

Revisorskifte – del I:

Når revisor skal og bør trekke seg

Reglene om revisors plikt og rett til fratreden er viktige for å hindre at useriøse foretak kan drive virksomhet over lang tid. Artikkelen tar for seg disse reglene og praktiseringen av dem. En senere artikkel vil behandle reglene knyttet til selve revisorskiftet.



Artikkelen er forfattet av:

Juridisk rådgiver
Henning Alme Siebke
Den norske Revisorforening

Det er samfunnsøkonomisk ulønnsomt med useriøse aktører i næringslivet, og for å styrke kampen mot økonomisk kriminalitet har lovgiver tillagt revisor plikt og rett til under visse omstendigheter å trekke seg fra revisjonsoppdraget. Ved at revisor frasier seg revisjonsoppdraget uten at en ny revisor overtar, typisk fordi selskapet ikke har vilje og evne til å forholde seg til regelverket, vil tvangsavvikling som følge av at foretaket mangler revisor forhindre at useriøse foretak kan drive virksomhet over lang tid. Særlig reglene om plikt til fratreden bidrar til å klargjøre grensene for når det ikke lenger er akseptabelt at revisor ivaretar revisjonsoppgaver for klienten.

Hvilke lovkrav finnes om fratreden?

Hovedbestemmelsen om revisors egenfratreden er plassert i revisorloven § 7–1, som hjemler revisors plikt og rett til å trekke seg fra revisjonsoppdrag. Det er hovedsakelig denne bestemmelsen som blir behandlet i det følgende.

Også andre bestemmelser i revisorloven vil imidlertid indirekte kunne medføre at revisor må fratred. Etter god revisjonsskikk er det krav om at revisor skal ha nødvendige og tilstrekkelige ferdigheter, kompetanse og tid (kapasitet) til å kunne utføre revisjon av årsregnskap for de klientene

revisor har påtatt seg revisjonsoppdrag for (RS 220). Dersom én eller flere av disse forutsetningene ikke er til stede, vil revisor måtte frasi seg oppdraget. Brudd på kravene til revisors uavhengighet etter revisorloven kapittel 4 som ikke løses på annen måte, vil også medføre at revisor må frasi seg revisjonsoppdrag, eksempelvis på grunn av manglende habilitet etter § 4–1 annet ledd eller at revisor ønsker å utføre rådgivnings- eller andre tjenester for en revisjonsklient som ikke er forenlig med § 4–5.

Også tilbakekalling eller suspensjon av revisors godkjenning etter revisorloven § 9–1 og § 9–2 vil føre til at revisor må fratred sine revisjonsoppdrag. I slike tilfeller er det imidlertid mer naturlig å snakke om bortfall av revisjonsoppdrag som følge av at klientene må velge ny revisor.

Revisor vil kunne anmode klienten om å velge en ny revisor på neste ordinære generalforsamling, dersom revisor vurderer at det ikke lenger er ønskelig å ha revisjonsoppdrag for selskapet. Det er imidlertid viktig å understreke at dersom det ikke er grunnlag for fratreden etter de nevnte reglene, kan ikke revisor ensidig trekke seg fra revisjonsoppdraget og må fortsette som revisor inntil det velges en ny revisor på vanlig måte.

Plikten til å fratred før utløpet av tjenestetiden

Revisorloven § 7–1 første ledd lyder:

«Revisor har plikt til uten ugrunnet opphold å si fra seg oppdraget som revisor for en revisjonspliktig når revisoren under sitt arbeid har avdekket og påpekt vesentlige brudd på lov og forskrifter som den revi-

Krav til revisor ved egenfratreden

- Revisor skal alltid gi klienten rimelig forhåndsvarsel før fratreden (revisorloven § 7–1 tredje ledd). Varselet må sendes pr. nummerert brev til selskapets styre, og sendes minst så tidlig at styret i selskapet får anledning til å innkalle til ekstraordinær generalforsamling for valg av ny revisor. Fristene for innkalling følger av selskapslovgivningen. Revisor har fullt ansvar frem til tidspunktet for fratreden.
- Revisor skal alltid gi en begrunnelse for sin fratreden (§ 5–2 fjerde ledd nr. 6). Begrunnelsen skal inntas i nummerert brev (§ 5–4).
- Revisor skal sende melding til Foretaksregisteret om at oppdraget er avsluttet (§ 7–1 fjerde ledd første punktum). Dette gjelder ikke dersom det er klienten selv som bytter revisor. Klienten har plikt til å melde ny revisor til Foretaksregisteret.

