# Erstatningsansvar for revisor

# Høyesterett uttaler i en nylig dom at et revisjonsoppdrag ikke bare er etterkontroll av et regnskap revisjonsklienten allerede har fastsatt, men et løpende arbeid gjennom regnskapsåret med blant annet kontroll og eventuell korreksjon av posteringer som kan slå direkte eller indirekte inn i årsregnskapet.

# Revisor plikter å påpeke visse forhold overfor ledelsen, jf. revisorl.[§.5-2, 4.ledd](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#5-2)[http://www.konkursradet.no/gfx/out_link.png](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#5-2). Dette skal skje skriftlig i form av nummererte brev, jf. revisorl. [§5-2, 4.ledd](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#5-2)[http://www.konkursradet.no/gfx/out_link.png](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#5-2) sammenholdt med [§5-4](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#5-4)[http://www.konkursradet.no/gfx/out_link.png](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#5-4). Bakgrunnen for dette er at ligningsmyndighetene har innsynsrett i denne type dokumentasjon.[[54]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/#_ftn54) De forholdene som skal påpekes er nærmere angitt i revisorl. [§5-2, 4.ledd pkt.1-6](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#5-2)

**Det som står uthevet med gul tekst , første gang på side 12 til 17 og 29 til 32 samt sidene 44 og 45 er det jeg først har valgt å konsentrere meg om idag. Det andre må jeg vel forsøke å gå igjennom etterhvert og i de nærmeste måneder eller år. Men denne fremstilling av Moseidjord er et interessant dokument.**

**En fremstilling av culpanormen Av Stud. jur Elin Moseidjord.** Opprettet 21.05.02.

**Det som står i kursiv (skråskrift) er kommentarer fra Nils Pettersen og er ikke endel av dokumentet «erstatningsansvar for revisor» av E. Moseidjord.**

*Sjekk denne link:*

*http://www.studenttorget.no/index.php?show=6006&expand=4631,5192,5980,6006&artikkelid=7204*

*Omtrent halvparten av et arbeidsår er jeg på besøk ute hos***klienter***, og resten av tiden er jeg på****..***[*http://www.nkrf.no/filarkiv/File/Kurs\_og\_konferansepdf-er/Nasj-fagkonf-2012/1-Birkeland.pdf*](http://www.nkrf.no/filarkiv/File/Kurs_og_konferansepdf-er/Nasj-fagkonf-2012/1-Birkeland.pdf)

*På google prøver jeg disse søkeord først.*

*«revisor aktsom kredittilsynet» som søkeord må sjekkes. Andre søkeord er:*

*«revisor oppdragsavtale kredittilsynet». Men først bruker jeg søkeordene:*

*«revisors rekruttering for klient» som var søkeordene på google 26.1.2013. Disse søkeord gav følgende resultat:*

[*http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/#432*](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/#432)

# Erstatningsansvar for revisor

**En fremstilling av culpanormen Av Stud. jur Elin Moseidjord.** Opprettet 21.05.02

Det som står i gul tekst er tatt fra avsnitt som jeg gjennomgår først, og jeg søker hjelp til å finne viktig  [[Skriv ut](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/?version=print) Skriv ut](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/?version=print)

[Fagstoff](http://www.konkursradet.no/Artikler/) > [Studentoppgaver](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/) > Erstatningsansvar for revisor

Oppdatert av Konkursrådet 30.11.2010

**Innholdsliste:**

[**1 INNLEDNING**](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/#1)  
[**1.1 Presentasjon og avgrensning av oppgaven**](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/#11)  
[**1.2 Rettskildene**](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/#12)  
[**1.3 Den videre fremstilling**](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/#13)  
  
[**2 UTFØRELSEN AV REVISJONEN**](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/#2)  
  
[**3 RETTSPOLITISKE BETRAKTNINGER**](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/#3)  
[**3.1 Formålet med revisjonen**](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/#31)  
[**3.2 Hensynene bak revisors erstatningsansvar**](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/#32)  
  
[**4 GENERELT OM ANSVAR FOR REVISOR**](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/#4)  
[**4.1 Betydningen av at revisors ansvar er et profesjonsansvar**](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/#41)  
[**4.2 Skal revisors ansvar karakteriseres som et ansvar i eller utenfor kontraktsforhold?**](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/#42)  
[**4.3 Revisors meddelelse til klient og tredjemann**](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/#43)  
[4.3.1 Revisjonsberetningen](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/#431)  
[4.3.2 Nummererte brev](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/#432)  
[**4.4 Ren formuesskade – innvirkningen på culpaskjønnet**](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/#44)  
  
[**5 CULPA-ANSVARET**](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/#5)  
[**5.1 Hjemmelen for erstatningsansvar**](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/#51)  
[5.1.1 Revisorl.§8-1](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/#511)  
[**5.2 Fastleggingen av culpa-normen – generelle utgangspunkter**](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/#52)  
[5.2.1 Utformingen av culpa-normen](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/#521)  
[5.2.2 Revisors subjektive forhold](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/#522)  
[5.2.3 Tidspunktet for aktsomhetsvurderingen](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/#523)  
[**5.3 Nærmere om innholdet av culpanormen**](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/#53)  
[5.3.1 God revisjonsskikk](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/#531)  
[5.3.2 Handling i strid med normer gitt ved lov eller forskrift](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/#532)  
[5.3.3 Skadeevnen](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/#533)  
[5.3.4 Handlingsalternativer – muligheten for å avverge skaden](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/#534)  
[5.3.5 Skadeevnen må ha vært synbar eller påregnelig](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/#535)  
[5.3.6 Krav til revisors kunnskap](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/#536)  
[5.3.7 Skadelidtes forhold –innflytelsen på aktsomhetsvurderingen](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/#537)  
[5.3.8 Vederlaget](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/#538)  
[5.3.9 Plikt til å begrunne sine valg – krav til dokumentasjon](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/#539)  
  
[**6 KONKLUSJON**](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/#6)  
  
[**7 LITTERATURLISTE**](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/#7)  
[7.1 Andre kilder](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/#71)

.........................................................................................................................

1. Innledning

1.1. Presentasjon og avgrensning av oppgaven

De fleste foretak er regnskapspliktige, jf. regnskapsl.[§1-2, 1. ledd](http://www.lovdata.no/all/hl-19980717-056.html#1-2)[http://www.konkursradet.no/gfx/out_link.png](http://www.lovdata.no/all/hl-19980717-056.html#1-2), og plikter å utarbeide årsregnskap og årsberetning, jf. regnskapsl.[§3-1](http://www.lovdata.no/all/hl-19980717-056.html#3-1)[http://www.konkursradet.no/gfx/out_link.png](http://www.lovdata.no/all/hl-19980717-056.html#3-1). Alle som er regnskapspliktige etter regnskapsl.[§1-2, 1. ledd](http://www.lovdata.no/all/hl-19980717-056.html#1-2)[http://www.konkursradet.no/gfx/out_link.png](http://www.lovdata.no/all/hl-19980717-056.html#1-2)har i utgangspunktet plikt til å påse at årsregnskapet revideres av en registrert eller statsautorisert revisor, med mindre annet er bestemt i eller i medhold av lov, jf. revisorl.[§2-1](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#2-1)[http://www.konkursradet.no/gfx/out_link.png](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#2-1).

Revisors primære oppgave er revisjon av årsregnskapet, men han kan også utføre rådgivning og/eller andre tjenester. Revisor kan påføre både klient og tredjemann tap uaktsomt eller forsettlig under utførelsen av sitt arbeide. Med tredjemann menes andre brukere av årsregnskapet enn klienten. Dette kan eksempelvis være kreditorer, ansatte, investorer eller skattemyndigheter. Det uaktsomme forholdet kan lede til sanksjoner som straff, tilbakekallelse av retten til å virke som revisor, disiplinærsanksjoner og erstatningsansvar.

Tema for oppgaven er revisors erstatningsansvar for uaktsom utførelse av den lovbestemte revisjon. For at revisor skal bli erstatningsansvarlig må flere vilkår foreligge. For det første må revisor ha forvoldt en erstatningsmessig skade. Videre må det være adekvat årsakssammenheng mellom handlingen/ unnlatelsen og tapet. I tillegg må det foreligge et ansvarsgrunnlag. Formålet med oppgaven er å fremstilleansvarsgrunnlaget ved spørsmålet om revisor har opptrådt erstatningsbetingende. En drøftelse av de øvrige erstatningsbetingelser faller utenfor oppgaven.

Med ”lovbestemt revisjon” sikter jeg til revisjonens innhold slik det er definert i revisorl.[§5-1](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#5-1)[http://www.konkursradet.no/gfx/out_link.png](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#5-1), jf. [§1-1, 2.ledd](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#1-1)[http://www.konkursradet.no/gfx/out_link.png](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#1-1). Etter denne bestemmelsen skal revisor for det første vurdere om **årsregnskapet** er utarbeidet og fastsatt i samsvar med lov og forskrifter, og om den revisjonspliktiges ledelse har oppfylt sin plikt til å sørge for ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon i samsvar med lov og forskrifter, jf. revisor.[§5-1, 1.ledd](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#5-1)[http://www.konkursradet.no/gfx/out_link.png](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#5-1), 1.pkt. Videre skal revisor vurdere om opplysninger i **årsberetningen** om årsregnskapet, forutsetningen om fortsatt drift og forslag til anvendelse av overskudd eller dekning av tap, er i samsvar med lov og forskrifter, og om opplysningene er konsistent med årsregnskapet, jf. revisorl.[§5-1, 1.ledd, 2. pkt](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#5-1)[http://www.konkursradet.no/gfx/out_link.png](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#5-1). Etter den tidligere regnskapsloven[[1]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn1" \t "_self) var årsberetningen definert som en del av ”årsoppgjøret”. Regnskapsloven av 17. juli 1998 nr. 56 skiller mellom årsregnskap og årsberetning, jf. regnskl. [kap. 3](http://www.lovdata.no/all/hl-19980717-056.html#map003)[http://www.konkursradet.no/gfx/out_link.png](http://www.lovdata.no/all/hl-19980717-056.html#map003). Konsekvensen er at revisors vurdering av årsberetningen er inntatt som et eget punkt i revisorlovens angivelse av revisjonens innhold, jf. revisorl.[§5-1, 1.ledd, 2.pkt](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#5-1)[http://www.konkursradet.no/gfx/out_link.png](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#5-1).

Innholdet av den lovbestemte revisjon består videre i at revisor skal se etter at den revisjonspliktige har ordnet formuesforvaltningen på en betryggende måte og med forsvarlig kontroll, jf. revisorl.[§5-1, 2.ledd](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#5-1)[http://www.konkursradet.no/gfx/out_link.png](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#5-1). Gjennom revisjonen skal revisor bidra til å forebygge og avdekke misligheter og feil, jf. revisorl.[§5-1, 3.ledd](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#5-1)[http://www.konkursradet.no/gfx/out_link.png](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#5-1).

1.2. Rettskildene

Utgangspunktet for en fremstilling av revisors erstatningsansvar er lov av 15. januar 1999 nr. 2 om revisjon og revisorer (revisorloven) [§8-1](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#8-1)[http://www.konkursradet.no/gfx/out_link.png](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#8-1), der det fremgår at revisor plikter å erstatte skade som han forsettlig eller uaktsomt har voldt under utførelsen av sitt oppdrag. Revisorlovens [kapittel 5](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#map005)[http://www.konkursradet.no/gfx/out_link.png](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#map005) regulerer revisors oppgaver og plikter ved revisjon av årsregnskap. Andre lovpålagte oppgaver for den valgte revisor følger eksempelvis av bestemmelsene i aksjeloven om ulike bekreftelser fra revisor til generalforsamlingen eller foretaksregisteret på egenkapitaltransaksjoner og uttalelser om informasjon i prospekter.[[2]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn2" \t "_self) Disse oppgavene er ikke revisors primæroppgave, og et eventuelt ansvar for revisor for uaktsomhet under utførelsen av slike oppdrag vil ikke bli behandlet her. Ansvar for særattestasjoner er et eget ansvarsområde.[[3]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn3" \t "_self)

Det konkrete innhold av ansvaret og aktsomhetsnormen må fastlegges ved anvendelse av de øvrige rettskildefaktorer. De relevante forarbeidene til revisorloven består av NOU 1997:9 Om revisjon og revisorer og Ot.prp. nr. 75 (1997-98) Om lov om revisjon og revisorer (revisorloven). Revisorloven er relativt ny og erstatter lov av 14.mars 1964 nr.2 om revisjon og revisorer, men når det gjelder erstatningsansvaret var det ikke meningen å gjøre noen endringer i rettstilstanden.[[4]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn4" \t "_self) Følgelig er forarbeidene ikke bare til den gjeldende revisorlov relevante, men også forarbeider og etterarbeider til den forrige loven og endringer til denne. De viktigste i denne forbindelse er NOU 1985:36 Revisors plikter og ansvar overfor det offentlige og Innstilling fra Revisorlovkomitéen av 1953: Motiver og utkast til lov om revisjon og revisorer.

Erstatningskrav mot revisor ender sjelden i retten; forlik fremstår ofte som den beste løsning. En årsak er at revisor er spesielt sårbar for negativ publisitet. Bransjen bygger sitt omdømme på kvalitet og stabilitet, og er avhengig av å virke tillitsvekkende. Negativ omtale kan forårsake nedgang i klientmassen, problemer med å få nye klienter, eller med å rekruttere dyktige medarbeidere.[[5]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn5" \t "_self) Det foreligger kun én høyesterettsdom (Rt. 1957 s.607) som omhandler revisors erstatningsansvar for uaktsom revisjon av årsregnskap. I tillegg er en del underrettspraksis. Den rettskildemessige betydning av underrettspraksis er omdiskutert.[[6]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn6" \t "_self) Det er på det rene at lagmannsretts- og byrettsdommer ikke har samme vekt som høyesterettsdommer. Saksbehandlingen er ikke like betryggende som i Høyesterett [[7]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn7" \t "_self)(det er bl.a færre dommere), og det er tilfeldig hva som publiseres. [[8]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn8" \t "_self) Videre legger Høyesterett selv sjelden vekt på avgjørelser fra lavere instanser.[[9]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn9" \t "_self) Mangelen på høyesterettspraksis er på den annen side et argument for å tillegge underrettsdommer betydning. I tillegg har etableringen av Lovdata gjort underrettspraksis mer tilgjengelig, hvilket kan være et argument for å tillegge den større vekt. Noen av disse dommene er også blitt påberopt i juridisk teori, og dette er en faktor som kan være med på å øke deres innflytelse.[[10]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn10" \t "_self)

Jeg tillegger dommene liten vekt når det gjelder den konkrete bedømmelsen av hva som er uaktsomt. En grunn er at revisorfaget er i stadig utvikling. Synet på hva som er god revisjonsskikk endres. Dommene kan imidlertid ha argumentasjonsverdi, og si noe om hvilke momenter som generelt sett er relevante å legge vekt på i culpavurderingen. Underrettspraksis kan derfor ha en viss rettskildemessig betydning.

Den tidligere aksjeloven hadde en bestemmelse om revisors ansvar (§15-2, jf. §15-1), og kilder knyttet til denne bestemmelsen vil derfor kunne være relevante. Innstilling til lov om aksjeselskaper 1970 inneholder eksempelvis uttalelser om innholdet av god revisjonsskikk.[[11]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn11" \t "_self)

Et sentralt begrep i revisorloven er den rettslige standarden ”god revisjonsskikk”, jf. revisorl.[§5-2, 2.ledd](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#5-2)[http://www.konkursradet.no/gfx/out_link.png](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#5-2). Begrepet er av stor betydning for fastleggelsen av aktsomhetsnormen. De rettslige standardene forutsettes å være dynamiske. I forarbeidene[[12]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn12" \t "_self) til lov av 14. mars 1964 nr. 2 om revisjon og revisorer og i forarbeidene[[13]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn13" \t "_self) til lov av 4. juni 1976 nr. 59 om aksjeselskaper ble det i tilknytning til begrepet ”god revisjonsskikk” vist til de normer for revisjon som revisorene som yrkesgruppe hadde og i fremtiden ville utvikle. På bakgrunn av oppfordringen fra lovgiver om å utvikle begrepet ”god revisjonsskikk” utarbeidet NSRF (Norges statsautoriserte revisorers forening; nå Den norske Revisorforening) en rekke anbefalinger og normer som var retningsgivende for revisors arbeide.[[14]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn14" \t "_self) Disse er nå erstattet med et sett ”Standarder for revisjon og beslektede tjenester” (RS-er) som er inntatt i Revisors håndbok. Formålet med revisjonsstandardene er å bidra til å gi ”god revisjonsskikk” et innhold som er i samsvar med den oppfatningen som til enhver tid er alminnelig blant dyktige og ansvarsbevisste utøvere av revisjonsyrket.[[15]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn15" \t "_self) Standardene er relevante momenter ved fastsettelsen av innholdet i ”god revisjonsskikk”. Ettersom de norske standardene bygger på internasjonale revisjonsstandarder kan det i tilfeller der den norske standarden er taus, også være relevant å se hen til disse.

For øvrig vil også annen utenlandsk rett kunne være relevant. Dansk revisjonsrett er svært lik norsk, og de danske standardene er også utarbeidet på grunnlag av internasjonale revisjonsstandarder. Dansk rettspraksis og teori er derfor relevante rettskildefaktorer, og kan være inspirasjonskilde der norsk rett er taus.

I henhold til rettspraksis er bransjepraksis en relevant rettskildefaktor. Spørsmålet er om det lovbestemte kravet god revisjonsskikk, fører til at revisorbransjens praksis har større vekt enn vanlig. Loven krever at revisor skal opptre i samsvar med god revisjonsskikk. En slik rettslig standard har en dobbelt oppgave.[[16]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn16" \t "_self)For det første representerer den en avveiningsmarkør; den angir skjønnstemaet. For det annet forsyner den også avveiningsmarkøren med en bestemt type hovedretningslinje. Hensynet til ”skikk” på området står nemlig sentralt i avveiningen. Man må derfor anta at bransjepraksis, god revisjonsskikk, har større vekt enn vanlig i juridisk metode. Lovgiver har ”løftet” bransjepraksis opp på ”rangstigen”. Som jeg senere vil vise,[[17]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn17" \t "_self) er bransjepraksis ikke avgjørende for hva som er god revisjonsskikk; domstolene har også anledning til å foreta en godhetsvurdering. Man kan derfor ikke si at bransjepraksis er løftet opp til lovs vekt, men det er en rettskildefaktor som må veie tungt.

Reelle hensyn spiller en stor rolle ved utformingen av culpaansvaret. Et sentralt hensyn er hensynet til næringslivets interesse i å kunne stole på revisor som tillitsmann.

1.3. Den videre fremstilling

Den videre fremstilling vil bestå av fem deler. Først en kort beskrivelse av hvordan revisjonen foregår (avsnitt 2), fulgt av rettspolitiske betraktninger omkring revisors erstatningsansvar (avsnitt 3). Deretter følger en drøftelse av generelle sider ved revisors ansvar (avsnitt 4). Oppgavens hoveddel er en fremstilling av det konkrete innhold av culpa-normen på området for revisors erstatningsansvar (avsnitt 5). Til sist kommer en oppsummerende konklusjon (avsnitt 6).

2. Utførelsen av revisjonen

Revisjon kan karakteriseres som et etterfølgende kontrollarbeid. Revisor må skaffe seg et selvstendig grunnlag for å vurdere om årsregnskapet gir et riktig bilde av foretaket, slik at han kan avgi revisjonsberetning. Revisjonen kan deles i tre: planlegging, utføring av revisjonshandlinger, og informasjon gjennom revisjonsberetning og nummererte brev.

Revisor bestemmer selv hvordan han vil utføre revisjonsoppdraget. Revisjonen må ligge innenfor rammen av lov, god revisjonsskikk og avtalen med klienten, men ellers har han fritt spillerom. Han velger eksempelvis hvilke revisjonshandlinger som skal gjennomføres, og hvor omfattende kontrollen skal være. Kontrollarbeidet må være effektivt og rasjonelt, og revisor må velge de revisjonshandlingene som er minst ressurskrevende, men som samtidig bekrefter den økonomiske informasjonen i tilstrekkelig grad. Hvilke revisjonshandlinger det kan være tale om avhenger av flere faktorer, blant annet selskapets art og størrelse.

