

Revisorskifte – del II

Kravene til ny revisor

For at formålet med revisorlovens regler om revisors fratreden skal oppfylles, er det viktig at det ikke står en ny revisor klar til å overta oppdrag som ikke bør videreføres. Første del av artikkelen tok for seg reglene om revisors plikt og rett til å trekke seg.

Denne delen behandler kravene til ny revisor ved et revisorskifte. Reglene må ses i sammenheng.



Det følger av aksjeloven og allmennaksjeloven at revisor tjenestegjør inntil en annen revisor er valgt, og at styret uten opphold skal sørge for valg av ny revisor dersom revisors oppdrag opphører før utløpet av tjenestetiden (§ 7–2). Med «før utløpet av tjenestetiden» menes utenom ordinær generalforsamling. I de tilfellene revisor har trukket seg fra oppdraget, eller vilkårene som stilles til revisor for å kunne revidere årsregnskap ikke lenger er til stede, skal følgelig styret straks velge en ny revisor. Aksjeselskap som ikke har godkjent revisor, vil bli tvangsoppløst etter aksjeloven, forutsatt at generalforsamlingen ikke har besluttet oppløsning (§ 16–15). Revisor som har trukket seg, har fullt ansvar for revisjonen frem til fristen for fratreden som er satt i varselet. Det er krav om rimelig forhåndsvarsel, uansett grunnlag for fratreden (revisorloven § 7–1 tredje ledd). Fratreden effektueres på det tidspunktet fristen utløper, ikke når dette registreres i Brønnøysund. Foretaket står dermed uten revisor dersom ny ikke er valgt innen fristen. Velger foretaket ny revisor innen fristens utløp, har revisor ansvaret frem til nyvalget er foretatt.

Revisorlovens regler om revisorskifte forutsetter kontakt mellom avtroppende og forespurt revisor ved ethvert revisorskifte. Etter ordlyden kan man få inntrykk av at det kun er tilfeller der revisor har trukket seg som omfattes, men formålet med reglene tilsier at de får anvendelse på alle

revisorskifter. Det sentrale er imidlertid at reglene fanger opp de situasjoner hvor det kan være irregulære forhold som ligger til grunn for skiftet. For enkelhets skyld benyttes kun «forrige revisor» i det følgende.

I forarbeidene til revisorloven heter det at dersom revisors plikt til å fratre er utløst, og klienten fortsatt ikke retter opp forholdene, bør det normale være at ingen ny revisor påtar seg oppdraget (NOU 1997:9 s. 193). Uttalelsen understreker betydningen av at revisorene ivaretar sin rolle som allmennhetens tillitsperson, både som «forrige» og «ny» revisor. Dersom en ny revisor aksepterer et oppdrag hvor de forhold som medførte at forrige revisor trakk seg ikke er rettet opp, vil formålet med reglene om fratreden – å hindre at useriøse foretak kan drive virksomhet over tid – vanskelig kunne oppfylles.

Rettskilder

Kravene til ny revisor og forrige/valgt revisors opplysningsplikt ved revisorskifte reguleres i revisorloven § 7–2. Bestemmelsen regulerer situasjonen både før og etter valg av ny revisor.

God revisjonsskikk (revisorloven § 5–2 annet ledd) inneholder krav og veiledning om aksept og fortsettelse av revisjonsoppdrag som kommer i tillegg til og utfyller kravene i revisorloven § 7–2. Det vises blant annet til Standard for kvalitetskontroll (SK 1) pkt. 28 flg. og RS 220. 14 flg.

Forespurt revisors undersøkelsesplikt

Ved alle revisorskifter skal forespurt revisor rette en henvendelse til forrige/valgt revisor før aksept av et oppdrag.

Revisorloven § 7–2 første ledd lyder: «Før en revisor påtar seg å revidere års-

regnskap for en revisjonspliktig, skal revisoren be om en uttalelse fra den revisjonspliktiges forrige revisor om hvorvidt det foreligger forhold som tilsier at en ny revisor ikke bør påta seg oppdraget. Den forrige revisoren skal uten ugrunnet opphold opplyse skriftlig om begrunnelsen for sin fratreden.»

Plikten til å ta kontakt med forrige revisor gjelder som nevnt uansett hva årsaken til nyvalget er.

