

Revisors handleplikt ved verdifall på tingsinnskudd



Artikkelen er forfattet av:

Advokat (H)
Kåre I. Mojord
Partner Arntzen de Besche
Advokatfirma

Artikkelforfatteren er leder av selskapets arbeidsgruppe for Tvisteløsning og prosedyre.

Artikkelen drøfter om revisor har handleplikt ved verdifall på tingsinnskudd etter åpningsbalansedagen. Det konkluderes med at revisor har handleplikt på erstatningsrettslig grunnlag.

Handleplikten kan utløse rett til å kalle tilbake revisorbekreftelser overfor stifterne, selskapet og tredjemenn, eller til å fratse fra attestasjonsoppdrag og som valgt revisor. Tilbakekall må være rettmessig og aktsomt under hensyntagen bl.a. til revisors oppdrag og taushetsplikt. Fratreden må i tillegg være i samsvar med revisorloven § 7–1 om rett og plikt til fratreden.

Innledning og problemstilling

Aksjeinnskudd kan gjøres opp ved annet enn penger (tingsinnskudd). Revisor skal bekrefte stifternes og styrets redegjørelse om at tingsinnskuddet har en verdi som minst svarer til det avtalte vederlaget, jf. aksjeloven § 2–6, jf. § 10–2.

Stifternes redegjørelse etter aksjeloven § 2–6 knytter seg til en åpningsbalanse som skal settes opp i samsvar med regnskapslovens bestemmelser. Revisor skal bekrefte åpningsbalansen, jf. aksjeloven § 2–8. Etter § 2–7 skal tingsinnskuddet som hovedregel vurderes til «virkelig verdi» på dagen for åpningsbalansen. Selv om

tingsinnskuddets verdi var korrekt og aktsomt vurdert pr. åpningsbalansedagen, kan tingsinnskuddet falle i verdi på grunn av etterfølgende omstendigheter.

Dersom revisor blir kjent med at tingsinnskuddets verdi på grunn av slike etterfølgende omstendigheter er blitt lavere enn den verdien som ble lagt til grunn i redegjørelsen (åpningsbalansen) fra stiftene og styret, oppstår spørsmålet om det foreligger «handleplikt» for revisor.¹

Rettsgrunnlaget for handleplikt ved verdifall etter åpningsbalansedagen

Som hovedregel forutsetter en handleplikt et særskilt hjemmelsgrunnlag, f.eks. lov, avtale, sedvanerett m.m. Aksjeloven og revisorloven har ingen konkrete regler som omhandler **revisors**² handleplikt ved verdifall på tingsinnskudd. Spørsmålet om revisors handleplikt er så vidt sees ikke særlig omhandlet i juridisk teori.

Stifternes handleplikt

Stifternes handleplikt er derimot omhandlet i juridisk teori. I Aarbakke, mfl., Aksjeloven og allmennaksjeloven, kommentarutgaven (2004) heter det på s. 133 følgende om verdifall **etter dagen for åpningsbalansen frem til stiftelsestidspunktet**;

«Verdiendringer som finner sted etter dagen for åpningsbalansen, må normalt aksepteres, slik at selskapet for eksempel vil ha risikoen for verdinedgang etter balansedagen, se likevel Andenæs s 92. Stifterne trenger etter dette normalt ikke å

foreta noen ny vurdering av verdsettingen på stiftelsestidspunktet. Det må likevel tas forbehold for tilfeller hvor stifterne forstår eller må forstå at det som skytes inn, har falt vesentlig i verdi, slik at det på stiftelsestidspunktet klart ikke er dekning for aksjekapitalen. I så fall må stifterne sørge for at underdekningen blir fylt opp, eventuelt at selskapet stiftes med en lavere nominell aksjekapital, jf. NOU 1996: 3 s 110».

I Andenæs, Aksjeselskaper & Allmennaksjeselskaper (1998) heter det på s. 92 følgende om dette spørsmålet:

«Mer uklar er situasjonen hvis verdsettelsen i en foreliggende åpningsbalanse ved stiftelsen fremstår som en overvurdering, for eksempel på grunn av plutselig prisfall på eiendeler som selskapet skal overta. Prinsipielt må stifterne antas å være ansvarlige for at verdiene er til stede ved stiftelsen.³ En naturlig konsekvens synes da å være at de må utarbeide ny åpningsbalanse og innhente ny revisorerklæring hvis den opprinnelige åpningsbalansen fremstår som uriktig.»

