

- 54 -

- Vedlegg til punkt nr. 5

ANKE TIL HØYESTERETT

Ankende part: Nils Even Pettersen,
Baldersvei 12 B, 4846 Arendal,
Postboks 1783 Stoa, 4858 Arendal,
(selvprosederende)

Ankemotpart: Inger Bodin,
Skibvig Ringvei 2,
4815 Saltrød.

Prosessfullmektig: Advokat Bjørn Rener Larsen, postboks 9, 4801 Arendal.

Agder lagmannsrett avsa 15.05.08 beslutning med slik slutning:

"Anken nektes fremmet."

Beslutningen ankes herved til Høyesterett, jf. tvisteloven § 30-1. Det gjøres gjeldende at det foreligger feil ved lagmannsretten saksbehandling, jf. tvisteloven § 29-13 femte ledd annet punktum, idet lagmannsretten burde begrunnet beslutningen på bakgrunn av de feil som hefter ved tingrettens dom som er påberopt i ankeerklæringen til lagmannsretten.

Tingrettens dom ble for det første anket på grunn av feil ved saksbehandlingen. Den ankende part ble under hovedforhandlingen nektet å fremlegge en CD som var vedlegg til et prosesskrift som var oversendt retten og motparten ca. ti dager forut for hovedforhandlingen. CD inneholder saksdokumentene, alle de feilsendte fakturaene og belyser årsakssammenhengen mellom regnskapsførerens lovstridige og mangelfulle arbeid og de tap den ankende part ble påført som følge av dette. Dette var det vesentlige av saksøkers bevilstilbud for tingretten. På grunn av dette ble den ankende part avskåret muligheten for å sannsynliggjøre regnskapsførerens ansvar. Dette må anses å være en grov saksbehandlingsfeil, og den ankende part finner det uforståelig at lagmannsretten har funnet det klart at anken ikke vil føre fram på dette punkt. Beslutningen burde således under enhver omstendighet vært begrunnet nærmere.

Det ble videre anket over tingrettens bevisvurdering og rettsanvendelse. Tingretten har lagt til grunn at det foreligger brudd på regnskapsførerloven § 3 ved at det ikke ble opprettet en skriftlig oppdragsavtale med Bassengimport AS, og at feil navn på inngående og utgående fakturaer innebar brudd på skatte- og avgiftslovgivningen som skulle vært påpekt skriftlig overfor selskapet av regnskapsfører. Tingretten la til grunn at det ikke var årsakssammenheng mellom feilene og de tap den ankende part senere er påført. Når det gjelder den manglende oppdragsavtalen, førte dette til en ansvarfraskrivelse fra regnskapsførers side slik at den ankende part er pådratt ansvaret for å bevise hva oppdraget hennes gikk ut på. Det er det motsatte som gjelder i følge kredittilsynet, jf. kredittilsynets rundskriv 12/2000 av 5. mai 2000

pkt. 1.1, hvor det framgår at det må til enhver tid kunne fremlegges oppdragsavtale med alle oppdragsgivere. Videre framgår av pkt. 1.2: *"Det bør foreligge skriftlige meldinger til oppdragsgiverne etter hver registreringsperiode om feil, mangler, uklarheter, spørsmål og lignende som avdekkes som ledd i regnskapsføringen. Brudd på regnskaps-, skatte- og avgiftslovgivningen fra oppdragsgivers side som regnskapsfører kommer over i tilknytning til regnskapsføringen, må uansett tas opp skriftlig med oppdragsgiver"*.

Regnskapsfører Inger Bodin bekreftet selv i tingretten at hun ikke var klar over hva oppdraget med selskapet gikk ut på. Dette burde i seg selv skjerpet hennes aktsomhet, særlig under henvisning til den ankende parts lave kunnskapsnivå om regnskapsforhold. Iflg. revisorrapporten av 09.10.03 hadde regnskapsføreren blant annet fått i oppdrag å ajourføre regnskapet samt å korrigere feil og mangler i regnskapet for første del av 2003.

