

Oppdragsaksept og fortsettelsesvurderinger

Revisors vurderinger av aksept og fortsettelse av revisjonsoppdrag er en viktig del av revisors oppgaver. Manglende forståelse for betydningen av disse vurderingene innebærer en risiko for at revisor ikke etterlever sine plikter etter lovgivningen og at revisor dermed heller ikke oppfyller sin rolle som allmennhetens tillitsperson.



Statsautorisert revisor
Knut Aker
Rådgiver Revisorforeningen

Finanstilsynets tilsynsrapporter inneholder mange eksempler på oppdrag hvor akseptvurderinger ikke er foretatt i samsvar med lovgivningen og god revisjonsskikk, eller hvor revisor har unnlatt å fratse når slik plikt anses å foreligge. Finanstilsynet publiserte i desember 2021 et rundskriv om revisors aksept og fortsettelse av revisjonsoppdrag, og omtalen i dette rundskrivet gir omfattende og relevant veiledning om de vurderingene revisor skal gjøre.

Revisor vil normalt også ha en selvstendig interesse i å ikke påta seg oppdrag som det senere viser seg vanskelig å utføre revisjonen av på en tilfredsstillende måte. Fra praksis ser vi en rekke eksempler på oppdrag hvor revisor samme år som oppdraget er akseptert må foreta vurderinger av om det foreligger rett eller plikt til å trekke seg fra oppdraget.

Revisor må ha rutiner og systemer som sikrer at vurderingene av aksept og fortsettelse av revisjonsoppdrag er forsvarlige, enten det gjelder et revisjonsforetak eller en virksomhet som drives i enkeltpersonforetak. Disse rutinene må dekke forhold som er relevante for vurderingene, herunder vurdering av forhold som uavhengighet, dokumentasjon og vurderinger i forhold til hvitvaskingslovgivningen, revisors kompe-

tanse og kapasitet, og informasjon om og vurdering av foretaket som skal revideres. I den videre omtalen er fokus knyttet til vurderingen av foretaket som skal revideres og de problemstillingene som i praksis synes å oppstå. De særlige forholdene som gjelder foretak av allmenn interesse, er ikke omtalt.

Akseptvurderingen

En sentral lovbestemmelse som regulerer aksept av oppdrag om lovfestet revisjon, er revisorloven § 9-2 Forberedelse og fortsettelse av revisjonsoppdraget hvor første ledd inneholder følgende:

«Før et revisjonsforetak påtar seg et oppdrag om lovfestet revisjon skal revisjonsforetaket be den revidertes forrige revisor opplyse om det foreligger forhold som tilsier at en ny revisor ikke bør påta seg oppdraget. Den forrige revisoren skal uten hinder av taushetsplikten gi opplysninger som nevnt og opplyse om begrunnelsen for sin fratreden. Opplysningene skal gis skriftlig hvis revisjonsforetaket ber om det.»

Forespørselen til forrige revisor

Forespørselen til forrige revisor er en viktig del av å fremskaffe informasjon om eventuelle forhold knyttet til foretaket som skal revideres, men det er uansett alltid behov for å fremskaffe ytterligere informasjon om foretaket og vurdere denne før et oppdrag aksepteres. I mange tilfeller vil det også være foretak

som ikke tidligere har hatt revisor og hvor det ikke er noen forrige revisor å forespørre. Plikten til å forespørre forrige revisor gjelder ikke dersom foretaket tidligere har hatt revisor og deretter fravalgt revisjon, men det bør også i slike tilfeller rettes forespørsel til forrige revisor. Taushetsplikten anses heller ikke å være til hinder for at forrige revisor kan besvare en slik forespørsel. Informasjonen fra forrige revisor vil imidlertid bli mindre relevant når det har gått lang tid siden tidspunktet for fravalg.

Tidspunktet for forespørselen til forrige revisor må være før oppdraget reelt sett aksepteres, og dette kan være vesentlig tidligere enn tidspunktet for melding til Foretaksregisteret dersom revisor på annen måte har forpliktet seg overfor foretaket. Tidspunktet kan heller ikke være tidligere enn at det er foretatt en avklaring hos foretaket med hensyn til hvilken revisor eller revisjonsselskap som skal velges.