Revisor vil først gjøre seg kjent med bransjen og med den konkrete klienten. Han foretar en risikoanalyse der han vurderer hvilke områder som er særlig utsatt for å gi feil i regnskapene. Både sannsynligheten for at feil vil inntreffe og hvilken betydning en feil vil ha på regnskapet, er relevant. I denne forbindelse ser revisor blant annet på foretakets interne kontroll, og hvilke rutiner foretaket har for å sikre at regnskapene blir korrekte. Deretter foretar han tester for å skaffe seg bevis for at regnskapsinformasjonen er korrekt. Stikkprøver er en måte å skaffe seg bevis på. Dersom den interne kontrollen er dårlig, må han gå grundigere til verks for å skaffe seg nærmere kunnskap. Hvis revisor vurderer den interne kontrollen til å være tilfredsstillende, kan han bygge på denne.[[18]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn18" \t "_self)

Revisjonen er begrenset til å undersøke om regnskapsinformasjonen inneholder vesentlige feil. En regnskapsmessig feil er vesentlig hvis en regnskapsbruker ville disponert annerledes hvis han hadde hatt kjennskap til feilen.[[19]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn19" \t "_self) Begrunnelsen for at revisjonen er begrenset til å ta sikte på å avdekke vesentlige feil, er hensynet til en fornuftig bruk av tid og penger. Vesentlighet avhenger av størrelsen av regnskapsposten eller feilen, sett i forhold til omstendighetene rundt utelatelsen eller feilen.[[20]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn20" \t "_self) Både beløpet og arten av feilinformasjonen må vurderes.[[21]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn21" \t "_self) Eksempelvis vil feilaktig beskrivelse av et regnskapsprinsipp være vesentlig, når det er sannsynlig at brukeren av årsregnskapet kan bli villedet av beskrivelsen.[[22]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn22" \t "_self) I revisjonsbransjen har det utviklet seg en tommelfingerregel som sier at en feil ikke er vesentlig hvis den utgjør mindre enn 0,5 – 1% av balansen, eller mindre enn 5 –10% av nettoresultatet før skatt.[[23]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn23" \t "_self)

Revisor avslutter sitt arbeid med å avgi en revisjonsberetning, jf. revisorl.[§5-6](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#5-6)[http://www.konkursradet.no/gfx/out_link.png](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#5-6).

3. Rettspolitiske betraktninger

3.1. Formålet med revisjonen

Årsregnskapet skal gi brukerne grunnlag for å danne seg et bilde av foretakets økonomiske situasjon. Dersom en kyndig og uavhengig instans har gransket regnskapet og gitt det en blank påtegning, øker regnskapets troverdighet.

Revisjonens formål var tidligere ikke klart definert i lovgivningen. Dette bidro til å skape uklarhet om revisors oppgaver og plikter, og forventningsgapet mellom revisor og brukerne av årsregnskapet ble forsterket. I den gjeldende lov fremgår formålet av [§5-1](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#5-1)[http://www.konkursradet.no/gfx/out_link.png](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#5-1) om revisjonens innhold. Dette er en bestemmelse om hva revisjonen skal innebære.[[24]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn24" \t "_self) Av forarbeidene fremgår det at formålet med revisjonen er å være en uavhengig og selvstendig etterfølgende bekreftelse av årsregnskapet og årsberetningen.[[25]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn25" \t "_self) Det vil si at så vel bokføring som selve årsregnskapet, er avlagt i samsvar med de krav som er satt i lov og forskrifter, herunder at fullstendighet og spesifikasjonsnivå oppfyller kravene i regnskapslov, og at årsregnskapet ikke inneholder vesentlig feilinformasjon.[[26]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn26" \t "_self)

I motivene[[27]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn27" \t "_self) er revisors hovedfunksjon karakterisert som ”a) et kontrollarbeid som tar sikte på å sikre at det gis dekkende og relevant informasjon gjennom årsoppgjørene/regnskapene til de revisjonspliktige virksomhetene, og at lovgivningen på dette felt er fulgt. b) Et kontrollarbeid for å sikre at bedriftsledelsen har oppfylt sin plikt til å sørge for at bokføringen er i samsvar med lov, forskrift og god regnskapsskikk, og at formuesforvaltningen er ordnet på betryggende måte. I revisorforeningens standarder er formålet med revisjon av et regnskap definert som ” å gjøre revisor i stand til å avgi en uttalelse om at regnskapet i det alt vesentlige er i overensstemmelse med lov og god regnskapsskikk”.

Bakgrunnen for revisjonsvesenet er et kontrollbehov som har flere sider.[[28]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn28" \t "_self) Hovedgrunnlaget for den lovbestemte pliktrevisjonen er ønsket om kontroll med bedriftsledelsen. Både foretakets eiere og dets kreditorer har et slikt ønske. Videre har både foretaket selv og andre behov for kontroll for å hindre eller avdekke underslag og andre misligheter. Det er dessuten behov for kontroll utfra offentlige hensyn. Staten er skattekreditor, og baserer sitt krav på årsregnskapet. Det er således behov for en uavhengig kontroll av årsregnskapet. Til sist kan også bedriftsledelsens eget behov for kontroll med bedriften være et viktig argument for revisjon. Formålet med revisjonen er ikke å garantere for regnskapets riktighet, men å gi uttrykk for et høyt, men ikke absolutt sikkerhetsnivå.

Under arbeidet med den nye revisjonsloven, ble det fremhevet at et formål med revisjonen var å bidra til å forebygge misligheter og feil i årsregnskapet. For å la denne siden ved revisjonen komme klart frem, ble den tatt inn i loven, jf. revisorl.[§5-1, 3.ledd](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#5-1)[http://www.konkursradet.no/gfx/out_link.png](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#5-1).

3.2. Hensynene bak revisors erstatningsansvar

De hensynene som generelt begrunner regler om erstatning, er hensynet til reparasjon og prevensjon. Erstatningen skal kompensere for det økonomiske tap skadelidte har hatt. I tillegg skal erstatningsplikten virke preventivt på skadevolderen, slik at han velger å opptre aktsomt. Spørsmålet er om disse hensynene tilsier at man pålegger revisor erstatningsansvar for uaktsom utførelse av revisjonen, og om dette kan stille seg forskjellig etter som det er klienten eller tredjemann som er påført skade.

Revisors oppgave er å gi årsregnskapet økt troverdighet. Dette er essensielt for at omverdenen skal engasjere seg i foretaket. Dersom man ikke kan ha tillit til årsregnskapet, ville det være vanskelig å skaffe for eksempel långivere, investorer og vareleverandører som yter på kreditt. Dette ville få en negativ effekt på næringslivet. Det er altså behov for å stimulere revisor til å ta sin rolle som tillitsmann alvorlig, være seg bevisst kravet til uavhengighet og utføre sitt arbeid aktsomt. Spørsmålet er om et strengt erstatningsansvar virkelig vil virke preventivt på revisor. Andre forhold enn trusselen om å bli holdt økonomisk ansvarlig kan imidlertid også medvirke til at revisor opptrer aktsomt. I den sammenheng peker jeg på revisors behov for å bli oppfattet som tillitsvekkende hos nåværende og fremtidige klienter. Dette behovet gir i seg selv revisor et økonomisk incitament til å opptre aktsomt.

Prevensjonshensynet synes å veie tyngst i situasjonen der det er tredjemann som er skadelidt. Revisor velges av klienten, men han plikter å være uavhengig. Det nære forholdet mellom revisor og klient kan imidlertid føre til at revisor ikke alltid er så uavhengig som han burde være. Et strengt ansvar kan minne revisor om at han ikke er ”klientens mann”, men en uavhengig kontrollinstans som også skal ivareta tredjemanns interesser. Videre er tredjemann ofte henvist til å stole på revisors bekreftelse av årsregnskapet. Han kan riktignok foreta egne undersøkelser, men det er ikke alltid dette er praktisk gjennomførbart; eksempelvis for en liten leverandør som får forespørsel om å levere varer på kreditt. Den eksterne kontrolladgang er dessuten begrenset. Det synes derfor som om det er særlig viktig for tredjemann at han kan gå ut fra at revisor har opptrådt aktsomt.

Klienten har selvsagt også behov for at revisor skjøtter sitt verv aktsomt, men ettersom det er klienten som selv utarbeider årsregnskapet, har han en større mulighet til å beskytte seg mot skade.

Reparasjonshensynet taler for et erstatningsansvar for revisor, enten det er klient eller tredjemann som er påført skade.

Revisor er pålagt å ha ansvarsforsikring. Man kan spørre om dette bør føre til en strengere aktsomhetsnorm, slik at det blir lettere å få erstatning. Det økonomiske tapet for revisor vil være (så fremt han ikke er grovt uaktsom) lik forsikringspremien, og dette kan han pulverisere på alle klientene. Imidlertid er det slik at ansvarspålegging virker meget stigmatiserende på denne yrkesgruppen som er avhengig av å inngi tillit. Tap av anseelse kan antagelig være tyngre enn å måtte betale selve erstatningsbeløpet, og har også en økonomisk effekt. Dette tilsier at man ikke pålegger ansvar utfra tanken om at her er det penger å hente (deep pocket-argumentasjon). Forsikringsplikten bør derfor ikke ha betydning for utformingen av aktsomhetsnormen.

Konklusjonen er at man bør ha regler om erstatningsansvar for revisor, men kanskje mest på grunn av reparasjonshensynet. Prevensjonshensynet blir godt ivaretatt ved at tillitsaspektet ved revisoryrkets ”natur” i seg selv oppfordrer revisor til aktsom adferd.

4. Generelt om ansvar for revisor

4.1. Betydningen av at revisors ansvar er et profesjonsansvar

Grunnen til at revisors ansvar karakteriseres som et profesjonsansvar er at revisor er kyndig og godt utdannet, noe som også speiler seg i hans honorar. Klienten oppsøker revisor nettopp fordi han er en fagmann, og det forventes da at ytelsen holder et faglig forsvarlig nivå. Kjernen i profesjonsansvaret er at virksomheten består i en faglig kvalifisert arbeidsprestasjon.[[29]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn29" \t "_self) Klienten oppsøker revisor for å få en revisorfaglig ytelse. Culpabedømmelsen må derfor skje etter en spesiell faglig målestokk.[[30]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn30" \t "_self)

Culpanormen på profesjonsansvarets område er streng. Dette utgangspunktet er slått fast flere ganger i høyesterettspraksis. I Rt.1988 s.7 var spørsmålet om en megler burde ha opplyst selgeren av en fast eiendom om at salget medførte gevinstbeskatning. Utgangspunktet for vurderingen var uttalelser i forarbeidene, der det het at en megler bør ha plikt til å gi opplysninger om faktiske og rettslige forhold som har betydning for handelen og gjennomføringen av denne. Retten fant at megleren burde ha opplyst om de skattemessige konsekvensene av salget, og at han derfor ble erstatningsansvarlig. Avgjørende for ansvaret var at han hadde hatt ” en meget sterk oppfordring til å ta de skatterettslige sider ved overdragelsen opp med klienten og sørge for, slik det var god anledning til, at de ble forelagt firmaets konsulent”. Av dette kan man slutte at det er et moment hvilken kunnskap man kan forvente at utøveren sitter med. Profesjonsutøvere forventes å sitte med kunnskap om reglene som gjelder på området. Her gjaldt det sentrale skatteregler som megleren måtte være kjent med. Et annet moment var at megleren hadde god anledning til å informere klienten. Videre dreide seg om et stort beløp, og megleren visste at selgeren skulle bruke salgssummen til ny bolig. Betydningen for klienten, skadeevnen, er således relevant. Dommen innebærer at det er en streng plikt til å observere og beskrive viktige forhold, og til å trekke riktige konklusjoner og gi tilstrekkelig advarsel.[[31]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn31" \t "_self)

I Rt.1989 s.1318 hadde en advokat i forbindelse med opprettelsen av et testament unnlatt å opplyse om at det må gis varsel til testators ektefelle når denne utelukkes fra arv. Høyesterett fant at advokaten hadde opptrådt grovt uaktsomt. Utgangspunktet var at dersom en advokat ikke holder faglige mål, betraktes dette som grovt uaktsomt. Selv om ikke uvitenhet om en rettsregel uten videre kan karakteriseres som grovt uaktsomt, stilte dette seg annerledes for regler på sentrale rettsområder.

I Rt.1994 s.1430 blir denne strenge aktsomhetsnormen fulgt opp. Her ble en advokat kjent erstatningsansvarlig for advokatfullmektigens forsømmelse ved inngåelsen av rettsforlik. De råd han ga sine parter under forliksforhandlingene, tilfredsstilte ikke de krav til varetagelse av partenes interesser som man med rimelighet bør stille til en prosessfullmektig i den situasjon som forelå, særlig med hensyn til vurdering av prosessrisikoen. Advokatens begrensede erfaring kunne etter rettens syn ikke medføre at man stiller mindre krav til ham, enn det man vil gjøre til en alminnelig erfaren advokat.

At culpanormen betegnes som streng på profesjonsansvarets område, kan ha sin bakgrunn i at mulighetene for å påberope seg subjektive unnskyldningsgrunner er små. Det følger også av at pliktene kan være mange og omfattende. Det forventes at profesjonsutøveren holder de samme faglige mål som en dyktig og omhyggelig utøver holder.

Også dommer om revisors erstatningsansvar viser at profesjonsansvaret er strengt. I Rt. 1993 s.1399 dreide saken seg om revisors erstatningsansvar ved avgivelse av erklæringer etter asl.[§2-9](http://www.lovdata.no/all/hl-19970613-044.html#2-9)[http://www.konkursradet.no/gfx/out_link.png](http://www.lovdata.no/all/hl-19970613-044.html#2-9). Retten uttalte at det bør stilles strenge krav til den valgte revisors aktsomhet når slike erklæringer avgis. Revisor hadde opptrådt grovt uaktsomt, men ut fra de konkrete saksforholdene var dette neppe en streng avgjørelse. Aksjekapitalen ble bekreftet innbetalt av revisor, uten at han hadde undersøkt om dette faktisk var tilfellet.

Det er i rettspraksis slått fast at det, ut fra de hensyn som lovgivningens krav til revisorerklæring om innbetalt aksjekapital skal vareta, må stilles strenge krav til revisors aktsomhet når slike erklæringer avgis, jf. Rt.1998 s.1924.

I Rt.1995 s.1350, på side 1356, er det imidlertid uttalt at det ved det ulovfestede uaktsomhetsansvar for profesjonsutøvere, foreligger et visst spillerom før kritikkverdig atferd anses som erstatningsbetingende uaktsomhet. Et slikt spillerom var ikke til stede i det aktuelle saksforholdet hvor det ikke var tale om skjønnsutøvelse, men om å utføre en konkret undersøkelse før en erklæring gis. Avgjørelsen dreide seg om erstatningsansvar for en eiendomsmegler og en takstmann, men uttalelsen var prinsipiell og knyttet generelt til profesjonsansvar.

Disse dommene gir grunnlag for å konkludere med at revisor bedømmes etter en streng culpanorm. Innholdet i denne normen er til dels avhengig av hvilke av revisors arbeidsoppgaver som bedømmes.[[32]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn32" \t "_self) Jo mer tydeligere revisors arbeidsoppgaver er definert og jo mindre skjønnspreget de er, enten fordi det følger av avtale med klient eller fordi utførelsen av oppgaven eksplisitt følger av lov eller normer, jo strengere vil culpanormen være.[[33]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn33" \t "_self) Det er imidlertid et visst spillerom for feilvurderinger. Enhver feil fra revisors side vil ikke alltid være uaktsom. En stor del av revisors oppgaver består i å utvise skjønn. Det avgjørende er om det er utvist et rimelig skjønn, jf. UfR 1988 s.692, Rt.1991 s.119 og 1911 s.839.[[34]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn34" \t "_self)

4.2. Skal revisors ansvar karakteriseres som et ansvar i eller utenfor kontraktsforhold?

Et spørsmål er hvorvidt revisors ansvar kan karakteriseres som ansvar i eller utenfor kontraktsforhold, eller om ansvaret ikke kan rubriseres i noen av kategoriene. Kategorien ansvar i kontraktsforhold er reservert for reglene om erstatning for mislighold og annen ikke-oppfyllelse av avtaler, mens betingelsene for å ilegge erstatningsansvar i andre tilfelle kalles regler om erstatning utenfor kontraktsforhold.[[35]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn35" \t "_self) En slik sondring har i første rekke teoretisk og pedagogisk interesse, men den vil også kunne ha rettslig betydning for løsningen av enkelte spørsmål. Eksempelvis er sondringen av betydning både for vernetingsreglene og foreldelsesreglene. Det er dessuten slik at tradisjonelt har skadelidte hatt bevisbyrden ved spørsmålet om erstatning utenfor kontraktsforhold, mens det i saker om erstatning i kontraktsforhold er debitor (skadevolder) som har hatt ansvaret for å godtgjøre at han ikke har vært culpøs.

Dansk teori (Kobbernagel)[[36]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn36" \t "_self) har oppstilt en tredje kategori for styremedlemmenes erstatningsansvar overfor selskapets kontraktskreditorer og ansvaret overfor aksjonærfellesskapet. Han betegner dette som ”stillingsansvar”, og fremholder at det er et ansvar som befinner seg i en mellomstilling mellom de to tradisjonelle inndelingene. Han peker på at rettsforholdet mellom ledelsen og tredjemann utledes av den særlige stillingen ledelsen inntar som representant for selskapet. At det dreier seg om en særlig stilling underbygges ved at lovgivningen pålegger ledelsen plikter både i forhold til selskapet og tredjemann. Ledelsen er også pålagt plikter som er begrunnet nettopp i tredjemanns interesser. Stillingsansvaret er en karakteristikk på ansvar for ledelsen og styret, men revisors erstatningsansvar har mange likhetspunkter med stillingsansvaret for styret. Det dreier seg om ansvar for ren formuesskade, lovgivningen pålegger revisor plikter både i forhold til klienten og tredjemann, og mange av revisors plikter er pålagt revisor av hensyn til tredjemanns interesser.

I forhold til klienten er det klart at revisors ansvar må betegnes som et ansvar i kontraktsforhold. Revisors ytelse er ofte ikke nærmere definert i avtalen, slik at innholdet følger av lov og god revisjonsskikk. Likevel er det åpenbart at det dreier seg om et kontraktsforhold. Klienten velger selv revisor, og oppdraget aksepteres gjennom et engasjementsbrev[[37]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn37" \t "_self). I forhold til tredjemann er spørsmålet mer uklart. Revisors ansvar er et profesjonsansvar. Dette er et ytterligere argument for at revisors ansvar er i grenseland mellom kontrakts og deliktsansvaret. Grunnen er at i den enkelte profesjon har det dannet seg en oppfatning av hvordan oppdraget må utføres ( i dette tilfellet: god revisjonsskikk). Kontraktsmomentet får derfor en tilbaketrukket rolle. Løsningen er imidlertid usikker. Mye kan tale for at hvert enkelt rettsspørsmål må løses for seg uavhengig av hva ansvaret formelt klassifiseres som. Dessuten innebærer den vanskelige rubriseringen at man ved drøftelsen av innholdet av culpa-normen må være åpen for typiske trekk både fra kontraktsansvaret og deliktsansvaret.[[38]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn38" \t "_self)

I en dom fra Borgarting lagmannsrett, LB 1997-02517, der en minoritetsaksjonær krevde erstatning av revisor for uaktsomhet i forbindelse med revisjon av årsregnskapet, uttaler retten enstemmig at det dreier seg om ansvar utenfor kontraktsforhold. Retten begrunner ikke dette nærmere, og grunnen til dette kan være at partene hadde uttalt at de var enige på dette punkt. Problemstillingen kom opp fordi det var spørsmål om hvilken bestemmelse i foreldelsesloven som skulle få anvendelse.