Dersom revisor fratred før utløpet av tjenestetiden (utenom ordinær generalforsamling), skal revisor (og klienten) sende begrunnelse til Kredittilsynet om årsaken til opphøret av revisjonsoppdraget (§ 7–1 fjerde ledd annet punktum).

sjonspliktige er underlagt, og den revisjonspliktige ikke iverksetter nødvendige tiltak for å rette på forholdene.»

Loven gir ingen anvisning på hva som skal anses som vesentlig lov- eller forskriftsovertredelse. Det er også lite veiledning å hente i forarbeidene til revisorloven. I all hovedsak er det derfor revisors profesjonelle skjønn som blir avgjørende for vurderingen, og revisor vil kunne stå overfor vanskelige avveininger.

Som en del av revisjonen skal revisor skaffe seg tilstrekkelig grunnlag til å vurdere om det foreligger brudd på lover og forskrifter av vesentlig betydning for årsregnskapet (§ 5–2 første ledd annet punktum). Vesentlighetsbegrepet er i denne forbindelse relatert til hvilken betydning lovbruddet har for årsregnskapet. Avdekkede brudd av betydning for årsregnskapet må i fratredensammenheng vurderes opp mot samme vesentlighetsgrense som etter § 5–2. Plikten til å fratre etter § 7–1 omfatter imidlertid vesentlige brudd på alle lover og forskrifter som foretaket er underlagt, og ikke bare overtredelser som har betydning for årsregnskapet. Selv om revisor gjennom årsregnskapsrevisjonen ikke har plikt til å foreta spesielle revisjonshandlinger med sikte på å avdekke brudd på alle typer lovgivning som foretaket er omfattet av, utløses plikten til å trekke seg dersom et vesentlig lovbrudd som ikke er regnskapsrelatert avdekkes gjennom den ordinære revisjonen.

Vurderingen av hva som skal anses vesentlig, vil imidlertid kunne arte seg forskjellig, avhengig av hvilke forhold som avdekkes, hvilken virksomhet foretaket driver osv. En viss form for relativitet må derfor innfortolkes. Det er også viktig å understreke at selv om ett avdekket lovbrudd isolert sett ikke vurderes som vesentlig, kan flere avdekkede lovbrudd medføre at det samlet sett foreligger vesentlig lovbrudd i lovens forstand.

Dersom revisor avdekker brudd på rammelovgivning som foretaket er omfattet av, vil naturlig nok ethvert lovbrudd som kan true den videre driften og foretakets eksistens, være å anse som vesentlig. Typisk eksempel er konsesjonslovgivning. Dersom revisor reviderer en godkjent revisor eller autorisert regnskapsfører, og avdekker brudd på kravene til «orden i eget hus» som ikke blir rettet opp (manglende selvangivelse, over tid ikke evne til å oppfylle sine forpliktelser etter hvert som de forfaller etc.), vil det normalt foreligge plikt til fratreden.

Tilsvarende dersom revisor reviderer en eiendomsmegler som ikke behandler klientmidler i henhold til gjeldende krav. Revisor kan ikke forholde seg passiv til at klienten bryter de forutsetningene som er satt for å kunne drive. Grensedragningene kan imidlertid være vanskelige, og forholdet må uansett vurderes konkret.

Revisors avdekking av brudd på annen type lovgivning, som ikke nødvendigvis er av betydning for årsregnskapet, kan være alvorlig. Et eksempel er brudd på miljølovgivningen eller arbeidsmiljøloven. For en entreprenør som må forholde seg til strenge sikkerhetsforskrifter, vil revisors avdekking av grove brudd på slike bestemmelser kunne utgjøre vesentlig lovbrudd etter revisorloven § 7–1 første ledd. Brudd på slik lovgivning kan blant annet føre til ansvar for foretaket eller enkeltpersoner. Det kan likevel ikke legges til grunn at ethvert brudd er vesentlig i relasjon til plikten til å trekke seg, og revisor må også her vurdere de konkrete forhold opp mot forutsetningen om vesentlighet.