I denne saken ble en del fakturaene som var påført Pettersens navn i stedet for selskapets, kun liggende i en skuff og ikke tatt med i regnskapet. Den ankende part er som følge av dette etter selskapets konkurs, blitt holdt ansvarlig for utgifter som var pådratt i selskapet. Han finner det på denne bakgrunn uforståelig at tingretten ikke har funnet årsakssammenheng mellom regnskapsførers grove feil og hans tap. Det er innlysende at dersom han var blitt gjort kjent med at han som følge av feilfaktureringsene kunne blitt holdt personlig ansvarlig for selskapets utgifter, ville han selvsagt gjort noe med dette. Han kunne både ha sørget for en korrigerende av fakturaene og eventuelt også tilbudt akkordløsninger for kreditorene. Selskapet hadde på et tidspunkt sensommeren 2003 betydelig innestående og hadde mulighet for dette. Han finner det etter dette også uforståelig at lagmannsretten har funnet det klart at anken over bevisbedømmelsen ikke vil føre fram. Beslutningen burde under enhver omstendighet på denne bakgrunn vært nærmere begrunnet.

Den ankende part gjør etter dette gjeldende at lagmannsrettens beslutning av 15. mai 2008 må oppheves, og at lagmannsretten deretter må fortsette behandlingen av hans anke. Han vil under ankeforhandlingen fremlegge den CD han ble nektet å bruke som bevis i tingretten. Videre vil han fremlegge opptak av ankemotpartens forklaring i tingretten. Dessuten vil han innstevne den daglige leder Idar Hansen som nytt vitne for lagmannsretten. Han kan bekrefte den ankende parts forklaring om at feilfaktureringsen aldri var noe tema i kontakten mellom regnskapsfører, revisor og ham selv. Heller ikke revisorrapporten fra 09.10.03 fra revisor Noraberg i Ernst & Young er det nevnt noe om dette. Det sannsynliggjør at revisor Norabergs forklaring i tingretten ikke kan være riktig på dette punkt.

Han vil avslutningsvis bemerke at han finner det vil være urimelig at han ikke får prøvet denne saken i lagmannsretten. Saken er av vesentlig velferdsmessig betydning for ham. I tillegg vil han påpeke den samfunnsmessige betydning av at regnskapsførere sørger for skriftlige oppdragsbekreftelser og ikke i ettertid på en lettvinnt måte kan fraskrive seg ansvar for grove feil og mangler. Han vil i den forbindelse også vise til at selskapets leverandører ble påført betydelige tap.

Det nedlegges slik påstand:

Agder lagmannsrettes beslutning av 15. mai 2008 oppheves.

- 56 - 40

Skien, den 28. mai 2008

Nils Even Pettersen

Ankeerklæringen ble satt opp på Agder lagmannsrettes kontor 28. mai 2008 etter anmodning fra Nils Even Pettersen.

Agder lagmannsrett, 28. mai 2008

Paal Christian Aartun
Lagdommer

97-57-0 pphak 10 41

Samtale i retten den 18. desember 2007 mellom

Nils Pettersen (saksøker)

Inger Bodin (saksøkt)

Rener Larsen (Bodins advokat)

Åbelvik: Pettersens advokat og

HN: Hans Noraberg, revisor i Ernst & Young

Dommer i sak mot regnskapsfører Bodin (Bodin ble plukket ut av Ernst & Young for å rette opp regnskapet og føre det riktig)

4:16:25

RL: Hvem var det du ble enige om innholdet i oppdraget, Bodin? Hvem var det som definerte innholdet i ditt oppdrag.

IB: Jeg skulle jo i stor grad forholde meg til Noraberg, da. Og så skulle jeg forholde meg til daglig leder.

røpp. plikt til Noraberg (nær daglig)

RL:

Hvordan kan du legge det til grunn at du skulle forholde deg til NORaberg og daglig leder?

IB: Det er jo da en muntlig sak som ikke enkelte syns er holdbart da!

RL:

Var du noen gang usikker på omfanget av oppdraget ditt?

IB: Ja, for du kan si, det bare vokste..