I en avgjørelse fra Borgarting lagmannsrett, LB 1995-03002, krevde ca 100 innlånskreditorer til et investeringsselskap erstatning av selskapets styremedlemmer og revisor under henvisning til villedende regnskaper. Spørsmålet om bevisbyrde ble viet stor oppmerksomhet, og retten fant å måtte kommentere spørsmålet på det generelle plan. Retten uttalte at det ” i denne sak” ikke var forhold som kan tilsi unntak fra det grunnleggende prinsipp i norsk rett om at det er den som krever erstatning, som må føre bevis for og sannsynliggjøre at vilkårene er til stede. Saken viser at i spørsmålet om hvem som har bevisbyrden når tredjemann krever erstatning av revisor, betraktes erstatningsansvaret som et ansvar utenfor kontrakt. Retten reserverte imidlertid uttalelsen for den konkrete sak.

Spørsmålet har også vært drøftet av Langsted m.fl.[[39]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn39" \t "_self). Deres oppfatning er at kontraktsmomentet er uten større betydning når det dreier seg om arbeid som er beregnet til, eller som revisor må forutse at vil bli brukt i forhold til omverdenen. Kontraktselementet vil etter en slik oppfatning ha liten betydning for revisjon av årsregnskapet.

Konklusjonen er at som regel er mest naturlig å karakterisere revisors ansvar overfor tredjemann som et ansvar utenfor kontrakt, men spørsmålet må vurderes i hver enkelt relasjon.

4.3. Revisors meddelelse til klient og tredjemann

4.3.1. Revisjonsberetningen

Etter revisorl.[§5-6, 1.ledd](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#5-6)[http://www.konkursradet.no/gfx/out_link.png](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#5-6), 1.pkt plikter revisor å avgi revisorberetning uten unødig opphold etter at årsregnskapet er fastsatt. Revisjonsberetning skal også avgis der årsregnskap ikke foreligger eller er ufullstendig, jf. revisorl.[§5-6, 1.ledd, 3.pkt](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#5-6)[http://www.konkursradet.no/gfx/out_link.png](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#5-6). Revisorberetningen er omverdenens viktigste kilde til informasjon og kontakt med revisor når det gjelder revisjonen av foretaket. Formålet med revisorberetningen er for det første at den er revisors egenerklæring, der han bekrefter at **revisjonen** er utført i samsvar med de fastsatte krav.[[40]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn40" \t "_self) For det annet skal den gi brukerne en uavhengig bekreftelse på at **årsregnskapet** er avgitt i samsvar med loven, at det gir tilstrekkelig opplysninger og at det gir uttrykk for de reelle forhold i foretaket.[[41]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn41" \t "_self)

Det er ofte et forventningsgap mellom revisors oppfatning av hva som bør stå i revisjonsberetningen og hva omverdenen forventer skal stå der. Mange forventer at revisjonsberetningen skal inneholde regnskapsinformasjon. Revisorene har hevdet at så lenge årsregnskapet inneholder tilstrekkelig og adekvat informasjon, er det ikke revisors oppgave å gjenta dette i revisjonsberetningen.[[42]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn42" \t "_self) Det skal altså være akseptabelt å avgi ”ren” beretning, så lenge brukerne kan lese seg til den nødvendige informasjon i årsregnskapet. På den annen side har brukerne blitt ubehagelig overrasket når foretaket går konkurs kort tid etter at det er avgitt ren revisjonsberetning, og de har spurt hvor revisor var. Det kan imidlertid ikke kreves at revisor skal ”forklare” årsregnskapet for brukerne. Noe annet kan føre til at revisjonsberetningen blir uoversiktlig for brukerne. Det er nå et lovbestemt krav at revisor skal uttale seg om forutsetningen om fortsatt drift, jf. revisorl.[§5-6, 3.ledd, 3.pkt](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#5-6)[http://www.konkursradet.no/gfx/out_link.png](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#5-6). Dette kan muligens redusere noe av forventningsgapet.

Revisor skal **alltid** avgi erklæring om at revisjonen er gjennomført, og at dette er skjedd i samsvar med de krav som lov, forskrift og god revisjonsskikk krever, jf. revisjonsl.[§5-6, 2.ledd](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#5-6)[http://www.konkursradet.no/gfx/out_link.png](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#5-6). Revisor må tilpasse innholdet og formuleringene i beretningen til den konkrete situasjonen.[[43]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn43" \t "_self) I RS 700 beskrives de forhold som beretningen skal angi at revisjonen omfatter. Dersom revisor bekrefter de forholdene som er nevnt i normalberetningen, og det senere viser seg at viktige og beskrevne revisjonshandlinger ikke er gjennomført, vil revisor ha en vanskelig sak.

Revisorl.[§5-6, 3.ledd](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#5-6)[http://www.konkursradet.no/gfx/out_link.png](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#5-6) inneholder en angivelse av hvilke forhold revisor **alltid** skal uttale seg om i revisjonsberetningen. For det første skal revisor alltid uttale seg om årsregnskapet er utarbeidet og fastsatt i samsvar med lov og forskrifter, jf. revisorl.[§5-6, 3.ledd nr.1](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#5-6)[http://www.konkursradet.no/gfx/out_link.png](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#5-6). Plikten må ses i samsvar med formålet etter revisorl.[§5-1](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#5-1)[http://www.konkursradet.no/gfx/out_link.png](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#5-1), der revisor plikter å vurdere om årsregnskapet er utarbeidet og fastsatt i samsvar med lov og forskrifter. Med ”lov og forskrifter” siktes det i første rekke til om årsregnskapet er i samsvar med regnskapsloven, men det kan også være gitt regler om regnskapet i spesiallovgivningen.[[44]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn44" \t "_self)Revisor må derfor skaffe seg kunnskap om den lovgivningen som er spesiell for klientens bransje.

Regnskapsloven åpner for at man til en viss grad kan benytte ulike vurderingsprinsipper. Når revisor og klient er uenig om valget, må denne uenigheten komme til uttrykk i beretningen, i hvert fall der valget har vesentlig innvirkning på regnskapet eller det knytter seg usikkerhet til vedkommende post.[[45]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn45" \t "_self) Er det avlagt årsregnskap som mangler punkter i de elementer som etter loven til sammen utgjør årsregnskapet, representerer dette en mangel ved årsregnskapet. Spørsmålet[[46]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn46" \t "_self) er om mangelen må føre til beretning med negativ konklusjon,[[47]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn47" \t "_self) eller om det er nok med et forbehold[[48]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn48" \t "_self). Mangler årsregnskapet obligatorisk informasjon, er dette i seg selv alvorlig. Har revisor i tillegg har bedt klienten om slik informasjon uten å få det, taler dette for å avgi negativ beretning.

Revisor plikter også å uttale seg om klientens ledelse har oppfylt sin plikt til å sørge for ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger, jf. revisorl.[§5-6, 3.ledd nr.2](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#5-6)[http://www.konkursradet.no/gfx/out_link.png](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#5-6). Denne plikten er knyttet til [§5-1](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#5-1)[http://www.konkursradet.no/gfx/out_link.png](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#5-1). Her må revisor blant annet vurdere om de interne kontrollrutinene er tilstrekkelige, og om de følges opp på en tilfredsstillende måte.[[49]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn49" \t "_self)

Videre skal revisor uttale seg om opplysninger i årsberetningen er i samsvar med lov og forskrifter, og om disse er konsistent med årsregnskapet, jf. revisorl.[§5-6, 3.ledd nr.3](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#5-6)[http://www.konkursradet.no/gfx/out_link.png](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#5-6). Revisor skal alltid uttale seg om forutsetningen om fortsatt drift er til stede, og om informasjonen om dette er til stede, jf. [§5-6, 3.ledd nr.3](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#5-6)[http://www.konkursradet.no/gfx/out_link.png](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#5-6). Kravene til opplysninger om fortsatt drift fremgår av regnskapsloven [§3-3, 2.ledd](http://www.lovdata.no/all/hl-19980717-056.html#3-3)[http://www.konkursradet.no/gfx/out_link.png](http://www.lovdata.no/all/hl-19980717-056.html#3-3). Det kan dessuten vises til asl./asal.[§3-5](http://www.lovdata.no/all/hl-19970613-044.html#3-5)[http://www.konkursradet.no/gfx/out_link.png](http://www.lovdata.no/all/hl-19970613-044.html#3-5) som utløser handleplikt når egenkapitalen er for lav. Revisor må her kontrollere at styret har oppfylt sin handleplikt.[[50]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn50" \t "_self) Revisor skal også alltid uttale seg om anvendelsen av overskudd eller dekning av underskudd er i samsvar med lov og forskrift, jf. revisorl. [§5-6, 3.ledd nr.3](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#5-6)[http://www.konkursradet.no/gfx/out_link.png](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#5-6). Det vises her til selskapslovgivningen.

Dersom regnskapet ikke gir de opplysninger om foretakets resultat og stilling som burde vært gitt, skal revisor presisere dette eller ta forbehold eller gi tilleggsopplysninger, jf. revisorl.[§5-6, 4.ledd](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#5-6)[http://www.konkursradet.no/gfx/out_link.png](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#5-6). Presiseringer og tilleggsopplysninger kan ikke reparere årsregnskapet, slik at dette blir riktig til tross for at revisor tar den nødvendige informasjonen inn i revisjonsberetningen.[[51]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn51" \t "_self) De kan kun nyttes til supplering av allerede gitt informasjon. Forbehold benyttes i de tilfellene hvor årsregnskapet eller årsberetningen inneholder feil eller mangler, uten at disse er så alvorlige at det blir aktuelt med en negativ konklusjon.[[52]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn52" \t "_self)Negativ beretning innebærer at revisor anbefaler at årsregnskapet ikke fastsettes slik det foreligger. Revisor har ingen direkte plikt til å undersøke om det foreligger forhold som kan føre til ansvar for noen i ledelsen.[[53]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn53" \t "_self) Han trenger derfor ikke planlegge og utføre revisjonen med spesielt som mål å avdekke denne typen ansvarsforhold. Fører den ordinære revisjonen til at han oppdager slike forhold, plikter han imidlertid å gjøre merknad om dette i revisjonsberetningen, jf. revisorl.[§5-6, 6.ledd](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#5-6)[http://www.konkursradet.no/gfx/out_link.png](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#5-6).

4.3.2. Nummererte brev

Revisor plikter å påpeke visse forhold overfor ledelsen, jf. revisorl.[§.5-2, 4.ledd](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#5-2)[http://www.konkursradet.no/gfx/out_link.png](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#5-2). Dette skal skje skriftlig i form av nummererte brev, jf. revisorl. [§5-2, 4.ledd](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#5-2)[http://www.konkursradet.no/gfx/out_link.png](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#5-2) sammenholdt med [§5-4](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#5-4)[http://www.konkursradet.no/gfx/out_link.png](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#5-4). Bakgrunnen for dette er at ligningsmyndighetene har innsynsrett i denne type dokumentasjon.[[54]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn54" \t "_self) De forholdene som skal påpekes er nærmere angitt i revisorl. [§5-2, 4.ledd pkt.1-6](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#5-2)[http://www.konkursradet.no/gfx/out_link.png](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#5-2). Det må antas at den lovbestemte plikt er uttømmende beskrevet i denne oppregningen. De forholdene revisor skal ta opp er mangler ved regnskapsopplysninger og mangler ved formuesforvaltningen. Dessuten skal rapportering av misligheter og feil, rapportering av ansvarsforhold for styret mv, begrunnelse for manglende underskrift ved bekreftelser som gis overfor offentlig myndighet, og begrunnelse for fratreden fra oppdraget gis i form av nummererte brev. RS 250 går således noe videre. Det sentrale etter standarden er å vurdere, og eventuelt rapportere i form av nummererte brev, forhold som har betydning for årsregnskapet eller som kan føre til ansvar.

Nummererte brev er et viktig bevismiddel, som revisor i ettertid kan benytte til å dokumentere at han har oppfylt sin plikt. Det har vært reist spørsmål om omfanget av plikten til å ta opp forhold skriftlig gjennom nummererte brev.[[55]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn55" \t "_self) Flere av revisjonsstandardene knytter fremdeles denne plikten til ”vesentlige forhold”. Bagateller og åpenbare misforståelser som blir rettet øyeblikkelig bør ikke utløse plikt til å henvende seg til ledelsen gjennom nummererte brev. Dersom det dreier seg om mer alvorlige forhold, bør disse alltid tas opp gjennom nummererte brev, selv om det vises vilje til å rette på forholdet. Ledelsen har behov for å få informasjon. Det samme gjelder svakheter, uansett vesentlighet, der det er tvil om viljen til å utbedre forholdet. Avdekker revisor misligheter [[56]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn56" \t "_self) og feil, bør dette rapporteres i nummererte brev uansett om forholdet kan medføre vesentlig feilinformasjon i regnskapet.

4.4. Ren formuesskade – innvirkningen på culpaskjønnet

Senere vil det bli vist at hensynet til god revisjonsskikk er det grunnleggende element i culpanormen på revisoransvarets område.[[57]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn57" \t "_self) Ettersom brudd på god revisjonskikk ikke alltid er identisk med et uaktsomt forhold, har man likevel behov for ytterligere retningslinjer for å trekke grensene for den erstatningsrettslige aktsomhetsplikten.[[58]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn58" \t "_self)

På deliktsansvarets område står flere momenter sentralt når man skal vurdere om skadevolderen har opptrådt uaktsomt. For det første legger man vekt på betydningen av normer gitt ved lov eller forskrifter. Et annet særlig sentralt moment er skadeevnen, dvs. produktet av risikoen for at skade skulle inntreffe som følge av handlingen og den mulige skadens omfang.[[59]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn59" \t "_self) Jo større risikoen for skade er, jo større grunn er det til å utvise varsomhet. Denne risikoen må vurderes opp sammen med omfanget av en eventuell skade. Kravene til forsvarlig adferd skjerpes når skadeevnen øker. Et moment i denne vurderingen er skadevolderens handlingsalternativer. Domstolene begrunner ofte sitt standpunkt ved å vise til hvordan skadevolderen burde ha handlet. Handlingsalternativet må vurderes mot de skrevne adferdsnormene, skadeevnen og den mulige skadens omfang. Her er det et moment hvor ressurskrevende handlingsalternativet er. Skadeevnen må ha vært synbar, men at tapet skjer på en uvanlig eller unormal måte har vanligvis ikke betydning. Det er den generelle skaderisiko som er vurderingstemaet. Skadevolderens uvitenhet om faktiske forhold av betydning for skadeforløpet, vil ikke uten videre medføre ansvarsfrihet. Det avgjørende er om han burde hatt en slik kunnskap.

Hagstrøm[[60]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn60" \t "_self) peker imidlertid på at det ikke er belegg i rettspraksis for at de momentene som er sentrale ved integritetskrenkelser, nemlig skadeevne, mulighet for å avverge og for å oppdage risikoen, kan overføres til alle andre skadetilfelle. Revisors ansvar er et ansvar for ren formuesskade. Man kan derfor ikke nødvendigvis automatisk anta at momentene hentet fra aktsomhetsvurderingen på integritetskrenkelsenes område er gyldige også under vurderingen av om revisor har utvist erstatningsbetingende culpa. Hvert moment må vurderes konkret, under hensyn hvordan momentet er behandlet i rettspraksis.

5. Culpa-ansvaret

5.1. Hjemmelen for erstatningsansvar

5.1.1. Revisorl.§8-1

Etter revisorl.[§8-1, 1.pkt](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#8-1)[http://www.konkursradet.no/gfx/out_link.png](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#8-1). plikter revisor å erstatte skade som han forsettlig eller uaktsomt har voldt under utførelsen av sitt oppdrag. Bestemmelsen i revisorl.[§8-1,1.pkt](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#8-1)[http://www.konkursradet.no/gfx/out_link.png](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#8-1) er hjemmel for revisors erstatningsansvar, enten det er klienten eller tredjemann som er skadelidt. Tidligere var det i flere andre land diskutert om erstatningsansvaret for å ha gitt en uriktig erklæring måtte begrenses, slik at det ikke omfattet alminnelig formuesskade påført tredjemann.[[61]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn61" \t "_self) Dette er ikke situasjonen etter norsk rett; her er det sikker rett at revisors erstatningsplikt også gjelder overfor tredjemann.

Utgangspunktet for vurderingen av om revisor har opptrådt uaktsomt er revisorloven [§8-1](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#8-1)[http://www.konkursradet.no/gfx/out_link.png](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#8-1). Denne bestemmelsen gir imidlertid liten veiledning i den konkrete situasjonen. Spørsmålet om det er utvist uaktsomhet må løses på bakgrunn av alminnelige rettskildefaktorer: lov, rettspraksis, sedvane, alminnelig rettsoppfatning og reelle hensyn. Spørsmålet er hvilke momenter som er relevante ved vurderingen av om det foreligger culpa.

Revisjonens innhold er regulert i revisorl.[§5-1](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#5-1)[http://www.konkursradet.no/gfx/out_link.png](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#5-1). Videre er revisors plikter fastlagt gjennom de øvrige bestemmelser i [kapittel 5](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#map005)[http://www.konkursradet.no/gfx/out_link.png](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#map005) og [kapittel 6](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#map006)[http://www.konkursradet.no/gfx/out_link.png](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#map006). Loven krever også at revisor skal utføre sin virksomhet i samsvar med god revisjonsskikk, jf [§5-2, 2.ledd](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#5-2)[http://www.konkursradet.no/gfx/out_link.png](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#5-2). Således blir revisors oppdrag fastlagt av lovbestemmelsene og den rettslige standarden ”god revisjonsskikk”, som endrer seg etter hvert som bransjens faglige nivå øker. Ved bedømmelsen av om revisor har opptrådt aktsomt må man se hen til oppdragets innhold slik det er fastlagt gjennom lov og god revisjonsskikk. Dette gjelder enten det er klient eller tredjemann som er skadelidt.

Det kan likevel tenkes at revisor og klient velger å regulere oppdraget gjennom avtale. Revisjonens innhold må i alle tilfelle oppfylle de krav loven stiller. Ingen kan gjennom avtale unndra seg fra lovbestemte plikter og avtale en ”slappere” revisjon. Dette kan heller ikke skje i engasjementsbrevet, ettersom loven er preseptorisk. Revisor og hans klient må likevel kunne avtale et mer omfattende oppdrag – både når det gjelder grundighet og bredde. Avtalen kan for eksempel gå ut på at revisor i tillegg til den lovbestemte revisjon også skal foreta mislighetsrevisjon, dvs. revisjon spesielt med tanke på å avdekke misligheter. Det faller utenfor fremstillingen å drøfte nærmere konsekvensene av en slik utvidelse.

Revisor kan komme i erstatningsansvar som følge av at han ikke utfører revisjonen slik lov og god revisjonsskikk tilsier, men avgir likevel normal beretning. Dette kan føre til at han ikke avdekker vesentlige feil i regnskapet. Alternativt utfører han revisjonen i tråd med god revisjonsskikk, avdekker vesentlige feil som ikke blir rettet, men unnlater å gjøre regnskapets brukere oppmerksomme på feilene (avgir ren beretning). Den siste situasjonen er kun av teoretisk interesse, da det ikke vil være i revisors interesse å påberope seg i en rettssak at han hadde avdekket vesentlige feil, men unnlot å gjøre oppmerksom på dem. Hans uavhengighet ville da bli trukket i tvil, og det kan være mer skadelig for revisor enn at han har utvist uaktsomhet under utførelsen av revisjonen.

