhold på bakgrunn av skadeerstatningsloven § 5-1 kan være at revisors og styrets plikter i saken langt på vei var sammenfallende.

Sakene mot revisor tyder på at det ikke foreligger noen fast regel for under hvilket av erstatningsrettens ansvarsvilkår drøftelsen bør foretas. I de nevnte avgjørelsene var årsaken til tapet brudd på forskjellige plikter. Det er derfor nærliggende å anta at tilnærmingen i Rt. 2003 s. 696 (Ivaran) lar seg forene med dommen inntatt i RG 2003 s. 425 (Tamro Distribu-

⁷⁵ Ot.prp.nr 75 (1997-1998) s.117

⁷⁶ RG 2003 425 pkt.”Ansvarsgrunnlaget”

sjon). Lite rettspraksis på området gjør det imidlertid vanskelig å trekke klare slutninger om hvor drøftelsen om skadelidtes forhold er mest hensiktsmessig. Mye taler likevel for at vurderingen av skadelidtes forhold bør foretas under et eget punkt om skadelidtes medvirkning etter at erstatningsansvar for revisor er påvist.

4.3 Hvem kan saksøke revisor?

Revisorloven § 8-1 gir ikke noen nærmere redegjørelse for hvem revisor kan holdes erstatningsansvarlig overfor. De alminnelige reglene i tvisteloven kommer derfor til anvendelse.⁷⁷ Utgangspunktet er at enhver som har et rettskrav og et reelt behov for å få kravet avgjort i forhold til revisor kan fremsette krav om erstatning, jf. tvisteloven § 1-3. I saker der revisjonsklienten selv er skadelidt dreier det seg om erstatning i kontraktsforhold, kontraktsansvar. I tilfeller der andre enn revisjonsklienten krever erstatning dreier det seg om erstatning utenfor kontrakt, deliktsansvar. Begge typer av skadelidte kan kreve erstatning på grunnlag av revisorloven § 8-1.⁷⁸ En av årsakene til at enhver som er påført skade kan saksøke revisor, er at revisjonsberetningen gjøres offentlig tilgjengelig ved registrering i Brønnøysundregistrene sammen med årsregnskapet. Selv om revisjonsberetningen etter hvert regnskapsår avgis til revisjonsklientens generalforsamling, jf. aksjeloven § 7-4, er det anerkjent at andre enn revisjonsklienten vil treffe beslutninger i tillit til den.⁷⁹

4.4 Revisors typiske ansvarssituasjoner

De typiske ansvarssituasjonene revisor kan komme opp i er ansvar for feil ved bekreftelse av kapitalinnskudd, ansvar for manglende oppdagelse av mislige forhold, ansvar for feil ved årsoppgjøret, ansvar ved bedriftsoppkjøp og ansvar for feilaktig rådgivning. I det følgende begrenses drøftelsen til betydningen av skadelidtes forhold ved vurderingen av revi-

⁷⁷ Jf. lov om mekling og rettergang i sivile tvister 17. juni 2005 nr. 90 (tvisteloven)

⁷⁸ Hirsch (2004) pkt.2.6

⁷⁹ Gulden (2012) s.351

sors erstatningsansvar i saker vedrørende feil ved bekreftelse av kapitalinnskudd, manglende oppdagelse av mislige forhold i årsregnskapet og feilaktig rådgivning.

4.5 Ansvarsdeling mellom revisor og styremedlemmer

4.5.1 Innledning

Både revisor og styremedlemmer kan bli erstatningsansvarlig for skade voldt forsettlig eller uaktsomt under utførelsen av deres oppgaver, jf. henholdsvis revisorloven § 8-1 første ledd og aksjeloven § 17-1 første ledd. Skade påført et selskap eller kreditor skyldes ofte uaktsom eller forsettlig handling utvist av både revisor og selskapets styre. Revisor og styremedlemmene kan ha sammenfallende plikter som enten er knyttet til den formelle regnskapsavleggelsen eller til andre forhold utenfor regnskapsavleggelsen. Hvor revisor og styremedlemmene har parallelle plikter vil det være hensiktsmessig for skadelidte å reise krav om erstatning mot både revisor og styret. Er pliktene ikke sammenfallende vil det derimot være naturlig å reise separate erstatningskrav.

4.5.2 Ansvarsdeling på områder som knytter seg til regnskapsavleggelsen

I forbindelse med avleggelsen av årsregnskapet vil revisors ansvar i de fleste tilfeller knytte seg til manglende avdekking av mislige forhold. Som nevnt under punkt 2.2.1.2.1 er manglende avdekking av tilsiktet feilinformasjon som resultat av uredelig regnskapsrapportering og feilinformasjon som resultat av underslag av eiendeler mest relevant for revisor. Hvorvidt det foreligger grunnlag for ansvarsdeling mellom revisor og styret i slike tilfeller må vurderes ut fra den konkrete situasjon og skadelidtes egen opptreden.

4.5.2.1 Uredelig regnskapsrapportering

Når det gjelder feilinformasjon i årsregnskapet som følge av uredelig regnskapsrapportering har revisors ansvar i flere saker blitt redusert på grunn av styrets forhold ettersom revisors og styrets ansvar langt på vei er sammenfallende på området. I RG 2003 s. 425 (Tamro Distribusjon, Oslo tingrett) kom retten frem til at revisor hadde opptrådt erstatningsbeting-

ende, men revisors ansvar ble likevel redusert til omtrent halvparten av selskapets totale tap som følge av styrets uaktsomhet. Sentralt i vurderingen av medvirkningsansvaret var styrets selvstendige ansvar for oppfølging av regnskapet. Oppfølgingsansvaret var særdeles viktig i dette tilfellet fordi selskapets administrative ledelse og styret hadde valgt en organisasjonsstruktur som la mye i økonomisjefens hender når det gjaldt regnskap. Retten uttaler:

”Dette økte sårbarheten og behovet for kontroll overfor den som gjennom dette var enerådende på området. Om det ikke kan legges til grunn at selskapet har tatt en bevisst risiko, må det i alle fall bebreides dem at de opererte med en ordening som også i forhold til skadepotensialet må betegnes som uaktsom. [...] Retten anser derfor at selskapet har opptrådt uaktsomt. Dette oppfylder medvirkningsbestemmelsens krav til ”egen skyld”.⁸⁰

Omfanget av revisors erstatningsansvar ble redusert fordi både revisor og selskapets styre hadde opptrådt uaktsomt. Ettersom revisor og styremedlemmer langt på vei har sammenfallende plikter i forbindelse med avleggelsen av årsregnskapet, vil det i mange tilfeller være nærliggende å foreta en tilsvarende ansvarsfordeling.

Forholdet kan stille seg annerledes dersom feilinformasjonen i regnskapet skyldes avanserte regnskapstekniske spørsmål om føring av ulike poster. I RG 2008 s. 705 (Sponsor Service, Borgarting) kom retten frem til at revisor hadde opptrådt grovt uaktsomt. Saken reiste flere kompliserte spørsmål om inntektsføring av sponsormidler, og den metoden som ble valgt var egnet til å gi et sterkt misvisende bilde av virksomhetens omfang. Dersom saken hadde blitt fremmet før selskapet ble insolvent er det nærliggende å anta at revisor også i dette tilfelle måtte tillegges større ansvar for skaden enn styret ettersom inntektsføringen av sponsormidlene reiste såpass avanserte regnskapstekniske spørsmål. Revisor må forventes å ha mer kunnskap om slike forhold enn styret.

⁸⁰ RG 2003 425 pkt. ”Medvirkningsansvar”

4.5.2.2 Underslag av eiendeler

I saker som omhandler feilinformasjon i regnskapet som er et resultat av underslag av eiendeler, viser rettspraksis at det svært ofte blir foretatt en ansvarsdeling mellom revisor og styret. I RG 1966 s. 664 (Thuves kjolefabrikk, Eidsivating) påpeker retten at:

”En revisjon kan ikke gi noen garanti mot underslag og skal det bli tale om ansvar for revisor, må dette bygges på uaktsomhet, slik at det dreier seg om underslag og besvikelser som revisor kunne ha forhindre eller begrenset om han hadde opptrådt i overensstemmelse med god revisjonsskikk”.⁸¹

Selv om et viktig formål ved revisjonen er å forhindre underslag, gir retten uttrykk for at uaktsom revisjon ikke nødvendigvis fritar styret for ansvar. I saken anla Thuves Kjolefabrikk AS sak mot selskapets revisor, med krav om erstatning for tap påført som følge av at revisor ikke hadde avdekket underslag fra en av selskapets funksjonærer. Funksjonæren hadde rolle både som kasserer og bokholder, og hadde i disse egenskapene bedrevet omfattende underslag. Selskapet hevdet at revisors pliktforsømmelser hadde muliggjort underslagene. Retten kom frem til at underslagene var av en slik art at revisor hadde opptrådt erstatningsbetingende uaktsomt ved ikke å ha oppdaget forholdet på et tidligere tidspunkt. Svakheter ved internkontrollen i selskapet medførte imidlertid at revisors erstatningsansvar ble begrenset til 40% av det samlede tap. Direktøren i selskapet, som i praksis var eneaksjeeier i selskapet og dets enestyre, hadde selv opptrådt uaktsomt ved å kombinere stillingene som kasserer og bokholder. Direktøren førte dårlig kontroll med funksjonærens virksomhet, og hadde således ikke bidratt til å redusere risikoen for underslag. Retten kom frem til at:

”En må blant annet regne med at risikoen for underslag ville ha blitt vesentlig redusert ved rimelig kontroll fra Thuves side, og det må tas hensyn til alle forhold som har virket med til å muliggjøre mislighetene. Retten har derfor kommet til at Thuve ikke kan fritas

⁸¹ RG 1966 644 s.653

helt for ansvar når det gjelder underslag ved hjelp av forfalskede bilag, mens på den annen side Friis ikke kan fritas helt for ansvar for remisseunderslagene.”⁸²

Avgjørelsen gir uttrykk for at det i mange tilfeller vil være nærliggende med en ansvarsfordeling ved manglende avdekking av underslag som skyldes uaktsomhet utvist av både revisor og styremedlemmer, og risikoen for underslag hadde blitt vesentlig redusert hvis revisor hadde opptrådt aktsomt.

4.5.3 Ansvarsdeling på områder som ikke knytter seg til regnskapsavleggelsen

Erstatningsmessig skade som ikke knytter seg til den formelle regnskapsavleggelsen skyldes ofte manglende internkontroll i selskapet eller feilaktig rådgivning fra revisor.

4.5.3.1 Ansvarsdeling ved manglende internkontroll

I Rt. 2003 s. 696 (Ivaran) var uenigheten om oppgavefordelingen særlig knyttet til den formelle kontrollen av selskapets formuesforvaltning, herunder om daglig leder hadde den nødvendige autorisasjonen til å foreta valutahandler i det omfanget han gjorde, og om den interne kontrollen i selskapet var tilstrekkelig. Retten uttalte i denne forbindelse:

”lovgivningen tilla revisor visse oppgaver også her. Men når vi er utenfor de oppgavene som knyttet seg til årsoppgjør og regnskap, må utgangspunktet etter min mening være at primæransvaret for å føre kontroll med As disposisjoner lå hos styret. Revisors plikt måtte først og fremst være å reagere hvis han var blitt oppmerksom på uregelmessigheter som kunne gi fare for tap, og som han måtte regne med at styret ikke kjente til. I vurderingen må det få betydning hvilke kunnskaper henholdsvis revisor og styret hadde, og også hvilke kunnskaper revisor måtte regne med at styret hadde.”⁸³

Retten kom frem til at revisor ikke kunne bebreides for å ha unnlatt å kontrollere daglig leders autorisasjon til å drive valutahandel. Selv om styret ikke var innforstått med det vir-

⁸² RG 1966 644 s.658

⁸³ Rt. 2003 696 pkt.60

kelige omfanget av valutahandelen, hadde de kunnskap om at den var av betydelig omfang. Styret hadde også hyppigere kontakt med daglig leder enn det revisor hadde. Det forelå dermed ikke grunnlag for erstatning. Avgjørelsen er et eksempel på at rettspraksis synes å trekke i retning av at primæransvaret ligger hos styret og ikke revisor når det gjelder forhold som ikke knytter seg til regnskapsavleggelsen.