4.21.03. RL: Hvorfor ble det ikke noen oppdragsavtale?

IB: Det var en ren tilfeldighet. Etter hvert så burde jeg ha trukket meg ut. Egentlig burde jeg ha trukket meg ut nesten med en gang.

Jeg skulle aldri ha involvert meg med oppdraget.

RL: Oppdragsbekreftelse, pleier du å bruke det? (revisoren som skaffet Pettersen Bodin skulle sørget for at Bodin og han selv begge leverte oppdragsbekreftelse)..

IB: Ja,

RL: Hva var grunnen til at du ikke brukte det her?

RL: Det var en rein tilfeldighet!

oppdrags bekreftelse
Hva pleier o b i å bestå av for komponenter?

IB: arbeidets omfang, hva man skal rapportere og hva som er mine plikter og oppdragsgiversplikter og hvilke fullmakter man har osv...

RL: Bakgrunnen for at det har kommet inn fakturaer som har annen adressat enn Bassengimport AS. ER det riktig?

-59- X X

IB: Ja, det er vel riktig! Ja, jeg husker spesielt dette med posten.
Nils Pettersen sier at det er ikke nok for meg at jeg har gjort det muntlig (rapportere om denne type feil i regnskapet). ..

4.59: HN:

5.03: HN: SAMMENBLANINGEN AV FAKTURAENE KOM MER TIL SYNE NÅR INGER BODIN BEGYNTE Å KIKKE PÅ REGNSKAPSMATERIALE....(JULI 03 !!!). OG DET BLE DA ETABLERT EN EGEN KONTO, EIERS KONTO.... (Nils: ikke januar?)
5.04:30: 30.6 VAR EN DATO SOM BLE SATT FOR Å FÅ EN STATUS PÅ SELSKAPET, ALTSÅ HVA SOM HADDE VÆRT RESULTATET FOR 1. HALVÅR.... FOR Å SE OM MAN MÅTTE TILFØRE YTTERLIGERE EGENKAPITAL.

JEG ANBEFALTE PETTERSEN Å ERSTATTE TURID LARSEN FORDI HUN IKKE KUNNE LEVERE TILSTREKKELIG TIL AT VI KUNNE TA EN SLIK STATUS. OG DA ENGASJERTE P EN EKSTERN REGNSKAPSFØRER.

ÅBELVIK.: 1-2 DAGER I UKA ER IKKE FORSSVARIG TIDSBRUK FOR OMFATTENDE REGNSKAPET SOM DETTE...
5:08 BILAGSMENGDEN TILSIER MER ENN 1-2 DAGER I UKA....

HN: 5.09. FLERE ENN BODIN VAR ENGASJERT.....

5.09.15 Regnskapet var ikke ajourført pr. første kvartal, noe som var forutsetningen for å kunne måle resultatet og virksomhetens lønnsomhet til og med 1. kvartal.

5.09.40 Det regnskapsmateriale som var fremlagt for oss for 1. kvartal, som vi hadde tenkt å ta en titt på, det var ingenting å se på, fordi det manglet periodisering av de aller fleste postene (ble ikke rapportert av Ernst & Young) , så det var vanskelig å kunne uttale seg om riktigheten av resultatet.

Pettersen anbefalte å engasjere en som kunne ajourføre regnskapet sånn at det var mulig å få opp en status. Og det skulle gjøres en telling, for det hadde man ikke gjort tidligere (ikke rapportert av Ernst & Young tidligere det heller), og det er helt avgjørende for at man skal kunne se vareforbruket.

Åbelvik: Fra 1/1 til frem til juni, hadde du noen formelle møter med Pettersen hvor kvaliteten på regnskapet var tema?.

HN: det var jo det som var foranledningen til at Bodin kom. .

Åbelvik:.. Henvendte du deg til Bodin for å orientere henne om saken.

HN: Jeg tror jeg hadde samtaler.

5:11:55. .

Åbelvik: I fra deres side, så ble det bare levert et nummerert brev til Pettersen. Det ble bare levert et nummerert brev til Pettersen i 2003 !!!

HN: Ja, så har vi i tillegg. Det ble avholdt et oppsummeringsmøte, i forkant av revisorrapport nr 1 av 9. oktober 2003.