5.2. Fastleggingen av culpa-normen – generelle utgangspunkter

5.2.1. Utformingen av culpa-normen

Culpanormen kan beskrives som hva bonus pater familias, en fornuftig og omhyggelig person, ville gjort i skadevolderens sted.[[62]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn62" \t "_self) Når spørsmålet er om en revisor har opptrådt uaktsomt under utførelsen av revisjonen, er målestokken hva en dyktig og ansvarsbevisst revisor ville foretatt seg. Det avgjørende er hvordan slike revisorer vanligvis opptrer i denne konkrete situasjonen. Det skilles her ikke mellom statsatuoriserte og registrerte revisorerer – aktsomhetsvurderingen er den samme.[[63]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn63" \t "_self)

Hensikten med denne utformingen av culpa-normen er at revisor skal kunne forutse hva klienten og tredjemann krever av ham. Dersom revisor har utført oppdraget slik en dyktig og omhyggelig revisor ville gjort, er det ikke grunn til å pålegge ham ytterligere ansvar. Hensynet til prevensjon tilsier at ansvaret ikke utformes strengere, ettersom revisor vanskelig kunne gjort noe annerledes. Har revisor revidert på samme måte som dyktige og ansvarsbevisste revisorer, men det likevel er grove feil i regnskapet, bør skadelidte selv bære tapet som følge av feilene. Reparasjonshensynet tilsier at skadelidte får erstatning, men det ville virke urimelig overfor revisor å pålegge ham erstatningsansvar når hans handlemåte ikke er klanderverdig.

Spørsmålet om hva en dyktig og omhyggelig revisor ville foretatt seg i den konkrete situasjonen representerer den empiriske siden av culparegelen.[[64]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn64" \t "_self) I tillegg inneholder culparegelen et normativt element som består i at domstolene står fritt til å sensurere bransjens uønskede praksis, se for eksempel avgjørelsen i Rt.1950 s.1091 (Rulledommen).[[65]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn65" \t "_self) Målestokken er altså hvordan domstolen mener en dyktig og ansvarsbevisst revisor burde opptrådt. Det er domstolene som i siste instans avgjør spørsmålet om revisor har utvist erstatningsbetingende uaktsomhet. Retten vil imidlertid som regel benytte seg av sakkyndige. Generelt vil retten i flertallet av saker der sakkyndige blir brukt, følge de sakkyndiges syn.[[66]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn66" \t "_self)Om domstolen følger den sakkyndige, bestemmes blant annet av om domstolen har reell mulighet til å vurdere de sakkyndiges konklusjonen.[[67]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn67" \t "_self) På området for revisors erstatningsansvar dreier det seg om kompliserte spørsmål av teknisk karakter. Det er derfor grunn til å anta at domstolene på dette område stort sett vil følge de sakkyndiges syn.

Culpa-normen tillater et visst rom for feilvurderinger.[[68]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn68" \t "_self) Det kreves ikke at revisor må revidere på samme måte som den perfekte revisor ville gjort, for at han skal være aktsom.[[69]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn69" \t "_self) I RG 1991 s.956 (Trondenes herredsrett) krevde en vareleverandør erstatning av revisor fordi han ikke ved sin revisjon hadde påpekt at varelageret var for høyt verdsatt. Retten sondret mellom tilfeller der brudd på god revisjonskikk representerer uaktsomhet og tilfeller der det kun dreier seg om ”kritikkverdige forhold”.

At regnskapet er revidert, innebærer ikke at man er gardert mot enhver feil i regnskapet. Fullstendig kontroll der muligheten for feil er eliminert, vil bli uforholdsmessig kostnadskrevende. Revisors plikt er begrenset til å utføre arbeidet slik god revisjonsskikk krever.[[70]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn70" \t "_self) Dersom god revisjonsplikt eksempelvis krever at revisor utfører stikkprøver av varelageret, og revisor har utført dette korrekt, kan han ikke holdes ansvarlig for tap, selv om det senere skulle vise seg at denne regnskapsposten inneholder grove feil. Revisor er således ingen garantist for at regnskapet er korrekt.

5.2.2. Revisors subjektive forhold

Utgangspunktet i norsk rett er at culpa-normen er objektiv – slik at målestokken i prinsippet er uavhengig av subjektive forhold hos skadelidte.[[71]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn71" \t "_self) Det er den stillingen vedkommende opptrer i som aktsomhetsnormen er knyttet til. Likevel har culpa-normen også en subjektiv side, formulert som et spørsmål om det foreligger unnskyldningsgrunner for at skadevolderen ikke har overholdt de objektive kravene til aktsomhet. Den objektive siden av culpanormen innebærer at man vurderer om handlingen/unnlatelsen i det ytre tilfredsstiller kravene til aktsom adferd; altså om revisor har opptrådt slik en dyktig og ansvarsbevisst revisor ville gjort.[[72]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn72" \t "_self) Dersom adferden objektivt sett er i strid med aktsomhetskravene, vil den være culpøs dersom det ikke foreligger en subjektiv unnskyldningsgrunn som er relevant etter culparegelen.[[73]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn73" \t "_self) Det er derfor et spørsmål om det finnes subjektive unnskyldningsregler som revisor kan påberope seg.

Revisors høye utdannelse, størrelsen på honoraret og samfunnets (klient- og tredjemanns) rolleforventninger taler for at man ikke legger vekt på subjektive forhold ved revisor. Dette er ikke spesielt for revisors erstatningsansvar. De samme hensyn er også relevante i forhold til andre profesjonsutøvere, eksempelvis advokater.

I RG 1991 s.956 (Trondenes herredsrett) ble culpanormen i relasjon til revisors erstatningsansvar drøftet. Retten slo fast at normen er klart objektiv. Sentralt stod revisorbransjens egne vedtatte normer og anbefalinger for utførelsen av revisjonen.

Praktisk sett så innebærer dette at ved spørsmålet om revisor har utvist uaktsomhet, er det ikke relevant å legge vekt på personlige omstendigheter ved revisor. At revisor har dårlig tid, eller at han blir syk i årsoppgjøret, eller at hans medarbeidere slutter midt i årsoppgjøret er ikke relevante unnskyldningsgrunner.[[74]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn74" \t "_self) Revisor må derfor heller si fra seg klienten, enn å utføre et dårligere arbeid enn god revisjonsskikk (den objektive aktsomhetsnormen) tilsier. Det er heller ikke relevant å legge vekt på at revisor har lite erfaring, jfr Rt.1994 s.1430.[[75]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn75" \t "_self)

Konklusjonen er at culpanormen på området for revisors erstatningsansvar er objektiv, og at revisor ikke kan påberope seg subjektive unnskyldningsgrunner.

5.2.3. Tidspunktet for aktsomhetsvurderingen

Culpavurderingen skal skje ut fra situasjonen slik den fremstod på handlingstidspunktet. Handlingen vurderes ut fra de regler som fulgte av god revisjonsskikk på dette tidspunktet. Senere endringer eller skjerpelser av god revisjonsskikk, skal ikke komme revisor til skade. Videre skal culpavurderingen skje få grunnlag av de faktiske forhold slik de fremstod på handlingstiden. Dette er et alminnelig prinsipp i erstatningsretten, og stiller seg ikke annerledes for revisors erstatningsansvar.

5.3. Nærmere om innholdet av culpanormen

5.3.1. God revisjonsskikk

**Loven inneholder to rettslige standarder**

Revisorloven inneholder henvisninger til to ulike rettslige standarder. Etter revisorl.[§ 5-2, 2.ledd](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#5-2)[http://www.konkursradet.no/gfx/out_link.png](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#5-2) skal revisor ”utføre sin virksomhet i samsvar med god revisjonsskikk”. Etter revisorl.[§8-1, 1.pkt](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#8-1)[http://www.konkursradet.no/gfx/out_link.png](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#8-1). plikter revisor ”å erstatte skade som denne (revisor) forsettlig eller uaktsomt har voldt under utførelsen av sitt oppdrag”. Culpanormen og det lovfestede kravet til god revisjonsskikk er i utgangspunktet to forskjellige rettslige standarder, men med nær sammenheng. Brudd på god revisjonsskikk er blant annet et relevant moment i culpavurderingen. Spørsmålet er om standardene er sammenfallende, slik at brudd på god revisjonsskikk likestilles med uaktsomhet.

I innstillingen til den tidligere aksjeloven[[76]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn76" \t "_self) ble det slått fast at rammen for revisors virksomhet er under enhver omstendighet angitt ved henvisningen til god revisjonsskikk, og at det dermed vil være den oppfatning som til enhver tid er alminnelig blant dyktige og samvittighetsfulle utøvere av revisjonsyrket som vil være avgjørende. Forarbeidene knytter altså god revisjonskikk sammen med culpa-normen.

I RG 1996 s. 22 (Kristiansand byrett) sies det at ”… normen for forsvarlig opptreden må vurderes opp mot god regnskapsskikk og god revisjonsskikk. Normen er objektiv, og god revisjonsskikk vil i utgangspunktet være avgjørende.”

I RG 1991 s 956 (Trondenes herredsrett), heter det at loven må åpenbart kreve noe mer. ”Forskjellen er at den uaktsomme revisor har opptrådt klanderverdig fordi det etter slik handling foreligger et mulig og ukjent skadepotensiale innenfor hans øyenvidde, mens brudd på god revisjonsskikk bare behøver å være det vi i daglig tale kaller kritikkverdige forhold.” Avgjørelsene er noe sprikende, og ettersom det dreier seg om byrettsdommer har de liten rettskildemessig vekt.

Reelle hensyn taler for at man ikke setter likhetstegn mellom brudd på god revisjonsskikk og uaktsomhet. Det vil da ikke bli rom for å ta hensyn til de individuelle omstendigheter som kan følge av de tradisjonelle momenter i culpavurderingen, eksempelvis handlingens skadeevne.

I UfR 1978 s.653 var det spørsmål om revisor var erstatningsansvarlig for ikke å ha oppdaget og påpekt at selskapet hadde kausjonsforpliktelser som ikke fremgikk av regnskapet. Revisor hadde gitt en blank påtegning på regnskapet, og en vareleverandør gikk med på å levere varer i tillit til regnskapet. Kort tid etter ble selskapet insolvent som følge av kausjonsforpliktelsen. Højesterets flertall (9 av 12) innledet sitt votum med å si at: ”Det må være en betingelse for å pålægge en revisor erstatningsansvar, at han i udførelsen af sit arbejde har handlet i strid med god revisionsskikk.” I dansk rett er brudd på god revisjonsskikk således en nødvendig forutsetning for at det kan konstateres culpa.[[77]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn77" \t "_self) Rettens flertall fant at revisor ikke hadde opptrådt i strid med god revisjonsskikk, og frifant ham. Rettens mindretall mente at revisor hadde opptrådt i strid med god revisjonsskikk, og at han derfor hadde vært culpøs.

Det fremgår ikke uttrykkelig av lovteksten at brudd på god revisjonsskikk er det samme som uaktsomhet. Videre taler både reelle hensyn og rettspraksis for at god revisjonsskikk må være en svært sentral del av culpanormen, men at man ikke automatisk kan sette likhetstegn mellom standardene. Uttalelsen i forarbeidene ser ut til å koble standardene sammen, men forarbeidene er forholdsvis gamle. De reelle hensynene er et tungt argument for å ikke si at brudd på god revisjonsskikk er identisk med culpa. På den annen side taler reelle hensyn for at brudd på god revisjonskikk er en nødvendig (men ikke tilstrekkelig) forutsetning for uaktsomhet. Dersom revisor har revidert i tråd med god revisjonsskikk, altså slik dyktige og ansvarsbevisste revisorer reviderer, ville det virke urimelig hardt om han likevel skulle bli funnet uaktsom. Et slikt syn må antagelig ligge bak avgjørelsen i UfR 1978 s.653.

Konklusjonen er at god revisjonsskikk og culpa er to ulike rettslige standarder. God revisjonsskikk er imidlertid et svært sentralt element i culpavurderingen, og det er antagelig et vilkår for erstatningsansvar at god revisjonskikk (slik domstolen oppfatter den) er brutt.

Det fremstår etter dette som sentralt i culpavurderingen å fastlegge innholdet i god revisjonsskikk.

**Innholdet i god revisjonsskikk**

God revisjonskikk kan ha flere betydninger. For det første er det et lovbestemt krav til revisors arbeid, jf. revisorl.[§5-2, 2.ledd](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#5-2)[http://www.konkursradet.no/gfx/out_link.png](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#5-2). I tillegg kan det referere seg til bransjepraksis.

Spørsmålet er hvordan man skal fastlegge innholdet av ”god revisjonsskikk”. I utgangspunktet er alle rettskildefaktorer relevante. Når det gjelder rettslige standarder har lovgiver imidlertid, i tillegg til å gi et rettslig vurderingstema, også gitt anvisning på hva som skal være avveiningens hovedretningslinje. Sentralt i avveiningen står hensynet til ”skikk” på området. Dette refererer seg både til normer og vaner utenfor rettssystemet. Bransjepraksis får således langt større vekt enn den har etter vanlig rettskildeteori. Bransjepraksis er det mest tungtveiende momentet i spørsmålet om hva som er god revisjonsskikk. De empiriske resultatene er imidlertid ikke avgjørende. Det skal i tillegg foretas en godhetsvurdering. Denne består dels i spørsmålet om skikken oppfattes som god av bransjen selv, og dels i dommerens egne vurderinger. Avgjørelsen treffes på grunnlag av bransjens oppfatning, dersom det ikke foreligger klare mothensyn. Disse synspunktene er hentet fra teorien.[[78]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn78" \t "_self) Ettersom forarbeidene viser til at god revisjonsskikk er et spørsmål om hva dyktige og erfarne revisorer ville gjort i den konkrete situasjon, synes det imidlertid naturlig å begrense bransjepraksis til det som oppfattes som god revisjonsskikk innenfor denne gruppen av revisorer.

For å fastslå hva som er bransjepraksis kan man konsultere sakkyndige og studere revisjonslitteratur. Lovbestemmelser og rettspraksis kan også gi veiledning. Mer praktisk er det å se hen til revisjonsforeningens standarder. Disse gir uttrykk for normer som de aller fleste revisorer vil følge. Det er imidlertid viktig å huske at god revisjonsskikk er en rettslig standard som refererer seg til hva dyktige og ansvarsbevisste revisorer til en hver tid oppfatter som god revisjonsskikk. Dette betyr at revisjonsforeningens standarder ikke kan være avgjørende for innholdet av god revisjonsskikk, der utviklingen i revisjonsfaget har vært raskere enn standardene har rukket å fange opp. En yrkesorganisasjon kan ikke binde opp en rettslig vurdering. Dersom det kan påvises at dyktige og ansvarsbevisste revisorer har en strengere oppfatning av god revisjonsskikk, enn det som følger av revisjonsforeningens standarder, er det denne oppfatningen som skal legges til grunn.[[79]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn79" \t "_self)

På den annen side kan det tenkes at standardene er for progressive, altså at de stiller strengere krav til revisjonen enn det dyktige og ansvarsbevisste utøvere mener følger av god revisjonsskikk. God**revisjonsskikk** forutsetter at oppfatningen deles av en viss andel dyktige revisorer. Imidlertid taler det faktum at normene er tatt inn i standardene i seg selv for at det dreier seg om en **skikk**. Det tar normalt en viss tid fra standpunktet utvikles i revisjonsbransjen til det blir fanget opp av revisorforeningen og til sist inkorporert i standardene.

Det kan imidlertid tenkes tilfeller der revisor har utvist culpa uten at han dermed har utført sitt arbeid i strid med det som er god revisjonsskikk etter bransjens oppfatning. Et mulig eksempel kan være revisors ansvar for å avdekke og forebygge underslag. Her har revisorenes syn tradisjonelt vært at dette ikke er revisors oppgave og at de følgelig ikke kan bli erstatningsansvarlige. Dette synet er nå nedfelt i RS 240. Domstolene kan ha et annet syn på dette enn revisorene selv. I Rt. 1957 s.607 ble til eksempel revisor holdt ansvarlig for tap som oppstod på grunn av underslag. En revisor som opptrer i samsvar med det revisorstanden selv mener er tilstrekkelig aktsomhet, kan da likevel bli dømt til å betale erstatning fordi domstolene tolker innholdet i ”god revisjonsskikk” strengere enn revisorene selv.

Konklusjonen er at god revisjonsskikk består både av bransjepraksis (slik den faktisk forekommer) og dommerens egne vurderinger. Ved fastleggelsen av bransjepraksis har revisorforeningens standarder stor betydning, men de er ikke bindende for innholdet.

**God revisjonsskikk og beste skjønn**

Etter revisorl.[§5-2, 1.ledd](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#5-2)[http://www.konkursradet.no/gfx/out_link.png](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#5-2) plikter revisor å utføre revisjonen etter beste skjønn. I tillegg skal revisor utføre sin virksomhet i samsvar med god revisjonsskikk, jf. revisorl.[§5-2, 2.ledd](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#5-2)[http://www.konkursradet.no/gfx/out_link.png](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#5-2). Det reiser seg da spørsmål om hvordan disse begrepene forholder seg til hverandre. Spørsmålet er nærmere drøftet av Cordt-Hansen.[[80]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn80" \t "_self) Begrepet ”beste skjønn” gir neppe mer i forhold til culpanormen enn det som følger av ”god revisjonsskikk”. Jeg går derfor ikke nærmere inn på problemstillingen.

5.3.2. Handling i strid med normer gitt ved lov eller forskrift

I revisjonsberetningen skal revisor bekrefte at revisjonen er utført i samsvar med lov, forskrift og god revisjonsskikk, revisorl.[§5-6, 2.ledd](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#5-6)[http://www.konkursradet.no/gfx/out_link.png](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#5-6). Dersom det viser seg at revisjonen likevel ikke er i samsvar med lov, forskrift og god revisjonsskikk, er dette et moment som taler for at revisor har vært uaktsom.

Bestemmelsen må imidlertid være relevant i forhold til culpavurderingen. Dette innebærer at regelen må være av en slik art at overtredelse er egnet til å skape risiko for skade.[[81]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn81" \t "_self) Regelen må pålegge revisor en plikt til å handle annerledes enn han gjorde. Videre må regelen være gitt av hensyn til skadelidtes interesser eller for å avverge en slik skade som den som har inntruffet. Dette betyr at skadelidte ikke kan påberope seg regelen hvis han ikke tilhører den gruppen regelen skal verne om. Eksempelvis er det ikke sikkert at en långiver kan påberope seg at revisor har vært uaktsom fordi han har brutt plikten etter revisorl.[§5-4](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#5-4)[http://www.konkursradet.no/gfx/out_link.png](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#5-4), jf. [§5-2,4.ledd](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#5-2)[http://www.konkursradet.no/gfx/out_link.png](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#5-2) om å påpeke visse forhold overfor ledelsen i nummererte brev. Bakgrunnen for at plikten til å nummerere brev er sammenfallende med plikten til å ta opp de angitte forhold med ledelsen, er at blant annet ligningsmyndighetene har innsynsrett i denne dokumentasjonen.[[82]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn82" \t "_self) Er revisor derimot saksøkt av ligningsmyndighetene, kan forsømmelsen være relevant. Eksempelet viser at betydningen for culpavurderingen av brudd på en skreven regel, kan variere etter hvem som er skadelidt.

For tilfelle der loven gir klar anvisning på hvordan årsoppgjør skal oppstilles, er det naturlig å stille strenge krav til revisors aktsomhet. Et eksempel er revisors plikt til å påse at noteopplysningene er fullstendige, jf. revisorl.[§5-1, 1.ledd](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#5-1)[http://www.konkursradet.no/gfx/out_link.png](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#5-1), 1.pkt og regnskl.[§7-1](http://www.lovdata.no/all/hl-19980717-056.html#7-1)[http://www.konkursradet.no/gfx/out_link.png](http://www.lovdata.no/all/hl-19980717-056.html#7-1). Slike feil bør revisor oppdage. Et eksempel som kan illustrere kravene til revisors aktsomhet, er hans plikt til å kontrollere at opplysningene om varelageret i årsregnskapet er i samsvar med lov og forskrift, jf. revisorl.[§5-1, 1.ledd](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#5-1)[http://www.konkursradet.no/gfx/out_link.png](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#5-1), 1.pkt. Varelageret er en post i balanseoppstillingen under eiendeler, jf. regnskl.[§6-2](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#6-2)[http://www.konkursradet.no/gfx/out_link.png](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#6-2). Ofte utgjør det en betydelig del av et foretaks omløpsmidler. At varelagerets verdi er korrekt vurdert og angitt kan derfor være av avgjørende betydning når man skal bedømme et selskaps økonomiske stilling. Det fins flere dommer om revisoransvar hvor dette forholdet har vært oppe.[[83]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn83" \t "_self)

Revisors oppgave er å kontrollere at selskapets verdiansettelse er korrekt. Han må kontrollere både varelagerets fysiske tilstedeværelse, og at dets verdi er vurdert riktig. I note til regnskapet skal det opplyses hvilket regnskapsprinsipp, anskaffelseskostnaden eller virkelig verdi, som er brukt, jf regnskl.[§7-2](http://www.lovdata.no/all/hl-19980717-056.html#7-2)[http://www.konkursradet.no/gfx/out_link.png](http://www.lovdata.no/all/hl-19980717-056.html#7-2). Revisor har plikt til å påse at dette er gjort, og om nødvendig gi tilleggsopplysninger. Revisor må til en viss grad kunne bygge på verdiansettelsen fra de ansvarlige i selskapet, men man forventer at revisor tar en selvstendig etterprøving.[[84]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn84" \t "_self) Dersom revisor har brutt denne plikten, kan utfallet av aktsomhetsvurderingen variere etter hva feilen består i. Dersom varelageret fysisk ikke eksisterer slik det er oppført i regnskapet, og det ville være enkelt å konstatere dette, vil revisor lett bli holdt ansvarlig. Annerledes er det dersom det dreier seg om svikt i den skjønnsmessige fastsettelsen. Her må det være noe større rom for feil. Dette viser at culpavurderingen kan falle ulikt ut etter som om revisors plikt er skjønnspreget eller ikke.