4.5.3.2 Ansvarsdeling ved feilaktig rådgivning

I saker om revisors erstatningsansvar i forbindelse med feilaktig rådgivning har revisor i de fleste tilfeller fått i oppdrag å gi selskapet råd på bakgrunn av sin spesialkompetanse på det aktuelle området. De fleste slike saker omhandler feilaktig rådgivning ved spørsmål om merverdi og skatt.⁸⁴ I Rt. 2002 s. 286 ble revisor erstatningsansvarlig for det tap en aksjeeier i Sponsor Service AS var påført som følge av mangelfull skatterådgivning. Aksjeeieren var i den periode som hadde interesse for saken også styreformann i selskapet. Sponsor Service AS var oppdragsgiver og aksjeeieren kontaktet revisor i sin stilling som styreformann i selskapet. I forbindelse med endringer i gevinstbeskatningsreglene fikk revisor i oppgave å foreta en verdivurdering av selskapets aksjer slik at skattepliktig gevinst ved eventuelt salg ble lavest mulig. Revisor valgte imidlertid en verdsettelsesmetode som medførte lavere oppjustering av inngangsverdiene på aksjene enn det som var mulig. Retten slår fast at revisor har et strengt profesjonsansvar også ved rådgivning:

”Vi er på et fagområde hvor det stilles høye kvalitetskrav til den tjenesteyting som gis, og hvor det må gjelde et strengt profesjonsansvar”.⁸⁵

Retten kom videre frem til at revisor hadde opptrådt uaktsomt ved ikke å gjøre oppdragsgiver oppmerksom på valget av verdsettelsesmetode og ved å ikke gi nødvendige råd.

⁸⁴ Hirsch (2012)

⁸⁵ Rt 2002 286 s.292

Ved spørsmål om medvirkning fra skadelidtes side uttalte retten:

”Når jeg likevel ikke finner grunnlag for en reduksjon i KPMGs ansvar, er det fordi man her befant seg på et fagfelt hvor KPMG var klart nærmest til å ha detaljkunnskap og innsikt i regelverk og praksis.”⁸⁶

Retten gir uttrykk for at det vanskelig kan bli tale om en ansvarsdeling mellom revisor og styremedlemmer når man befinner seg på et fagfelt der revisor i forhold til styret er klart nærmest til å ha detaljkunnskap og innsikt i regelverk og praksis.⁸⁷ Det fikk heller ikke betydning for utfallet i saken at styreformannen hadde en betydelig kunnskap og innsikt i økonomiske forhold. Av dette kan det trekkes slutning om at revisors profesjonsansvar gjør seg særlig sterkt gjeldende i saker om feilaktig rådgivning.

4.5.4 Forholdet mellom ansvarene

Hvor den erstatningsmessige skaden skyldes forhold der styremedlemmer er innforstått med at selskapets fremgangsmåte er uaktsom kan det diskuteres hvorvidt det foreligger ansvarsgrunnlag for revisor. I avgjørelsen avsagt av Eidsivating lagmannsrett 21. juni 1982 ble revisor ikke erstatningsansvarlig for revisjonsklientens tap som følge av feil behandling av merverdiavgift. Selskapet var klar over at de beveget seg på kanten av loven og at dette innebar en risiko. Retten uttalte:

”Når denne fremgangsmåte likevel ble fulgt, må det betraktes som i beste fall grovt uaktsomt av selskapets vedkommende (ledelse). På denne bakgrunn synes det åpenbart at selskapet ikke kan gjøre ansvar gjeldende overfor revisor på dette punkt. Det synes tvilsomt om revisor overhodet kan påføres noen uaktsomhet som ville kunne gi grunnlag for et ansvar her, dersom man så bort fra selskapets forhold. En slik eventuell uaktsomhet ville i alle fall være så beskjeden og uvesentlig sammenlignet med selskapets eget forhold, at et erstatningsansvar av den grunn ville være utelukket.”⁸⁸

⁸⁶ Rt 2002 286 s.292

⁸⁷ Hirsch (2002) s.31

⁸⁸ Norsk domssamling om revisors erstatningsansvar (1996) s.63

Retten gir i dette tilfellet uttrykk for at selskapet vanskeligere kan kreve erstatning fra revisor når styret har handlet med forsett og revisor har opptrådt uaktsomt.

Et lignende synspunkt kommer til uttrykk i dom avsagt 4. februar 2008 av Borgarting lagmannsrett. I saken ble revisor funnet å ha opptrådt erstatningsbetingende uaktsomt ved å ha avgitt feilaktig bekreftelse i forbindelse med en kapitalforhøyelse. Erstatningskravet ble fremmet av selskapets aksjeeier, men aksjeeieren hadde vært styremedlem i det ene selskapet inntil kapitalforhøyelsen ble vedtatt på generalforsamlingen. Til tross for revisors uaktsomhet ble han frifunnet fordi aksjeeieren i kraft av sin stilling som styremedlem selv hadde opptrådt svært klanderverdig i prosessen. Retten uttalte:

”Med den kunnskap Gjerde måtte ha om disse forhold, må han selv anses å ha medvirket til det tap han ble påført som følge av sine innbetalinger til selskapet [...] på en slik måte at han ikke kan holde Grimsrud & Co ansvarlig for disse innbetalingene. [...] Gjerdes egen handlemåte i forbindelse med kapitalutvidelsen i Biochem og Biochem Engineering AS og i tiden etter kapitalutvidelsene, er etter lagmannsrettens oppfatning så klanderverdig at det ikke er grunn til å tilkjenne ham erstatning, jf. skadeserstatningsloven § 5-1.”⁸⁹

Selv om saken gjelder kapitalforhøyelse er det også her nærliggende å anta at synspunktet er relevant for flere av revisors ansvarsområder. Synspunktet gjør seg særlig gjeldende i tilfeller der styremedlemmet samtidig er aksjeeier i selskapet. Det kan imidlertid tenkes at revisor av hensyn til aksjeeierne vil ilegges et større ansvar når styret og aksjeeier ikke er samme person. Reelle hensyn taler for at det skal mer til for at revisor blir ansvarlig når revisor har handlet uaktsomt og skadelidte har handlet med forsett. Et tilsvarende synspunkt kan antakeligvis gjøres gjeldende dersom det er revisor som har opptrådt mer klanderverdig enn skadelidte. Revisor vil vanskelig kunne påberope seg fraskrivelse av ansvar der revisor har opptrådt mer culpøst enn skadelidte.

⁸⁹ LB-2007-24226 pkt. ”Lagmannsrettens vurdering”

I saker der både revisor og styremedlemmer har handlet erstatningsbetingende viser rettspraksis at skadelidte ofte retter erstatningskravet mot revisor alene.⁹⁰ Det kan tenkes flere årsaker til dette. En grunn er at aktsomhetsnormen er strengere for revisor enn den er for styremedlemmer. Det kan derfor tenkes situasjoner der revisor og styremedlem har handlet på samme måte, men bare revisor kan sies å ha handlet uaktsomt. I avgjørelse avsagt av Borgarting lagmannsrett 22. april 1998 (Investa) kom retten med følgende bemerkninger om forholdet mellom revisors og styrets ansvar for feil i årsregnskapet:

”Sammenlignet med et vanlig styremedlem vil revisor langt raskere bli holdt til ansvar for regnskapsmessige feil, når det legges til grunn at begge bygger på det samme faktiske materialet. Dette må være den klare hovedregel også der styret, [...], er økonomisk skolerte med erfaring fra ulike deler av forretningslivet. Revisor skal nemlig måles mot (den bedre del av) sin stand, hvorfor det også gjerne tales som et profesjonsansvar. Men enten det gjelder styre eller revisor skal vurderingen skje ut fra den kunnskap man hadde da regnskapsinformasjonen ble avgitt, eller det som med rimelighet kan forlanges at man burde ha skaffet frem.”⁹¹

I saken krevde rundt hundre uprioriterte kreditorer i AS Investa erstatning fra revisor og selskapets styremedlemmer for det tap de var påført som følge av regnskapsmessige feil. Enkeltkreditorene hadde kjøpt sertifikater fra AS Investa, hvilket innebar at de ytet kortsiktige lån til selskapet. Kreditorne ble imidlertid ikke tilkjent erstatning fordi kravet til adekvat årsakssammenheng ikke var oppfylt. Lagmannsretten gir i sin begrunnelse uttrykk for at revisor er underlagt et strengere ansvar enn styremedlemmer når det gjelder regnskapsmessige feil, og at dette i utgangspunktet gjelder uavhengig av styremedlemmenes kunnskap om regnskap. Vanlig økonomisk skolering vil som hovedregel ikke påvirke ansvarsvurderingen.

Hvor langt synspunktet om at vanlig økonomisk skolering hos styremedlemmer ikke påvirker vurderingen strekker seg er usikkert. På den ene siden er det relevant å ta i betraktning

⁹⁰ Gulden (2012) s.358-359

⁹¹ LB-1995-3002 pkt.1

at den eksterne revisor har i oppgave å granske selskapets regnskap, mens styremedlemmer ofte ikke kontrollerer regnskapet i tilsvarende grad. Revisor vil derfor i de fleste tilfeller ha mer inngående kjennskap til regnskapet enn styremedlemmene. På den annen siden kan særdeles god kompetanse innenfor regnskap hos et styremedlem tenkes å påvirke vurderingen. Et styremedlem kan eksempelvis selv være revisor, og i et slikt tilfelle kan det virke urimelig at revisor skal bli ansvarlig og ikke styremedlemmet. Dersom et styremedlem har særdeles god kompetanse innenfor regnskap kan det tenkes at det vil trekke i medlemmets disfavør ved ansvarsvurderingen.⁹² Styremedlemmets ansvar vil i det konkrete tilfellet kunne tenkes å nærme seg et profesjonsansvar. Det foreligger imidlertid ikke rettspraksis som underbygger et slikt synspunkt.

En annen årsak til at revisor ofte saksøkes alene, er at innholdet i revisors ansvar er mer konkret enn innholdet i styremedlemmers ansvar. Revisjonsstandardene gir klare indikasjoner på hva som anses å være i samsvar med god revisjonsskikk. Tilsvarende standarder for styremedlemmers ansvar foreligger ikke.

En tredje årsak til at revisor ofte blir saksøkt alene er at revisor er pålagt å stille nødvendig sikkerhet for mulig ansvar etter revisorloven kapittel 8, jf. revisorloven § 3-7 nr. 4. Dette fører til at revisor ofte er den med best søkegodhet etter en konkurs. I større selskaper er det med tiden blitt mer vanlig at styremedlemmene tegner ansvarsforsikring, og når slike forsikringer foreligger vil det være mer aktuelt for kreditor å saksøke både revisor og styremedlemmene. I mindre selskaper er imidlertid ansvarsforsikring blant styremedlemmer fortsatt uvanlig, og det vil da som oftest være lite å hente ved et søksmål mot styremedlemmet.