Forrige revisor har plikt til å besvare forespørselen, og eventuelt manglende svar kan i seg selv være en indikator på at det foreligger forhold som må følges opp nærmere før oppdraget aksepteres. Svaret fra forrige revisor inneholder sjelden en ubetinget fraråding av at ny revisor bør påta seg oppdraget, men forrige revisor skal opplyse om forhold som tilsier at ny revisor ikke bør påta seg oppdraget. Når slike forhold foreligger, skal forrige revisor også ha sendt

nummerert brev til foretaket, og forrige revisor kan henvise til og legge ved slike brev ved besvarelse av forespørselen.

En naturlig forståelse av et svar fra forrige revisor hvor det påpekes forhold i nummererte brev som er av vesentlig betydning for akseptvurderingen, er at det foreligger fraråding før de aktuelle forholdene er rettet. Kravet til dokumentasjon av akseptvurderingen er skjerpet i disse tilfellene, og det foreligger en plikt til å dokumentere begrunnelsen etter revisorloven § 9-9 tredje ledd.

Innhenting av relevant informasjon om foretaket

I tillegg til forespørsel til forrige revisor, må revisor innhente relevant informasjon om foretaket. Dette kan omfatte årsregnskap og tilhørende revisjonsberetninger for de siste årene, eventuelle perioderegnskap for inneværende år, informasjon om foretakets virksomhet, informasjon om ledelsen, inkludert informasjon som kan gi grunnlag for å vurdere ledelsens integritet samt kommunikasjon med tilsynsmyndigheter. Informasjonen som mottas, må vurderes sammen med informasjon som eventuelt er mottatt fra forrige revisor, og revisor må vurdere om det er grunnlag for å påta seg oppdraget ut fra den informasjonen som foreligger. Lovbrudd som manglende overholdelse av reglene for oppbevaring av skattetrekk, ulovlige låneforhold og manglende handleplikt når egenkapitalen ikke er forsvarlig, bør være en del av denne vurderingen, uavhengig av om dette er forhold som fremgår av regnskapet eller opplysninger fra forrige revisor.

Vurdering av aksept og videre oppfølging

Et foretak har ikke rett til å få en revisor, og ofte vil det være foretak hvor det må anses som en plikt for revisor til ikke å påta seg oppdraget når sentrale forutsetninger ikke er oppfylt. Det er eksempler fra praksis hvor forhold som har vært kjent i mer enn fem år fortsatt ikke har blitt rettet opp, men hvor foretaket med intervaller på ett til to år har

fått ny revisor som påtar seg oppdraget. Aksept av slike oppdrag er neppe i samsvar med revisorlovens bestemmelser og bidrar til at foretak som bryter sentrale lovbestemmelser og som skulle ha vært tvangsoppløst, likevel kan fortsette virksomheten.

Selv om det foreligger forhold som i utgangspunktet tilsier at ny revisor ikke bør påta seg et revisjonsoppdrag, vil imidlertid foretaket ha mulighet til å rette opp i disse forholdene. Revisor kan derfor stille vilkår for å påta seg slike oppdrag, men det sentrale forholdet her vil ofte være når foretaket forventes å være i stand til å oppfylle disse vilkårene. En grunnleggende forutsetning for å påta seg revisjonsoppdraget må uansett være at revisor vurderer at foretaket er i stand til å avlegge et regnskap som lar seg revidere. Dersom forrige revisor har avgitt en revisjonsberetning med konklusjon om at revisor ikke kan uttale seg om regnskapet, må revisor foreta en grundig vurdering av dette forholdet som kan sannsynliggjøre at regnskapet vil la seg revidere.

Vurderingen av når foretaket må ha rettet opp i forholdene, kan variere. For lovbrudd som manglende overholdelse av reglene for oppbevaring av skattetrekk, er det ikke grunnlag for noen annen løsning enn at foretaket må ha rettet opp dette forholdet før revisor påtar seg oppdraget. Tilsvarende gjelder normalt også for ulovlige lån, men det kan i noen tilfeller aksepteres at låneforholdet avvikles innen rimelig tid som ved motregning mot utbytte når det er relativt sikkert at forutsetningene for dette vil bli oppfylt.