I et møte som ble avholdt den 22. september 2003 med daglig leder, meg og Nils Pettersen. Og vi tok opp disse tingene som da ble diskutert.

for opp muntlig => ikke til behov
ikke for del opp skriftlig

X-60-X

Engasjementbrevet kom 10. oktober 2003.

(no krasme for reu brev ar 1)

selskapet insolvent? Handleplikt? Ca 5.17 svarer revisoren på det..

Varetellinger var ikke gjennomført og periodisering manglet... Ingen rapport til Pettersen om dette heller.

5.23. Dommer: hvem ville ha en status pr. 30.6? Var det Pettersen.²

Noraberg svarer ikke på dette.

Dommer: Likviditetsproblemet ble det tatt opp med Pettersen eller daglig leder?

HN: Det var et signal som de hadde i selskapet!, (svarer ikke)

Pr. 1. halvår var det budsjettert med et overskudd på 2.3 mill. regnskapet viste da et underskudd på 900 tusen....

Åbelvik: Er det vanlig prosedyre å sende oppdragsavtale så sent?

HN: Ja, til høsten når vi starter opp revisjonen.

(uten grunnnet opphold etter viljesdeling er sikret => eny brev)

Vårt engasjement er jo: Vår oppgave er å bekrefte årsregnskapet til selskapet (lydbåndopptak nov 02 sier noe annet).

Åbelvik: var det aktuelt å få seg forelagt et tidligere regnskap enn halvårsregnskapet?

HN: Nei, vi vurderete det ikke dit an.. (Kommentar fra Pettersen. Overraskende nok når man ser på samtale 06 og 02 der Noraberg sier/indikerer at dette ville være klokt). Vi var engasjert for å kikke på status pr. 30.6 og forberede årsoppgjøret. Og avla da en foreløpig status i form av dette brevet (revisjonsrapport nr 1, datert 9.oktober 2003) hvor vi ga råd om hva som var viktig å følge opp (feilsendte regninger var ikke nevnt i dette brevet). Det primære var at selskapet hadde resultatmessige problemer., Vi fant det da viktig å dokumentere det budskapet til styre, til Pettersen, og til Idar Hansen (HN sa tidligere feilakartig at Idar Hansen var med på forløperen til revisjonsrapporten, møte den 22. september – der feilsendte regninger ifølge HN skulle ha ble tatt opp). Vi hadde ingen regnskap å forholde oss til. (dette ble ikke rapportert til Pettersen før 9. oktober).

(rev. forening)
@
inkl
etter
rev.
brev

NP: Ville det ikke være naturlig å påpeke (skriftlig) at perioderegnskapet ikke var mulig å vurdere pr. 1. kvartal. Når det er snakk om varetelling: Legg til grunn estimert bruttofortjeneste og omregn varekostnaden i henhold til denne estimeringen, istedenfor å telle varebeholdingen i slutten av hver måned. Du kunne ha sett på perioderegnskapet og meddelt meg at det går ikke så godt som det viste, det går en halv million verre. Nils, her må du handle, det kunne du ha sagt. Det kunne du ha meddelt skriftlig til meg. Selv 9. oktober rapporterer ikke revisor til meg om feilsendte fakturaer..