For lovbrudd som går under karakteristikken økonomisk kriminalitet, vil listen for vesentlighet være forholdsvis lav. Denne typen kriminalitet har gjerne direkte betydning for årsregnskapet, og det er derfor særlig på dette området at revisor gjennom revisjonen har best forutsetning for å fylle rollen som kriminalitetsbekjemper. Eksempler på lovbrudd som kan være relevante i denne forbindelse er brudd på skatt- og avgiftslovgivningen, bokførings- og regnskapslovgivningen, hvitvasking og konkurskriminalitet.

I mange tilfeller vil revisor stå overfor vanskelige vurderinger og avveininger. Dersom revisor finner at de avdekkede forholdene ligger i grenseland for utløsning av plikten til fratreden, bør (må) revisor også vurdere om forholdet er av en slik art at retten til å tre tilbake av andre særlige grunner kan benyttes.

I forarbeidene til revisorloven heter det blant annet (Ot.prp. nr. 75 (1997–98) s. 49, som viser til uttalelse fra Revisorlovutvalget i NOU 1997:9 s. 149:

«Et brudd på lovgivningen kan skje på grunn av manglende kunnskap eller på grunn av feilbehandling av et forhold. I slike tilfeller skal revisor påpeke forholdet og få det rettet. Når det er klart at bruddet skyldes en feilbehandling som omgående blir rettet, utløser dette ikke plikt til å



På vegne av våre oppdragsgivere søkes:

- Financial Controller telecom
- Regnskapskonsulent
- Obligasjonsmeglere
- Økonomisjef talenter
- Group Controller kjede
- Statsautorisert revisor
- Økonomikonsulent til eiendomskonsern
- Regnskapssjef
- Business Controller
- Autoriserte regnskapsførere
- Økonomisjef til nordisk konsern
- Revisor
- CFO
- Analytikertalenter
- Country Manager

Capus jobber for organisasjoner som anerkjenner verdien av dyktige medarbeidere. Våre konsulenter har lang erfaring og ønsker å bidra til din karriereutvikling innen regnskap, økonomi og finans.

Om dette er relevant for deg ønsker vi en tettere dialog om fremtiden.

Kontakt leder i Capus Financials, Svein Sørensen, for en uforpliktende prat på 22 94 11 00.

www.capus.no

Revisjon

fratre. Ved gjentakelser av forhold eller når foretaket, bl.a. gjennom manglende vilje til å iverksette nødvendige tiltak for å rette forholdet, klart viser at det ikke retter seg etter revisors påpekninger og krav, skal revisor fratredne.»

Revisor må foreta konkrete vurderinger av forholdene som er blitt avdekket når revisor skal ta stilling til hva slags oppfølging som er nødvendig. Det må vurderes hva som er bakgrunnen for lov- og forskriftsbruddene, hvor alvorlige de er samt hvilke tiltak som det må forventes at foretaket iverksetter innen rimelig tid for å rette på forholdene.

Et annet vilkår for plikt til fratredne er at revisor har påpekt lovbruddet. Etter revisorloven § 5–2 fjerde ledd skal misligheter som kan medføre feil i årsregnskapet, påpekes i nummerert brev. Men også lovbrudd av en viss betydning som ikke har regnskapsmessige følger, bør tas i nummerert brev. Dette innebærer et signal og en forventning fra revisor om at forholdene som påpekes ikke er ubetydelige og skal behandles av de som sitter med ansvaret i selskapet. Påpekingsvilkåret må imidlertid ikke oppfattes som at revisor kan komme utenom plikten til fratredne ved å unnlate å påpeke forholdet, jf. også revisors rapporteringsplikt til selskapet som nevnt. Poenget med påpekingskriteriet er at klienten skal ha hatt mulighet til å rette på de påpekte forholdene før revisor varsler fratredne. Først etter at revisor har konfrontert selskapet, kan revisor vite om lovbruddet skyldes uvitenhet eller uaktsomhet som selskapet viser vilje og evne til å rette opp.

Hvis de påpekte forholdene rettes opp, er vilkårene for fratredne ikke til stede. I de tilfellene foretaket iverksetter tiltak for å rette på de påpekte forholdene, men det etter kort tid dukker opp nye og tilsvarende lov- eller forskriftsbrudd, antas at revisor normalt har en plikt til å fratredne. Dette kan også sies å gjelde selv om de sist avdekkede overtredelsene ikke har samme grad av vesentlighet som de første. Foretaket har i slike tilfeller vist at viljen og evnen til å innrette seg etter regelverket ikke er tilstrekkelig. Og kanskje mer praktisk: selv om et lovbrudd er rettet opp, kan situasjonen også være slik at revisor må vurdere om det nødvendige tillitsforholdet er så svekket at revisor bør benytte retten til å trekke seg.