Et annet eksempel er tilfellet der foretaket bytter regnskapsprinsipp. Foretaket kan til en viss grad velge mellom ulike regnskapsprinsipp. Dette gjør at samme faktiske forhold kan vises med forskjellig beløp i regnskapet. Foretaket må gjøre klart hvilket prinsipp som er brukt, jf. regnskl.[§§7-2](http://www.lovdata.no/all/hl-19980717-056.html#7-2)[http://www.konkursradet.no/gfx/out_link.png](http://www.lovdata.no/all/hl-19980717-056.html#7-2). Regnskapsbrukerne kan bli villedet dersom foretaket bytter regnskapsprinsipp uten å opplyse om det. Et bytte av regnskapsprinsipp kan indikere at foretakets økonomiske stilling er forverret. Det skal opplyses om bytte av regnskapsprinsipp i note til årsregnskapet, jf. regnskl.[§7-3](http://www.lovdata.no/all/hl-19980717-056.html#7-3)[http://www.konkursradet.no/gfx/out_link.png](http://www.lovdata.no/all/hl-19980717-056.html#7-3). Dersom dette ikke blir gjort må revisor påpeke det, og eventuelt gi tilleggsopplysning i sin beretning. Revisor har tilgang til regnskapets underlagsmateriale, og det bør derfor være enkelt å oppdage byttet av regnskapsprinsipp. Kravene til revisors aktsomhet på dette området bør derfor være strenge.

Skrevne adferdsnormer kan virke på vurderingen av en handling ved at bestemmelsen kan skape forventninger om en bestemt handlemåte, slik at risikoen for skade øker hvis regelen ikke blir overholdt.[[85]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn85" \t "_self)Regelen har selv skapt en risiko ved at folk innretter seg på at den blir fulgt. Dersom en skreven adferdsregel er overtrådt, er spørsmålet om overtredelsen er unnskyldelig.[[86]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn86" \t "_self) Overtredelsen er ikke nødvendigvis uaktsom: culpaansvaret forutsetter jo at revisor hadde et handlingsalternativ: Han skulle og kunne handlet annerledes.[[87]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn87" \t "_self) Man må derfor veie overtredelsen opp mot de øvrige momentene i culpavurderingen: derunder skaderisikoens størrelse, mulighet for å forhindre skaden og til å oppdage risikoen.

Det er tenkelig at skadevolderen har vært tilstrekkelig aktsom selv om han har overtrådt en kjent regel, når han har hatt grunn til å tro at det ikke forelå noen skaderisiko av betydning i øyeblikket.[[88]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn88" \t "_self) Et slikt synspunkt kan innebære at dersom selskapet har en god økonomisk stilling, kan revisor akseptere at den interne kontrollen holder et lavere nivå enn han ellers ville krevet. På den annen side kan det fra et samfunnsmessig synspunkt være nødvendig å kreve at reglene blir overholdt uten hensyn til skademuligheten.[[89]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn89" \t "_self) Selv om revisor ikke har grunn til å regne med skaden, bør han vite at overtredelser generelt er risikable og at dette må være tilstrekkelig til å pålegge ansvar.

Reelle hensyn taler for et slikt syn på culpavurderingen på området for revisors erstatningsansvar. Spørsmålet er om revisor uten å risikere ansvar skal kunne sette sin egen vurdering av hva som er påkrevd foran lovgiverens.[[90]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn90" \t "_self) Et problem er at de lovpålagte pliktene kan være skjønnsmessige, f.eks plikten etter revisorl.[§5-1](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#5-1)[http://www.konkursradet.no/gfx/out_link.png](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#5-1) om å bidra til å hindre og avdekke misligheter og feil.

Man bør eventuelt skille mellom lovpålagte plikter og plikter som følger av god revisjonsskikk/revisjonsstandardene. Cordt-Hansen hevder imidlertid at generelt vil antagelig et hvert brudd på revisjonsstandardene bli karakterisert som mangelfull revisjon.[[91]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn91" \t "_self) Standardene gir likevel av og til rom for alternative handlemåter.[[92]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn92" \t "_self) I fortalen til hver standard heter det: ” Under spesielle omstendigheter kan en revisor finne det nødvendig å avvike fra en revisjonsstandard for mer effektivt å oppnå formålet med revisjonen”. Revisor må da være forberedt på å forsvare avviket.

I de tilfellene der det dreier seg om bevisste brudd på klare lovbestemte plikter, kan det argumenteres med at dette bør være avgjørende for culpavurderingen, uten hensyn til om revisor selv oppfattet risikoen for skade som minimal. En bevisst tilsidesettelse av slike plikter vil sjeldent ha et legitimt formål. Revisor foretar seg for eksempel lite for å se etter at klienten har ordnet formuesforvaltningen på en betryggende måte og med forsvarlig kontroll, jf. revisorl.[§5-1, 2.ledd](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#5-1)[http://www.konkursradet.no/gfx/out_link.png](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#5-1). Dette kan ha sin bakgrunn i ulike forhold: han stoler på ledelsen, han er ikke ”tøff” nok til å kreve opplysninger, iverksette ”ubehagelige” undersøkelser ol.; altså manglende uavhengighet. Alternativt bryter han plikten for å kunne tilby revisjon for et lavt honorar, eller for å kunne ta flere klienter. Ingen av disse årsakene er gode unnskyldningsgrunner for å ha overtrådt plikten. Selv om revisor hadde all mulig grunn til å tro at unnlatelsen medførte liten risiko for skade, bør han selv ta risikoen for unnlatelsen dersom skaden faktisk inntreffer. Han er/eller bør være klar over at han bryter en lovbestemt plikt og at dette generelt øker risikoen for skade.

Risikofordelingshensynet tilsier at han bærer denne risikoen selv. Et lignende eksempel er der revisor unnlater å **vurdere** om årsregnskapet er utarbeidet og fastsatt i samsvar med lov og forskrifter, jf. revisorl.[§5-1](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#5-1)[http://www.konkursradet.no/gfx/out_link.png](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#5-1). Revisor godtar for eksempel klientens verdiansettelse av varelager eller kundefordringer uten å gjøre seg opp en selvstendig mening om dette. En unnlatelse av å foreta en selvstendig vurdering av regnskapspostene er i strid med lovens ordlyd, og i strid med det lovfestede kravet til uavhengighet. Lovens plikt er klar: revisor skal selv vurdere postene. En annen sak er at vurderingen/skjønnet i seg selv kan være uaktsomt. Revisor vil sjeldent ha en god unnskyldningsgrunn for ikke å ha foretatt en selvstendig vurdering. Dette taler for at bruddet på regelen må betegnes som culpøst, selv om revisor med rette anså risikoen for skade som liten.

I RG 1996 s.22 (Kristiansand byrett) var det anført at revisor hadde vært uaktsom fordi han ikke hadde foretatt selvstendige vurderinger, men bygget for mye på administrasjonen. Her bemerker retten at revisor ved revisjonen kan bygge på interne kilder, og særlig der andre kilder er utilgjengelige. På den annen side måtte det i tilknytning til kravet om god revisjonsskikk stilles krav til revisor om at han ”foretar selvstendige undersøkelser og vurderinger i forbindelse med revisjonsarbeidet”. Retten fant imidlertid at han hadde foretatt selvstendige vurderinger. Unntak finnes: der revisor faktisk hadde en god grunn til å stole på opplysningene han fikk fra klienten uten selv å vurdere forholdet, bør overtredelsen veies opp mot de øvrige momentene.

Dette synspunktet virker kun holdbart så lenge det dreier seg om brudd på klare plikter. Mange av revisors plikter er skjønnsmessig angitt, f.eks hans plikt til å bidra til å forebygge og avdekke misligheter og feil, og i tillegg består en stor del av hans arbeid i å utøve skjønn. Her må også andre momenter tas i betraktning, herunder skaderisikoen, når man skal vurdere om han har opptrådt uaktsomt.

Konklusjonen er at tilsidesettelse av klare lovbestemte plikter vil være et tungtveiende moment i aktsomhetsvurderingen. Der plikten er skjønnsmessig eller bestemmelsen uklar, skal det mer til før revisor har vært culpøs. Overtredelse av revisjonsforeningens skrevne normer er ikke uaktsomt, så lenge god revisjonsskikk er ivaretatt på annen måte.

5.3.3. Skadeevnen

Etter revisorl.[§5-1](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#5-1)[http://www.konkursradet.no/gfx/out_link.png](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#5-1) skal revisor blant annet vurdere om årsregnskapet er utarbeidet og fastsatt i samsvar med lov og forskrifter, og om den revisjonspliktiges ledelse har oppfylt sin plikt til å sørge for ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger i samsvar med lov og forskrifter. Revisor skal dessuten vurdere om opplysninger i årsberetningen om regnskapet, forutsetningen om fortsatt drift, og forslag til anvendelse av overskudd eller dekning av tap er i samsvar med lov og forskrifter, og om opplysningene er konsistent med årsregnskapet. Videre skal revisor se etter at den revisjonspliktige har ordnet formuesforvaltningen på en betryggende måte og med forsvarlig kontroll. Dersom revisor unnlater å vurdere eller ikke skaffer seg grunnlag til å vurdere om f.eks årsregnskapet er i samsvar med regnskapsloven, er dette typisk en feil/unnlatelse som kan føre til ansvar etter revisorl.[§8-1](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#8-1)[http://www.konkursradet.no/gfx/out_link.png](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#8-1). Bestemmelsen pålegger revisor en handleplikt: han må vurdere bestemte forhold og det følger implisitt av dette at han må sette seg i stand til å vurdere disse forholdene. En unnlatelse på dette området vil ha stor skadeevne, både når det gjelder sannsynlighet for skade og den eventuelle skadens omfang.

Revisorforeningen har utarbeidet en standard, RS 400, om risikovurdering og intern kontroll. Her er det et krav at revisor skaffer seg tilstrekkelig kjennskap til regnskaps- og intern kontroll- systemene til å kunne planlegge revisjonen og utvikle en effektiv revisjonsmessig angrepsvinkel.[[93]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn93" \t "_self) Revisor må anvende profesjonelt skjønn for å vurdere revisjonsrisikoen og for å utforme revisjonshandlinger som sikrer at den reduseres til et akseptabelt nivå.[[94]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn94" \t "_self)

Revisjonsrisiko betyr risikoen for at revisor avgir en feilaktig beretning når regnskapet inneholder vesentlig feilinformasjon.[[95]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn95" \t "_self) Revisjonsrisikoen består av tre komponenter: Iboende risiko, kontrollrisiko og oppdagelsesrisiko. Iboende risiko er risikoen for at en regnskapspost inneholder feilinformasjon som kan være vesentlig, når det ses bort fra eventuelle tilhørende intern kontroll-tiltak.[[96]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn96" \t "_self) Kontrollrisiko er risikoen for at feilinformasjon som kan oppstå i en regnskapspost, ikke vil bli forhindret eller oppdaget og korrigert innen rimelig tid av regnskaps- og intern kontroll-systemene.[[97]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn97" \t "_self) Oppdagelsesrisiko er risikoen for at en revisors kontroll ikke vil avdekke feilinformasjon i en regnskapspost som kan være vesentlig.[[98]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn98" \t "_self) Jo høyere den vurderte iboende risiko og kontrollrisiko er, jo mer revisjonsbevis må revisor fremskaffe gjennom utførelsen av substanskontroller. Hvis revisor finner at det ikke er mulig å redusere oppdagelsesrisikoen knyttet til en regnskapspåstand i årsoppgjøret vedrørende en vesentlig regnskapspost eller transaksjonstype til et akseptabelt nivå, må revisor ta forbehold i beretningen eller avgi en beretning som konkluderer med at revisor ikke kan uttale seg om regnskapet.

Revisor skal således selv vurdere risikoen for at det er årsregnskapet inneholder vesentlig feilinformasjon. Dersom god revisjonsskikk tilsier at en akseptabel revisjonsrisiko i det konkrete tilfellet er f.eks 5%, må risikoen for skade (skadeevnen) være en del større for at det skal være relevant å legge vekt på den. Revisor garanterer ikke for at regnskapet er korrekt, og det er derfor ikke uaktsom av ham å unnlate å foreta ytterligere revisjonshandlinger, dersom han anslår revisjonsrisikoen til å være akseptabel.

Risikovurderingen slik den fremgår av RS 400 er knyttet til risikoen for at regnskapet skal inneholde ”vesentlig” feilinformasjon. Dette er egentlig ikke en henvisning til en eventuell skades omfang. Årsregnskapet er imidlertid ofte det viktigste beslutningsgrunnlaget for mange økonomiske disposisjoner. Det ligger da i sakens natur at dersom årsregnskapet inneholder vesentlig feilinformasjon, kan dette føre til skade av stort omfang. I den forbindelse kan det minnes om Guldens definisjon[[99]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn99" \t "_self) (som bygger på RS 320 pkt.3) av vesentlighet: ” En regnskapsmessig feil er vesentlig hvis en regnskapsbruker ville disponert annerledes hvis han hadde hatt kjennskap til feilen.” Skadeevnen må på bakgrunn av dette sies å være relevant etter revisorforeningens standarder. Revisor plikter med andre ord selv å vurdere skadeevnen.

Direkte bruk av begrepet ”skadeevne” forekommer ikke i den foreliggende rettspraksis. I Asker og Bærum herredsretts dom av 14.januar 1993 i sak nr. 91-1800 (Parley Augustsson) gjorde et av de saksøkte revisorselskapene gjeldende at det for å kunne pålegges ansvar, måtte foreligge en synbar og påregnelig skadeevne. Retten benyttet imidlertid ikke dette begrepet da den vurderte om revisor hadde opptrådt uaktsomt.

Likevel er det grunn til å spørre om ikke domstolene i praksis anvender et slikt kriterium i uaktsomhetsvurderingen. I Kristiansand byretts dom av 21. desember 1987 saksøkte en bank revisor for tap på låneengasjement. Vilkårene for erstatning var ikke tilstede, fordi det manglet årsakssammenheng mellom revisors opptreden og bankens tap. Revisors handlemåte ble likevel drøftet i dommen. Retten bruker ordet kritikkverdig om revisjonen, og ikke uaktsom. Momentene det ble lagt vekt på, må likevel antas å være relevante i en aktsomhetsvurdering, selv om revisor ikke i dette tilfellet ble ansett for å ha opptrådt uaktsom. Forhold som etter rettens mening burde skjerpe revisors aktsomhet og få ham til å utføre ytterligere revisjonshandlinger er regnskapspostenes størrelse/betydning i årsregnskapet, at den interne kontroll på området er mangelfull, at foretaket er i en presset økonomisk situasjon eller det foreligger mistenkelige omstendigheter omkring postene. Dette viser at det er relevant å legge vekt på risikoen for tap. Man skal se hen til at om det dreier seg om vesentlige poster og om det er forhold ved situasjonen som øker risikoen for at noe er galt. Alle disse momentene passer inn i skadeevnekriteriet.

I RG 1991 s.956 (Trondenes herredsrett) gjaldt saken et erstatningskrav mot revisor fra klientens leverandør, og var grunnet i at han ved sin revisjon ikke hadde påpekt at selskapets varelager var for høyt verdsatt. Retten fant at revisor hadde opptrådt i strid med god revisjonsskikk, men dette var likevel ikke tilstrekkelig grunnlag for å fastslå at han hadde opptrådt uaktsomt. Revisor ble frifunnet på grunn av manglende uaktsomhet og årsakssammenheng. Selv om adferden var i strid med god revisjonsskikk var den ikke uaktsom.. Dette skyldes at man måtte vurdere unnlatelsen ut fra bedriftens økonomiske situasjon på revisjonstidspunktet. Situasjonen var da slik at bedriftens årsregnskap viste at den hadde gått med overskudd og innfridd alle sine krav. Synspunktet taler for at skadeevnen er et relevant moment i culpabedømmelsen. Fordi selskapets økonomiske situasjon var god, var det antagelig ikke grunn til å anta at unnlatelsen av å skrive ned varelageret grunnet ukurrans, innebar risiko for tap for tredjemann. Retten sa i sine generelle uttalelser at ” den uaktsomme revisor har opptrådt klanderverdig fordi det etter slik handling foreligger et mulig og ukjent skadepotensiale innenfor hans øyenvidde”. Denne uttalelsen synes å knytte begrepet uaktsomhet opp mot handlingens skadeevne.

Dommen viser at flere momenter/hensyn er relevante ved vurderingen av om revisor har opptrådt uaktsomt; deriblant om adferden er i strid med god revisjonsskikk og adferdens skadeevne. Selv om revisor ikke hadde opptrådt i samsvar med god revisjonsskikk, kunne hans unnlatelse ikke betegnes som culpøs ettersom skadeevnen var liten. Det er nærliggende å anta at utfallet kunne blitt annerledes dersom foretaket hadde vært i en presset økonomisk situasjon. Dette ville vært et forhold som ville skjerpet kravene til revisors aktsomhet, og det kunne da være grunn for ham til å overprøve klientens talloppgaver (vurdering av varelager i dette tilfellet). Ved spørsmålet om revisor skal foreta en overprøving av klientens talloppgaver, må han foreta en helhetsvurdering av bedriftens virksomhet. Sentrale momenter i revisors skjønn ville etter rettens mening være: virksomhetens art, herunder om den er utsatt for svingninger i kundenes kjøpekraft, om dens varer er motebetont, om bedriften og dens ledelse som sådan vurderes som seriøs, dens økonomi og regnskap, herunder om bedriften de siste årene har gått med over- eller underskudd, og varelagerets andel av samlet aktiva. Momentene passer godt inn i skadeevnekriteriet.

Dommene gjaldt ansvar overfor tredjemann. I vurderingen av om revisors unnlatelse av å vurdere årsregnskapet er uaktsom, eller om han har skaffet seg nok grunnlag for en slik vurdering, er det klart at i forhold til tredjemann er unnlatelsens skadeevne et klargjørende moment. Det samme gjelder ved unnlatelse av å påpeke de nærmere angitte forhold i revisjonsberetningen, jf. revisorl.[§5-6](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#5-6)[http://www.konkursradet.no/gfx/out_link.png](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#5-6). Her er sannsynligheten for at tredjemann skal påføres skade stor. Omfanget av skaden kan variere i forhold til de enkelte tredjemenn, men spesielt for lånegivere og leverandører som yter på kreditt vil omfanget kunne bli stort. I denne sammenheng kommer det faktum at revisor som hovedregel kun skal vurdere risikoen for at det kan foreligge feil av **vesentlig** betydning for regnskapet. Dette innebærer at om han unnlater å vurdere, eventuelt ta forbehold i revisorberetningen om forhold av vesentlig betydning for årsregnskapet, vil årsregnskapet inneholde feil av vesentlig betydning. Risikoen for skade er således svært høy for de tredjemenn som disponerer ut fra tillit til årsregnskapet.