Revisor ender ofte opp med å bli saksøkt alene også fordi styremedlemmene i mange tilfeller samtidig er aksjeeiere i selskapet. Det kan for eksempel stilles spørsmål ved hvorfor

⁹² Hirsch (2012)

selskapet i avgjørelsen inntatt i Rt. 2003 s. 696 (Ivaran) ikke reiste søksmål mot styret i tillegg til revisor ettersom styret hadde opptrådt erstatningsmessig uaktsomt. Skaden medførte en reduksjon i selskapskapitalen, og selskapsinteressen ble således rammet av styrets uaktsomhet. Det fremgår av domspremissene at selskapet vurderte å gjøre ansvar gjeldende mot styremedlemmer, men det ble inngått avtale mellom de ledende aksjeeierne om at dette ikke skulle gjøres.⁹³ Bakgrunnen for avtalen er ikke kjent. Dersom styret besto av andre enn selskapets aksjeeiere, ville et slikt søksmål være naturlig og hensiktsmessig. Mer tilbakeholden ville man kanskje vært dersom styret besto av dominerende aksjeeiere. I dette tilfellet ville med andre ord en erstatningsbetaling indirekte gå til dem selv.

⁹³ Rt 2003 696 pkt.4

4.6 Skadelidte saksøker revisor med grunnlag i revisorloven § 8-1

4.6.1 Skadelidte er selskapet selv

Avveiningen av forskjellige gruppers interesser står sentralt ved styrets forvaltning av et selskap. Ifølge aksjeloven § 17-1 første ledd at styret kan holdes erstatningsansvarlig for skade påført "Selskapet, aksjeeier eller andre". I dette ligger det en plikt for styret til å ivareta både "selskapets interesser" og "tredjemanns interesser". Problemstillingen om hvilke interesser styret skal ivareta blir ofte reist som spørsmålet om "selskapsinteressen". Interessemotsetninger kan blant annet bestå mellom selskapet og enkeltaksjeeiere, mellom aksjeeiergrupperinger innbyrdes, mellom aksjeeiere og selskapets ansatte eller selskapets kreditorer eller mellom aksjeeiere og samfunnet i vid eller snever forstand.⁹⁴ I det følgende vil det fokuseres på avveiningen mellom aksjeeiernes og kreditorenes interesse. Når styremedlemmer volder selskapet skade, påføres selskapet en direkte skade. Selskapets aksjeeiere rammes derimot av en indirekte skade ved at verdien av deres selskapsandel reduseres. Aksjeeiernes selskapsinteresse er da rammet. Dersom selskapet forfølger kravet og mottar erstatning, vil aksjeeieren indirekte få dekket sitt tap gjennom sin selskapsandel.⁹⁵ Et aksjeselskap stiftes som regel med et overordnet mål om å gi aksjeeierne en økonomisk gevinst. Selskapsinteressen blir ivaretatt ved at styret driver selskapet på en måte som bidrar til å øke selskapskapitalen.

Tap påført et selskap skyldes ofte uaktsom eller forsettlig handling utvist av både revisor på den ene siden og selskapets ledelse eller aksjeeiere på den andre siden. Ettersom selskapet er en juridisk person, vil det være personer i tilknytning til selskapet som er den egentlige skadevolder.⁹⁶ Dersom selskapets aksjeeiere har medvirket til skaden, kan selskapet velge å saksøke både revisor og aksjeeierne eller bare en av disse. Selskapets mulighet til å fremme

⁹⁴ Aarbakke (2012) s.483

⁹⁵ Aarum (1994) s.146

⁹⁶ Aarum (1994) s.400

erstatningskrav mot aksjeeier følger av aksjeloven § 17-1 første ledd. Tilsvarende dersom selskapets styre har medvirket til skaden, kan selskapet velge å saksøke både revisor og et eller flere av styremedlemmene, bare et eller flere av styremedlemmene eller bare revisor. I utgangspunktet er det i slike tilfeller to skadevoldere og regelen om solidaransvar i skadeserstatningsloven § 5-3 kommer derfor til anvendelse.⁹⁷ Solidarisk ansvar er den sikreste heftelsesformen sett fra kreditors side ettersom ansvarsformen øker kreditors muligheter for fullt oppgjør.⁹⁸ Den nære sammenhengen mellom selskapet og dets styre og aksjeeier gir imidlertid grunnlag for å gjøre unntak fra regelen om solidaransvar, og heller identifisere styret eller aksjeeieren med selskapet. Selskapets styre eller aksjeeier får da stilling som medvirker og revisor får stilling som skadevolder. Avgjørende for spørsmålet om styret eller aksjeeier kan anses som medvirker og ikke skadevolder er hvorvidt det kan foretas passiv identifikasjon mellom selskapet og medvirkeren. Passiv identifikasjon innebærer at skadelidtes erstatningskrav reduseres eller faller bort fordi en person skadelidte har tilknytning til culpøst har medvirket til skaden.⁹⁹ En annen form for identifikasjon er aktiv identifikasjon. Aktiv identifikasjon forekommer når noen pålegges ansvar for skade voldt av en annen, og drøftelsen avgrenses derfor mot denne form.¹⁰⁰

Bestemmelsen om passiv identifikasjon er lovhjemlet i skadeserstatningsloven § 5-1 nr. 3. Skadeserstatningsloven § 5-1 første ledd gjelder da med tilsvarende virkning som om det var selskapet selv som medvirket til skaden ved egen skyld. Som nevnt under punkt 3.2 er ikke bestemmelsen ment å avklare området for passiv identifikasjon. Bestemmelsen løser ikke spørsmålet for når det kan foretas passiv identifikasjon, og generelle ulovfestede regler om passiv identifikasjon utarbeidet av rettspraksis og teori kommer derfor til anvendelse.¹⁰¹

⁹⁷ Askeland (2002) s.21

⁹⁸ Bergsåker (2001) s.108

⁹⁹ Askeland (2002) s.21

¹⁰⁰ Askeland (2002) s.19

¹⁰¹ Lødrup (2009) s.427

4.6.1.1 Selskapets aksjeeiere har medvirket til skaden

Dersom selskapet fremmer krav mot revisor, og aksjeeiere har medvirket til skaden, blir spørsmålet hvorvidt det er grunnlag for å foreta passiv identifikasjon mellom selskapet og aksjeeier.

I norsk rett anses aksjeselskap for å være en egen juridisk person. Dette følger av sikker ulovfestet rett, bekreftet og forutsatt i en rekke høyesterettsdommer.¹⁰² Aksjeeiere kan ikke holdes personlig ansvarlig for selskapets forpliktelser, jf. aksjeloven § 1-1 nr. 2. Dette innebærer at selskapet og aksjeeierne er to ulike rettssubjekter, noe som taler mot passiv identifikasjon.

Rettspraksis gir også uttrykk for at det ikke uten videre kan foretas passiv identifikasjon mellom selskapet og aksjeeiere. I Rt. 1993 s. 1399 (Ytternes) la retten til grunn at et insolvent selskap ikke kunne identifiseres med eneaksjeeieren. I saken reiste selskapets konkursbo erstatningskrav mot revisor for tap påført som følge av revisors uriktige erklæring om innbetalt aksjekapital. Eneaksjeeieren hadde i høy grad medvirket til at aksjekapitalen ikke ble innbetalt. Selv om konkursboet ikke kunne identifiseres med aksjeeieren åpnet imidlertid retten for at utfallet kunne ha vært annerledes dersom selskapet ikke hadde gått konkurs:

”Dette kunne nok ha stillet seg annerledes om G-F Eiendom A/S ikke hadde vært insolvent, og det var selskapet selv som hadde reist erstatningskravet mot revisor, men det behøver jeg ikke gå inn på.”¹⁰³

Det forhold at selskapet og aksjeeier utgjør en økonomisk enhet med økonomisk vinning som sitt sentrale formål taler for identifikasjon mellom selskapet og aksjeeier. Det vil stride

¹⁰² Woxholth (2012) s.81

¹⁰³ Rt 1993 1399 s.1407

mot rettferdighetsoppfatninger at revisor skal yte erstatning til selskapet, og på den måten bidra til å øke selskapsverdien til flere av de medskyldige aksjeeierne.

Mye taler for at avgjørende for hvorvidt det er grunnlag for å foreta passiv identifikasjon er hvor stor eierandel den medvirkende aksjeeier har. Hensynet til aksjeeierne samlet sett taler mot identifikasjon. Det kan synes uforholdsmessig at aksjeeiere uten tilknytning til de skadevoldende forhold skal bli medansvarlige for at en eller flere dominerende aksjeeiere hadde et ansvar for at skaden oppsto. Hvor stor eierandel aksjeeiere uten tilknytning til skaden må ha for at aksjonærinteressen bør være beskyttet er uklart. Det kan diskuteres hvorvidt en aksjeeier med liten eierandel er tilstrekkelig, eller om eierandelen bør være av et større omfang. Foreløpig foreligger det ikke klar rettspraksis som direkte gjelder passiv medvirkning etter skadeserstatningsloven § 5-1 nr. 3, jf. nr. 1. Det foreligger imidlertid rettspraksis av overføringsverdi.

I Rt. 1992 s. 453 (Furunkulose) ble en rekke lakseoppdrettere tilkjent erstatning fra staten for tap påført som følge av at Landbruksdepartementet hadde gitt tillatelse til å importere laksesmolt som viste seg å ha sykdommen furunkulose. En lakseoppdretter, som for øvrig var et aksjeselskap, fikk imidlertid ikke medhold for sitt krav. Det oppsto spørsmål hvorvidt statens ansvar skulle lempes på grunn av identifikasjon mellom selskapet og en av dets aksjeeiere. Sentralt i vurderingen var aksjeselskapets forhold til to brødre hvorav den ene var aksjeeier med 20% eierandel og leder av settefiskavdelingen, mens den andre var styreformann og veterinær. Selv om brødrene ikke opptrådte for aksjeselskapet da de kjøpte smolten, kom retten til at aksjeselskapet lå nærmere til å bære tapet av brødrenes handlinger enn staten. Staten ble på dette grunnlag frifunnet.¹⁰⁴

Av interesse i saken er det at den ene brorens eierandel på 20% i selskapet talte for identifikasjon. De resterende aksjeeierne måtte bære et tap på grunn av den ene aksjeeierens med-

¹⁰⁴ Rt 1992 453 s.486

virkning til skaden. Av betydning for avgjørelsen var antakeligvis også aksjeeierens posisjon som leder av settefiskavdelingen i selskapet. Vedkommendes medvirkning til skaden hadde således nær tilknytning til hans arbeid i selskapet.¹⁰⁵

Et annet tilfelle der aksjeeier i selskapet hadde en sentral posisjon i selskapet er saken inn tatt i RG 1966 s. 664 (Thuves kjølefabrikk, Eidsivating). Ettersom direktøren var både eneaksjeeier i selskapet og dets enestyre kom erstatningen fra revisor ham til gode gjennom en verdiøkning av hans selskapsandel. Dette kan synes problematisk ettersom han i kraft av sin stilling i styret medvirket til skaden ved egen skyld. I Rt. 1993 s. 1399 (Ytternes) hadde revisor antakeligvis ikke blitt erstatningsansvarlig dersom selskapet var solvent. Det kan tenkes en tilsvarende identifikasjon mellom Thuves kjølefabrikk og dens eneaksjeeier. Det er imidlertid viktig å ta i betraktning at eneaksjeeieren i Ytternes-saken forsettelig medvirket til skaden, mens Thuve på sin side uaktsomt medvirket til skaden. I utgangspunktet er ikke grensedragningen mellom forsett og uaktsomhet avgjørende for erstatningsansvaret for revisor eller styret, men det er mer nærliggende å forsvare en ansvarsfordelig der begge parter har utvist uaktsomhet enn der en av partene har handlet med forsett og den andre har handlet uaktsomt.