Revisorforeningens tidligere regler for god revisorskikk (§ 4–4) inneholdt regler om revisorskifte. Det var etter disse blant annet krav om at forespurt revisor kontaktet forrige revisor, som på sin side skulle gi «klar og begrunnet beskjed» dersom vedkommende mente at den nye revisoren ikke burde påta seg oppdraget. Likeledes skulle forespurt revisor selv vurdere om forholdene var av en slik karakter at oppdraget ikke burde aksepteres. I de tilfellene forrige revisor hadde påpekt lovbrudd eller andre mangler hos foretaket som ikke var rettet opp, måtte forespurt revisor være særlig aktsom. Var forholdene av vesentlig karakter, het det i reglene at den forespurte revisor normalt ikke skulle påta seg oppdraget uten at forholdene ble rettet. Revisorlovutvalget foreslo å ta inn disse reglene direkte i revisorloven¹, men lovbestemmelsen fikk en annen og mer generell utforming. Revisorloven § 7–2 må likevel anses som en kodifisering av det som fulgte av Revisorforeningens bransjeregler.

Utover revisorloven § 7–2 første ledd følger det av god revisjonsskikk (revisorloven § 5–2 annet ledd) at forespurt revisor/revisjonsselskap (og ved fortsettelse av oppdrag) må vurdere blant annet klientens integritet (gjeldende SK 1 pkt. 28 flg. og RS 220 pkt. 16). I en slik prosess vurderes

¹ NOU 1997:9 Om revisjon og revisorer s. 127.



NY REVISOR: Forrige revisors anbefaling er et viktig moment i ny revisors vurdering av om et oppdrag skal aksepteres eller ikke.

blant annet identiteten og det forretningsmessige omdømmet til klientens hovedeiere, øverste ledelse, nærstående parter og de som har overordnet ansvar for styring og kontroll (styret), type virksomhet og de nevnte personers holdninger til fortolkning av regnskapsreglene og internkontrollmiljøet, om det foreligger indikasjoner på hvitvasking og andre straffbare handlinger og årsakene til at revisor er forespurt og at forrige revisor ikke ble gjenvalgt. Revisor må i denne forbindelse innhente den informasjon som anses nødvendig ut fra omstendighetene.

Revisorforeningens regler om etikk, som alle medlemmer av foreningen er forpliktet til å følge, inneholder også regler om revisorskifte (pkt. 210.10 flg.). Disse reglene utfyller revisorlovens regler.

I de tilfellene hvor klienten selv initierer revisorskifte, vil foretakets begrunnelse for skiftet, sammen med forrige revisors vurdering av årsaken til revisorskiftet, også være et moment som forespurt revisor må se hen til i sin oppdragsvurdering, se nedenfor.

Ved revisorskifte kommer pliktene etter hvitvaskingslovgivningen (kundekontroll

mv.) i tillegg til kravene i revisorloven. Disse behandles ikke her.

Når inntretr undersøkelsesplikten?

Valg av revisor foregår ofte ved at flere revisorer/revisjonsselskaper blir forespurt om de vil påta seg oppdraget, og på hvilke vilkår (anbud). En slik preliminær forespørsel utløser ikke plikt til å ta kontakt med forrige revisor. For forrige revisor vil det å gi opplysninger til flere revisorer dessuten være avskåret som følge av reglene om taushetsplikt. Plikten til å rette henvendelse til forrige revisor inntretr dermed først når det er avklart hvem som vil bli foreslått valgt som revisor. Forespørselen må under enhver omstendighet foretas, og svar foreligge, før ny revisor avgir vilighetserklæring.

Hva hvis forrige revisor mottar en eller flere forespørsler fra potensielt nye revisorer i forbindelse med en anbudsprosess? Utløser det plikt til å svare etter revisorloven § 7–2 første ledd annet punktum? Revisor bør selvsagt gi et svar, men må i tråd med det som fremgår av forrige avsnitt, henviser til taushetsplikten, og vise til at anbefaling og opplysninger vil bli gitt når det er på det rene hvem som skal innstilles som ny revisor.

Omfanget av undersøkelsesplikten

Forrige revisor har *plikt* til å opplyse om begrunnelsen for sin fratreden, når det er årsaken til revisorskiftet. Begrunnelsen skal foreligge skriftlig overfor forespurt revisor. Det er således ikke tilstrekkelig med en muntlig uttalelse over telefon eller i et møte. Dette henger sammen med at forrige revisor skal sende foretaket nummerert brev med begrunnelse for hvorfor revisor trekker seg (revisorloven § 5–2 fjerde ledd nr. 6 jf § 5–4). Forespurt revisor kunne i og for seg fått det nummererte brevet fra foretaket, men formålet med kravet – å sikre at forespurt revisor får nødvendige og tilstrekkelige opplysninger for å kunne gjøre sin oppdragsvurdering – tilsier at det bør være direkte og formell kommunikasjon mellom forrige og forespurt revisor, og at plikten for forrige revisor til å gi opplysninger ikke bare begrenser seg til å sende over nummerert brev.