Uttalelsen fra Andenæs synes å bygge på en forutsetning om at stifterne er objektivt ansvarlige for at aksjekapitalen er intakt på stiftelsestidspunktet. NOU 1996:3 s. 110 gir imidlertid neppe sterk støtte for en slik forutsetning. I Ot.prp. nr. 23 1996–97 s. 131 heter det i merknadene til bestemmelsen om selskapets adgang til å dekke stiftelsesutgiftene at «*bestemmelsen er noe omformulert for å få klarere frem at aksjekapitalen skal være intakt på stiftelsestidspunktet.*» Dette gir tilsynelatende en viss støtte for standpunktet i 1998-utgaven.⁴ I Ande-

1 Se også Britt Torunn Hove og Oddvar Snipsøyr i Revisjon og Regnskap nr. 7/2008 om Åpningsbalanser og SA 3802.

2 **Styret** har visse handleplikter etter aksjeloven § 3–5 ved tap av egenkapital og har generelt ansvar for at selskapet til enhver tid har en egenkapital som er forsvarlig ut fra risikoen ved og omfanget av virksomheten.

3 Andenæs viser her i sin note 13 under kommentaren til aksjeloven § 2–5 til NOU 1996:3 s. 110 første spalte og til Ot. prp. nr. 23 1996–97 s. 131.

4 Aksjeloven § 2–8, fjerde ledd, angir at selskapet etter åpningsbalansen skal ha en egenkapital som minst svarer

Revisjon

næs, Aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper (2006) s. 96 er standpunktet i 1998-utgaven noe modifisert;

«Videre sier uttalelsen ikke noe om situasjonen hvis stifterne subjektivt sett ikke kan klandres for sin uvitenhet om verdnedgangen, samtidig som aksjekapitalen objektivt sett ikke lenger er intakt på stiftelsestidspunktet. Registreringsnektelse kan i og for seg være aktuelt uten at det subjektivt sett er noe å bebreide stifterne. Erstatningsansvar for stifterne er derimot avhengig av skyld.»

Selskapets handleplikt – selskapsrettslige regler

Advokat Erik Langseth⁵ har anført at;

«stifterne ved utarbeidelsen av stiftelsesdokumentet kan benytte den verdsettelsen som ligger til grunn for åpningsbalansen og redegjørelsen, selv om de er kjent med etterfølgende verdiendringer».

Det er her viktig å merke seg at Langseth utelukkende drøfter om **selskapsrettslige** regler om tingsinnskuddets verdi er til hinder for at **stifterne** gjennomfører transaksjonen. Langseths standpunkt bygger tilsynelatende på en forutsetning om at både stifterne/tegnerne og selskapet er kjent med og samtykker i verdifallet, og ikke gjør gjeldende innsigelser mot verdiendringen.⁶ Slike samtykker/godkjennelser kan være **selskapsrettslig bindende** fra selskapets side, dersom stiftelsesdokumentet fra selskapets side ikke inneholder selskapsrettslig relevante forbehold knyttet til verdiendringer av tingsinnskuddet. Dersom stiftelsesdokumentet har slike forbehold, **plikter** selskapet å håndheve dem, f.eks. av hensyn til kreditorinteresser. I Andenæs, Aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper (2006) s. 111 anføres det at slike verdifall ikke regnes som tegning av aksjer til underkurs, jf. aksjeloven § 2–12. Det samme er lagt til grunn av Langseth, selv når stifterne på stiftelsestidspunktet kjenner eller burde kjenne til at tingsinnskuddet har falt vesentlig i verdi.⁷ Selv om verdifallet ikke kan gjøres gjeldende fra selskapets side som (rettmessig protokollert) forbehold om aksjetegningens **selskapsrettslige** gyldighet, jf. aksjeloven § 2–10, er det dermed ikke sagt at stifterne er uten

ansvar for verdifallet i forhold til **selskapskreditorene**. Rettsgrunnlaget for plikten til å «*sørge for at underdekningen blir fylt opp*» bygger på ulovfestede regler om beskyttelse av selskapskapitalen, jf. uttalelsen i NOU 1996: 3 s. 110 og Aarbakke m.fl. lc. s. 133.

Slik jeg leser Aarbakke mfl. og Andenæs på dette punkt, bygger **stifternes** ansvar for verdifall på alminnelige erstatningsregler og/ eller ulovfestet selskapsrett.