Basert på vurderingen overfor kan det legges til grunn at det kan foretas passiv identifikasjon mellom et selskap og dets aksjeeiere. Rettspraksis åpner for at det kan foretas identifikasjon også der aksjeeier som medvirker til skaden kun representerer en liten eierandel. Det er imidlertid nærliggende å anta at grunnlaget for identifikasjon er sterkere der aksjeeieren har en stor eierandel i selskapet. Det samme gjelder antakelig også der aksjeeieren samtidig utgjør en del av selskapsledelsen. Der det er grunnlag for passiv identifikasjon vil omfanget av revisors erstatningsansvar kunne reduseres eller falle helt bort.

¹⁰⁵ Askeland (2002) s.384

4.6.1.2 Selskapets styre har medvirket til skaden

Dersom selskapets styre har medvirket til en skade som rammer selskapet, blir spørsmålet om det er grunnlag for å foreta passiv identifikasjon mellom selskapet og styret i forholdet til revisor. Avgjørende for vurderingen er om det kan foretas en analogisk anvendelse av reglene om organansvaret.¹⁰⁶

Organansvaret er en ansvarsform som etter sin art er utformet i forbindelse med aktiv identifikasjon, og kan således ikke benyttes som direkte grunnlag for passiv identifikasjon.¹⁰⁷ Etter organansvaret tillegges selskapet ansvar for styrets culpøse handlinger både i og utenfor kontrakt.¹⁰⁸ Organansvaret er utarbeidet av rettspraksis og juridisk teori. Det finnes også støtte for et slikt ansvar i lovforarbeidene til skadeserstatningsloven.¹⁰⁹ Det er alminnelig enighet om at styret i et aksjeselskap kan pådra selskapet organansvar. Det er sikker rett og ikke omtvistet at et selskap identifiseres med sitt styre.¹¹⁰ Etter organansvaret regnes feil eller forsømmelse av selskapets organer som begått av selskapet selv.¹¹¹ Aksjeselskapet hefter direkte som skadevolder for styrets skadegjørende handlinger.

Hensynet til konsistens i rettsreglene som regulerer identifikasjonsspørsmål taler sterkt for å identifisere det skadelidte selskap med sitt styre. Hva angår arbeidsgiveransvaret kan det foretas aktiv identifikasjon mellom selskapet og dets ansatte for skade voldt forsettlig eller uaktsomt under utførelsen av arbeidstakers arbeid, jf. skadeserstatningsloven § 2-1 nr. 1. Utgangspunktet er at den passive identifikasjonen mellom arbeidsgiver og arbeidstaker

¹⁰⁶ Askeland (2002) s.391

¹⁰⁷ Askeland (2002) s.391

¹⁰⁸ Askeland (2002) s.280

¹⁰⁹ Ot.prp.nr 48 (1965-1966) s.63-64

¹¹⁰ Rt 2008 833 pkt.87

¹¹¹ Lødrup (2009) s.202

gjelder minst like langt som ved aktiv identifikasjon.¹¹² Dersom det kan foretas passiv identifikasjon mellom selskapet og dets ansatte men ikke med dets styre, ville dette innebære et markant brudd med prinsippene som anvendes ved aktiv identifikasjon. Hensynet til konsistens taler for at den passive identifikasjonen mellom selskapet og dets styre bør rekke minst like langt som den aktive.¹¹³

Videre taler den nære forbindelse mellom selskapet og dets styre for identifikasjon. Styret representerer selskapet utad og tegner dets firma, jf. aksjeloven § 6-30. Styret har derfor ubegrenset legitimasjon til å binde selskapet til en hvilken som helst disposisjon på selskapets vegne overfor tredjeperson.¹¹⁴ Styremedlemmene er selskapets tillitsmenn, og styrets eventuelle uaktsomme forhold vil derfor være relevant ved spørsmålet om selskapet kan kreve erstatning fra revisor.

Det er usikkert hvorvidt organansvaret oppstiller et krav til saklig tilknytning. Enkelte hevder at det følger av organansvarets egenart at de handlinger det er tale om må ha en nødvendig tilknytning til selskapets virksomhet som sådan.¹¹⁵ Ansvar som pålegges følger av at handlingen er foretatt i egenskap av styremedlem, og på lignende måte som for arbeidsgiveransvaret etter skadeserstatningsloven § 2-1 nr. 1 annet punktum må det trekkes en grense mot skadetilfeller som skyldes at styremedlemmet har handlet ”utenfor det som er rimelig å regne med”. Det er uklart hvor langt et eventuelt krav til saklig tilknytning går. Det synes imidlertid å være enighet om at selskapets ansvar i alle fall må omfatte feil og mangler som styremedlemmer utøver i forbindelse med sitt verv for selskapet.¹¹⁶

¹¹² Askeland (2002) s.336

¹¹³ Askeland (2002) s.391-392

¹¹⁴ Woxholth (2012) s.234

¹¹⁵ Askeland (2002) s.294

¹¹⁶ Aarum (1994) s.401

Basert på vurderingen over taler mye for at det er grunnlag for å foreta passiv identifikasjon mellom selskap og styre basert på en analogisk anvendelse av reglene om organansvaret. En forutsetning for å foreta passiv identifikasjon er imidlertid at styret og revisor langt på vei har sammenfallende plikter på det skadevoldende området. Grensedragningen mellom revisors ansvar og styremedlemmenes ansvar vil som utgangspunkt være avgjørende for utfallet. Det vises i den forbindelse til punkt 4.5.

4.6.2 Skadelidte er selskapets konkursbo

Utgangspunktet er at kreditorenes interesse ikke er erstatningsmessig vernet så lenge selskapet er solvent.¹¹⁷ Det er først ved insolvens¹¹⁸ en kreditor kan sies å være skadelidt. Det avgjørende for om et selskaps konkursbo kan reise erstatningskrav mot revisor, er at det ansvarsgrunnlag som er gjort gjeldende er knyttet til selskapet, og at erstatningen skal gå inn i boet til fordelig blant kreditorene etter reglene i konkurs- og dekningsloven. Det er da fortsatt tale om selskapets tap og om selskapets krav.¹¹⁹

Tidligere rettspraksis ga uttrykk for at kreditorenes interesser ikke var omfattet av selskapsinteressen. I Rt. 1993 s. 20 (Sjødal) kom retten frem til at kreditorenes interesse ikke var skadelidt dersom et solvent selskap ble påført tap. I Rt. 1993 s. 987 (Stiansen) la Høyesterett til grunn at det ved insolvens ikke lenger er tale om selskapets tap. Et tap rammer da utelukkende kreditorenes interesser og ikke selskapet og aksjeeiernes interesser. Høyesterett tok enstemmig avstand fra dette synspunktet i Rt. 1993 s. 1399 (Ytternes), Av dommen fremgår det at kreditorenes interesse i å ha selskapsformuen som dekningsobjekt også er en del av selskapsinteressen.¹²⁰ I dette ligger det at styret ved sin forvaltning av selskapet må ta hensyn til både aksjeeiernes interesser og kreditorenes interesser.

Hovedregelen om beslagsretten er at konkursboet har rett til dekning i ethvert formuesgode som tilhører skyldneren på beslagstiden, jf. dekningsloven § 2-2. Beslagsretten innebærer at konkursboet overtar det kravet som selskapet hadde mot revisor. Under forutsetning av at det er tale om selskapets tap og selskapets krav, vil utgangspunktet være at konkursboet kan velge å saksøke skadevolderne sammen slik at de blir solidarisk ansvarlige for skaden. Dersom selskapet før konkursåpningen kan anses å ha medvirket til skaden blir spørsmålet,

¹¹⁷ Aarum (1994) s.154

¹¹⁸ Jf. konkursloven §61

¹¹⁹ Rt 1993 1399 s.1404

¹²⁰ Rt 1993 1399 s.1404

som ved solvens, om forholdet mellom konkursboet og selskapets aksjeeiere eller styre i stedet danner grunnlag for å foreta passiv identifikasjon. Avgjørende for spørsmålet er om konkursboet har samme rett til erstatning som det selskapet hadde før konkursen, eller om konkursboet nyter et selvstendig erstatningsrettslig vern.

4.6.2.1 Selskapets aksjeeiere har medvirket til skaden

Dersom selskapets aksjeeiere har medvirket til skaden, blir spørsmålet om det kan foretas passiv identifikasjon mellom konkursboet og aksjeeierne.

Rettspraksis gir uttrykk for at det ikke kan foretas identifikasjon mellom et konkursbo og aksjeeiere. I Rt. 1993 s. 1399 (Ytternes) uttalte retten at:

”Når erstatningskravet baseres på konkursboets rett til selskapsmidlene, kan det ikke komme konkursboet til skade at eneaksjonæren Tom Henriksen selv i høy grad hadde et medansvar for at registrering skjedde uten at aksjekapitalen var innbetalt. Heller ikke kan det i forhold til konkursboet bli tale om noen ansvarsreduksjon ut fra medvirkningssynspunkter”¹²¹

Retten kom frem til at kreditorinteressen nyter et selvstendig erstatningsrettslig vern, og revisor ble dømt til å betale konkursboet full erstatning. Siden det ikke var grunnlag for identifikasjon kunne ikke konkursboet sies å ha medvirket til skaden ”ved egen skyld”, jf. skadeserstatningsloven § 5-1. Dersom det derimot hadde vært grunnlag for identifikasjon mellom aksjeeierne og konkursboet, ville konkursboet bare kunne tre inn i selskapets krav. Situasjonen hadde da vært den samme som om selskapet var solvent, og omfanget av erstatningen kunne ha blitt redusert på grunn av skadelidtes medvirkning, jf. skadeserstatningsloven § 5-1 nr. 3, jf. nr. 1.

Reiser konkursboet erstatningskrav mot aksjeeierne og revisor, vil revisor og aksjeeierne kunne bli solidarisk ansvarlige for tapet, jf. skadeserstatningsloven § 5-3. Krever konkurs-

¹²¹ Rt 1993 1399 s.1407

boet hele erstatningsbeløpet utbetalt av revisor kan revisor kreve regress av aksjeeierne. Revisor risikerer imidlertid å måtte erstatte hele tapet dersom aksjeeierne ikke er søkegode. Reiser konkursboet bare krav mot revisor og ikke mot aksjeeierne, kan revisor reise særskilt erstatningskrav mot de medvirkende aksjeeierne.

4.6.2.2 Selskapets styre har medvirket til skaden

Når selskapets styre har medvirket til skaden blir spørsmålet om det kan foretas passiv identifikasjon mellom konkursboet og selskapets styre. Spørsmålet er ikke avgjort i lovgivning eller rettspraksis, og det er usikkert hva utfallet av en slik sak vil være.