Ved behov for kapitaltilførsel skal også dette normalt være ordnet før revisor påtar seg oppdraget med mindre det foreligger særskilte omstendigheter. Ved forbehold og presiseringer i forrige revisors beretning må ny revisor foreta en konkret vurdering av forholdet og hvordan dette skal behandles i regnskapet. Forbehold knyttet til feil i regnskapet som følge av uenighet mellom forrige revisor og foretaket, må avklares før oppdraget aksepteres, slik at det

ikke er behov for et tilsvarende forbehold i regnskapet som skal avlegges.

For enkelte forhold vil det ikke være mulig for foretaket å rette opp disse umiddelbart, som ved svakheter i styring og internkontroll eller kapasitet og kompetanse hos foretaket eller regnskapsfører. I slike tilfeller vurderer revisor om foretaket har en realistisk plan for å rette opp i forholdene. For foretak som over flere år har en vesentlig forsinket avleggelse av regnskapet må revisor vurdere om foretaket har vilje og evne til å foreta endringer. Dette gjelder også dersom foretaket allerede er varslet om tvangsoppløsning som følge av manglende innsending av regnskapet til Regnskapsregisteret, og revisor bør i slike tilfeller påse at det foreligger et utkast til årsregnskap før oppdraget aksepteres.

Opplysningene fra forrige revisor, som svar på forespørselen, kan vise seg å være ufullstendige eller unøyaktige, og forrige revisor vil ikke alltid ha omtalt alle relevante forhold i nummererte brev. Foretaket vil også kunne gi uttrykk for at forhold som er tatt opp av forrige revisor er feil eller at det foreligger misforståelser. Ny revisor må på selvstendig grunnlag foreta en tilstrekkelig vurdering av slike forhold samt opparbeide seg forståelse av årsaken til skifte av revisor.

Etter at revisor har påtatt seg oppdraget, vil det være nødvendig også å følge opp at foretaket gjør de tiltakene som er forutsatt ved akseptvurderingen. For foretaket kan det ha vært nødvendig å få registrert ny revisor for å unngå tvangsoppløsning, og etter at registreringen er gjennomført, kan fokus på oppfølgingen av forutsatte tiltak bli nedprioritert når det ikke har noen umiddelbare konsekvenser. Revisor vil i slike tilfeller kunne få en plikt til å trekke seg kort tid etter at oppdraget er akseptert.

Fortsettelsesvurderingen

Utgangspunktet for fortsettelsesvurderingen er normalt at oppdraget vil videreføres med mindre det foreligger infor-

masjon som tilsier noe annet. Revisor må være oppmerksom på om det foreligger vesentlige endringer i virksomheten, nøkkelpersoner, eiersituasjonen og foretakets økonomiske forhold. Slike endringer vil være relevante for fortsettelsesvurderingen også utover det som følger av kravene i hvitvaskingslovgivningen. Dersom revisjonsberetningen for siste år inneholder en modifisert konklusjon, presiseringer eller omtale av vesentlig usikkerhet knyttet til fortsatt drift, anses det å foreligge forhold som må følges opp særskilt ved fortsettelsesvurderingen. Tilsvarende gjelder for eventuelle andre forhold som er tatt opp i nummererte brev. Fortsettelsesvurderingen bør gjøres i tilknytning til at regnskapet avlegges eller så snart som mulig etter dette, slik at foretaket kan informeres dersom oppdraget ikke skal videreføres. Revisor må imidlertid også sørge for løpende å vurdere ny informasjon som kan anses å ha vesentlig betydning for fortsettelsesvurderingen.

Vurdering av plikt til fratreden

Når det foreligger forhold som er av betydning for fortsettelsesvurderingen, bør revisor også vurdere om det foreligger plikt til fratreden. Revisor vil i noen tilfeller ha rett til å fratrukke et revisjonsoppdrag uten at det foreligger plikt til fratreden, men det forutsetter at revisor ikke gis mulighet til å oppfylle sine plikter eller at det foreligger andre særlige grunner. Dette kan være forhold som at revisor er i ferd med å trappe ned virksomheten, at det er manglende tillit til selskapets ledelse eller at det er varslet erstatningskrav mot revisor. Avgrensningen mellom når det foreligger rett til å fratrukke og når eventuell fratredelsesplikt inntrer, vil ikke alltid være klar. Revisor vil også vurdere om det er forhold som tilsier at revisjonsoppdraget bør fullføres for fratreden gjennomføres.