Revisors handleplikt og SA 3802

Det er naturlig å legge disse synspunkter til grunn også for **revisors** forhold. Dersom revisor er kjent med at stifternes/ styrets redegjørelse er uriktig, skaper revisor en risiko ved ikke å handle. «*Har man skapt en risiko, får man plikt til å hindre skade (reagere mot risikoen)*», jf. Peter Lødrup, Lærebok i erstatningsrett (6. utgave) s. 168.

I den norske standarden for attestasjonsoppdrag, SA 3802 *Revisors uttalelser og redegjørelser etter selskapslovgivningen*, avsnitt 68 heter det følgende:

«Verdsettelsen av eiendeler som skal skytes inn ved stiftelse, knyttes til tidspunktet for redegjørelsen. Revisor har ingen undersøkelsesplikt fram til stiftelsestidspunktet. Blir revisor kjent med at det mellom tidspunkt for redegjørelse og stiftelsestidspunktet har oppstått en vesentlig mangel som medfører at selskapet ikke kan stiftes på foreliggende grunnlag, må revisor gjøre stifterne oppmerksom på dette forholdet. Tilsvarende gjelder ved kapitalforhøyelse, hvor verdsettelsen er knyttet til tidspunkt for redegjørelsen.»

I avsnitt 64 heter det videre;

«For AS må revisor ta stilling til og uttale seg om hvorvidt opplysninger loven krever er gitt, og ta stilling til og uttale seg om stifternes eller styrets vurdering av innskuddets verdi. Dersom revisor blir kjent med feil eller mangler i informasjonen som har betydning for revisors uttalelse og informasjonen ikke korrigeres, må revisor trekke seg fra det konkrete attestasjonsoppdraget, og ikke avgi uttalelse eller bekreftelse.»

Avsnitt 64 gjelder trolig først og fremst revisors forhold til opplysninger om tingsinnskuddets verdi på åpningsbalansedagen. Jeg antar likevel at begge disse avsnitt vil stå sentralt i en aktsomhetsvurdering også i

forhold til revisors erstatningsansvar knyttet til verdifall **etter** åpningsbalansedagen. Etter mitt syn kan revisor komme i erstatningsansvar dersom revisor har opptrådt uaktsomt ved ikke å kalle tilbake sine bekreftelser. Revisor har derfor etter mitt syn en handleplikt på **erstatningsrettslig** grunnlag.

Utgangspunktet for handlepliktens innhold

Når **innholdet** i handleplikten skal fastlegges, er det nærliggende å trekke paralleller til det erstatningsrettslige informasjonsansvaret. Med dette som utgangspunkt bør revisor gjøre det som er nødvendig for å forebygge skade og ansvar som kan oppstå på grunn av revisors (uriktige) bekreftelser. Dette vil normalt bety at revisor bør korrigere uriktig informasjon, og om nødvendig kalle tilbake sine bekreftelser, dersom noen kan lide et tap ved å bygge på bekreftelsene.

Overfor hvem har revisor handleplikt?

Så langt handleplikten bygges på erstatningsrettslig grunnlag, jf. punktet Rettsgrunnlaget for handleplikt ved verdifall etter åpningsbalansedagen foran, antar jeg at revisor i prinsippet har handleplikt overfor enhver som har erstatningsrettslig vern i forhold til revisors bekreftelser. I Lødrup l.c. s. 169 angis det at;

«spørsmålet om unnlattens erstatningsrettslige betydning, beror på den **tilknytning** skadevolderen har til den konkrete



TINGSINNSKUDD: Aksjeinnskudd kan gjøres opp ved annet enn penger (tingsinnskudd).

til aksjekapitalen. Dersom verdien av tingsinnskuddet er **overvurdert** i åpningsbalansen, kan stifterne bli ansvarlige for differansen etter stifternes objektive mangelsansvar etter aksjeloven § 2–14.