Gjeldende rett gir uttrykk for at det ikke kan komme konkursboet til skade at aksjeeierne har medvirket til skaden ved egen skyld, jf. Rt. 1993 s. 1399 (Ytternes). Det er usikkert hvorvidt et tilsvarende resonnement kan anvendes når det er selskapets styre og ikke aksjeeier som har medvirket til skaden.

Hovedregelen om beslagsretten, jf. dekningsloven § 2-2, taler for identifikasjon mellom styret og konkursboet. Dersom selskapet ikke hadde hatt krav på full erstatning fra revisor på grunn av styrets handlinger, er dette en ulempe som påføres selskapet som sådan. Hovedregelen tilsier derfor at konkursboet ikke får bedre rett til erstatning fra revisor enn det selskapet hadde.

I vurderingen er det videre viktig å ta i betraktning den sentrale forskjellen mellom selskapets styre og aksjeeiere. Styret er selskapets tillitsmenn og er en del av selskapsledelsen, jf. aksjeloven kapittel 6. Selv om aksjeeierne utøver den øverste myndigheten i selskapet gjennom generalforsamlingen, jf. aksjeloven § 5-1, regnes de ikke som en del av selskapsledelsen. Dette fremgår av lovens kapitteloverskrifter og inndelinger i lovens kapittel 5 om

generalforsamlingen og kapittel 6 om selskapets ledelse.¹²² Styrets posisjon som en del av selskapsledelsen taler for identifikasjon mellom styret og konkursboet.

Hensynet til kreditorene taler på den andre siden for at det ikke kan foretas identifikasjon mellom styret og konkursboet. Tatt i betraktning at revisjonsberetningen er et offentlig dokument som følger årsregnskapet, taler reelle hensyn for at revisor er nærmere å bære tap som følge av klanderverdig revisjon enn kreditorene. I Rt. 2008 s. 996 uttalte retten:

”Når jeg finner grunn til å vektlegge en slik generell preventiv effekt av foretaksstraff, legger jeg særlig vekt på den betydning revisjonen har i det økonomiske liv og i samfunnet for øvrig, og de skadevirkninger sviktende revisjon kan føre til. Årsregnskapet er den viktigste informasjonen et foretak gir til omverdenen om sin økonomiske status. Det danner et vesentlig grunnlag for andres forhold til foretaket, enten det gjelder kredittgivning, investeringer og andre transaksjoner eller det offentliges krav på skatter og avgifter. At revisjonen skjer i samsvar med lovens regler, er derfor av grunnleggende betydning for regnskapets funksjon.”¹²³

Avgjørelsen gjaldt spørsmål om foretaksstraff for et revisjonsfirma, men det er nærliggende å anta at uttalelsen også er relevant på erstatningsrettens område. Viktigheten av at årsregnskapet er i samsvar med lover og forskrifter taler for at konkursboets krav mot revisor ikke skal falle bort på grunn av styrets forhold når revisor ikke har revidert i henhold til sine lovpålagte plikter.

Som vist er det uklart hvilke muligheter konkursboet har til å kreve erstatning fra revisor når selskapets styre har medvirket til skaden.

¹²² Woxholth (2012) s.198

¹²³ Rt 2008 996 pkt.37

4.6.2.3 Boets kreditorer har medvirket til skaden

Når enkeltforfølgende kreditorer er påført et tap, er et aktuelt spørsmål om konkursboet på vegne av kreditorfellesskapet kan fremme enkeltkreditorenes krav mot revisor.

Aksjeloven sier ikke noe om hvem som kan håndheve kreditorenes erstatningskrav. Spørsmålet om hvorvidt et krav kan forfølges av konkursboet på vegne av kreditorene må derfor løses etter konkursrettens regler om boets representasjonsrett.¹²⁴ Formålet med konkursbehandling er å skaffe kreditorene dekning for sine krav, og en konkursbehandling skjer i kreditorenes interesse. I tillegg til å fordele de verdier som tilhører selskapet ved konkurser, har konkursboet i oppgave å forfølge omstøtelseskrav og andre krav som måtte tilkomme kreditorfellesskapet.¹²⁵

Spørsmålet om et konkursbo kan fremme kreditorenes erstatningskrav er behandlet i ulike sammenhenger. Rettspraksis synes å trekke i retning av at konkursboet ikke har en slik mulighet, men svaret er ikke klart. Vurderingen av om boet på vegne av kreditorfellesskapet har rett til å fremme enkeltkreditorenes krav var sentral i Rt. 2008 s. 833. I saken fremmet konkursboet til Finance Credit AS erstatningskrav overfor et av styrets medlemmer. Flertallet kom frem til at det ikke kunne utledes et selvstendig krav for boet ved ansvar etter aksjeloven § 17-1 og at spørsmålet bør overlates til lovgiver.¹²⁶ Mindretallet kom på den annen side frem til at det ikke foreligger noen rasjonell grunn til at et konkursbo ikke skal kunne forfølge krav som tilkommer selskapets kreditor i fellesskap og at det klart må ligge innenfor konkursboets oppgaver å forfølge slike krav.¹²⁷ Etersom revisor anses å være underlagt et strengere ansvar enn styremedlemmer, har ikke avgjørelsen direkte overføringsverdi for revisors erstatningsansvar. De prinsipielle spørsmål som reises må imidlertid også

¹²⁴ Rt 2008 833 pkt.104

¹²⁵ Rt 2008 833 pkt.105

¹²⁶ Rt 2008 833 pkt.84-85

¹²⁷ Rt 2008 833 pkt.105

være relevante der konkursboet reiser sak mot revisor. Avgjørelsen er avsagt under dissens 4:1, men anses likevel å være av stor rettskildemessig betydning.

Dersom det foreligger grunnlag for at et konkursbo kan fremme erstatningskrav på vegne av kreditorene blir spørsmålet hvordan en eventuell vurdering av revisors erstatningsansvar påvirkes av at enkelte av boets kreditorer kan anses for å ha medvirket til skaden. Avgjørelsen beror på om konkursboet kan identifiseres med enkeltkreditorene. Foreligger det ikke grunnlag for identifikasjon må kreditorene på egenhånd forfølge sine krav mot revisor.

Den største saken de senere år der et konkursbo har gått til søksmål mot revisor, er dom avsagt av Oslo tingrett 15. juli 2003 (Finance Credit).¹²⁸ Forretningsideen til Finance Credit-systemet var å forestå fullstendig fakturabehandling for næringsdrivende, herunder å kjøpe fordringer til underkurs for så å inndrive disse. Ved hjelp av manipulerede regnskaper, transaksjoner uten substans og forfalskede bilag fikk selskapene store kreditter i norske og utenlandske banker til tross for at de i realiteten gikk med store tap. Systemet brøt sammen høsten 2002, og revisjonsselskapet ble idømt foretaksstraff mens ansvarlig revisor ble idømt ubetinget fengselsstraff. Selskapets kreditorer var hovedsakelig banker som hadde ytt kreditt til selskapene. Kreditorene hevdet at aktsom revisjon vill e ha forhindret tapene og saksøkte revisor for sitt fulle tap som ble påstått å være kr. 1,4 milliarder.

Før saken kom opp for retten, avsa imidlertid Oslo tingrett 15. juli 2003 dom i en sak anlagt mot revisjonsselskapet av boet i ett av Finance Credit-selskapene, Finance Credit Norge AS. Saken gjaldt revisors bekreftelse av tingsinnskudd i forbindelse med en fusjon av to av gruppens selskaper. Tingsinnskuddet viste seg å være en intern fordring mellom de fusjonerte selskaper uten verdi. Retten kom til at revisor hadde utvist grov uaktsomhet, og revisjonsselskapet ble dømt til å betale full erstatning på omtrent kr. 650 millioner til konkursboet. I sitt forsvar anførte revisjonsselskapet at deres ansvar måtte falle bort eller reduseres

¹²⁸ TOSLO-2003-17426

fordi bankene, som utgjorde majoriteten av boet, hadde bidratt til skaden ved å ha samtykket til og akseptert risikoen ved tingsinnskuddet. Retten kom imidlertid frem til at boet ikke kunne være medansvarlig for skaden fordi det ville innebære en identifikasjon mellom boet og enkeltkreditorerne. Ifølge retten talte verken rettspraksis, juridisk teori eller reelle hensyn for slik identifikasjon. Tingretten bemerket at:

”hensynet til kreditorerne samlet sett under enhver omstendighet taler mot identifikasjon. Selv om enkelte kreditorer skulle være å anse som ansvarlige for de misligheter som er begått, er i antall det alt overveidende flertall av kreditorer uten tilknytning til forholdene omkring tingsinnskuddet. Det taler også mot å gjøre en identifikasjon som rammer kreditorfellesskapet.”¹²⁹

Selv om noen av kreditorerne kunne anses å ha utvist skyld, kom altså retten frem til at konkursboet samlet sett ikke kunne anses å ha medvirket til skaden. I forbindelse med spørsmålet om reduksjon i erstatningen på grunn av boets medvirkning uttalte retten at boet ikke hadde ”opptrådt på en slik måte at det har oppstått tap som kan føre til reduksjon i erstatningen”.¹³⁰ Avgjørelsen medfører at kreditorer som har medvirket til skaden får utbetalt full dividende dersom de saksøker revisor gjennom et konkursbo, altså i et fellesskap med andre kreditorer som ikke har utvist skyld. Revisors ansvar fremstår veldig tydelig i saken. Revisor ble ansvarlig for hele skaden selv om selskapet og aksjeeierne handlet med forsett og flere av bankene medvirket til skaden. Revisjonsselskapet anket tingrettens dom.

Tingrettens avgjørelse er omdiskutert i juridisk teori. Enkelte hevder at spørsmålet om identifikasjon er usikkert, og at de hensyn tingretten anfører ikke nødvendigvis er til hinder for identifikasjon.¹³¹ Dersom kreditorerne hadde blitt identifisert med boet, ville mulighetene for reduksjon eller bortfall av revisors ansvar være større på grunn av bestemmelsene om medvirkning i skadeserstatningsloven § 5-1. Mye taler for at dette hadde vært en god

¹²⁹ TOSLO-2003-17426 pkt.8

¹³⁰ TOSLO 2003-17426 pkt.9

¹³¹ Hjelmeng (2007) s.139

løsning. Ettersom selskapet handlet forsettlig, og flere av kreditorene utviste uaktsomhet i forbindelse med sine kredittytelser kan det synes uforholdsmessig at revisor skal bære hele tapet.

Det kan videre stilles spørsmål ved tingrettens begrunnelse for avgjørelsen. Både aksjeeierne og ledelsen i Finance Credit Norge AS forsøkte bevisst å lure revisor og kreditorer, og medvirket således i høy grad til skaden ved egen skyld. Dersom selskapet var solvent ville revisors ansvar derfor antakeligvis falt helt bort. Konkursboet hadde derfor i utgangspunktet ikke krav på full erstatning, jf. dekningsloven § 2-2. Beslutningen om at kreditorene ikke kan identifiseres med boet innebærer imidlertid at boet får full erstatning og dermed bedre rettigheter enn det selskapet hadde.