Spørsmålet er om det også er relevant å legge vekt på unnlatelsens skadeevne når skadelidte er klientenselv? Når det gjelder klienten, har revisor plikt til å vurdere om årsregnskapet og årsberetningen er i samsvar med de nærmere angitte krav, jf. revisor.[§5-1, 1.ledd](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#5-1)[http://www.konkursradet.no/gfx/out_link.png](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#5-1). Videre skal revisor se etter at klienten har ordnet formuesforvaltningen på en betryggende måte og med forsvarlig kontroll, jf.revisorl.[§5-1, 2.ledd](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#5-1)[http://www.konkursradet.no/gfx/out_link.png](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#5-1). Dessuten skal revisor gjennom revisjonen bidra til å forebygge og avdekke misligheter og feil, jf.revisorl.[§5-1, 3.ledd](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#5-1)[http://www.konkursradet.no/gfx/out_link.png](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#5-1). Klienten er selv ansvarlig for å ordne formuesforvaltningen på en trygg måte og med forsvarlig kontroll. Dersom dette ikke avdekker feil som kan påvirke årsregnskapet, og heller ikke revisor oppdager og påpeker forholdene, er risikoen for tap stor. Særlig gjelder dette hvor klienten er utsatt for misligheter eller den interne kontrollen er dårlig. Omfanget av tapet kan bli stort, særlig hvis misligholdet fører til at bedriften må avvikles. Risikoen for dette er vel særlig stor hvis foretaket fra før av har anstrengt økonomi. Skadeevnekriteriet er derfor relevant også i forhold til klienten.

Kjernen er at når skadeevnen øker, må revisor skjerpe sin aktsomhet, eller vurdere alternative handlingsmåter. Dersom den interne kontrollen er svak, må revisor gjøre mer for å kontrollere opplysningene. Har eksempelvis samme person flere nøkkelstillinger, øker dette kravene til revisors aktsomhet, og han må foreta nærmere undersøkelser. Unnlater han å foreta en nøyere revisjon, selv om risikoen for at det foreligger forhold som kan føre til uriktig informasjon i årsregnskapet er stor, taler dette for at han er culpøs.

Er det i samsvar med reelle hensyn å legge vekt på hensynet til handlingens skadeevne? Et spørsmål er om bruk av skadeevnekriteriet kan lede til at aktsomhetsnormen blir for mild. En konsekvens kan eksempelvis bli at revisor kan slakke av på kravene dersom foretaket har en tilsynelatende god økonomi, og skadeevnen fremstår som liten på revisjonstidspunktet.

I alle tilfelle er det slik at revisor ved revisjon av årsregnskapet, ikke bare må se hen til årsregnskap og årsberetning. Han må også forvisse seg om at det ikke har inntruffet vesentlige forhold etter regnskapsårets utløp og fram til dato for avleggelse av revisjonsberetningen. Dersom dette ikke er tilfelle, ville det virke urimelig å pålegge revisor ansvar for forhold som oppstår i ettertid. Da ville en eventuell risiko for tap være like synlig for tredjemennene som for revisor. Spørsmålet om erstatning skal ilegges er et spørsmål om risikoplassering. I et slikt tilfelle er det mer naturlig å plassere risikoen for tap hos tredjemann enn hos revisor. Konklusjonen er at bruk av skadeevne-kriteriet ikke leder til en for mild culpa-norm på området for revisors erstatningsansvar.

Et annet spørsmål er om bruk av skadeevnekriteriet kan lede til en for streng culpanorm. Vurderingstemaet er om revisor bør bli erstatningsansvarlig for skade han har voldt, selv om den generelle revisjon har vært aktsom. Bør revisor kunne påberope seg generelt aktsom revisjon til sitt forsvar? Gorton[[100]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn100" \t "_self) fremhever at man i spørsmålet om revisor har vært culpøs må se hen til hvordan revisjonen i sin helhet har vært utført. En mindre nøye granskning av et punkt kan av og til være vel begrunnet, under forutsetning av at revisor ikke har hatt noen særskilt foranledning til å gå inn på dette punktet, og at han ellers har utført en forsvarlig revisjon.

Reelle hensyn taler mot å anvende et slikt synspunkt der revisor har brutt en spesifikk lovbestemt plikt. Revisjonen er eksempelvis svært grundig, men revisor unnlater å opplyse om at foretaket har byttet regnskapsprinsipp. Dersom denne unnlatelsen fører til tap, bør det etter min mening ikke være relevant, verken overfor klient eller tredjemann, at revisor ellers har vært aktsom.

Det er muligens annerledes der plikten er skjønnsmessig – vurderingstema bør være om revisor har utøvd etrimelig skjønn. Skadeevnen kan være veiledende for hva som er rimelig i den sammenheng. At revisjonen generelt er aktsomt, kan nok kanskje være et argument for at skjønnet er rimelig. På dette området kan det altså være et moment i culpavurderingen om den generelle revisjon har vært aktsom. Skadeevnen må likevel være et sentralt moment i culpavurderingen. Bruken av skadeevnekriteriet fører neppe til en for streng culpanorm.

En annen problemstilling er om en generelt uaktsom revisjon kan være relevant i uaktsomhetsvurderingen.

I Eidsivating lagmannsretts dom av 21.juni 1982 var en av saksøkerens (klienten) anførsler at den generelle revisjon var dårlig utført. Lagmannsretten fant at dette ikke var tilfelle, og vurderte deretter om de konkrete handlinger/unnlatelser var uaktsomme. Etter dette kan det synes som om retten oppfattet argumentet som relevant. Retten uttalte seg imidlertid ikke uttrykkelig om relevansspørsmålet.

Reelle hensyn taler imidlertid mot at en generelt uforsvarlig revisjon brukes mot ham, men det må muligens skilles mellom klient og tredjemann. I Rt. 1979 s.46 som gjaldt en styreformanns ansvar i forhold til tredjemann, gjorde saksøkerne gjeldende at han generelt hadde utvist manglende aktsomhet ved utføringen av sitt verv og at spørsmålet om den konkrete unnlatelsen var uaktsom, måtte bedømmes på bakgrunn av hans generelle forhold. Høyesterett avviste en slik betraktningsmåte, og sa at uaktsomhetsspørsmålet måtte vurderes ut fra det konkrete forhold, og at det ikke var avgjørende om hans forhold som styreformann ellers kunne kritiseres.

Synspunktet bør ha gyldighet også på området for revisors erstatningsansvar. En annen sak er at det sjelden vil foreligge årsakssammenheng mellom revisors generelt uaktsomme forhold og tapet. Mangelfulle forhold i sin alminnelighet bør bare kunne få betydning for bedømmelsen av den konkret tapsvoldende begivenhet i den utstrekning disse gjør at styremedlemmet får en skjerpet aktsomhetsplikt.[[101]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn101" \t "_self) Det samme synspunktet bør kunne gjøres gjeldende også for revisor.

Konklusjonen er at skadeevnen gir god veiledning og har betydning for vurderingen av om revisor har vært uaktsom. Skadeevnekriteriet er like relevant i forhold til tredjemann som til klienten. Bruk av skadeevnekriteriet leder verken til en for streng eller for mild culpanorm.

5.3.4. Handlingsalternativer – muligheten for å avverge skaden

Culpaansvaret forutsetter at revisor skulle og kunne handlet annerledes.[[102]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn102" \t "_self) Dersom revisor ikke kunne handlet annerledes, er ikke forholdet culpøst. Grunnen er at domstolene ikke skal håndheve reglene strengere enn erstatningsrettslige hensyn tilsier.[[103]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn103" \t "_self) En forutsetning for at erstatningsansvar skal virke preventivt, er at revisor faktisk hadde mulighet til å handle annerledes. Det er derfor relevant å se hen til den muligheten revisor hadde til å avverge skaden, altså hvilke handlingsalternativer revisor hadde. I RG 1986 s.506 (Frostating lagmannsrett) drøftet lagmannsretten om revisor burde oppdaget at disponenten i selskapet hadde manipulert regnskapet. Regnskapet inneholdt betydelige tidsforskyvninger, slik at det ga et misvisende bilde av firmaets økonomiske stilling. Retten vurderte hvilke kontrollmuligheter revisor hadde, og fant at systemet for kjøp og salg i bedriften innebar at det ville medføre vanskeligheter for revisor innenfor en ordinær løpende revisjon å nøste opp og kontrollere i hvilken utstrekning det forelå tidsforskyvninger ved det enkelte varekjøp. For å oppdage tidsforskyvningene måtte man kontrollere hvert enkelt varekjøp. Retten fant at dette ville være tidsmessig en altfor omfattende oppgave for revisor under vanlig løpende revisjon og innenfor rammen av en vanlig revisjonsavtale.

Man må her vurdere kostnadene ved ytterligere tiltak mot den foreliggende handlingsskadeevne. Overstiger omkostningene ved å foreta ytterligere revisjonshandlinger tapet som handlingen førte til, bør revisors handling som hovedregel ikke betegnes som uaktsom. Revisors plikt til å handle må altså stå i forhold til skaderisikoen. Dersom risikoen for skade er liten, intern kontrollen er for eksempel god, trenger revisor ikke utføre særlige revisjonshandlinger. Unntak kan tenkes, dersom tiltakenes kostnad er minimal.[[104]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn104" \t "_self)

5.3.5. Skadeevnen må ha vært synbar eller påregnelig

For at et mulig erstatningsansvar skal ha en preventiv virkning på revisors adferd, må skadeevnen fremstå som synbar eller påregnelig for revisor. Dette er et alminnelig prinsipp i erstatningsretten og gjelder også på området for revisors erstatningsansvar. I RG 1991 s.956 (Trondenes herredsrett) heter det om forskjellen mellom den uaktsomme revisor og den som bare har opptrådt kritikkverdig: ” Forskjellen er at den uaktsomme revisor har opptrådt klanderverdig fordi det etter slik handling foreligger et mulig og ukjent skadepotensiale innenfor hans øyenvidde[[105]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn105" \t "_self)…..”. Prinsippet reiser imidlertid ikke særskilte problemstillinger på området for revisors erstatningsansvar, og jeg går derfor ikke nærmere inn på det.

5.3.6. Krav til revisors kunnskap

Revisors kunnskapsnivå er en subjektiv faktor. Problemstillingen kan også formuleres som et spørsmål om revisor kan bruke manglende kunnskap som unnskyldningsgrunn. Revisor har lang utdannelse, og det stilles også krav om obligatorisk etterutdannelse. Det forventes at revisor har høy kompetanse, og god innsikt i revisjonsfaget og regnskapslovgivningen.[[106]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn106" \t "_self) Mangelfull kunnskap om generelle lover og regler (normer) på revisjonens område er derfor ingen unnskyldningsgrunn. Manglende fagkunnskap kan ikke hindre eller redusere revisors ansvar.[[107]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn107" \t "_self)

Det forventes at revisor setter seg inn i de rettsregler som er spesielle for bransjen.[[108]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn108" \t "_self) Er reglene uklare eller så nye at innholdet ikke er fullstendig klarlagt ennå, kan dette tale for en mildere bedømmelse av revisor. Det forutsettes imidlertid at han velger en rimelig tolkning.

I svensk teori skiller man mellom kvalifiserte revisorer og andre (tilsvarende skillet statsautoriserte / registrerte revisorer). Dette er det antagelig ikke grunnlag for å gjøre etter norsk rett. Grunnen er at definisjonen av ”god revisjonsskikk” ikke skiller mellom registerte og statsautoriserte revisorer. Registrerte revisorer betraktes som formelt kompetente til å revidere foretak på lik linje med statsautoriserte revisorer.[[109]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn109" \t "_self) Begge grupper er underlagt det samme lovverket, og revisjonsforeningens standarder skiller heller ikke mellom gruppene. I en ankesak fra Eidsivating lagmannsrett fra 1982[[110]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn110" \t "_self) anførte revisor at aktsomhetskravet måtte være forskjellig for statsautoriserte og registrerte revisorer. Lagmannsretten frifant imidlertid revisor, uten å ta stilling til anførselen. Reelle hensyn taler for å operere med samme aktsomhetskrav. I motsatt tilfelle kan man risikere at en revisor som både er statsautoriserte og registrert revisor, velger å utføre risikofylte oppdrag som registrert revisor (så lenge klienten ikke har behov for en statsautorisert revisor).[[111]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn111" \t "_self)

Uvitenhet om faktiske forhold som er av betydning for skadeforløpet, kan være unnskyldelig, hvis det ikke kan kreves at revisor burde hatt slik kunnskap eller søkt hjelp til å skaffe kunnskapen.[[112]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn112" \t "_self) Ettersom revisors ansvar er et profesjonsansvar, må det antas at det stilles strenge krav til ham, og at han derfor sjelden vil være i unnskyldelig faktisk villfarelse.

Spørsmålet om faktisk villfarelse er særlig aktuelt i forhold til konkret bransjekunnskap.

En revisor som reviderer en klient i en bransje der regnskapene byr på spesielle vanskeligheter, kan ikke høres med at han ikke er fortrolig med og ikke tidligere har støtt på disse problemene.[[113]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn113" \t "_self) I følge revisorforeningens standarder plikter revisor som ledd i planleggingen å sette seg inn i klienten og bransjen.[[114]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn114" \t "_self) Når det gjelder verdiansettelse av varelager eller andre eiendeler, kan revisor imidlertid ikke holdes ansvarlig for en uriktig verdivurdering, dersom han som regnskapskyndig har utøvet et rimelig skjønn. Alt etter forholdene er det rom for en viss feilvurdering.[[115]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn115" \t "_self) Revisor bør imidlertid kreve at foretaket har gode rutiner for verdsettelsen, for eksempel at det innhentes nyere takster fra erfarne og kyndige takstmenn.[[116]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn116" \t "_self) Det kreves imidlertid at revisor foretar en selvstendig vurdering, og ikke bare forholder seg til opplysninger gitt av foretaket. Kravet til revisors kunnskap må nemlig ses i forhold til uavhengighetskravet i revisorloven.

En særlig problemstilling knyttet til kravet til revisors kunnskap, er spørsmålet om i hvor stor grad revisor kan bygge på foretakets interne kontroll. Revisors forhold til klientens interne kontrollsystem er tredelt.[[117]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn117" \t "_self) For det første har revisor en lovbestemt plikt til å foreta undersøkelser av klientens interne kontrollsystem, jf.revisorl.[§5-1,2.ledd](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#5-1)[http://www.konkursradet.no/gfx/out_link.png](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#5-1). For det annet har revisor rett til å bygge på klientens interne kontrollsystem under utførelsen av revisjonen.[[118]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn118" \t "_self) For det tredje avhenger omfanget av revisors egne kontroller av kvaliteten på klientens interne kontrollsystem.

Etter revisorl.[§5-1,2.ledd](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#5-1)[http://www.konkursradet.no/gfx/out_link.png](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#5-1) skal revisor se etter at den revisjonspliktige har ordnet formuesforvaltningen på en betryggende måte og med forsvarlig kontroll. Det er imidlertid ledelsen og daglig leder som har hovedansvaret for den interne kontrollen, jf. asl[§§6-12](http://www.lovdata.no/all/hl-19970613-044.html#6-12)[http://www.konkursradet.no/gfx/out_link.png](http://www.lovdata.no/all/hl-19970613-044.html#6-12) og [6-13](http://www.lovdata.no/all/hl-19970613-044.html#6-13)[http://www.konkursradet.no/gfx/out_link.png](http://www.lovdata.no/all/hl-19970613-044.html#6-13). Dette tilsier at revisor ikke har ansvar for at intern kontroll iverksettes eller fungerer, men han har plikt til å se etter at ledelsen har gjort sin plikt i så henseende.[[119]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn119" \t "_self) Det er ingen unnskyldningsgrunn for styret at det har basert seg på omfattende ekstern kontroll.[[120]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn120" \t "_self) For å oppfylle denne plikten må revisor først skaffe seg en oversikt over kontrollsystemet, og deretter vurdere om den interne kontrollen er tilfredsstillende. Revisor vurderer om systemene er slik at årsoppgjøret blir korrekt og at foretakets eiendeler sikres.[[121]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn121" \t "_self) Dersom revisor finner at kravene ikke er oppfylt i rimelig grad, må han gjøre ledelsen oppmerksom på dette i form av nummererte brev, jf. revisorl.[§5-2](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#5-2)[http://www.konkursradet.no/gfx/out_link.png](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#5-2). I tillegg må han omtale forholdet i revisorberetningen, dersom den mangelfulle interne kontrollen kan ha medført vesentlige feil og uregelmessigheter i årsregnskapet, jf. revisorl.[§5-6](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#5-6)[http://www.konkursradet.no/gfx/out_link.png](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#5-6). Følgen av at det oppdages svakheter i den interne kontrollen er at revisor må gjennomføre en grundigere revisjon på det aktuelle området, enn han ville gjort hvis den interne kontrollen var funnet tilfredsstillende.[[122]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn122" \t "_self)

Lovgivningen krever ikke at revisor skal komme med forslag til forbedringer eller forenklinger i rutineoppleggene, heller ikke hvis han oppdager svakheter.[[123]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn123" \t "_self) Revisor skal kun påpeke hva svakhetene består i. Det må imidlertid antas at den dyktige og omsorgsfulle revisor kommer med forslag til forbedringer. Et slikt krav kan således følge av god revisjonsskikk, selv om det ikke fremgår av loven.[[124]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn124" \t "_self)

Den interne kontrollen skal blant annet sikre at bokføring og årsoppgjør er riktig. Dette er sammenfallende med formålet med ekstern revisjon, jf. revisorl.[§5-1](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#5-1)[http://www.konkursradet.no/gfx/out_link.png](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#5-1). Revisor ønsker å skaffe seg bevis for at tallene i regnskapet er korrekte. Slikt bevis kan han skaffe seg ved å utføre såkalte **substanskontroller**, dvs. direkte tester av regnskapstallene.[[125]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn125" \t "_self) Disse kan bestå av stikkprøver av f.eks kundefordringer. Det kan imidlertid være ressursbesparende om revisor kan bygge på den interne kontrollen, der revisor har undersøkt og konkludert med at denne er tilfredsstillende. Revisor kan da anta at tallene i årsregnskapet er riktige, uten at han må gjennomføre direkte testing av substansen i regnskapsmaterialet.[[126]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn126" \t "_self) Dette kallens**systemtesting** eller indirekte testing. Revisor kan velge mellom disse typene testing eller basere seg på en kombinasjon av disse. Det er ikke uaktsomt om revisor bare benytter substanstesting. Honoraret kan imidlertid bli redusert dersom bruk av kun substanstesting er dyrere for klienten enn de revisjonshandlinger som god revisjonsskikk tilsier. Normalt benytter revisor seg av systemtesting kombinert med noe substanstesting.

Etter den tidligere revisjonsforskriften §3-2 het det at revisjonen kan bygge på virksomhetens interne kontroll, dersom revisor ser at denne er tilfredsstillende.[[127]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn127" \t "_self) Det er altså ikke tilstrekkelig at revisor kartlegger systemet og vurderer godheten ut fra systembeskrivelsen.[[128]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn128" \t "_self) Han må også teste at kontrollene har virket tilfredsstillende og etter forutsetningene. Dette kan han typisk gjøre ved å foreta en vugge til grav- test (følge en transaksjon fra den oppstår til den avsluttes/eventuelt ender i et arkiv).

Revisors forhold til den interne kontrollen ble drøftet i RG 1996 s.22 (Kristiansand byrett). Eieren av et finansieringsselskap krevet erstatning av administrerende direktør og revisor blant annet under henvisning til at regnskapene ikke viste reelle tap. De saksøkte ble imidlertid frifunnet av retten. Det ble hevdet at revisor kunne bebreides for ikke å ha foretatt en selvstendig vurdering og kontroll, men i stedet bygget på administrasjonen, til tross for at han i sine arbeidsnotater hadde betegnet den interne kontrollen som svak. Retten uttalte at det ikke var tvilsomt at revisor kan bygge på den interne kontroll der han finner at denne er tilfredsstillende. En forutsetning for dette var at revisor har tilstrekkelig kunnskap til dens virkemåte. Dersom den interne kontroll betegnes (oppfattes) som svak, blir kravene til revisors aktsomhet skjerpet.