5 Revisjon og Regnskap nr. 6/2010 s. 26.

6 Langseth l.c. s. 26.

7 Langseth l.c. s. 26.

risiko som utløste skaden. Det er dette tilknytningsforholdet som danner grunnlaget for ansvar ved å unnlate å handle». [uthevet her]

Stifterne og selskapet

Tilknytningsforholdet mellom revisor og den som påstår å ha lidt tap kan variere fra sterk og nær tilknytning, til manglende tilknytning. Revisor står i et oppdragsforhold til stifterne, og overfor selskapet etter å ha blitt valgt som selskapets revisor. I oppdragsforhold er tilknytningen sterk, og her er revisor underlagt en streng aktsomhetsnorm (profesjonsansvar). Det kan av selve oppdragsforholdet⁸ og profesjonsansvaret utledes handleplikt (omsorgsplikt) for å forhindre at **stifterne** og/eller **selskapet** lider tap som skyldes uriktig redegjørelse og/eller åpningsbalanse fra stifterne. Et tilbakekall av revisors bekreftelser må derfor rettes til stifterne og selskapet.

Tredjemannsskade

Revisor kan komme i erstatningsansvar også når det **mangler** konkret tilknytning

mellom skaden og revisors forhold. Den grunnleggende dommen om slik «tredjemannsskade» er den såkalte Kabeldommen, Rt. 1955 s. 872, hvor Høyesterett la til grunn at et mekanisk verksteds «konkrete og nærliggende interesse» knyttet til en strømkabel som ble revet over av et skip, var erstatningsrettslig vernet. Dr. juris Erling Hjelmeng anfører⁹ generelt om utenforstående tredjemenns rolleforventning:

«I forhold til revisoransvar vil det sentrale i slike situasjoner være om det foreligger en berettiget forventning om å kunne stole på informasjonen, og det samtidig er påregnelig for revisor at han vil gjøre det.»

Hjelmeng¹⁰ angir generelt om den konkrete ansvarsavgrensningen følgende:

«De momenter som trekkes inn i ansvarsavgrensningen, som nærhet, potensielt omfang, risikobetraktninger og graden av skyld, er knyttet til en helhetsvurdering av

skadesituasjonen, mer enn konkret til spørsmålet om årsakssammenheng...»

Det er følgelig klart at bl.a. rolleforventninger, revisors handlingsalternativer, bransjenormer og bransjepraksis, har betydning både i aktsomhetsvurderingen og i spørsmålet om hvem som nyter erstatningsrettslig vern. Hjelmeng¹¹ angir følgende spesielt om revisorerklæring:

«At erklæringen er ment for allmennheten vil imidlertid ikke utelukke ansvar. Spørsmålet om påregnelig bruk vil her være sentralt, det vil si om den konkrete bruken av erklæringen var påregnelig for revisor. Annerledes sagt vil det bare være personer som befinner seg innenfor revisors «synsfelt» som vil være erstatningsrettslig beskyttet»

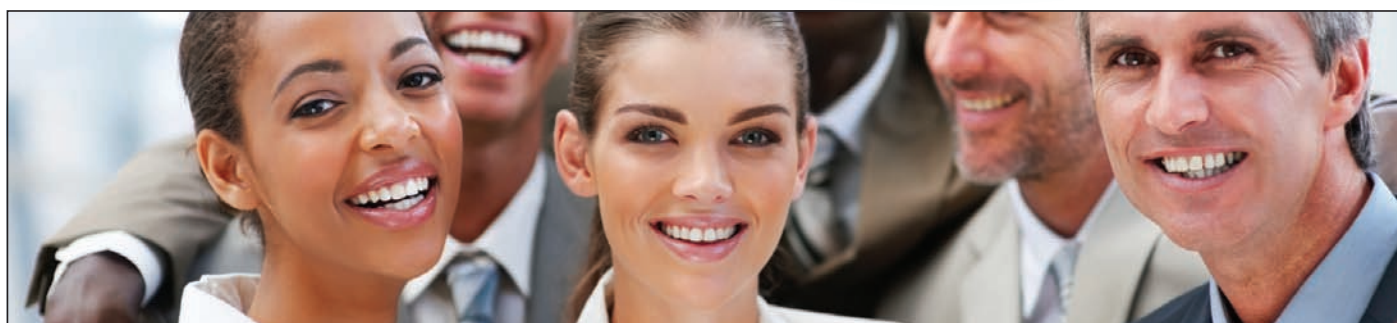
Personer «innenfor revisors synsfelt»

SA 3802 gir en rekke eksempler på ulike former for revisorbekreftelser ment for personer «innenfor revisors synsfelt». I innledningen til SA 3802 angis således at

8 Lødrup l.c. s. 168 og Hjelmeng l.c. s. 40.

9 Revisors erstatningsansvar (2007) s. 40.
10 l.c. s. 43.

11 l.c. s. 67.