Forutsatt at vilkårene for plikten til å trekke seg er oppfylt, skal revisor fratredne «uten ugrunnet opphold.» Dette betyr

straks. Av hensyn til formålet med bestemmelsen, er det ikke rom for utsetting dersom vilkårene for øvrig er oppfylt. Det er imidlertid viktig å være oppmerksom på at revisor alltid skal gi foretaket rimelig forhåndsvarsel om fratredne, også i plikttilfellene. Kravet til varsel skal bidra til at foretaket gis en reell mulighet til å oppnevne ny revisor før tidspunktet for revisors fratredne. Et meget sentralt poeng i denne forbindelse er at med mindre de forholdene som begrunnet plikten til fratredne rettes opp, skal det normale være at ingen ny revisor påtar seg revisjonsoppdraget. På den måten vil revisorene effektivt kunne bidra til at useriøs virksomhet ikke får drive videre over lengre tid.

Rett til fratredne før utløpet av tjenestetiden

Revisorloven § 7–1 annet ledd gir revisor mulighet til å trekke seg i de tilfellene hvor revisor mener revisjonsoppdraget ikke kan gjennomføres slik som forutsatt. Bestemmelsen lyder:

«Dersom det ikke foreligger forhold som nevnt i første ledd har revisor bare rett til ensidig å si fra seg oppdraget dersom revisor ikke gis mulighet til å oppfylle sine plikter etter denne lov eller det foreligger andre særlige grunner.»

Hvis man ser bort fra plikttilfellene, skal det ikke være en kurant affære for revisor å trekke seg ensidig. Dette kommer klart frem gjennom ordlyden, jf. «bare». Rene bekvemmelighetsgrunner vil aldri være tilstrekkelig. Bakgrunnen for dette er blant annet at Norge har en svært omfattende revisjonsplikt, og at revisjonspliktige foretak som ikke har en valgt revisor, etter kort tid blir tvangsoppløst. Det skal derfor foreligge kvalifiserte grunner dersom revisor skal kunne trekke seg.

Hvis det ikke foreligger plikt til å fratredne, kan revisor for det første si fra seg oppdraget dersom revisor ikke gis anledning til å gjennomføre en revisjon i henhold til revisorlovens krav. Etter revisorloven § 5–2 tredje ledd er foretaket pålagt en medvirkningsplikt gjennom at det skal gi revisor ubegrenset tilgang til informasjon. Medvirkningsplikten er helt grunnleggende for at revisor skal kunne gjøre jobben sin, og det er utelukkende revisor selv som avgjør art og omfang av de undersøkelser revisor mener er nødvendige samt hva som er tilstrekkelig og relevant informasjon. Anser revisor at foretaket ikke oppfyller denne medvirkningsplikten, eller gjør det vanskelig for revisor å

gjennomføre revisjonen, bør revisor ensidig kunne avslutte oppdraget fordi revisor ikke kan være sikker på om det foreligger tilstrekkelig grunnlag til å uttale seg gjennom revisjonsberetningen slik loven forutsetter.

Omstendighetene som gjør at revisor ikke kan oppfylle sine plikter etter revisorloven, vil naturlig nok variere i art, omfang og vesentlighet. Hvis revisor som følge av manglende medvirkning fra foretaket ikke får gjennomført en eller flere revisjons handlinger, må det vurderes om alternative handlinger kan gi den nødvendige sikkerheten. Utgangspunktet er at det skal gjennomføres en revisjon etter gjeldende krav og avgis en uttalelse fra revisor som regnskapsbrukerne skal kunne bygge på. Revisor må derfor alltid vurdere hva som tjener disse interessene best: om det skal gjennomføres alternative revisjonshandlinger og avgis en beretning som gir uttrykk for usikkerheten, om den mangelfulle revisjonen skal slutføres med en beretning med forbehold, negativ konklusjon eller at revisor ikke kan uttale seg, eller om revisor skal trekke seg fra oppdraget.

Revisor er etter loven også gitt anledning til å si fra seg oppdraget dersom det foreligger «andre særlige grunner». Lovens ordlyd gir ingen anvisning om hvilke grunner som kan gi revisor rett til å fratredne, og det blir derfor i hovedsak revisors profesjonelle skjønn som må legges til grunn ved vurderingen.