Et ytterligere moment er at selskapsinteressen inkluderer både aksjonærinteressen og kreditorinteressen. Aksjeeierne i Finance Credit Norge AS medvirket selv til at skaden ble påført selskapet, men ettersom selskapet var insolvent kunne ikke aksjeeiernes forhold begrunne bortfall av revisors ansvar. Tilsvarende synspunkt ble lagt til grunn i Rt. 1993 s. 1399 (Ytternes), men retten bemerket at dette kunne stilt seg annerledes dersom selskapet var solvent. Ved solvens ville identifikasjon mellom aksjeeieren og selskapet sannsynligvis medføre bortfall av revisors ansvar på grunn av eneaksjeeierens utviste skyld. Det er nærliggende å tro at det kan trekkes en tilsvarende parallell til Finance Credit-saken. Dersom Finance Credit Norge AS hadde vært solvent, ville trolig revisors ansvar bli nedsatt som følge av aksjeeiernes forhold.

Tingrettens beslutning om at konkursboet ikke kan identifiseres med kreditorene medfører som nevnt at kreditorer kan få utbetalt høyere erstatning dersom boet går til sak mot revisor enn dersom kreditor går til sak som en enkeltforfølgende kreditor. Dette kan synes problematisk. Det er imidlertid viktig å ta hensyn til at ikke alle kreditorene i et konkursbo har utvist skyld som tilsier reduksjon i erstatningen. Det at flere av kreditorene er uten tilknytning til skaden taler mot å gjøre en identifikasjon som rammer kreditorfellesskapet.

Dersom alle kreditorer i et konkursbo har utvist skyld, kan det være naturlig å foreta identifikasjon mellom kreditorene og konkursboet. Hensynet til at noen av kreditorene er uten tilknytning til skaden gjør seg da ikke lenger gjeldende, og det ville være aktuelt med en reduksjon av revisors ansvar ut fra medvirkningssynspunkter med grunnlag i skadeserstatningsloven § 5-1. Et aktuelt spørsmål i denne forbindelse er hvor mange av kreditorene som må ha utvist skyld før det kan foreligge grunnlag for identifikasjon, eventuelt hvor stor andel av de samlede krav disse i så fall må representere. Det er usikkert hvorvidt alle kreditorene må ha utvist skyld før at det skal kunne bli tale om identifikasjon, eller om det er tilstrekkelig at den dominerende andel av kreditorene har utvist skyld. Spørsmålet blir satt på spissen dersom alle bortsett fra en kreditor, som utgjør en liten del av kreditorfelleskapet, har utvist skyld. Hvorvidt hensynet til denne ene kreditoren er sterkere enn hensynet til at kreditorene i alt overveiende grad selv har medvirket til skaden, blir avgjørende. Det kan synes lite hensiktsmessig at revisor i et slikt tilfelle skal bære hele tapet. Tatt i betraktning den preventive effekt en regel om at kreditorene kan bli identifisert med konkursboet vil medføre, kan det være vel så nærliggende å foreta identifikasjon i slike tilfeller. Faren for identifikasjon vil gi kreditorene større insentiver til å foreta omfattende undersøkelser og oppfølging av selskapets økonomiske situasjon når de yter lån. Dette vil bidra til redusert risiko for økonomiske skader.

På den annen side taler mye for at kreditorinteressen bør være beskyttet. Det kan synes uforholdsmessig at en kreditor uten tilknytning til de skadevoldende forhold skal få utbetalt lavere dividende på grunn av misligheter begått av en eller flere dominerende kreditorer. Kreditorinteressen nyter et sterkt vern i norsk rett. Til støtte for et slikt synspunkt kan nevnes førstvoterendes uttalelse i Rt. 2008 s. 833. Her kom førstvoterende frem til at boet på vegne av kreditorfelleskapet ikke hadde rett til å fremme enkeltkreditorenes krav hovedsakelig fordi ”Konkursboet og alle kreditorene ikke er ett og det samme”.¹³² Konkursboet anses vanligvis som en enhet som fremmer kreditorenes interesser i fellesskap og det for-

¹³² Rt 2008 833 pkt.84

ligger ikke praksis som skiller mellom de ulike kreditorenes krav på erstatning fra skadevolder.

En mulig løsning kunne være at boet, med grunnlag i rettens konkrete vurdering av kreditorenes medvirkning, utbetaler full dividende til kreditorer som ikke har medvirket til skaden, mens kreditorer som har utvist uaktsomhet får utmålt redusert dividende. Dette vil i praksis medføre en ansvarsdeling mellom revisor og de medvirkende kreditorene. En slik løsning vil være i overensstemmelse med de hensyn som gjør seg gjeldende bak konkurs. Konkursreglene er blant annet basert på den tanke at alle skyldnerens fordringshavere bør bære sin forholdsmessige del av tapet når det ikke er tilstrekkelige midler til å dekke alle kreditorenes tap.¹³³ I Rt. 2008 s. 883 gir mindretallet uttrykk for at skadelidtes forhold kan få betydning ved en eventuell erstatningsutmåling, og at de ulike kreditorenes forhold her kan være forskjellig. Mindretallet uttaler:

”Etter min mening må man når et konkursbo forfølger et erstatningskrav som tilkommer kreditorene i fellesskap, se det slik at det er kreditorenes krav som gjøres gjeldende. Dette innebærer at i den utstrekning en kreditor må sies å ha medvirket, eller hans forhold av andre grunner skiller seg ut, må det tas hensyn til dette. Selv om handlingen etter sin art rammer kreditorene i fellesskap, kan det således tenkes at erstatningskravet ikke fører frem for alle kreditorene, eller at det for noen av kreditorene blir utmålt en redusert erstatning.”¹³⁴

Hvis et konkursbo går til sak på vegne av kreditorene kan det med dette ikke anses utenkelig å foreta en ansvarsdeling mellom revisor og de medvirkende kreditorer.

Utgangspunktet om at konkursboet ikke får bedre rett mot revisor enn det selskapet hadde, kommer særlig godt til uttrykk dersom selskapet i solvent tilstand inngår skadeoppgjør med revisor. Når selskapet er solvent blir kreditorene bundet av selskapets skadeoppgjør og deres krav står tilbake for selskapets krav når de har lidt tap fordi selskapet har lidt tap, jf.

¹³³ Andenæs (2009) s.11

¹³⁴ Rt 2008 833 pkt.106

aksjeloven § 17-6. Dette gjelder uavhengig av om skadeoppgjøret anses å være fornuftig. Et skadeoppgjør forutsetter at det har forligget et erstatningsansvar og at ansvaret og erstatningens størrelse har vært gjenstand for forhandlinger eller søksmål som har resultert i dom, forlik eller avtale.¹³⁵ Det følger av dekningsloven § 2-2 at konkursboet trer inn i selskapets rettsstilling ved konkursen og selskapets skadeoppgjør vil derfor i utgangspunktet være bindende for konkursboet. Dersom skadeoppgjøret kun dekker en meget liten del av den totale skaden kan det tenkes hensyn som taler for at konkursboet ikke blir bundet av oppgjøret. Dette synspunktet forsterkes ytterligere dersom det etter skadeoppgjøret har inntrådt omstendigheter som medfører at oppgjøret anses å være illojalt overfor kreditorene. Slike omstendigheter kan for eksempel være at revisor på beslutningstidspunktet ikke ga fullstendige opplysninger om omfanget av skaden. Det samme gjelder dersom selskapet på dette tidspunktet var insolvent og dermed i realiteten ble drevet for kreditorenes regning. En ugyldighetsinnsigelse mot selskapets skadeoppgjør krever imidlertid hjemmel i lov eller sedvane. Det er uklart hva en slik hjemmel kan være.

Før tingrettens dom av 15. juli 2005 (Finance Credit) kom opp for lagmannsretten, ble det inngått forlik mellom alle saksøkerne og revisjonsselskapet. Dommen fra Oslo tingrett ble opphevet og anken til lagmannsretten ble trukket. Forlikssummen var på omtrent kr. 350 millioner, noe som representerer rundt 25 % av det påståtte tapet.¹³⁶ Vurderingene bak forliket er ikke kjent, men det er nærliggende å anta at en vesentlig grunn til at forliksbeløpet ble såpass lavt, skyldtes kreditorenes forhold. Flere av de dominerende kreditorene kunne anses å ha medvirket til tapet ved egen skyld, for eksempel på grunn av manglende undersøkelser og oppfølging i forbindelse med kredittgivning. Andre årsaker til at forliksbeløpet var såpass lavt kan være at kreditorene var usikre på om tingrettens dom ville bli opprettholdt i lagmannsretten, og fordi kreditorene regnet med at det ville bli foretatt en vesentlig avkortning av erstatningsutmålingen dersom de hadde gått til sak mot revisor som enkelt-

¹³⁵ Aarbakke (2012) s.941

¹³⁶ Gulden (2012) s.365

forfølgende kreditorer.¹³⁷ Ettersom aksjeeierne og ledelsen i Finance Credit Norge AS trolig ikke hadde hatt grunnlag for å reise erstatningskrav mot revisor dersom selskapet var solvent, var det en risiko for at ankeinstansen ville kommet frem til at konkursboet ikke kunne ha bedre rett en selskapet, jf. dekningsloven § 2-2. Ettersom flere av kreditorene kunne anses å ha medvirket til skaden, er det nærliggende å anta at de aktuelle kreditorene var usikre på om de ville få full erstatning ved å fremme særskilt krav mot revisor. Forliket kan oppfattes som mer i overensstemmelse med disse syn enn med avgjørelsen fra Oslo tingrett.

¹³⁷ Gulden (2012)

4.6.3 Skadelidte er en enkeltforfølgende kreditor

Det kan tenkes flere utenforstående tredjepersoner som kan påføres tap som følge av uaktsom revisjon fra revisors side. Dette kan for eksempel være ulike leverandører eller bankforbindelser. I det følgende forutsettes det at revisjonsklienten er konkurs. Når enkeltforfølgende kreditor har medvirket til skaden blir spørsmålet hvilke konsekvenser dette får for kreditorens mulighet til å kreve erstatning fra revisor.

Når både revisor og selskapets styremedlemmer har opptrådt erstatningsbetingende uaktsomt, kan kreditor velge å reise erstatningskrav mot revisor alene, mot styremedlemmene alene eller mot revisor og styremedlemmene sammen. Kreditor sies i slike tilfeller å reise krav mot flere skadevoldere. Grensedragningen mellom revisors ansvar og styremedlemmers ansvar vil da være aktuell. Hvis de har sammenfallende ansvar på området vil begge parter kunne bli holdt ansvarlige og de vil hefte solidarisk for skaden. Vurderingen av erstatningens omfang foretas ut fra en helhetsvurdering med utgangspunkt i skadeserstatningsloven § 5-1.

Et eksempel fra rettspraksis der enkeltforfølgende kreditorer krevde erstatning fra både revisor og styremedlemmer er avgjørelsen avsagt av Borgarting lagmannsrett 22. april 1998 (Investa).¹³⁸ Da kreditorene ga lån hadde de vektlagt andre forhold enn opplysningene som fremgikk av årsregnskapet og årsrapporten. En forutsetning for at kravet til årsakssammenheng skal være oppfylt er at kreditorene har lest selskapets årsregnskap, samt lagt dette til grunn for sin beslutning om å yte selskapet lån. Det kan diskuteres hvorvidt det er en forutsetning at kreditorene har forstått årsregnskapet, men lagmannsretten synes å ha lagt også dette til grunn.