Vesentlige lovbrudd som ikke rettes opp

Bestemmelsen om plikt til fratreden i revisorloven § 9-6 sier at revisor har plikt til å trekke seg fra et oppdrag om lovfestet revisjon når revisoren under

sitt arbeid har påpekt vesentlige brudd på gjeldende lovkrav og den reviderte ikke iverksetter tiltak for å rette på forholdene. Vurderingen av hva som er vesentlig brudd på gjeldende lovkrav kan innebære en viss grad av skjønn, og noen av de mest vanlige forholdene er beskrevet nedenfor. Disse forholdene vil også være sentrale for eventuell ny revisor som skal påta seg oppdraget, og det er viktig at revisors kommunikasjon til foretaket ved nummererte brev før fratreden er tilstrekkelig og tidsriktig. Dersom forholdet ikke rettes til tross for revisors påpekninger, vil det foreligge en plikt til fratreden, men revisor må gjøre foretaket oppmerksom på dette i nummerert brev før revisor kan trekke seg fra oppdraget slik at foretaket er kjent med konsekvensene av at forholdet ikke rettes.

Brudd på regler om skattetrekk

Et lovbrudd som ofte forekommer, er manglende overholdelse av reglene for oppbevaring av skattetrekk. Dette kan være at det ikke er opprettet verken garanti eller egen bankkonto for skattetrekk, at skattetrekk ikke settes inn på bankkontoen for noen eller alle terminer, eller at garantibeløpet er for lavt. Enkeltstående brudd som ikke er tilsiktet, bør ikke anses som vesentlig lovbrudd. Det er mange tilfeller hvor samme revisor i revisjonsberetningen for flere påfølgende år har påpekt lovbrudd knyttet til manglende overholdelse av reglene for oppbevaring av skattetrekk. For disse tilfellene synes det utvilsomt å foreligge en plikt til å fratrukke, og denne plikten kan ha foreligget i flere år uten at revisor har gjort nødvendige tiltak. Ved manglende overholdelse av reglene for oppbevaring av skattetrekk som ikke er et enkeltstående brudd som ikke er tilsiktet, skal revisor så snart revisor er kjent med forholdet gjøre foretaket oppmerksom på forholdet i nummerert brev. I brevet må det bes om at forholdet rettes og at revisor får dokumentasjon på dette. Siden manglende overholdelse av reglene for oppbevaring av skattetrekk er et forhold som det bør være enkelt å rette opp og revisor har en plikt til å

følge opp behandlingen av de nummererte brevene, må revisor gjøre sin oppfølging i løpet av relativt kort tid.

Ulovlig lån

Et annet lovbrudd som ofte forekommer, er ulovlig lån til aksjeeiere, tillitsvalgte eller deres nærstående, ved at lånet er i strid med bestemmelsene i aksjeloven § 8-7 eller 8-9. Slike lån kan være knyttet til relativt forskjellige transaksjoner som bevisste uttak av midler fra selskapet eller for sene oppgjør for kjøp av varer og tjenester fra foretaket, slik at en viss skjønnsmessig vurdering vil kunne være relevant for hvordan revisor må ta opp forholdet. Foretaket og låntakeren vil ofte ha behov for noe tid til å bringe forholdet i orden, men det kan ikke legges til grunn at dette vil ta flere år. Avregning av et låneforhold gjennom utbytte i det første årsregnskapet som avlegges etter at forholdet blir kjent, vil normalt være et akseptabelt tiltak. Dersom lånet forblir uoppgjort over flere år vil det imidlertid foreligge en plikt for revisor til å trekke seg fra oppdraget. Det er ikke tilstrekkelig å ta forbehold eller presisering i revisjonsberetningen og deretter fortsette revisjonsoppdraget uten at lånet blir oppgjort.

Forbehold i revisjonsberetningen

Når revisjonsberetningen inneholder konklusjon med forbehold som følge av feil eller mangler i regnskapet eller uenighet om regnskapsposter, vil det ofte være å anse som vesentlige lovbrudd. Det samme gjelder når revisjonsberetningen inneholder negativ konklusjon eller konklusjon om at revisor ikke kan uttale seg. Dersom dette gjelder forhold som foretaket anses å være i stand til å rette og foretaket velger å ikke gjøre dette etter at revisor har påpekt forholdet, vil det foreligge plikt til fratreden. Eksempler på dette kan være overvurdering av eiendeler, herunder når dette gjøres bevisst fra foretakets side, manglende informasjon om sentrale forhold i noteopplysninger og/eller at foretaket har regnskapsføring og intern kontroll som ikke er tilstrek-

kelig til å avlegge et regnskap som lar seg revidere. Vanskeligheter med å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis vil derimot ikke gi grunnlag for plikt til fratreden med mindre dette er forhold som skyldes foretaket.