Etter rettens oppfatning kunne revisor ved revisjonen bygge på interne kilder. Dette gjelder særlig der andre kilder er utilgjengelige. På den annen side må det i tilknytning til kravet om god revisjonskikk stilles krav til revisor om at han foretar selvstendige undersøkelser og vurderinger i forbindelse med revisjonsarbeidet. Retten viste i denne forbindelse til at revisor må foreta en selvstendig vurdering av at kravene til bokføring, formuesforvaltning og den interne kontroll er ordnet på en forsvarlig måte.

Dommen viser at det kan være aktsomt av revisor å bygge på den interne kontrollen. Det forutsettes imidlertid at han foretar en selvstendig vurdering av om den interne kontrollen fungere tilfredsstillende. Dersom grunnlaget for beslutningen om å bygge på den interne kontrollen er mangelfullt, vil dette være uaktsomt. Finner revisor at den interne kontrollen er svak, skjerpes kravene til revisors aktsomhet, og han må i større grad bestå av substanstesting.

Konklusjonen er at det stilles strenge krav til revisors rettslige og faktiske kunnskaper. Revisor kan bygge på den interne kontrollen, hvis han vurderer denne til å være tilfredsstillende. Oppfatter han den interne kontrollen som svak, skjerpes kravene til revisors aktsomhet.

5.3.7. Skadelidtes forhold –innflytelsen på aktsomhetsvurderingen

Skadelidtes opptreden[[129]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn129" \t "_self) kan i prinsippet være relevant for vurderingen av om skadevolderen har opptrådt aktsomt. Dette gjelder også på området for revisors erstatningsansvar.

Begrunnelsen for at det er relevant å legge vekt på skadelidtes forhold ved vurderingen av om revisor har utvist culpa, ligger i erstatningsinstituttets karakter; nemlig risikofordelingen. Man betrakter risikoen for skade fra skadevolderens side, men også fra skadelidtes synsvinkel. Spørsmålet er om risikoen er påregnelig for skadelidte. Det **typiske** i situasjonen er her avgjørende.[[130]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn130" \t "_self) Rettspraksis på erstatningsrettens område viser at det er relevant å se hen til om risikoen fremstod som påregnelig for skadelidte.

***I kursiv (skråskrift):Kommentarer fra Pettersen 26.1.13: Lydbånd beviser dette:***

***Daglig leder 1. halvår 2003, Tor W. Vimme sa feilfakturering var gjennomført fordi det hadde blitt besluttet at det var for det beste.***

***Advokat Eide og daglig leder 2. halvår 2003, Idar Hansen sier at det ikke spiller så mye rolle hva som står på fakturane, det er aksjeselskapet som disponerer og advokat Eide: hold det til Idar Hansen, han er veldig dyktig.***

***Turid Larsen sier også at hun ville gjort noe med feilfaktureringen hvis hun hadde visst at det kunne få konsekvenser.***

***Noraberg lovte en fortløpende tilbakemelding dersom regnskapet ikke holdt mål. Osv.»***

Skadelidte må ofte tåle det som fremstår som påregnelig for ham, ettersom han har anledning til å innrette seg etter en slik risiko. Risikofordelingen som revisors erstatningsplikt er et utslag av, tilsier at man tar i betraktning de forventningene revisor rimeligvis kan stille til skadelidte. Dersom det fra skadelidtes synsvinkel er en påregnelig risiko for skade, kan man forvente at han iverksetter effektive tiltak.

Vurderingen av om revisor har vært culpøs, varierer således etter den enkelte skadelidtes forhold. Revisor kan ha opptrådt forsvarlig i forhold til klienten, selv om den samme handlingsmåten blir bedømt som uaktsom i forhold til tredjemann.

En anførsel om at skadelidtes forhold er relevant i aktsomhetsvurderingen, kan lede til vanskelige spørsmål om passiv identifikasjon. Hvis ledelsen i foretaket har opptrådt uaktsomt og har påført foretaket tap, vil ledelsen etter forholdene kunne bli identifisert med foretaket selv. Dette gjelder likevel ikke i enhver sammenheng. Dersom daglig leder begår underslag, kan ikke revisor høres med at han blir ansvarsfri fordi foretaket må identifiseres med daglig leder. Det faller utenfor oppgaven å drøfte dette spørsmålet nærmere.

Skadelidtes forhold som moment i culpavurderingen i relasjon til revisoransvaret, har vært lite drøftet i teori og rettspraksis. Man har i stedet konsentrert seg om betydningen av skadelidtes medvirkning (etter man har konstatert at revisor har utvist culpa). En mulig grunn til dette kan være at revisors ansvar anses som så strengt, at utvist skyld hos klient eller tredjemann ikke bør ha særlig betydning for hvordan man bedømmer revisors forhold. Det kan virke urimelig dersom revisor kan unnskylde sin uforsvarlige revisjon med at også andre har utvist ”skyld”.

Momentet har likevel vært oppe i rettspraksis. Det er særlig to situasjoner der skadelidtes forhold påberopes til forsvar for revisor. For det første der den interne kontroll har vært mangelfull:

I RG 1966 s.644 (Eidsivating lagmannsrett) var mangelfull revisjon og internkontroll årsak til at det ble begått underslag. Retten karakteriserte revisjonen som uaktsom, uten å legge vekt på klientens eget forhold. Ved erstatningsutmålingen ble det derimot skyldeling på grunn av skadelidtes medvirkning. Revisor måtte bare svare for 40% av det samlede tap. Denne dommen viser at selv om skadelidte har opptrådt mer klanderverdig enn revisor, rettferdiggjør ikke dette en mangelfull revisjon. Det ble understreket at et viktig formål med revisjonen var å forhindre underslag, og at en revisjon i tråd med god revisjonsskikk kunne ha forhindret underslag. Dette tyder på at det faktum at revisor ikke oppfylte en sentral oppgave, ville gjøre det urimelig om han skulle gå fri likevel. At klienten selv har utvist skyld, gir ikke mindre grunn til å bebreide revisor i et slikt tilfelle.

Det andre tilfellet der skadelidtes forhold påberopes til forsvar for revisor, er situasjonen der tredjemann har ytt kreditt i tillit til det reviderte årsregnskap, uten å foreta nærmere undersøkelser selv. I Kristiansand byretts dom av 21.desember 1987 krevde en bank erstatning for tap på utlån til revisorklienten. Retten fant at revisors forhold var kritikkverdig når det gjaldt revisjon av kundefordringene. Han ble likevel frikjent under henvisning til at bankens eget forhold var dominerende skadeårsak. Retten slo fast at banken hadde en selvstendig plikt til å vurdere lånesøknaden og ikke uten videre kunne legge regnskapet alene til grunn for sin behandling, særlig sett på bakgrunn av at bedriftens egenkapital var påfallende lav. Det forholdet som gjorde kredittgivningen risikabel var at salget hadde stoppet opp. Dette var banken gjort kjent med i et møte med bedrift og revisor. Når banken likevel lot være å innhente ytterligere opplysninger, måtte dette etter rettens mening skyldes at banken var villig til å ta den store risiko som bedriftens svake stilling innebar.

Skadelidte forhold kan her også ses på i et årsaksperspektiv: bankens forhold gjorde at det ikke var tilstrekkelig årsakssammenheng mellom den mangelfulle revisjon og bankens tap. Dommen viser at omstendighetene kan tilsi at skadelidte pålegges en plikt til å vareta sine egne interesser. En slik plikt kan utløses for eksempel ved at skadelidte får informasjon i et møte eller fra revisor selv som gjør at et tap fremstår som påregnelig.

Dommens setning om at kredittytere har en selvstendig plikt til å vurdere lånesøknaden, virker rimelig. Det er imidlertid ikke sikkert at den vil bli opprettholdt i alle saker om revisors erstatningsansvar. I UfR 1982.595 delte Højesteret seg (4-1). Regnskapet var klart uriktig, uten at revisor hadde oppdaget dette, mens kredittyteren ikke hadde foretatt de undersøkelser av kredittverdigheten som var vanlig ved en kreditt av en slik størrelse. Landsretten og Højesterets mindretall ville frikjenne på grunn av skadelidtes forhold. Flertallet la imidlertid avgjørende vekt på at det offisielle regnskapet måtte påregnes å bli brukt som veiledning ved kredittvurdering. Det er naturlig å tro at det faktum at regnskapet var klart uriktig uten at revisor hadde oppdaget dette, hadde betydning for resultatet i saken.

Skadelidtes forhold synes å ha liten vekt som moment i culpavurderingen. Bare når skadelidte selv har hatt en klar kritikkverdig adferd, kan det bli tale om å la momentet få betydning. Man nærmer seg da mangel på årsakssammenheng. Revisors ansvar er strengt og han slipper ikke unna med klare feil, eksempelvis unnlatelse av å påpeke mangler ved kontrollen med formuesforvaltningen. Det kan imidlertid synes som om man må sondre noe mellom typen feil. Dreier deg seg om feilaktige skjønnsmessige vurderinger, kan skaden fremstå som like påregnelig for klienten.

Et eksempel er dommen i RG 1994 s.470 (Oslo byrett) som gjaldt ukurransvurdering av varelager. Etter et eierskifte krevde den nye eieren erstatning av revisor fordi han ikke hadde oppdaget og gjort oppmerksom på at varelageret ikke var skrevet tilstrekkelig ned. Man kunne se ut fra datalistene at omløpshastigheten for vareslagene var lav. Ledelsen foretok betydelige nedskrivninger, men det viste seg senere at disse ikke var tilstrekkelige. Det hadde vært uenighet innad i bedriften om ukurransvurderingen uten at dette hadde kommet til uttrykk overfor revisor. Retten fant da at revisor ikke hadde noen spesiell grunn til å tro at det var vesentlig svikt i bedriften på dette området, og at han ikke hadde grunn til å tvile på at de betydelige nedskrivningene var tilstrekkelige. Revisor ble frikjent.

Det fremstår her som om det var mer påregnelig med feil i kurransvurderingen for klienten (som var klar over uenigheten), enn for revisor.

Konklusjonen er at selv om skadelidtes forhold er relevant for aktsomhetsvurderingen, så tillegges dette momentet liten vekt.[[131]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn131" \t "_self)

5.3.8. Vederlaget

I forhold til klienten er oppdraget basert på en inngått avtale. Ved erstatning i kontraktsforhold er vederlaget et av de momenter man pleier se hen til. Har man f.eks avtalt at revisor skal utføre en revisjon som er mer omfattende enn det som følger av lov og god revisjonsskikk, og vederlaget er høyt, kan vederlagets størrelse ha betydning for hvor grundig arbeid man forventer av revisor.

For tredjemann stiller dette seg annerledes: Han har ingen formening om hvor stort vederlaget er. Tredjemanns forventning er knyttet til de plikter revisor har etter lov og god revisjonsskikk. Vederlagets størrelse bør derfor ikke tillegges vekt i saker der tredjemann er skadelidt.

Gorton[[132]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn132" \t "_self) fremholder at det er rimelig at vederlagets størrelse får betydning for culpavurderingen. Han hevder at vederlagets størrelse beror på kvantiteten av og kvaliteten på det utførte arbeidet. Visse minstekrav må imidlertid alltid oppfylles. Den som reviderer uten vederlag kan ikke være mindre nøye enn det som følger av minstekravene. Både i forhold til klient og tredjemann må minimumsnivået være bestemt av lov og god revisjonsskikk. Også klienten har krav på en forsvarlig revisjon selv om vederlaget er lite.

Konklusjonen er at vederlagets størrelse kan ha betydning i de tilfelle der klienten er skadelidt. Vederlagets størrelse kan likevel ikke ha den betydning at revisor kan gå under det minstenivået som følger av lov og god revisjonsskikk.

5.3.9. Plikt til å begrunne sine valg – krav til dokumentasjon

Etter revisorl.[§5-3,1.ledd](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#5-3)[http://www.konkursradet.no/gfx/out_link.png](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#5-3) skal revisor kunne dokumentere revisjonens resultat og hvordan revisjonen er gjennomført, på en måte som er tilstrekkelig til å kunne underbygge og etterprøve revisors konklusjoner. Forhold som tilsier at det kan foreligge misligheter eller feil, skal kunne dokumenteres særskilt med angivelse av hva revisor har foretatt seg i den anledning, jf. revisorl.[§5-3, 1.ledd,2.pkt](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#5-3)[http://www.konkursradet.no/gfx/out_link.png](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#5-3). Revisorforeningenes standarder stiller nærmere krav til dokumentasjonen.. Når det gjelder det særskilte kravet til dokumentasjonsplikt ved misligheter og feil, fremgår det av forarbeidene at dette kunne bidra til å skjerpe revisors aktsomhet når det gjaldt behovet for å følge opp de indikasjoner på misligheter og feil som forelå.[[133]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn133" \t "_self) Kravet til dokumentasjon har ikke direkte betydning for aktsomhetsvurderingen. Et viktig hensyn bak bestemmelsen er likevel at revisor selv skal ha bevis for at revisjonen er gjennomført i henhold til lov og god revisjonsskikk. Dersom revisors arbeidspapirer er mangelfulle vil dette kunne være et indisiumpå at den øvrige revisjonen er mangelfull. Særlig der revisor skal foreta utpreget skjønnsmessige vurderinger er det viktig at alle omstendigheter som danner grunnlag for hans vurdering er fullstendig dokumentert. I motsatt tilfelle risikerer revisor å bli vurdert ut fra etterpåklokskap.[[134]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftn134" \t "_self)

6. Konklusjon

Culpanormen på området for revisors erstatningsansvar må karakteriseres som streng. Det er liten/ingen plass for subjektive unnskyldningsgrunner, og det sentrale er om kravene til god revisjonsskikk er overholdt. Videre er det et relevant moment i culpabedømmelsen om handlingen er i strid med skrevne normer og hvilken skadeevne handlingen har. Revisor bedømmes ut fra sitt eget forhold, og skadelidtes forhold har liten betydning for aktsomhetsvurderingen.

7. Litteratur

Andenæs, Mads Henry (1997). Rettskildelære. - Oslo: Mads Henry Andenæs,1997. - 200 s. - ISBN 82-91064-11-3

Baalsrud, Ole Andreas (1991). Revisors straffansvar etter aksjeloven. - S. 349-404. - I: Eriksen, Morten (red) (1991). Økonomisk kriminalitet: utvalgte emner fra spesiallovgivningen. Bind nr. 2. - Oslo: Universitetsforlaget, 1991 (Tangen). - 436 s. - ISBN 82-00-21297-1

Cordt-Hansen, Hans (2001). Revisorloven med kommentarer. - Oslo: Den norske Revisorforening, 2001. - 358 s. - ISBN 82-7082-138-1

Eckhoff, Torstein og Jan E. Helgesen. (1997). Rettskildelære. - 4. utg. - Oslo: Tano Aschehoug, 1997. - 395 s. - ISBN 82-518-3602-6

Fleischer, Carl August (1998). Rettskilder og juridisk metode. - Oslo: Ad notam Gyldendal, 1998. - 537 s. - ISBN 82-417-0954-4

Giertsen, Johan (1994). Revisors erstatningsansvar ved forsømt eller mangelfull kontroll av selskapets økonomiske stilling. - S. 2-8. - I: Juristkontakt, Årg. 28 (1994) nr.3

Gomard, Bernhard (1958). Forholdet mellom erstatningsregler i og uden for kontraktsforhold. - København: Gad, 1958. - 493 s.

Gomard, Berhard (1979). Revisors stilling i retlig belysning. - København: Munksgaard,1979. - 116 s. - (Skrifter fra Det Retsvidenskablige Institut ved Københavns Universitet; 34). - ISBN 87-16-08559-0

Gorton, Lars (1976). I: Festskrift til Knut Rodhe: studier i kreditträtt och associations rätt/ redigert av Knut Rodhe. - Stockholm: Norstedt, 1976. - 488 s. - ISBN 91-1-767042-x

Gulden, Bror Petter (1991). - Den eksterne revisor. - 2.utg. - Oslo: Universitetsforlaget, 1991. - 367 s. - ISBN 82-00-21218-1

Gulden, Bror Petter (1996). - Den eksterne revisor. - 3.utg. - Oslo: Universitetsforlaget, 1996. - 352 s. - ISBN 82-00-22456-2

Hagstrøm, Viggo (1980). Culpanorm og skrevne adferdsnormer: lover, forskrifter og interne instruksers betydning for culpavurderingen. - S. 292-366. - I: Tidsskrift for rettsvitenskap, Årg. 93 (1980) nr.3

Hagstrøm, Viggo (1983). Culpanormen. - 4. utg. - Oslo: Aschehoug, 1983. - 70 s. - ISBN 82-03-11120-3

Hagstrøm, Viggo (1995). Regnskapsmessig estimering og privatrettslig bundethet og ansvar. - S. 375-395. - I: Lov og Rett, Årg. 34 (1995) nr. 7

Halling-Overgaard, Søren (2001). Revisors erstatnings - og diciplinæransvar. - København: Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 2001. - 268 s. - ISBN 87-574-0305-8

Kobbernagel, Jan (1945). Ledelse og Ansvar: en undersøgelse af Bestyrelsens og Direksjonens Ansvar over for Aktieselskabet og dets Kreditorer. - København: Harck, 1945. - 276 s.