Forrige revisor må også gi klart uttrykk for om det er forhold som tilsier at ny revisor ikke bør påta seg oppdraget. Dette er et sentralt unntak fra revisors taushetsplikt etter revisorloven § 6–1 første ledd, der hensynet til at forespurt revisor skal ha tilgjengelig alle relevante opplysninger for

å kunne vurdere om oppdraget skal aksepteres eller ikke, veier tungt. Ofte vil det – utover det som fremkommer av nummererte brev – være nødvendig for forrige revisor å gi supplerende og utvidet informasjon til forespurt revisor knyttet opp mot forhold som kan begrunne at ny revisor ikke bør påta seg oppdraget. Taushetsplikten er ikke til hinder for at slike opplysninger gis. Reglene forutsetter snarere at forespurt revisor skal kunne få mer detaljert informasjon enn den som vanligvis fremgår av nummererte brev. Et eksempel som nevnes i Finanstilsynets rundskriv om veiledning til hvitvaskingslovgivningen², er opplysninger om mistanke om hvitvasking, undersøkelser og eventuell rapportering til ØKOKRIM. Kommunikasjonskravet i revisorloven § 7–2 første ledd gjør at forrige revisor kan gi denne typen informasjon til forespurt revisor dersom disse forholdene har hatt betydning for forrige revisors fratreden.

Erfaring viser at det i mange tilfeller ikke gis noen direkte anbefaling fra forrige revisor. En slik praktisering er ikke i tråd med revisorloven. Forrige revisors anbefaling er et viktig moment i ny revisors vurdering av om et oppdrag skal aksepteres eller ikke, og er således sentral for at formålet med bestemmelsen skal oppfylles. Det vises i denne forbindelse også til revisorloven § 5–3 annet ledd hvor forrige revisor skal dokumentere og begrunne sin eventuelle fraråding. Også en ny revisors begrunnelse for å påta seg et oppdrag i strid med den tidligere revisors anbefaling skal dokumenteres.

Bestemmelsen gjelder som nevnt også for revisorskifter hvor foretaket selv skifter ut revisor, selv om ordlyden ikke passer helt til disse situasjonene. For de mange regulære revisorskifter byr ikke dette på problemer. I de tilfellene hvor revisorskiftet skyldes irregulære forhold – at foretaket ikke har en saklig grunn for oppsigelsen – er det viktig at forespurt revisor får opplysninger fra forrige revisor.

Hovedregelen etter norsk rett er at ethvert revisjonspliktig foretak fritt kan velge ny revisor når som helst. Etter aksjelovene § 7–2 annet ledd kan imidlertid aksje- og allmennaksjeselskaper ikke avsette revisor utenom ordinær generalforsamling uten saklig grunn. For andre revisjonspliktige følger kravet om saklig oppsigelsesgrunn av revisorloven § 2–1 femte ledd. At fore-

² Rundskriv 8/2009 Veiledning til ny lov og forskrift med tiltak mot hvitvasking og terrorfinansiering.

taket er uenig med revisor vedrørende regnskapsmessig behandling eller revisjons-handlinger, er etter lovene ikke saklig grunn for avskjedigelse. En revisor som etter foretakets oppfatning blir for «nærgående og vanskelig», kan ikke skiftes ut på dette grunnlaget. Foretaket kan selvfølgelig fremme «saklige» argumenter for å bytte ut revisor selv om disse i realiteten ikke er til stede. Men i alle tilfeller der revisors oppdrag avsluttes utenom ordinær generalforsamling, krever aksjelovene § 7–2 fjerde ledd og revisorloven § 2–1 femte ledd at *både* revisor og foretaket sender melding til Finanstilsynet med begrunnelse for hvorfor oppdraget avsluttes. Der foretaket utenom ordinær generalforsamling avsetter revisor uten saklig grunn, og revisor i sin melding til Finanstilsynet vil skrive at årsaken til revisorskiftet etter revisors mening er at foretaket ønsker en mindre «nærgående og vanskelig» revisor, er spørsmålet hvilken betydning dette skal ha for forespurt revisors vurdering av oppdraget.