RavnInfo

Bedriftsinformasjon om samtlige foretak i Norge

1. Norges beste kredittsjekk med **AAA**-kredittrating
2. E-postvarsling om endringer hos dine klienter/kunder
3. Følg dine klienters tendenser og utvikling

Store rabatter til medlemmer av Revisorforeningen

Som medlem av Revisorforeningen har du via RavnInfo tilgang til bedriftsinformasjon om alle norske foretak – til sterkt reduserte priser.

Kontakt oss idag for en uforpliktende demonstrasjon

Øyvind Øksnes: oyvind@soliditet.no Tlf./Mobil: 22 45 93 80 / 93 62 67 18





TREDJEMANNSSKADE: Revisor kan komme i erstatningsansvar også når det mangler konkret tilknytning mellom skaden og revisors forhold.

formålet med bekreftelser til Foretaksregisteret er å bekrefte selskapets opplysninger, primært for å beskytte kreditorenes interesser.¹² Selv om disse bekreftelsene vanligvis er stilet til stifterne/styret, generalforsamlingen og Foretaksregisteret, utelukker ikke dette ansvar overfor andre. Revisoransvar kan følgelig ikke utelukkes selv om det mangler direkte tilknytning mellom revisors bekreftelse og den som påstår seg skadelidt. En avtalepart kan f.eks. ha inngått en avtale med selskapet selv uten konkret kunnskap om revisors bekreftelse. Dersom avtalen er inngått med et uttrykkelig forbehold om tingsinnskuddets verdi (eller selskapets egenkapital), kan dette føre til revisoransvar, dersom forbeholdet blir virksomt, og dersom selskapet ikke kan holde avtaleparten skadesløs. Selv uten et slikt forbehold kan det oppstå revisoransvar bygget på en ikke synbar, men relevant forutsetning om at selskapets egenkapital er intakt, slik den fremgår av registrerte opplysninger i Foretaksregisteret.¹³

Ledelse, styremedlemmer og Foretaksregisteret

Etter min oppfatning bør derfor selskapets ledelse og styremedlemmer orienteres om tilbakekallet, for å forhindre at disse kom-

mer i ansvar overfor selskapets medkontra-henter, og for å forebygge revisors eget ansvar overfor disse. Dersom revisor har utlevert sine bekreftelser direkte til tredje-menn, f.eks. en långiver eller en kredittgi-ver i avtaleforhold, bør revisor av de samme grunner kalle tilbake slike direkte utleverte bekreftelser. Revisor kjenner bare sjeldent identiteten til selskapets avtalepar-ter¹⁴ og har derfor vanligvis ingen praktisk mulighet til å tilbakekalle sine bekreftelser direkte overfor selskapets avtaleparter. I slike situasjoner bør revisor vurdere å kalle sine bekreftelser tilbake overfor selskapet og Foretaksregisteret, i alle fall dersom registrering ikke ennå har skjedd, jf. punk-tet nedenfor Handleplikt ved verdifall etter stiftelsen, men før registreringen.

Etter de konkrete omstendigheter kan revisor følgelig komme i ansvar f.eks. overfor selskapet, selskapets ledelse og styre-medlemmer, selskapets kreditorer/med-contrahenter, selskapets ansatte, selskapets konkursbo og skatte- og avgiftsmyndighe-tenes.¹⁵

Handleplikt ved verdifall etter stiftelsen, men før registreringen

Om ikke stiftelsesdokumentet bestemmer noe annet, jf. aksjeloven § 2–4, jf. § 2–20, må selskapet antas å ha overtatt risikoen for verdifall som skjer etter stiftelsestids-punktet.¹⁶ I så fall kan dette etter omsten-dighetene bety at selskapet ikke kan gjøre erstatningsansvar på subjektivt grunnlag gjeldende overfor revisor, dersom revisor ikke kaller tilbake sine bekreftelser overfor selskapet. Aksjeloven § 2–19, annet ledd, pålegger imidlertid revisor og styrets med-lemmer solidarisk og objektivt ansvar overfor selskapet¹⁷ for det som måtte mangle av innbetalt aksjekapital.¹⁸ Ansvar etter aksjeloven § 2–19 gjelder selv uten utvist skyld (objektivt ansvar). Ansvar er heller ikke betinget av at det foreligger årsaks-sammenheng¹⁹ mellom revisors opptreden og det som måtte mangle av innbetalt aksjekapital. Det stilles heller ikke krav om at det skal foreligge økonomisk tap²⁰. Det objektive ansvaret gjelder imidlertid ikke «mangler» som skriver seg fra «verdsettin-gen» av tingsinnskudd (bonitas-verdsettelse), men bare selskapets manglende mottakelse (veritas-eksistens) av tingsinn-skuddet, jf. bestemmelsens annet ledd. Grensen mellom verdsettelsesfeil og feil som medfører at tingsinnskuddet helt, eller delvis²¹, ikke er «mottatt», kan være vanskelig å trekke.