Langsted, Lars Bo, Paul Krüger Andersen og Mogens Christensen (1997). Revisoransvar. - 4. utg. - København: FSRs forlag, 1997. - 440 s. - ISBN 87-7747-233-0

Lødrup, Peter (1995). - Lærebok i erstatningsrett. - 3. utg. - Oslo: Peter Lødrup,1995. - 492 s. - ISBN 82-990563-3-0

Moberg, Krister (1986). Bolagsrevisorn: oberoende, ansvar, sekretess. - Stockholm: Norstedt, 1986. - 302 s. - ISBN 91-1-867911-0

Nagell, Terje (1999). "God revisjonsskikk" og ny revisorlov. - S. 8-11. - I: Revisjon og regnskap, Årg. 69 (1999) nr. 5

Normann Aarum, Kristin (1994). Styremedlemmers erstatningsansvar i aksjeselskaper. - Oslo: Ad notam Gyldendal, 1994. - 658 s. - ISBN 82-417-0390-2

Nygaard, Nils (1974). Aktløysevurderinga i norsk rettspraksis. - Bergen: Universitetsforlaget, 1974. - 343 s. - ISBN 82-00-08971-1

Sundby, Nils Kristian (1974). Om normer.- Oslo: Universitetsforlaget, c 1974. - 455 s. - (Filosofiske problemer; 43). - ISBN 82-00-01382-0

Vinding Kruse, Anders (1989). - Erstatningsretten. - 5. utg. - København: Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 1989. - 559 s. - ( Skrifter fra Det Retsvidenskablige Institut ved Københavns Universitet; 11). - ISBN 87-574-0617-0

Vårdal, Paul (1987). - 2. utg. - Revisoryrket. - Oslo: Bedriftøkonomens forlag, 1987. - 203 s. - ISBN 82-7037-452-0

7.1 Andre kilder

[Lov 15. januar 1999 nr. 2 (revisorloven)](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html)[http://www.konkursradet.no/gfx/out_link.png](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html)  
[Lov 17. juli 1998 nr. 56 (regnskapsloven)](http://www.lovdata.no/all/hl-19980717-056.html)[http://www.konkursradet.no/gfx/out_link.png](http://www.lovdata.no/all/hl-19980717-056.html)  
[Lov 13. juni 1997 nr. 44 (aksjeloven)](http://www.lovdata.no/all/hl-19970613-044.html)[http://www.konkursradet.no/gfx/out_link.png](http://www.lovdata.no/all/hl-19970613-044.html)  
[Lov 13. juni 1997 nr. 45 (allmennaksjeselskapsloven)](http://www.lovdata.no/all/hl-19970613-045.html)[http://www.konkursradet.no/gfx/out_link.png](http://www.lovdata.no/all/hl-19970613-045.html)  
[Lov 13. mai 1977 nr. 35 om regnskap](http://www.lovdata.no/all/hl-19770513-035.html)[http://www.konkursradet.no/gfx/out_link.png](http://www.lovdata.no/all/hl-19770513-035.html)  
Lov av 4. juni 1976 nr. 59 om aksjeselskaper  
Forskrift om revisjon og revisorer av 19. september 1990

[NOU 1997:9 Om revisjon og revisorer](http://odin.dep.no/fin/norsk/publ/otprp/006005-050020/index-dok000-b-n-a.html)  
NOU 1985:36 Revisors plikter og ansvar overfor det offentlig  
Innstilling fra Revisorlovkomitéen av 1953: Motiver og utkast til lov om revisjon og revisorer  
Innst.O VII (1963-64): Innstilling fra administrasjonskomitéen om lov om revisjon og revisorer  
Innstilling til lov om aksjeselskaper 1970 (Innst.1970)  
[Ot.prp. nr. 75 (1997-98) Om lov om revisjon og revisorer](http://odin.dep.no/fin/norsk/publ/otprp/006005-050020/index-dok000-b-n-a.html)   
Ot.prp. nr. 19 (1974-75): Om Lov om Aksjeselskaper

Standarder for revisjon og beslektede tjenester - inntatt i Revisors håndbok, 22. utg, Den norske Revisorforening, 2001

Rt.1998 s. 1924  
Rt. 1995 s. 1350  
Rt. 1994 s.1430  
Rt. 1993 s. 1399  
Rt. 1991 s. 119  
Rt. 1989 s. 1318  
Rt. 1988 s. 7  
Rt. 1979 s. 46  
Rt. 1957 s.607  
Rt. 1950 s. 1091  
Rt. 1911 s.839

LB 1997-02517 (Borgarting lagmannsrett)  
LB 1995-03002 (Borgarting lagmannsrett)  
RG 1993 s.1048 (Gulating lagmannsrett)  
Eidsivating lagmannsretts dom 21. juni 1982 i ankesak nr 125/1981  
RG 1986 s. 506 (Frostating lagmannsrett)  
RG 1966 s. 644 (Eidsivating lagmannsrett)  
RG 1996 s. 22 (Kristiansand byrett)  
RG 1994 s. 470 (Oslo byrett)  
Asker og Bærum herredsretts dom av 14. januar 1993 i sak nr.91-1800  
RG 1991 s. 956 (Trondenes herredsrett)  
Kristiansand byretts dom av 21.desember 1987 i sak nr. A 5/87

UfR 1988 s.692  
UfR 1982 s.595  
UfR 1978 s. 653

Fotnoter

[[1]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref1" \t "_self) Lov 13. mai 1977 nr. 35.

[[2]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref2" \t "_self) Nagell (1999) s.9.

[[3]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref3" \t "_self) For en nærmere fremstilling se f.eks Langsted m.fl. (1997).

[[4]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref4" \t "_self) Ot.prp. nr. 75 (1997-98) s.117.

[[5]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref5" \t "_self) Gulden (1996) s.253.

[[6]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref6" \t "_self) Eckhoff og Helgesen (2001) s.160.

[[7]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref7" \t "_self) Andenæs (1997) s.43.

[[8]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref8" \t "_self) Eckhoff og Helgesen (2001) s.160.

[[9]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref9" \t "_self) Fleischer (1998).

[[10]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref10" \t "_self) Eckhoff og Helgesen (2001) s.160.

[[11]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref11" \t "_self) Se pkt.5.3.1.

[[12]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref12" \t "_self) Innst.O VII (1963-64).

[[13]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref13" \t "_self) Ot.prp.nr. 19 (1974-75).

[[14]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref14" \t "_self) RS 100 pkt. 6.

[[15]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref15" \t "_self) RS 100 pkt. 17.

[[16]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref16" \t "_self) Sundby (1974) s.238.

[[17]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref17" \t "_self) Se pkt. 5.3.1.

[[18]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref18" \t "_self) Jf den tidligere forskrift til revisorloven ( Forskrift om revisjon og revisorer av 19.september 1990) §3-2, 3.pkt. I følge Ot.prp nr.75 (1997-98) s. 34 skal revisorl.[§5-1](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#5-1)[http://www.konkursradet.no/gfx/out_link.png](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html#5-1), 2.ledd være en videreføring av gjeldende rett. Dette betyr at innholdet i den tidligere forskriften fremdeles ha gyldighet. Se også Cordt-Hansen (2001) s.135.

[[19]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref19" \t "_self) Gulden (1996) s.155 og RS 320 pkt. 3.

[[20]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref20" \t "_self) RS 320 pkt.3.

[[21]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref21" \t "_self) RS 320 pkt. 5.

[[22]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref22" \t "_self) RS 320 pkt. 5.

[[23]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref23" \t "_self) Baalsrud (1991) s.359.

[[24]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref24" \t "_self) Se definisjonen av den lovbestemte revisjon under pkt.1.1.

[[25]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref25" \t "_self) NOU 1997:9 s.77.

[[26]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref26" \t "_self) NOU 1997:9 s.77.

[[27]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref27" \t "_self) NOU 1985:36 s.16.

[[28]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref28" \t "_self) Ot.prp 1985:36 s.21.

[[29]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref29" \t "_self) Vinding Kruse (1989) s.107.

[[30]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref30" \t "_self) Vinding Kruse (1989) s.108.

[[31]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref31" \t "_self) Hagstrøm (1995) s. 383.

[[32]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref32" \t "_self) Halling-Overgaard (2001) s.25.

[[33]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref33" \t "_self) Søren Halling-Overgaard (2001) s.28.

[[34]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref34" \t "_self) Hagstrøm (1995) s.385.

[[35]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref35" \t "_self) Gomard (1958).

[[36]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref36" \t "_self) Kobbernagel (1945).

[[37]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref37" \t "_self) RS 210.

[[38]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref38" \t "_self) Normann Aarum (1994).

[[39]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref39" \t "_self) Langsted m.fl. (1997) s.179.

[[40]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref40" \t "_self) Cordt-Hansen (2001) s.208.

[[41]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref41" \t "_self) Cordt-Hansen (2001) s.208.

[[42]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref42" \t "_self) Cordt-Hansen (2001) s.209.

[[43]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref43" \t "_self) Cordt-Hansen (2001) s.213.

[[44]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref44" \t "_self) Cordt-Hansen (2001) s.215.

[[45]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref45" \t "_self) RS 700 pkt. 45.

[[46]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref46" \t "_self) Nærmere om dette Cordt-Hansen s.216 flg.

[[47]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref47" \t "_self) Dvs. revisor konkluderer med at årsregnskapet ikke er avgitt i samsvar med lov og forskrifter, og anbefaler at årsregnskapet slik det foreligger ikke bør fastsettes som selskapets årsregnskap.

[[48]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref48" \t "_self) Dvs. der revisor konkluderer positivt for årsregnskapet som helhet, men er uenig i elementer i regnskapet eller ikke har kunnet utføre enkelte av de revisjonshandlinger han mener er nødvendig, må dette fremgå av revisjonsberetningen.

[[49]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref49" \t "_self) Cordt-Hansen (2001) s.218

[[50]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref50" \t "_self) Dette er et område som reiser vanskelige spørsmål om grensedragningen mellom styret og revisors ansvar. På grunn av oppgavens ordgrense går jeg ikke nærmere inn på problemstillingen.

[[51]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref51" \t "_self) Cordt-Hansen (2001) s.223.

[[52]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref52" \t "_self) Cordt-Hansen (2001) s.223.

[[53]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref53" \t "_self) Cordt-Hansen (2001) s.225.

[[54]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref54" \t "_self) Cordt-Hansen (2001) s.118.

[[55]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref55" \t "_self) Nærmere om dette Cordt-Hansen (2001) s.182 flg.

[[56]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref56" \t "_self) Misligheter er tilsiktede handlinger som medfører feilinformasjon i årsregnskapet, f.eks underslag, jf. RS 240 pkt 3. ”Feil” er utilsiktede handlinger som medfører feilinformasjon i årsregnskapet, f.eks matematiske feil, jf. RS 240 pkt.4.

[[57]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref57" \t "_self) Se pkt. 5.3.1.

[[58]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref58" \t "_self) Giertsen (1994).

[[59]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref59" \t "_self) Hagstrøm (1983).

[[60]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref60" \t "_self) Hagstrøm (1983) s.55.

[[61]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref61" \t "_self) Gomard (1979) s.65.

[[62]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref62" \t "_self) Hagstrøm (1983).

[[63]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref63" \t "_self) Nærmere om dette pkt. 5.3.6.

[[64]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref64" \t "_self) Hagstrøm (1983) s.10.

[[65]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref65" \t "_self) Hagstrøm (1983) s.10.

[[66]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref66" \t "_self) Lødrup (1995) s.138.

[[67]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref67" \t "_self) Lødrup (1995) s.138.

[[68]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref68" \t "_self) Jf. pkt. 4.1.

[[69]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref69" \t "_self) Lødrup (1995) s.117, jf. s.248.

[[70]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref70" \t "_self) Baalsrud (1991) s.351.

[[71]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref71" \t "_self) Lødrup (1995).

[[72]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref72" \t "_self) Hagstrøm (1983) s.14.

[[73]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref73" \t "_self) Hagstrøm: (1983) s.14.

[[74]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref74" \t "_self) Gulden (1996) s.225.

[[75]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref75" \t "_self) Saken gjaldt advokaters erstatningsansvar, og det var ikke relevant at advokaten hadde liten erfaring. Se om dommen i avsnitt 4.1.

[[76]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref76" \t "_self) Innstilling til lov om aksjeselskaper 1970 s.145.

[[77]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref77" \t "_self) Samme syn Gomard (1979) s. 69, Halling-Overgaard (2001) s.54 og Langsted m.fl. (1997) s.166.

[[78]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref78" \t "_self) Sundby (1974).

[[79]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref79" \t "_self) Tilsvarende RG 1991 s.956 (Trondenes herredsrett).

[[80]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref80" \t "_self) Cordt-Hansen (2001) s.159 flg.

[[81]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref81" \t "_self) Hagstrøm (1983).

[[82]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref82" \t "_self) Cordt-Hansen (2001) s.180.

[[83]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref83" \t "_self) Eksempelvis RG 1993 s.1048 (Gulating lagmannsrett), RG 1994 s.470 (Oslo byrett) og RG 1991 s.956 (Trondenes herredsrett).

[[84]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref84" \t "_self) Baalsrud (1991) s.370.

[[85]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref85" \t "_self) Hagstrøm (1990) s.320.

[[86]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref86" \t "_self) Hagstrøm (1983) s.25.

[[87]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref87" \t "_self) Hagstrøm (1983) s.25.

[[88]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref88" \t "_self) Hagstrøm (1983) s.28.

[[89]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref89" \t "_self) Hagstrøm (1983) s.28.

[[90]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref90" \t "_self) Hagstrøm (1980) s.350.

[[91]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref91" \t "_self) Cordt-Hansen (2001) s.275.

[[92]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref92" \t "_self) Se fortalen til hver RS.

[[93]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref93" \t "_self) RS 400 pkt.2.

[[94]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref94" \t "_self) RS 400 pkt.2.

[[95]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref95" \t "_self) RS 400 pkt.3.

[[96]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref96" \t "_self) RS 400 pkt.4.

[[97]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref97" \t "_self) RS 400 pkt.5.

[[98]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref98" \t "_self) RS 400 pkt.6.

[[99]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref99" \t "_self) Gulden (1991) s.276.

[[100]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref100" \t "_self) Gorton (1976).

[[101]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref101" \t "_self) Se Normann Aarum (1994) og Rt.1979 s.46.

[[102]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref102" \t "_self) Hagstrøm (1983) s.25.

[[103]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref103" \t "_self) Hagstrøm (1983) s.25.

[[104]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref104" \t "_self) Lødrup (1995) s.131.

[[105]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref105" \t "_self) Min kursivering.

[[106]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref106" \t "_self) Giertsen (1994).

[[107]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref107" \t "_self) Moberg (1986) s.172.

[[108]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref108" \t "_self) RS 310 pkt.2.

[[109]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref109" \t "_self) Gulden (1996) s.104.

[[110]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref110" \t "_self) Rettsbok ankesak nr.125/1981. Eidsivating lagmannsrett 1982.

[[111]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref111" \t "_self) Gulden (1991) s.206.

[[112]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref112" \t "_self) Lødrup (1995) s.135.

[[113]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref113" \t "_self) Gomard (1979) s.66.

[[114]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref114" \t "_self) RS 310 pkt. 2.

[[115]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref115" \t "_self) Hagstrøm (1983) s.28.

[[116]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref116" \t "_self) Giertsen (1994).

[[117]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref117" \t "_self) Gulden(1996) s.302.

[[118]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref118" \t "_self) Se note 19.

[[119]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref119" \t "_self) Gulden (1991) s.257.

[[120]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref120" \t "_self) Se ankesak nr.86/72 (Eidsivating lagmannsrett) og ankesak 256/1989 (Gulating lagmannsrett).

[[121]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref121" \t "_self) Gulden (1991) s.259.

[[122]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref122" \t "_self) Gulden (1991) s.260.

[[123]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref123" \t "_self) Gulden (1991) s.260.

[[124]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref124" \t "_self) Gulden (1996) s.278.

[[125]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref125" \t "_self) Gulden (1991) s.262.

[[126]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref126" \t "_self) Gulden (1991) s.262.

[[127]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref127" \t "_self) Se note 19.

[[128]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref128" \t "_self) Gulden (1991) s.263.

[[129]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref129" \t "_self) Skadelidtes opptreden kan også ha betydning ved erstatningsutmålingen, men denne problemstillingen er ikke relevant i forhold til aktsomhetsvurderingen.

[[130]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref130" \t "_self) Nygaard (1974).

[[131]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref131" \t "_self) Selv om betydningen av skadelidtes forhold er liten i uaktsomhetsvurderingen, kan det kompenseres for dette ved at man legger vekt på skadelidtes medvirkning ved erstatningsutmålingen.

[[132]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref132" \t "_self) Gorton (1976) s.200.

[[133]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref133" \t "_self) Ot.prp. nr. 75 (1997-98) s.44.

[[134]](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/" \l "_ftnref134" \t "_self) Cordt-Hansen, s.198.

Opprettet 21.05.02, av kr3

[[Skriv ut](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/?version=print) Skriv ut](http://www.konkursradet.no/Artikler/Studentoppgaver/Erstatningsansvar-for-revisor-54/?version=print)   
[[E-post](http://www.konkursradet.no/nyhetsliste/) Motta nyhetsbrev](http://www.konkursradet.no/nyhetsliste/)   
[[RSS](http://www.konkursradet.no/rss/nyheter.xml) Nyheter på RSS](http://www.konkursradet.no/rss/nyheter.xml)

[Kontakt oss](http://www.konkursradet.no/om/) | [Om Konkursrådet](http://www.konkursradet.no/om/) | Konkursrådet, Statens sivilrettsforvaltning  
Sekretariat: [konku](mailto:konkursradet@sivilrett.no)

DnR 070912 (EU-kommisjonen):

– ..ha krav til uavhengighet mer basert

på at revisor vurderer trusler mot

uavhengigheten og treffer tiltak for å

redusere disse

IFACs nye regler / DnRs etikkregler

150.1 Prinsippet om profesjonell

atferd pålegger revisor å følge

lover og forskrifter og å unngå

enhver handling som kan svekke

revisorprofesjonens omdømme.

Dette omfatter handlinger som

en fornuftig og opplyst tredjepart

med kjennskap til alle relevante

opplysninger vil mene skader

revisorprofesjonens gode

omdømme.

E 210.7 Revisor må utelukkende påta

seg å utføre tjenester som han er

kompetent til å utføre

– Det oppstår for eksempel en

egeninteressetrussel i forhold til

faglig kompetanse og tilbørlig

aktsomhet hvis oppdragsteamet

ikke har eller kan opparbeide seg

den nødvendige kompetansen for

å utføre oppdraget på en

tilfredsstillende måte.

• E 210.8

– Opparbeidelse av tilstrekkelig

forståelse av klientens virksomhet

og kompleksitet, særlige krav ved

oppdraget, samt formålet med,

arten og omfanget av arbeidet

som skal utføres.

35Dilemma Fagl

Er det områder hvor du ikke vil eller

kan påta deg revisjonen pga

manglende kompetanse?

Etikkreglenes forord:

Revisor har en viktig rolle som

allmennhetens tillitsperson ved

revisjon av årsregnskaper mv.

Foruten et samfunnsansvar

knyttet til at kapitalmarkedene og

øvrige regnskapsbrukere skal ha

tillit til revisors bekreftelser, har

revisor også et ansvar overfor

revisorprofesjonen. Mistillit til én

revisor kan svekke tilliten til hele

profesjonen. Revisorprofesjonen

er avhengig av tillit fra

omverdenen, og regler om etikk

og etterlevelse av grunnleggende

etiske prinsipper bidrar til å sikre

denne tilliten.

”Liten tue kan velte stort lass”

Forretningsetikk i søkelyset

Misligheter RL 5-1 & ISA 240

Revisor skal være mer proaktiv

• Hva gjør du med oppfordringen?

• Er revisjon blitt mer avstemming?

– Hvor er den profesjonelle skepsis?

Samfunnsansvar – Misligheter

• Revisor fjernet seg fra å se på bilag?

– Påpekning fra Riksrevisjonen

– Ønske/nødvendig at revisor følger opp

røde flagg

• ”Ved utvalg – kan i hvert fall ta med

de ”røde flagg” på de stikkprøver

som revisor likevel tar!”

Etikk, antikorrupsjon og internkontroll

Oslo, 7. mars 2012

Kommunal- og regionaldepartementet,

Transparency International Norge,

Kommunesektorens Etikkutvalg og KS

”Det er typisk norsk å ikke være

korrupt”

- en ironisk vurdering av dagens

tilstand og en appell til alle om å

bekjempe korrupsjon.

http://www.studenttorget.no/index.php?show=6006&expand=4631,5192,5980,6006&artikkelid=7204

Omtrent halvparten av et arbeidsår er jeg på besøk ute hos **klienter**, og resten av tiden er jeg på

......................................................................

Søkeord på google:

kredittilsynet kunnskapsnivå revisor klient

<https://duo-prod01.uio.no/dspace/xmlui/bitstream/handle/10852/67166/68145.pdf?sequence=2>

**Revisors erstatningsansvar ved rådgivningstjenester**

Før innledningen: I følgende dokument på

side 12 vises:

I forbindelse med vedtakelsen av Revisorforskriften (se avsnitt 2.4) uttalte

Finansdepartementet (se 28 under avsnittet) at :

**revisor kan være en viktig støttespiller og rådgiver, særlig for små- og mellomstore bedrifter. Mange revisjonsklienter foreventer også at revisor gir råd og veiledning. For mindre selskap med begrensede interne ressurser kan revisor være den naturlige, og hvertfall enklest tilgjengelige person med tilstrekkelig faglig kompetanse. Sammenlignet med andre potensielle rådgivere har revisor det fortrinn at han allerede** **kjenner organisasjonen.**

28

Høringsnotat, forslag til endring av lov 15. januar 1999 nr. 2 om revisjon og revisorer (revisorloven) og

forslag til endring av forskrift av 25. juni 1999 nr. 172 om revisjon og revisorer

side 13 viser:

**Revisors adgang til å tilby rådgivningstjenester til sine revisjonsklienter er derimot ikke ubegrenset, og hans rolle som rådgiver kan komme i konflikt med de funksjoner han skal ivareta som uavhengig revisor for samme klient**

**Revisors erstatningsansvar ved rådgivningstjenester – dette dokumet fortsetter i pdf-filen A 695**