Retten til å trekke seg av andre særlige grunner ligger plassert et sted mellom retten til å trekke seg som følge av manglende oppfyllelse av foretakets medvirkningsplikt og plikten til å trekke seg etter § 7–1 første ledd. Fratredne på grunnlag av «andre særlige grunner» er først og fremst myntet på situasjoner hvor tillitsforholdet mellom revisor og foretaket er dårlig. Manglende tillit kan være forårsaket av mange ulike forhold. Eksempler kan være at revisor får mistanke om at transaksjoner holdes utenfor regnskapet, eller at revisor ikke får den informasjon han/hun burde hatt. Et styre eller en daglig leder som instruerer revisor eller legger føringer på hvordan revisjonen skal utføres, vil også utgjøre en særlig grunn til å trekke seg.

Plikten til å fratredne er knyttet til vesentlige lovbrudd. Men det er viktig å merke seg at dersom revisor i nummererte brev har påpekt forhold som ikke nødvendigvis utgjør vesentlige lovbrudd, men som revisor mener må rettes opp, kan manglende

oppfølging fra foretaket gi revisor grunn til si fra seg oppdraget. Revisor bør også i slike tilfeller normalt benytte denne retten.

Et brudd på lovgivningen kan skje på grunn av manglende kunnskap eller på grunn av feilbehandling av et forhold. I slike tilfeller skal revisor påpeke forholdet og få det rettet opp omgående i de tilfellene bruddet skyldes en feilbehandling.

Det er grunn til å nevne at økonomiske vanskeligheter hos foretaket, med påfølgende usikkerhet knyttet til betaling av revisors honorar, ikke skal anses som en særlig grunn som gir revisor rett til å trekke seg fra oppdraget. Manglende betalingsvilje vil derimot kunne utgjøre grunnlag for fratreden. Revisjonsoppdraget bygges på en forutsetning om at det skal betales for revisjonstjenestene, og når foretaket av ulike årsaker ikke vil betale, må revisor kunne konkludere med at det ikke lenger er nødvendig tillit mellom revisor og klient og at det således ikke er grunnlag for å fortsette som revisor.

Dersom revisor eksempelvis får mistanke om at ting ikke er som de skal være, uten at revisor kan dokumentere dette, utløses den utvidede undersøkelsesplikten som revisor har etter revisorloven § 5–3 første ledd annet punktum. Revisor må gjøre de nødvendige undersøkelsene og dokumentere disse før revisor kan si fra seg oppdraget. Gjennom undersøkelsene vil revisor kunne avdekke om det foreligger misligheter, som kan gi plikt til fratreden hvis forholdene ikke rettes opp. Dersom de utvidede undersøkelser ikke gir revisor tilstrekkelige bevis til å konkludere med at det foreligger misligheter, men ikke gir grunnlag for å avkrefte mistanken, kan dette utløse rett til å frasi seg oppdraget.

Noen eksempler

Følgende eksempler er hentet fra saker fra Kredittilsynspraksis og henvendelser til Revisorforeningen:

Fortsatt drift/forsvarlig egenkapital

Revisor overtar revisjonen av et selskap i 2006. Det avdekkes at selskapet ikke har forsvarlig egenkapital, og revisor tar forholdet opp med selskapet i nummerert brev høsten 2006. I styrets årsberetning for 2006 ble det redegjort for usikkerhet om fortsatt drift, og revisor tok inn en presisering om dette i revisjonsberetningen. Styret gjorde lite eller ingenting med egenkapitalsituasjonen, og revisor fratradte etter å ha avlagt revisjonsberetning for 2007. Er revisors handlemåte i tråd med kravene i revisorloven?

Krav om forsvarlig egenkapital ut fra risikoen ved og omfanget av virksomheten er et grunnleggende vilkår for å kunne drive i aksjeselskapsform, og styret er ved økonomiske vanskeligheter tillagt konkrete plikter etter aksjeloven med sikte på å sørge for tilstrekkelig finansiering eller å melde oppløsning/oppbud. Brudd på dette kravet til styrets handleplikt vil normalt utgjøre et vesentlig lovbrudd etter revisorloven § 7–1 første ledd. I det nummererte brevet som revisor sendte selskapet høsten 2006 burde revisor gitt selskapet en konkret og rimelig frist til å innrette seg etter kravene i aksjeloven. Hva som er rimelig frist i slike tilfeller, kan vanskelig fastsettes generelt og må vurderes basert på de konkrete forholdene. Ved ikke å følge opp de påpekte forholdene, kunne selskapet drive videre uten forsvarlig egenkapital. Dersom fristen som revisor skulle satt, ikke ble overholdt, skulle revisor meldt fratreden.