Dersom revisor blir kjent med forhold som reiser tvil om selskapet har mottatt tingsinnskuddet (fullt ut), må revisor vur-dere å kalle tilbake sin bekreftelse om at selskapet har «mottatt» tingsinnskuddet. Det samme gjelder revisors bekreftelse av redegjørelsen, dersom verdien av tingsinn-skuddet har falt etter åpningsbalansedagen. I motsatt fall kan revisor komme i ansvar overfor selskapet, styret eller tredje-menn. Den handleplikten som er drøftet foran for å forhindre ansvar for andre, og for å forebygge revisors eget ansvar, er derfor aktuell også etter stiftelsen, jf. også

tap, når selskapet ikke selv gjør ansvar gjeldende, se Aarbakke m.fl. l.c. s. 952 flg. om grensedragningen.

16 Om ikke også verdifall etter åpningsbalansedagen.

17 I Revisjon og Regnskap nr. 7/ 2001 s. 66 antar Erik Hirsch og Espen Bergh at også andre enn selskapet kan gjøre gjeldende krav mot revisor etter aksjeloven § 2–19.

18 Det synes alminnelig antatt i teorien at ansvaret er begrenset til den formelle aksjekapital, slik at overkurs ikke omfattes, selv om det er uttalelser i forarbeidene som kan trekke i motsatt retning, jf. Aarbakke m.fl., Aksjeloven og allmennaksjeloven (2004) s. 160.

19 Se Aarbakke l.c. s. 160.

20 Hjelmeng l.c. s. 12. Dette må vel forstås slik at det ikke er et vilkår at selskapet har lidt andre «tap» enn at aksje-innskuddet ikke er mottatt.

21 Ved tingsinnskudd av en bestående virksomhet, regnes virksomheten som sådan som ett innskuddsobjekt, jf. SA 3802 avsnitt 59.

12 Revisors Håndbok 2011 s. 608.

13 I praksis blir det likevel ofte frifinnelse i revisorsøksmål fordi det mangler årsakssammenheng mellom tapet og revisors opptreden.

14 Etter aksjeloven § 2–4 skal imidlertid stiftelsesdokumen-tet angi navn og adresse på parter i avtaler som skal være bindende for selskapet.

15 I noen tilfeller er krav hvor den skadevoldende handling er rettet direkte (kun) mot tredjemann, f.eks. en långiver som bygger på en uriktig revisorbekreftelse, og ikke mot selskapet. I andre tilfeller kan en enkeltkreditor fremme et krav som svarer til vedkommendes andel av selskapets

neste punkt Selskapsregistreringens betydning.

Selskapsregistreringens betydning

Dersom selskapet eller aksjetegneren/stifteren vil gjøre gjeldende at en aksjetegning ikke er bindende, må Foretaksregisteret varsles om innsigelsen **før** selskapet blir registrert, jf. aksjeloven § 2–10. I motsatt fall kan aksjetegningen bli ansett bindende. Revisor kan ha kunnskap som er rettslig relevant for å kunne gjøre gjeldende innsigelser etter aksjeloven § 2–10 om tingsinnskuddets verdi/mottakelse fra selskapet og/eller stifteren. Bestemmelsen avskjærer visse innsigelser i forhold til gyldigheten av **aksjetegningen** som sådan. Bestemmelsen avskjærer imidlertid ikke **erstatnings søksmål** mot eller fra stifterne/styret, eller mot revisor, bygget på forhold om verdien og/eller mottakelsen av tingsinnskuddet.²² For å forhindre tap for stifteren/selskapet, og for å forebygge revisors eget ansvar, bør revisor i slike tilfeller

gjøre selskapet og stifteren oppmerksom på forholdet, og om nødvendig trekke tilbake sine bekreftelser, slik at forbeholdet i tilfelle kan bli gjort gjeldende overfor Foretaksregisteret **før** selskapets registrering.