Bakgrunnen for forbudet mot å avskjedige revisor uten saklig grunn, er å beskytte revisors uavhengighet, ved at revisor ikke

skal kunne presses gjennom trusler fra foretaket om avskjedigelse.

Kravet om saklig oppsigelsesgrunn reiser et prinsipielt spørsmål: hvordan skal revisor forholde seg til en forespørsel fra et aksjeselskap som ønsker å skifte revisor utenom ordinær generalforsamling når det ikke foreligger saklig grunn til skiftet? Dersom det er klart for alle parter at det er uenighet om regnskapsføringen eller et annet åpenbart usaklig argument som ligger til grunn for ønsket om skifte, kan ikke en ny revisor påta seg oppdraget da det i slike tilfeller ikke foreligger lovlig adgang til å velge ny revisor. Noe annet vil innebære at saklighetskravet står uten innhold. Å la seg velge til ny revisor i slike tilfeller, innebærer at revisor bidrar til at selskapet bryter lovverket. Det er tvilsomt om revisor ved slik adferd bryter revisorloven § 7–2, men forholdet vil kunne være i strid med kravet til god revisjonsskikk (SK 1).

Men hva med tilfeller der revisor mottar forespørsel fra et AS som oppgir en tilsynelatende saklig grunn for ønsket om å bytte revisor, mens forespørselen til valgt revisor

gir til svar at det er dennes inngående spørsmål til ledelsen om noen tvilsomme transaksjoner med nærstående parter og utføring av ytterligere revisjonshandlinger i den forbindelse (med andre ord en usaklig grunn) som må være årsaken til at foretaket vil skifte ut vedkommende? Forrige revisor må i slike tilfeller selvsagt begrunne og dokumentere (gjennom eksempelvis nummererte brev etc.) hvorfor han/hun mener dette er tilfellet. I de fleste situasjoner vil nok forespurt revisor på en forholdsvis enkel måte kunne klargjøre de reelle beveggrunnene for skiftet, og ta et klart standpunkt til om det er lovlig adgang til å bytte. I noen tilfeller vil det imidlertid kunne være vanskeligere å avgjøre om saklighetsvilkåret er oppfylt.

Poenget her er ikke å gi noe fasitsvar – eksempelvis at forespurt revisor i eksemplet over alltid skal ignorere foretakets argumenter og heller forholde seg lojalt til sin sittende revisorkollega og si nei til oppdraget basert på dennes anbefaling. Det sentrale budskapet er at spørsmålet om hvorvidt det foreligger lovlig adgang til revisorskifte må være en del av den forespurte

9 av 10 kunder
sparer **tid**
ved å bruke
PowerOffice

Har du råd til å la være?

Velg PowerOffice

og ta første steg mot en mer effektiv hverdag.

- Planlegging
- Gjennomføring
- Dokumentasjon
- Fakturering
- Ressursstyring

Ta kontakt for demo eller mer informasjon.

☎ 02230
salg@poweroffice.no

PowerOffice®

Revisjon

revisors oppdragsvurdering, og der forrige revisors anbefaling normalt vil være tungtveiende.

Dersom forespurt revisor ikke får svar innen rimelig tid eller det ikke er mulig å oppnå kontakt med forrige revisor (revisor er eksempelvis syk, død eller svarer ikke av andre årsaker), må forespurt revisor så langt det er mulig innhente informasjon til oppdragsvurderingen på annen måte, for eksempel hos foretaket og/eller hos tredjepart. Det er da viktig å dokumentere at det er forsøkt oppnådd kontakt med forrige revisor uten at dette har lyktes.

Hvis det ikke lar seg gjøre å innhente nødvendige og tilstrekkelige opplysninger for oppdragsvurderingen, må forespurt revisor avvise oppdraget.

Forrige revisors opplysningsplikt

Revisorloven § 7–2 første ledd regulerer kommunikasjonen mellom forrige og forespurt revisor før ny revisor velges. § 7–2 annet ledd regulerer forrige revisors opplysningsplikt etter at ny revisor er valgt.

Bestemmelsen lyder:

«Den revisjonspliktiges forrige revisor skal uten hinder av taushetsplikten gi opplysninger og dokumentasjon om sitt revisjonsoppdrag når den nye revisoren ber om dette og dette kan ha betydning for den fremtidige revisjonen.»