Det hører med til saken at selskapet fortsatte med ny revisor (til tross for manglende forsvarlig egenkapital) frem til konkurs våren 2009.

Manglende regnskap og årsberetning

Revisor har noen klienter som primo november ennå ikke har levert årsregnskapet for 2008 til revisjon. Revisor har avgitt revisjonsberetning pr. 30. juni der det uttales at selskapet ikke har avgitt årsregnskap og årsberetning, og at revisor av den grunn ikke har vært i stand til å utføre revisjon. Hva skal revisor gjøre?

Der klienter ikke oversender årsregnskap og årsberetning til revisjon med den følge at lovens frist for regnskapsavleggelse og innsending ikke overholdes, må revisor i nummerert brev påpeke pliktene og gi selskapet en rimelig frist for å fremlegge årsregnskap og årsberetning. I sin kommunikasjon med klienten må revisor få opplyst årsakene til forsinkelsen, og hvilken fremdriftsplan klienten har for å innrette seg. Fristen må fastsettes konkret, og må være tilstrekkelig til at klienten har en reell mulighet til å innrette seg. Årsakene til forsinkelsen må innenfor rimelige grenser hensyntas i revisors fristvurdering.

Dersom revisor ikke mottar noe innen den fastsatte fristen, og klienten ikke viser tilstrekkelig evne og vilje til å følge opp, vil fratreden måtte vurderes. Her kan ikke revisor la ting skure og gå, men må ha forsvarlig og tett oppfølging. Regnskapsplikten er et grunnleggende rammekrav, og langvarig forsinkelse med regnskapsavleggelse og innsending må anses som vesentlig lovbrudd. Dersom det drøyer ut på høsten uten at klienten innretter seg, må revisor derfor varsle fratreden etter revisorloven § 7–1 første ledd.



Årsoppgjørsfacta

Facta nr. 1 er en fast, årlig utgivelse som omfatter de viktigste regnskaps- og skatteregler som næringsdrivende trenger i forbindelse med årsoppgjøret.

Facta nr. 1 2010 – Årsoppgjøret 2009 er à jour med de endringene som har virkning for årsoppgjøret 2009.

I årets utgave finner du også en kort oversikt over viktige nyheter i 2009 på områdene skatt, avgift, regnskap og bokføring. Årsoppgjørsfacta vil foreligge medio januar 2010.

Pris: 175,-

[Prisen er ekskl. frakt, mva., eksp. omk.]

Revisjon

I de tilfeller klientene år etter år er forsinket med regnskapet og årsberetningen, og revisor hvert år påpeker dette uten at rutinene bedres, bør revisor vurdere å benytte retten til fratreden fordi klienten ikke viser nødvendig evne og vilje til å innrette seg.

Ulovlig lån og øvrige brudd på lover og forskrifter

Daglig leder og aksjonær i et selskap tok opp ulovlig lån i selskapet i 2001. Det var verken fri egenkapital tilgjengelig eller stilt betryggende sikkerhet. Det ulovlige lånet ble påpekt i nummerert brev fra revisor i 2002 og 2003. Til tross for dette økte selskapets tilgodehavende hos daglig leder/aksjonær begge disse årene. Revisor inntok også en presisering om det ulovlige lånet i sin revisjonsberetning fem år på rad. Er dette riktig handlemåte fra revisor?

Et ulovlig lån innebærer ikke nødvendigvis et vesentlig lovbrudd. Lånets størrelse, om det er både manglende fri egenkapital og manglende betryggende sikkerhet osv., vil kunne ha betydning for vurderingen. Gjentakende tilfeller av ulovlig lån, endog økning av lånene, skjerper imidlertid kravene til revisor. Avdekking av ulovlig lån skal medføre nummerert brev med konkret og rimelig frist for retting. I nevnte tilfelle påpekte revisor forholdene to ganger uten at dette resulterte i tilbakebetaling eller en konkret og realistisk nedbetalingsavtale (som følges!). Tvert i mot økte lånene. Da er ikke presisering av forholdene i revisjonsberetningen tilstrekkelig år etter år. Revisor skulle her senest ha trukket seg etter årsoppgjøret for 2002 (i 2003) etter nummerert brev med rimelig frist for innretting og forhåndsvarsel om fratreden dersom forholdene ikke ble rettet opp.