Revisors tilbakekall m.m. må være rettmessig, aktsomt og forsvarlig

Før stiftelsestidspunktet foreligger det et oppdragsforhold mellom stifterne og revisor. Etter at revisor er valgt, foreligger det oppdragsforhold mellom selskapet og revisor. Oppdragsavtalen og oppdragsforholdet kan ha betydning for revisors rett og/eller plikt til å korrigere uriktige opplysninger m.m. Fra det tidspunktet selskapet er stiftet oppstår dessuten visse lovbestemte opplysningsplikter²³ for den valgte revisor. På den annen side har den valgte revisor i en viss utstrekning taushetsplikt²⁴ og revisorloven § 6–2 begrenser revisors rett til å gi informasjon til andre enn sel-

skapet.²⁵ Med dette som bakgrunn må revisor vurdere om det å kalle tilbake sine bekreftelser, eller å korrigere bekreftelsene, er rettmessig, aktsomt og forsvarlig. I motsatt fall kan et tilbakekall m.m. i seg selv utløse erstatningsansvar for revisor. Det kan oppstå interessemotsetning mellom stifterne, selskapet og revisor om det er rettmessig å kalle bekreftelsene tilbake. Revisor kan (med rette eller urette) bli truet med søksmål fra stifternes eller selskapets side, dersom bekreftelsene (med urette eller rette) kalles tilbake. I noen tilfeller kan det dessuten (med rette) være tvil om det er rettmessig å kalle tilbake bekreftelsene. I ytterste konsekvens kan noen slike situasjoner best løses ved at revisor trekker seg fra attestasjonsoppdraget, eller som valgt revisor.²⁶ I sin vurdering om å trekke seg må revisor også ta hensyn til revisorloven § 7–1 om revisors rett og plikt til å frasi seg revisoroppdrag.²⁷

25 Se Cordt-Hansen, Siebke og Knudsen, Revisorloven med kommentarer (4. utgave) s. 299 flg.

26 SA 3802 avsnitt 64. Se Cordt-Hansen m.fl. l.c. s. 339 om når det foreligger «*særlige grunner*» etter revisorloven § 7–1, annet ledd.

27 Se Henning Siebke i Revisjon og Regnskap nr. 8/2009 om revisorloven § 7–1.

22 Det kan imidlertid ikke rettes erstatnings søksmål fra stifterne/aksjetegneren mot **selskapet** i slike situasjoner, jf. Gudmund Knudsen i TTF 1997 s. 7 og Andenæs (2006) s. 106.

23 Se f.eks. revisorloven § 6–2.

24 Se revisorloven § 6–1.



Senter for statlig økonomistyring

Senter for statlig økonomistyring (SSØ) er statens ekspertorgan innenfor statlig styring, og utfører forvaltningsoppgaver for alle statlige virksomheter. Vi skal bidra til effektiv ressursbruk i staten gjennom kompetansetiltak, rådgivning og utvikling av metoder og verktøy. SSØ leverer lønns- og regnskapstjenester til 78 prosent av statlige virksomheter, og har ansvaret for statsregnskapet og statens konsernkontoordning. Det er om lag 370 ansatte i SSØ, fordelt på en sentralenhet i Oslo og seks kontorsteder.

Vil du være med på å videreutvikle regnskapsområdet i staten?

Finansdepartementet har fastsatt 11 anbefalte statlige regnskapsstandarder (SRS) for bruk i statlige forvaltningsorganer, se www.sfs.no/SRS. Forvaltnings- og analyseavdelingen i SSØ i Oslo har fagansvar for å forvalte og videreutvikle SRS og standard kontoplan for statlige virksomheter. Vi søker etter en statsautorisert revisor som vil delta i utredningsarbeid, utarbeide skriftlig veiledningsmaterieil og forslag til forbedringer og oppdateringer av SRS. Stillingen innebærer utstrakt kontakt med statlige virksomheter.

Vi søker etter en revisor med minst to års erfaring etter oppnådd bevilling som statsautorisert revisor.

Se fullstendig utlysning på www.sfs.no, eller ta kontakt med Peter Olgyai (fagansvarlig SRS) på telefon 932 42 695, eller Erik Cameron (seksjonssjef) på telefon 932 42 863.

Søknadsfrist: 28. oktober 2011.