Ny revisor har rett til å foreta de undersøkelser og kreve den informasjon som revisor selv mener er nødvendig for å kunne gjennomføre revisjonsoppdraget i samsvar med gjeldende krav. Det er dermed ny revisor som skal sette rammene for opplysninger og dokumentasjon som fremlegges. Vurderingen av hva som er relevant for den fremtidige revisjon er således ny revisors ansvar.

Det er imidlertid ikke meningen med bestemmelsen å ivareta ny revisors lønnsomhet, således at denne kostnadsfritt kan komme til «duk og dekket bord». Formålet er å gi ny revisor oversikt over særskilte problemstillinger og risikoområder. Ved å sikre videreføring av informasjon om foretaket forbedres kvaliteten på revisjonen. Ny revisor må selv gjøre de undersøkelser og tiltak som er nødvendige for å gjøre seg kjent med foretaket. Kostnadene for dette må foretaket og/eller ny revisor bære.

Det er tidligere revisor som avgjør hvordan opplysningene skal gis og hvordan



FORRIGE REVISOR: Den revisjonspliktiges forrige revisor skal uten hinder av taushetsplikten gi opplysninger og dokumentasjon om sitt revisjonsoppdrag når den nye revisoren ber om dette og dette kan ha betydning for den fremtidige revisjonen.

eventuell dokumentasjon skal presenteres. Revisorloven § 7–2 annet ledd innebærer ikke at ny revisor har krav på å få oversendt eller utlevert kopi av samtlige arbeidspapirer som gjelder foretaket. Praksis etter de tidligere reglene for god revisorskikk (før regulering av dette spørsmålet i loven) var at tidligere revisor skulle gi ny revisor, på forrige revisors kontor eller på annen måte, tilgang til revisors arbeidspapirer og relevante opplysninger, og at ny revisor foretok en egen vurdering og noterte seg hva som er av betydning for revisjon av foretaket i fremtiden. Ordlyden, formålet og forarbeidene tilsier at bestemmelsen også er ment å bli praktisert på denne måten.

Forutsetningen om informasjonsflyt mellom forrige og ny revisor for å sikre tilstrekkelig kvalitet på revisjonen i fremtiden følger også av revisjonsdirektivet artikkel

23 nr. 3, som lyder (offisiell dansk oversettelse):

«Erstattes en revisor eller et revisionsfirma af en anden revisor eller et andet revisionsfirma, skal den tidligere revisor eller det tidligere revisionsfirma give den nye revisor eller det nye revisionsfirma adgang til alle relevante oplysninger om den reviderede virksomhed.»

Ny revisor er selvsagt bundet av taushetsplikten også når det gjelder informasjon og dokumentasjon som ny revisor på denne måten får om forhold som ligger forut for overtakelsen av oppdraget.

Oppsummering og avsluttende kommentarer

Det sentrale ved revisorskifte er at det er kontakt mellom forespurt og forrige revisor om oppdraget. Uten denne kommunikasjonen vil foretak som ikke opptrer i samsvar med regelverket, ha betydelig større muligheter til å kunne drive over tid. Ny revisor må ta oppdragsvurderingen alvorlig, og ikke kun anse den som et pliktøp som utføres ved å sende formell forespørsel til forrige revisor. Bare gjennom en grundig oppdragsvurdering, hvor også kontakt med forrige revisor inngår, kan hensikten med revisorloven § 7–2 oppfylles.

Revisors bidrag i kampen mot økonomisk kriminalitet og useriøsitet i næringslivet er et tungt og viktig argument for å opprettholde revisjonsplikten for små foretak. Revisors fratreden og ny revisors oppdragsvurdering – disse må ses i sammenheng – er kanskje de viktigste og mest effektive virkemidlene revisor har til å kunne ivareta denne rollen. Skal argumentet om at revisor bidrar til et sunt næringsliv være troverdig, er det derfor avgjørende at revisorene forstår innholdet av disse reglene og praktiserer dem på riktig måte.

Det er samtidig grunn til å påpeke at utformingen av revisorloven § 7–2 – og da særlig første ledd – gir opphav til unødvendig mange spørsmål knyttet til praktisering. Ordlyden kan således med fordel gjøres klarere, særlig for å få frem at kommunikasjonen fra forrige revisor omfatter de opplysningene som er nødvendige for at forespurt revisor kan foreta en tilstrekkelig oppdragsvurdering. Samtidig bør det tas inn i bestemmelsen at den gjelder ved alle former for revisorskifte.