Under forutsetning av at det hadde foreligget adekvat årsakssammenheng mellom de påståtte ansvarsbetingende feil og skaden, og at revisor og styremedlem ble erstatningsan-

¹³⁸ LB-1995-3002

svarlige for skaden, kunne det ha blitt tale om reduksjon av erstatningens omfang dersom de enkeltforfølgende kreditorene selv hadde opptrådt uaktsomt da de ga sine lån, jf. skadeerstatningsloven § 5-1 nr. 1. Dersom kreditorene ved hjelp av enkle kontroller kunne ha skaffet seg en forståelse av hvordan situasjonen i AS Investa virkelig var, kunne dette være grunnlag for avkortning av erstatningen på grunn av skadelidtes medvirkning. Hvor grensen for slike kontroller skal gå er imidlertid vanskelig å fastsette. Mange enkeltforfølgende kreditorer har liten forutsetning for å avdekke de feil i regnskapet som verken revisor eller styremedlemmene i selskapet har oppdaget. Mye taler for at omfanget av de kontroller som kreves kan variere avhengig av kreditorens forutsetninger.

Dersom enkeltforfølgende kreditor på den annen side er en bank eller annen profesjonell kredittgiver som har gitt lån eller kreditt til selskapet, vil det være mer nærliggende å oppstille visse minimumskrav til kontroller som må foretas for at kreditor kan sies å ha handlet forsvarlig. Dersom disse kontrollene ikke er foretatt, kan kreditor risikere å få redusert erstatning som følge av egen medvirkning til skaden. Et tilsvarende resonnement ble lagt til grunn i avgjørelsen inntatt i RG 2008 s. 705 (Sponsor Service, Borgarting lagmannsrett). I saken reiste banken krav om erstatning mot revisjonsselskapet, og som ansvarsgrunnlag ble det anført at revisor ikke hadde avdekket vesentlige regnskapsfeil ved revisjonen av årsregnskapet til Sponsor Service ASA. Lagmannsretten kom frem til at revisjonsselskapet hadde utvist grov uaktsomhet ved revisjonen. Uaktsomheten førte til regnskapsfeil og en betydelig overvurdering av selskapets balanse. Uaktsomheten var av sentral betydning for bankens tap, og banken hevdet at de ikke ville ha tilbudt kreditt til Sponsor Service ASA dersom revisjonen av årsregnskapet hadde vært forsvarlig utført.

Ved vurderingen av om erstatningen kunne settes ned eller falle bort kom retten frem til at banken hadde gjort seg skyldig i brudd på aktsomhetsnormen for banker. Banken hadde ikke foretatt en forsvarlig kredittvurdering av Sponsor Service ASA, og hadde som en konsekvens ikke skaffet seg tilstrekkelig forståelse av virksomheten som skulle finansieres. Bankens mangelfulle undersøkelser førte til at den ikke var klar over den anstrengte likvidi-

teten til Sponsor Service ASA da kreditten ble innvilget. Ved vurderingen av bankens kredittgivning uttalte retten at:

”Forsvarlig kredittgivning kan ikke alene baseres på reviderte årsregnskaper. Banken må innhente supplerende informasjon og foreta selvstendige vurderinger. Dette gjelder i særlig grad der låntaker driver innenfor virksomhetsområder som banken har liten erfaring med og der virksomheten har vært i sterk vekst.”¹³⁹

Retten gir med dette uttrykk for at banken i dette tilfellet hadde et eget ansvar for å skaffe seg tilstrekkelig informasjon om selskapets økonomiske forhold før de ga kreditt. Banken kunne ikke stole på revisors arbeid alene. Omganget av de selvstendige vurderinger avhenger av låntakers virksomhet. En kompleks virksomhet innebærer strengere krav til bankens vurderinger. En forsvarlig kredittvurdering fra bankens side ville i dette tilfellet avverget tapet, og banken ble som en følge av dette ansett for å ha medvirket til skaden ved egen skyld. Banken hadde imidlertid optrådt klart mindre uaktsomt enn det revisor hadde, og erstatningen ble kun redusert med en tredjedel:

”Etter en helhetsvurdering er lagmannsretten kommet frem til at erstatningen bør reduseres med en tredjedel som følge av skadelidtes medvirkning. Ved vurderingen er særlig sett hen til forskjellen i skyldgrad og karakteren av feil på hver side.”¹⁴⁰

Prevensjonshensynet ble også tillagt stor vekt ved avgjørelsen. Kredittgivning er risikofylt, og banker må ifølge lagmannsretten påregne at kredittytelse kan medføre økonomisk tap. Risikoen for å få redusert erstatning, som følge av utilstrekkelige kredittvurderinger, vil i mange tilfeller gi bankene insentiver til å foreta omfattende undersøkelser av potensielle låntakere som de ellers ikke ville ha gjort. Dette vil bidra til å redusere eller hindre mulighetene for tap. Revisjonsklienten anket avgjørelsen til Høyesterett. Anken ble nektet fremmet, og avgjørelsen fra lagmannsretten er derfor rettskraftig.

¹³⁹ RG 2008 705 pkt. ”Medvirkning”

¹⁴⁰ RG 2008 705 pkt. ”Medvirkning”

Ser man denne avgjørelsen i sammenheng med dommen avsagt av Oslo tingrett 15. juli 2003 (Finance Credit) og Rt. 1993 s. 1399 (Ytternes), kan det virke som om revisors ansvar kan bli mindre når skadelidte er en enkeltforfølgende kreditor enn når skadelidte er konkursboet. Dersom en enkeltforfølgende kreditor har medvirket til skaden, vil det i de fleste tilfeller få konsekvenser for erstatningsutmålingen. Inngår derimot kreditoren som en del av konkursboet, vil kreditoren ha mulighet for å få utbetalt en dividende som er høyere enn det beløpet kreditoren hadde fått utbetalt ved å gå til søksmål mot revisor alene. Spørsmålet om det kan foretas identifikasjon mellom kreditorene og boet avgjør utfallet av om kreditor får full erstatning. Det vises i den forbindelse til drøftelsen under punkt 4.6.2.3.

4.7 Betydningen av revisors rapportering for erstatningsansvaret

I det følgende gjøres det rede for hvordan revisors rapportering til revisjonsklientens ledelse og styre påvirker vurderingen av revisors erstatningsansvar.

Dersom revisor har rapportert i henhold til lovens krav vil revisor vanskeligere kunne hevdes å ha forsømt sine plikter. Påpekningene øker notoriteten ved revisors arbeid og bidrar til å styrke revisors tillit utad.¹⁴¹

Innføringen av de skjerpede rapporteringskravene i forbindelse med mottakere av nummererte brev og krav til årlig møte mellom revisor og styret i henholdsvis revisorloven § 5-4 og § 2-3, medfører en klargjøring av grensedragningen mellom revisors og styremedlemmers ansvar. Informasjonen som fremkommer av rapporteringen ansvarliggjør styret for de aktuelle svakheter og mangler, og styret må gjennomføre tiltak for å unngå et eventuelt erstatningskrav etter aksjeloven § 17-1. Revisjonspliktige selskaper plikter å oppbevare revisors nummererte brev i ti år etter regnskapsårets slutt, jf. lov om bokføring 19. november 2004 nr. 73 (bokføringsloven) § 13 annet ledd, jf. første ledd nr. 4. Arkiveringen gjør at det vanskelig kan settes lit til eventuelle påberopelser om uvitenhet fra styret.

Lovendringen bidrar videre til å sikre en bevisstgjøring av styret om bekymringsverdige forhold i selskapet. Revisor har ofte et bedre utgangspunkt for å oppdage feil og mangler ved årsregnskapet enn det styremedlemmene har. Ved å forsikre seg om at de nummererte brevene kommer frem til styret, vil mulige økonomiske skader lettere bli forhindret. Som en ytterligere konsekvens reduseres også styremedlemmenes mulighet for å bli stilt erstatningsmessig ansvarlig dersom de retter opp de svakhetene revisor har påpekt.

En uklar situasjon som kan oppstå er hvorvidt nummererte brev kun skal sendes til styrets leder, eller om det samtidig skal sendes kopi til samtlige styremedlemmer, jf. revisorloven

¹⁴¹ Ot.prp.nr 75 (1997-1998) s.39

§ 5-4. Hvis revisor kun sender brev til styreleder i saker der revisor skulle ha sendt brev til samtlige av styrets medlemmer, vil revisor lett kunne hevdes å ha opptrådt uaktsomt. Ofte vil feil og mangler revisor er forpliktet til å påberope etter revisorloven § 5-2 fjerde ledd, kunne lede til ansvar for styrets ledelse. Dette gjelder særlig forhold nevnt i revisorloven § 5-2 fjerde ledd nr. 1 og nr. 2.¹⁴² Når det gjelder revisors plikt til å påpeke forhold som ”kan” medføre ansvar for medlem av styret, bedriftsforsamlingen, representantskapet eller daglig leder, fremgår det av bestemmelsens ordlyd at revisor ikke har noen selvstendig undersøkelsesplikt, jf. revisorloven § 5-2 fjerde ledd nr. 4.¹⁴³

Unnlater revisor å sende brev til samtlige styremedlemmer om forhold som han forsto eller burde forstå kunne lede til ansvar for medlemmer av styret, vil revisor kunne anses for å ha brutt rapporteringsplikten. Det er også viktig at revisor foretar oppfølging og treffer nødvendige tiltak dersom ledelsen ikke etterkommer de forhold som er påpekt. For å unngå ansvar bør revisor i uklare situasjoner rapportere til samtlige styremedlemmer.

¹⁴² Prop.117L (2009-2010) s.117

¹⁴³ Ot.prp.nr 75 (1997-1998) s.39

4.8 Skadelidte saksøker revisor med grunnlag i aksjeloven § 2-19

For feil ved bekreftelse av kapitalinnskudd kan revisor bli ansvarlig på objektivt grunnlag etter aksjeloven § 2-19, og etter revisorloven § 8-1 om uaktsomhetsansvar. Aksjeloven § 2-19 oppstiller et strengt ansvar for revisors bekreftelse av innmeldte og bekreftede aksjeinnskudd ved registrering av et selskap i Foretaksregisteret. Revisor pålegges en type garanti-ansvar som medfører at revisor kan pådra seg ansvar uavhengig av om han er å bebreide, og uten krav om økonomisk skade eller årsakssammenheng.¹⁴⁴ Revisors ansvar etter aksjeloven § 2-19 er således ikke et erstatningsansvar i tradisjonell forstand, og anses derfor å falle utenfor erstatningsrettens område. Bestemmelsen må ses i sammenheng med aksjeloven § 2-18 annet ledd, tredje punktum om at revisor, før selskapet meldes til Foretaksregisteret, skal avgi bekreftelse på at aksjeinnskudd er ytet fullt ut. Hovedhensynet bak regelen er at tredjemann skal kunne stole på at den aksjekapital som er registrert tegnet og innbetalt i Foretaksregisteret er korrekt.¹⁴⁵ Ansvarer omfatter kontantinnskudd og mottatt tingsinnskudd, som helt eller delvis mangler. Feilaktig verdsetting av tingsinnskudd omfattes derimot ikke, jf. aksjeloven § 2-19 annet ledd. Slike mangler reguleres av det alminnelige uaktsomhetsansvaret i revisorloven § 8-1.