Forsvarlig egenkapital og likviditet – handleplikt

Aksjeloven har bestemmelser om forsvarlig egenkapital og likviditet samt handleplikt ved tap av egenkapital. Ved usikkerhet om fortsatt drift er det også krav til omtale i noteopplysninger, og revisjonsberetningen vil omtale eventuell vesentlig usikkerhet i et eget avsnitt med referanse til den aktuelle noten. Revisor må i nummerert brev påpeke styrets handleplikt og be om tilbakemelding på hvordan styret vil forholde seg til denne. Dersom revisor vurderer at styret ikke oppfyller sin handleplikt selv etter at dette er tatt opp med styret, vil dette normalt være et vesentlig lovbrudd som medfører plikt til fratreden. Spesielt gjelder dette dersom det har skjedd i mer enn ett år. Omtale av vesentlig usikkerhet knyttet til fortsatt drift i revisjonsberetningen for flere år vil i seg selv ikke medføre plikt til fratreden så lenge styret oppfyller sin handleplikt.

For sent avlagte årsregnskap

En relativt betydelig andel av foretakene avlegger årsregnskap etter fristen

på seks måneder fra balansedagen, og for noen foretak skjer dette tilnærmet hvert år. Ved manglende innsending av årsregnskap for aksjeselskap til Regnskapsregisteret blir foretaket varslet om tvangsoppløsning, men dette skjer først nesten 15 måneder etter balansedagen for foretak med balansedato 31. desember. I tillegg har praksis vært at det tar fra én til seks måneder før tingretten starter tvangsoppløsning av foretaket.

Manglende avleggelse av årsregnskap kan skyldes ulike forhold, og ved sykdom eller andre uforutsette forhold vil det kunne være formildende omstendigheter som hensyntas ved vurderingen av lovbruddet. For andre foretak foreligger det varsel om tvangsoppløsning som følge av manglende innsendt årsregnskap for flere år, og disse foretakene har ofte også svak egenkapital hvor det kan antas at det er et ønske om å holde regnskapene skjult så lenge som mulig. Revisor må ta opp forsinket regnskapsavleggelse i nummerert brev til foretaket, og ved manglende tiltak fra foretaket vil det foreligge plikt til fratreden. Tidspunktet for fratreden må vurderes ut fra den konkrete situasjonen, men gjentatte fristoverskridelser på mange måneder vil ikke være akseptabelt. Samtidig vil det være normalt være hensiktsmessig at revisjonen blir ferdigstilt slik at ikke ytterligere forsinkelser oppstår. Revisor bør stille klare krav og sette frister for avleggelsen av regnskapet dersom oversittelsen av fristen er vesentlig, og var-

sel om og gjennomføring av fratreden vil kunne være det eneste tiltaket fra revisor som foretaket faktisk forholder seg til.

Anmodning om fornyet oppdrag etter fratreden

Etter at revisor har trukket seg fra et oppdrag, vil foretaket også kunne anmode revisor om å påta seg oppdraget på nytt. Revisor vil ikke i noe tilfelle ha plikt til å påta seg oppdraget på nytt, men det vil i en del tilfeller være hensiktsmessig at dette gjøres dersom visse forutsetninger er oppfylt. Dette er en vurdering som revisor må gjøre i det enkelte tilfellet, og det er en forutsetning at forholdet som medførte fratreden ikke lenger er til stede. Ved endring av eiersituasjonen, skifte av styremedlemmer og øvrig ledelse kan det være grunnlag for å foreta en fornyet vurdering av ledelsens integritet. Ved forsinket regnskapsavleggelse som har medført fratreden, kan ledelsen tidligere ha oppfattet situasjonen som mindre alvorlig og unnlatt å gjennomføre tiltak. Forutsatt at foretaket har gjennomført nødvendige tiltak som har rettet opp forholdet som medførte fratreden, vil revisor kunne påta seg oppdraget på nytt, og vurderingene vil være tilsvarende som ved aksept av et nytt revisjonsoppdrag.