nr 1

eny brev - styre plinter
- rev pl. letter
vil stå on

standard eny brev

K2-61-Vedlegg til protokoll nr 8

| Nr. | Kreditor | By | Klasse II | Upprioritert | Etterprioritert | Totalsum |
|-----|---------------------------------|-------------------|------------|--------------|-----------------|--------------|
| 35. | Hjemmet Mortensen Forlag AS | 0441 Oslo | | 200 284,47 | | |
| 36. | Haslemo Eiendom AS | 4858 Arendal | | 2 097,00 | | |
| 37. | Adviso AS/Posten BA | 0114 Oslo | | 779,15 | | |
| 38. | Arendal trygdekorntor | 4808 Arendal | | 49 237,00 | | |
| 39. | Telenor Mobil AS | - | | 9 109,59 | | |
| 40. | DnB Finans Factoring | 0607 Oslo | | 4 631,12 | | |
| 41. | Hans og Reidun Skuggedal | Larvik | | 291 000,00 | | |
| 42. | Norswim DA | 3960 Slatthelle | | 3 793,15 | | |
| 43. | Skilt Senteret Larvik AS | 3255 Larvik | | 1 302,00 | | |
| 44. | Ths. Arbo Høeg & Co. AS | 3251 Larvik | | 3 385,00 | | |
| 45. | Harehakkem Auto Senter AS | 4846 Arendal | | 2 962,50 | | |
| 46. | Knut Malmberg AS | 2816 Gjøvik | | 1 471,90 | | |
| 47. | Aqua Tec Apps | DK-8300 Odder | | 2 876,50 | | |
| 48. | NorEngros, Gustav Pedersen AS | 4662 Kristiansand | | 5 258,00 | | |
| 49. | Sandefords Blad Annonser | 3103 Tønsberg | | 6 217,70 | | |
| 50. | Varden AS | 3103 Tønsberg | | 2 340,52 | | |
| 51. | Nor-Cargo Shipping AS, div. sjø | 4003 Stavanger | | 5 416,77 | | |
| 52. | Helly Hansen Specialprodukter A | 1599 Moss | | 39 108,08 | | |
| 53. | Bravida Sør AS | - | | 14 697,37 | | |
| 54. | Danzas ASG Eurocargo AS | 1009 Oslo | | 21 650,40 | | |
| 55. | Client Partner AS | 1580 Rygge | | 156 905,00 | | |
| 56. | Nordtrafikk Buss AS Tysil | 8401 Sortland | | 156,00 | | |
| 57. | Directmedia AS | 4896 Grimstad | | 31 248,00 | | |
| 58. | Østlands-Posten | 3255 Larvik | | 10 520,00 | | |
| 59. | Wemna Tele & Data AS | 3255 Larvik | | 2 427,00 | | |
| 60. | Ensis AS | 3112 Tønsberg | | 25 454,00 | | |
| 61. | Accountant, Mamul ASA | 0302 Oslo | | 46 872,00 | | |
| 62. | Stavanger Aftenblad ASA | 4001 Stavanger | | 4 841,00 | | |
| 63. | Fædrelandsvennen AS | 4664 Kristiansand | | 8 208,50 | | |
| 64. | ContainerService AS | 3255 Larvik | | 853,00 | | |
| 65. | Jan Ståle Nygård AS | 4120 Tau | | 38 296,16 | | |
| | Totalt | | 552 182,00 | 3 029 251,19 | 1 499,00 | 3 582 932,19 |