Bestemmelsen har ingen paralleller til aksjeloven av 1976 §§ 15-1 og 15-2, som baserte revisors erstatningsansvar for slike mangler på det alminnelige uaktsomhetsansvaret. Innføringen av aksjeloven § 2-19 medførte dermed en skjerpelse av revisors ansvar. Bestemmelsen har imidlertid enkelte likheter med aksjeloven av 1957 § 27, og innebærer derfor ikke noe helt nytt.¹⁴⁶ Aksjeloven § 2-19 reiser en rekke fortolkningsspørsmål som foreløpig ikke er blitt avklart gjennom rettspraksis, blant annet spørsmålet om medvirkning kan påberopes av revisor.¹⁴⁷ I dom avsagt av Oslo tingrett 15. juli 2005 (Finance Credit) var ett av spørs-

¹⁴⁴ Rt. 2009 1032 pkt.42

¹⁴⁵ Rt. 2009 1032 pkt.34

¹⁴⁶ NOU 1996:3 s.112

¹⁴⁷ Hirsch (2006) pkt.2

målene i saken om et manglende tingsinnskudd, som var å betrakte som en virksomhetsoverdragelse, var omfattet av mangelsvurderingen etter § 2-19 første ledd eller av verdsettelsesspørsmålet etter § 2-19 annet ledd. Det forholdet at tingsinnskudd i form av virksomhetsoverdragelse ofte krever omfattende undersøkelser for å fastslå dets eksistens talte mot et objektivt ansvar. Retten kom frem til at det dreide seg om et spørsmål om verdsettelse av tingsinnskuddet, og revisors ansvar ble avgjort på grunnlag av uaktsomhetsansvar etter revisorloven § 8-1. Spørsmålet om skadelidtes medvirkning ble derfor behandlet med det utgangspunkt.

Ettersom innføringen av aksjeloven § 2-19 medførte en skjerpelse av revisors ansvar, er det nærliggende å anta at det etter gjeldende aksjelov er blitt vanskeligere å forsvare en reduksjon av revisors ansvar på grunn av skadelidtes forhold i slike saker. Ettersom ansvar etter aksjeloven § 2-19 heller ikke er et erstatningskrav i tradisjonell forstand kan det neppe bli tale om reduksjon av erstatningsbeløpet ut fra synspunkter om skadelidtes medvirkning.¹⁴⁸ Ansvar etter aksjeloven § 2-19 er ment å være strengt, og en av årsakene til det er at revisor ved enkle kontrollhandlinger kan forvise seg om at aksjeinnskuddet er mottatt av selskapet før dette bekreftes i meldingen til Foretaksregisteret.¹⁴⁹ Det strenge ansvaret medfører at revisor risikerer å være ansvarlig for deler av et tap som skyldes revisjonsklientens uredelige handlinger. Dersom selskapets aksjeeiere bevisst foretar aksjeinnskudd til selskapet som er uten verdi vil revisor bli ansvarlig for en andel av dette. Bestemmelsen er et eksempel på at kreditorene er underlagt et sterkt erstatningsmessig vern for skade knyttet til manglende aksjeinnskudd som er bekreftet innbetalt.

Skulle revisor blir idømt ansvar kan revisor kreve regress fra revisjonsklientens styremedlemmer. Revisor og styrets medlemmer er solidarisk ansvarlig for det som måtte mangle av aksjeinnskudd, jf. aksjeloven § 2-19 første ledd. Det er usikkert hvorvidt beløpet skal for-

¹⁴⁸ Hirsch (2004) pkt.4

¹⁴⁹ NOU 1996:3 s.113

deles mellom styret og revisor med like store deler, eller om beløpet fordeles på antall hoder. Dersom noen av de ansvarlige har vært mer involvert enn de andre, bør dette kunne få betydning for regressomgangen. Ifølge skadeserstatningsloven § 5-3 annet ledd kan fordelingen av erstatningen avgjøres under hensyn til ansvarsgrunnlaget og forholdene ellers. Selv om ansvaret etter aksjeloven § 2-19 ikke er et erstatningsansvar i tradisjonell forstand er det nærliggende å anta at et lignende fordelingssynspunkt kan gjøres gjeldende også her.

5 Konklusjon

Som det fremgår av oppgaven er spørsmålene som oppstår i forbindelse med omfanget av revisors erstatningsansvar svært aktuelle. Relativt lite rettspraksis på området innebærer at rettstilstanden rundt flere av de problemstillingene som er reist i oppgaven er uklar. Økningen av til dels store erstatningssøksmål mot revisorer i Norge gjør det nødvendig med en klargjøring av reglene for hvordan skadelidtes forhold innvirker på revisors erstatningsansvar. Dette vil bidra til en presisering av grensdragningen mellom ansvaret til de ulike berørte partene. Særlig aktuell i dette henseende er grensdragningen mellom revisors ansvar og styremedlemmers ansvar. Det samme gjelder revisors forhold til kreditorene ved konkurs.

Risikoen for å pådra seg store erstatningssøksmål kan medføre at revisor blir tilbakeholden med å påta seg omfattende revisjonsoppdrag. Etter at revisjonsselskapet Arthur Andersen & Co gikk i oppløsning i kjølvannet av konkursen i energiselskapet Enron i USA i 2001, er det i dag kun fire store revisjonsselskaper gjenværende i Norge. For å sikre konkurranse i markedet er det viktig å forebygge lignende hendelser. En måte å forebygge dette på er å klargjøre reglene som omhandler revisors erstatningsansvar som følge av skadelidtes forhold.

6 Litteraturliste

LITTERATUR

Aarum, Kristin Normann *Styremedlemmers erstatningsansvar i aksjeselskaper*. Oslo, 1994.

Aksjeloven og allmennaksjeloven kommentarutgave. Aarbakke, Magnus ... [et al.]. 3. utg. Oslo, 2012.

Andenæs, Mads Henry *Konkurs*. 3. utg. Oslo, 2009

Askeland, Bjarte *Erstatningsrettslig identifikasjon*. Oslo, 2002.

Bergsåker, Trygve *Lærebok i pengekravsrett – Tilpasset privatrett grunnfag ved Universitetet i Oslo*. 2. utg. Oslo 2001.

Cordt-Hansen, Hans, Henning Alme Siebke og Espen Knudsen *Revisorloven med kommentarer*. 4. utg. Oslo, 2010.

Den Norske Revisorforeningen *ISA på Norsk, Internasjonale standarder for revisjon og kvalitetskontroll*. Oslo, 2010.

Engstrøm, Bjørn *Skadeserstatningsloven med kommentarer*. Oslo, 2010.

Gulden, Bror Petter *Den eksterne revisor*. 8. utg. Oslo, 2012.

Hagstrøm, Viggo *Obligasjonsrett*. 1. utg. Oslo, 2003

Hjelmeng, Erling *Revisors erstatningsansvar*. Bergen, 2007.

Kjønstad, Asbjørn *Erstatningsretten i utvikling*. Oslo, 2003.

Lødrup, Peter *Lærebok i erstatningsrett*. 4. utg. Oslo, 1999.

Norsk domssamling om revisors erstatningsansvar. Redigert av Terje Grønn, Erik Hirsch og Pål Knutzen. Oslo, 1996.

Woxholth, Geir *Selskapsrett*. 4. utg. Oslo, 2012.

ARTIKLER

TIDSSKRIFTSARTIKLER

Hirsch, Erik v. *Revisors erstatningsansvar – ny høyesterettsdom*. I: Revisjon og Regnskap. 2002, utgave. 4.

Hirsch, Erik v. *Revisors ansvar for avdekking av misligheter*. I: Revisjon og Regnskap. 2004, utgave 7.

Hirsch, Erik v. *Har revisor objektivt ansvar for overkurs?* I: Revisjon og Regnskap. 2006, utgave 5.

LOVER

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

1984 Lov om gjeldsforhandling og konkurs (konkursloven) av 8. juni 1984 nr. 58

1984 Lov om fordringshavernes dekningsrett (dekningsloven) av 8. juni 1984 nr. 59

- 1997 Lov om aksjeselskaper (aksjeloven) av 13. juni 1997 nr. 44
- 1997 Lov om allmennaksjeselskaper (allmennaksjeloven) av 13. juni 1997 nr. 45
- 1998 Lov om årsregnskap (regnskapsloven) av 17. juli 1998 nr. 56
- 1999 Lov om revisjon og revisorer (revisorloven) av 15. januar 1999 nr. 2
- 2004 Lov om bokføring (bokføringsloven) av 19. november 2004 nr. 73
- 2005 Lov om mekling og rettergang i sivile tvister (tvisteloven) av 17. juni 2005 nr. 90

DOMMER

PUBLISERTE DOMMER

Rt 1991 835

Rt 1992 453

Rt 1993 20

Rt 1993 987

Rt 1993 1399

Rt 1994 1430

Rt 1995 1303

Rt 2002 286

Rt 2003 400

Rt 2003 969

Rt 2008 833

Rt 2008 996

HR-2008-1102-U

Rt 2009 1032

Rt 2011 562

PUBLISERTE UNDERRETTSDOMMER

LB-1995-3002

LB-2007-24226

RG 1966 644 (Eidsivating)

RG 1991 956 (Trondenes herredsrett)

RG 2003 425 (Oslo tingrett)

RG 2007 1625 (Gulating)

RG 2008 705 (Borgarting)

TOSLO-2003-17426

TOOSLO-2004-27635

FORARBEIDER

NOU

NOU 1977:33 Om endringer i erstatningsloven

NOU 1992:29 Lov om aksjeselskaper

NOU 1996:3 Ny aksjelovgivning

NOU 1997:9 Om revisjon og revisorer

NOU 2008:16 Om foretaksstyring og tiltak mot manipulering av finansiell informasjon

BETENKINGER (NOU FØR 1972)

Innstilling til lov om aksjeselskaper. Bergen 1970

ODELSTINGSPROPOSISJONER

Ot.prp.nr 75 (1983-1984) Erstatningslovgivningen (ansvar for dyr, regress, lemping mm og endringer i bilansvarslova) (endringslov)

Ot.prp.nr 48 (1965-1966) Om lov om skadeserstatning i visse forhold

Ot.prp.nr 23 (1996-1997) Om lov om aksjeselskaper (aksjeloven) og lov om allmennaksjeselskaper (allmennaksjeloven)

Ot.prp.nr 75 (1997-1998) Om lov om revisjon og revisorer (revisorloven)

Ot.prp.nr 55 (2005-2006) Aksjelovgivningen mv. (endringslov)

Prop. 117 L (2009-2010) Endringer i regnskapsloven og enkelte andre lover (foretaksstyring og tiltak mot manipulering av finansiell informasjon)

INNSTILLINGER TIL ODELSTINGET

Innst.O. nr 25 (1998-1999) Innstilling fra finanskomiteen om lov om revisjon og revisorer (revisorloven)

INTERNASJONALE REVISJONSSTANDARDER

International Standard on Auditing 240	Revisors oppgaver med og plikter til å vurdere misligheter ved revisjon av regnskaper
International Standard on Auditing 250	Vurdering av lover og forskrifter ved revisjon av regnskaper
International Standard on Auditing 320	Vesentlighet ved planlegging og gjennomføring av en revisjon

INTERNASJONALE RETTSKILDER

Civil liability study A study on systems of civil liability of statutory auditors in the context of a Single Market for auditing services in the European Union, 15. januar 2001, Europakommisjonen

PERSONLIG MEDDELELSE

Gulden, Bror Petter. Møte. 07. november 2012.

Hirsch, Erik v. Møte. 15. november 2012.

KURSDOKUMENTASJON

Madsen, Leif Petter og Helge A. Østvold. *Styrets plikter ved svak egenkapital, asl/asal § 3-4 og § 3-5*. Det årlige Stavangerkurset i selskapsrett, 06.11.2009, Wikborg Rein.