Det vises til det som er sagt ovenfor om at selv om lov- og/eller forskriftsbruddet ikke kan anses vesentlig, innebærer manglende retting og endog gjentakelse av denne typen overtredelser over tid at det ikke

lenger er akseptabelt for revisor å ha revisjonsoppdraget.

Noen betraktninger

Spørsmål om praktiseringen av reglene om fratreden er en gjenganger på Revisorforeningens spørretjeneste «Spør oss». Det er også et tema som går igjen i Kredittilsynets tilsynssaker i form av kritikk fordi revisor ikke har trukket seg eller har fratrudd for sent.

En mulig årsak til dette er som nevnt at vurdering av fratreden kan innebære vanskelige avveininger. Videre får revisors fratreden ofte betydelige konsekvenser for foretaket som mister revisoren sin. Revisor kan også i enkelte situasjoner oppleve ubehageligheter etter å ha varslet fratreden, da foretaket vil kunne hevde at det ikke finnes grunnlag for å trekke seg og at det vil rette erstatningskrav mot revisor for eventuelle tap.

Forutsatt at de er praktisert riktig, er reglene om fratreden et viktig og meget effektivt virkemiddel i kampen mot økonomisk kriminalitet i næringslivet. Som nevnt står revisor ofte overfor vanskelige avveininger, særlig ved forhold som eksempelvis nevnt ovenfor om manglende forsvarlig egenkapital og usikkerhet knyttet til forutsetningen om fortsatt drift, eller ved avdekking av lovbrudd som ikke kan anses vesentlige, men som ikke rettes opp.

Det profesjonelle revisorskjønnnet blir det helt sentrale, og til syvende og sist dreier dette seg om den enkelte revisors forståelse av rollen sin. Lovgiver har tillagt revisor rollen som allmennhetens tillitsperson ved utførelse av årsregnskapsrevisjonen, og har en forventning om at revisor er «vaktbikkja» som heiser det røde flagget dersom klientene ikke følger spillereglene. Det er også viktig å minne om at mange av de lov- og forskriftsbrudd som begås i foretakene, aldri ville vært oppdaget dersom en profesjonelt skeptisk og våken revisor ikke hadde vært til stede



PLIKT OG RETT: Reglene om revisors regler om plikt og rett til fratreden er viktige for å hindre at useriøse foretak kan drive virksomhet over lang tid.

i foretakene. Det understreker at revisor gjør en viktig jobb.

Med en slik «sensureringsrolle» som revisor de facto har gjennom reglene om fratreden, følger også et ansvar. Revisors fratreden får ofte store konsekvenser for de foretakene det gjelder. Bestemmelsene må praktiseres med omhu og på en forsvarlig måte. Revisor må ha formålet med bestemmelsene i bakhodet. Et eksempel: Som nevnt ovenfor skal revisor etter god revisjonsskikk alltid ha nødvendig og tilstrekkelig kompetanse og kapasitet til å kunne påta seg og beholde revisjonsoppdrag. Det har vært tilfeller hvor revisor hovedsakelig av bekvemlighetsårsaker frasier seg oppdrag med den begrunnelsen at revisor ikke har kapasitet til å utføre oppdraget på en forsvarlig måte. Dette er ikke akseptabel revisoradferd, og er ikke heldig for profesjonen. Med tanke på at det ikke alltid er så enkelt å skaffe seg ny revisor, kan slik fratreden skape unødvendige og alvorlige vanskeligheter for klienten.



Vi søker revisorer - som ønsker fleksibel arbeidstid, og som kan tenke seg et frittstående arbeidsforhold.
Vi søker revisjonsfirmaer - som har for meget å gjøre, og som har bruk for innleid arbeidskraft.

Kontaktperson: Jan Du Menil Nielsen Telefon: 95 45 60 57 E-post: hamnil@start.no
System - Revisjon AS Brynsveien 96 1352 Kolsås Telefon: 67 18 00 70 Fax: 67 18 00 71