| Kreditor | By | Klasse I | Klasse II | Upprioritert | Etterprioritert | Totalsum |
|-------------------------------------|-------------------|------------|------------|--------------|-----------------|--------------|
| 61. Accountant, Mamut ASA | 0300 Oslo | | | 46 872,00 | | |
| 62. Stavanger Aftenblad ASA | 4001 Stavanger | | | 4 841,00 | | |
| 63. Fædrelandsvennen AS | 4664 Kristiansand | | | 8 208,50 | | |
| 64. ContainerService AS | 3255 Larvik | | | 853,00 | | |
| 65. Jan Ståle Nygård AS | 4120 Tau | | | 38 296,16 | | |
| 3ab Telenor Bedrift AS | 2226 Kongsvinger | | | 14 703,22 | | |
| 67. Verdens Gang | 0180 Oslo | | | 262 911,75 | | |
| 68. Proffice Agder AS | 4511 Kristiansand | | | 20 118,50 | | |
| 69. Kristiansand kommune | 4604 Kristiansand | | | 1 255,00 | | |
| 70. Grieg Logistics KS | 5804 Bergen | | | 1 178,00 | | |
| 71. PS Østereing AS | 4808 Arendal | | | 4 422,00 | | |
| 72. Eidsvoll kommune | 2080 Eidsvoll | | | 1 586,00 | | |
| 73. Arild Andersen Elektro AS | 1331 Fjernebu | | | 16 424,46 | | |
| 74. Telenor Business Solutions AS | 0104 Oslo | | | 785,17 | | |
| 75. Harald Dahl Kontorutstyr AS | 0454 Oslo | | | 599,00 | | |
| 76. Webonet ANS | 4001 Stavanger | | | 914,88 | | |
| 77. Rosasider ASA | 3255 Larvik | | | 1 816,90 | | |
| 78. Rogaland Avis | 6856 Sognvål | | | 1 426,96 | | |
| 79. Ifokus AS | ES-Barcelona | | | 1 618,00 | | |
| 0. Odd Blaine Norheim | 4952 Risør | | | 27 400,00 | | |
| 1. BS-Internet Business Search AS | 4808 Arendal | | | 5 331,03 | | |
| 2. Bombas Sacci S.A. | 2825 Gjøvik | | | 22 973,00 | | |
| 3. Skatteoppkriveren i Risør | 0032 Oslo | | | 8 207,74 | | |
| 1. Aclebis Computer AS | 0354 Oslo | | | 10 000,00 | | |
| 1. Alf Johannes Dahl | 8607 Mo i Rana | | | 50 514,00 | | |
| 1. Direktoratet for arbeidstilsynet | 4847 Arendal | | | 1 229,00 | | |
| Mamut Norge AS | | | | 53,00 | | |
| Norsk rikskringkasting AS | | | | | | |
| Kontingrossisten AS | | | | | | |
| Totalt | | 793 973,00 | 907 224,00 | 3 498 722,33 | 72 067,00 | 5 271 986,33 |

| Nr. | Kreditor | By | Klasse II | Upprioritert | Etterprioritert | Totalsum |
|------|------------------------------|--------------------|------------|--------------|-----------------|----------|
| 1. | NelCom AS | 0403 Oslo | | 32 610,17 | | |
| 2. | Day & Night Express Vestfold | - | | 9 603,80 | | |
| 3. | Aust-Agder skattefogdkontor | 4802 Arendal | 456 019,00 | 9 547,00 | 1 499,00 | |
| 4. | Manpower AS | 0202 Oslo | | 9 160,06 | | |
| 5. | Atlantic Container Line | S-403 36 Göteborg | | 830,00 | | |
| 6. | Norsk Gjenvinning AS | 0509 Oslo | | 446,54 | | |
| 7. | Agder Tollstrukt | 4663 Kristiansand | 96 023,00 | 4 790,00 | | |
| 8. | Statoll Detaljhandel | 0107 Oslo | | 12 681,77 | | |
| 9. | DFDS Transport-Service AS | 4847 Arendal | | 4 256,52 | | |
| 10. | Skatteoppkreveren i Arendal | 4801 Arendal | 140,00 | 81 630,00 | | |
| 11. | Inger Sjølund | 3145 Tjåme | | 8 800,00 | | |
| 12. | Nils Pettersen | 4854 Arendal | | 1 478 820,49 | | |
| 13. | LOS AS | 4606 Kristiansand | | 578,91 | | |
| 14. | Avisprodukter AS | 5147 Fyllingsdalen | | 5 989,20 | | |
| 15. | Agderposten AS | 4801 Arendal | | 6 916,74 | | |
| 16. | Aseco ContainerServices AS | 0150 Oslo | | 662,00 | | |
| 17. | Intrum Justitia - årsavgift | 0604 Oslo | | 1 983,17 | | |
| 18. | Bonnier Responsmedier AS | 0605 Oslo | | 33 480,00 | | |
| 19. | Box Delivery Norge AS | 0213 Oslo | | 5 109,00 | | |
| 20ab | BlueCom AS | 0255 Oslo | | 23 719,99 | | |
| 21. | Asbjørn Evensen | 3166 Tolvsrød | | 9 865,00 | | |
| 22ab | Brubakken Truckservice | 3905 Porsgrunn | | 14 893,49 | | |
| 23. | 2multi AS | 0609 Oslo | | 21 788,00 | | |
| 24ab | S-Gruppen avd. Sandefjord | 1407 Vinterbro | | 3 060,18 | | |
| 25. | Jan Knudsen, taksstmann | 4823 Nedenes | | 15 110,00 | | |
| 26. | Adv fa Hald & Dalane ANS | 4801 Arendal | | 4 836,00 | | |
| 27. | Pahlén international as | 3702 Skien | | 144 929,00 | | |
| 28. | Amlzen de Besche | 0204 Oslo | | 2 021,20 | | |
| 29. | Telemarksavisa AS | - | | 2 311,80 | | |
| 30. | Ernst & Young AS | 4803 Arendal | | 57 040,00 | | |
| 31. | Linjegods AS | 0581 Oslo | | 16 652,51 | | |
| 32. | Bilutstyr Arendal AS | 4857 Arendal | | 3 762,00 | | |
| 33. | KP Teknikk AS | 4847 Arendal | | 5 132,00 | | |
| 34. | Waagan Transport AS | 6037 Eidsnes | | 2 835,77 | | |

BILAG 2

29

39

4

5

Bassengimport Pettersen

Fra: Jo-Kolbjørn Hamborg [jo-kolbjorn.hamborg@kredittilsynet.no]
Sendt: 19. juni 2008 11:12
Til: 'post@bassengimport.no'
Emne: Vedrørende krav til engasjementsbrev mv
Vedlegg: engasjementsbrev mv.pdf; rs 210 - vilkår for revisjonsoppdrag.pdf

Det vises til telefonsamtale i dag angående krav til engasjementsbrev.

Vedlagt følger pdf med merknader til BDO Noraudit (offentlige), som vedrører bistand til revisjonskunde og manglende engasjementsbrev. Jeg er av den oppfatning at vi i liten grad har behandlet problemstillingen, men vedlagte brev synes relevant ut fra det som ble fortalt om bistand og oppdragsgivers kunnskapsnivå. Det vises til punkt 3.1 og 3.2 samt konklusjonen i punkt 4, i vedlagte brev.

Vedlagt følger også pdf med kopi av revisjonsstandard 210 om vilkår for revisjonsoppdrag, slik den lød i 2001. Standarden er senere noe endret med virkning fra 1. januar 2006, men så vidt jeg kan se bare med justeringer som samsvarer med endringer i andre revisjonsstandarder. Jeg beklager noe dårlig kvalitet på vedlagt pdf, men håper likevel at dette er lesbart og til noe hjelp. Som dere vil se av punkt 3, kan standarden også anvendes som hjelp til beslektede tjenester av revisjon.

Med hilsen
Kredittilsynet

Jo-Kolbjørn Hamborg, seniorrådgiver/Senior Advisor
 Direkte tlf./Direct telephone number: (+ 47) 22 93 99 06
 Telefax/fax: (+47) 22 93 99 96
 E-post/E-mail: jo-kolbjorn.hamborg@kredittilsynet.no

KREDITILSYNET (THE FINANCIAL SUPERVISORY AUTHORITY OF NORWAY)
 Postboks/P.O. Box 100 Bryn
 N-0611 OSLO
 NORWAY
 Tlf./Telephone: (+47) 22 93 98 00
 Telefax/Fax: (+47) 22 63 02 26
 E-post/E-mail: post@kredittilsynet.no
 www.kredittilsynet.no

 Denne .e-posten er kun beregnet for den institusjonen eller personen den er sendt til, og kan inneholde taushetsbelagt informasjon. Dersom e-posten er sendt feil, bes du informere avsender og slette e-posten og eventuelle vedlegg. Enhver bruk av informasjonen er i tilfelle ulovlig.

This e-mail is intended solely for the use of the individual or organisation to whom it is addressed and may contain confidential information. If you are not the intended recipient, please notify the sender and then delete the e-mail and any attachments transmitted with it from your system. Any use of the information in the e-mail and any attachments is in such case strictly prohibited.

Kredittilsynet (The Financial Supervisory Authority of Norway)
 Tlf./Tel. (+47) 22 93 98 00
 E-post/E-mail: post@kredittilsynet.no
 www.kredittilsynet.no

3 -66-50

Vår 2006 Revisor ble kontaktet telefonisk en rekke ganger utover våren da Stiftelsestilsynet bekreftet at de ikke hadde mottatt nødvendige dokumenter fra revisor.

9. juni 2006 mottas e.post med notat, åpningsbalanse og dokumenter til undertegnelse av styrets medlemmer. Dokumentene ble omgående ekspedert til undertegnelse og retur revisor. (Vedlegg 2)

27. september 2006 ble revisor på nytt purret på e.post med det resultat at nødvendige dokumenter til slutt forelå i ekspedisjon datert 18. oktober 2006. Dokumentene ble videresendt Stiftelsestilsynet med anmodning om registrering. (vedlegg 3)

28. november 2006 mottas brev fra Stiftelsestilsynet med opplysninger om registreringsprosedyren. Stiftelsen skal registreres ved at det sendes registermelding til Brønnøysundregistrene og at det skal meldes både til enhetsregisteret og foretaksregisteret. Dette medfører ny runde med sending av dokumenter til undertegnelse da alle styremedlemmer skal undertegne når det gjelder registrering av stiftelse.

2. februar 2007 vedtar Stiftelsestilsynet registrering av stiftelsen [.....]. Underveis har Stiftelsestilsynet kontakt med revisor direkte for korreksjon av beløpet i villighetserklæringen da dette minst skal være 200.000 (var satt til 180.000).

9. februar 2007 registreres stiftelsen i enhetsregisteret, men nektes registrering i foretaksregisteret grunnet revisors fastsatte beløp i villighetserklæringen (skal være minst 200 000).

...

I revisjonsselskapets brev til Kredittilsynet datert 7. mai 2007 opplyses det at revisjonsselskapet i perioden fra 19.3.2006 og frem til revisjonsselskapets e-post til stiftelsen 9. juni 2006, gjentatte ganger var i kontakt med stiftelsen ved dens leder. Det ble tatt opp forhold som mangelfull dokumentasjon, endring av vedtekter, dokumentasjon av bankinnskudd samt om stiftelsen var en næringsdrivende stiftelse.

Revisjonsselskapet opplyser videre i brev datert 7. mai 2007 at dokumentene som ble oversendt stiftelsen 9. juni 2006, ble mottatt i retur og at det fremgår at de skal være underskrevet dels 10. juni 2006 og dels 22. juni 2006. Revisjonsselskapet har imidlertid ikke notert når dokumentene ble returnert, og har ikke sikkerhet for når dette skjedde. Det opplyses at det ikke er usannsynlig at revisjonsselskapet har mottatt dokumentasjonen i tidsrommet hvor Solem var på ferie, i perioden 10. juli 2006 til 21. august 2006. I mellomtiden hadde Roar Solem avgått som ansvarlig partner i revisjonsselskapet 30. juni 2006. Da ny partner var tilbake fra ferie måtte hun sette seg inn i saken. Etter puring 27. september 2006 fra stiftelsen, ble henvendelsen besvart av Gunhild Kveine den 11. oktober 2006.

I brevet datert 7. mai 2007 opplyser revisjonsselskapet at revisor allerede i mai 2006 muntlig tok opp med stiftelsen om man var en næringsdrivende stiftelse, hvor det er krav til kr 200 000 i grunnkapital. Stiftelsens svar skal ha vært at Stiftelsestilsynet hadde godkjent registreringsdokumentasjonen og ventet nå bare på revisors erklæringer. I e-post til stiftelsen 11. oktober 2006 spør revisor på nytt om hva som er sendt stiftelsestilsynet, om stiftelsestilsynet har godkjent meldingen for øvrig, og om stiftelsen er godkjent som en alminnelig stiftelse. På ny bekreftes det i følge revisor at det eneste som mangler er revisorerklæringer, og at stiftelsen er en alminnelig stiftelse.

3. Kredittilsynets vurderinger

3.1 Engasjementsbrev er ikke utarbeidet

Revisjonsselskapet opplyser i brev datert 7. mai 2007 at engasjementsbrev ikke ble utarbeidet for kunden, da revisor har avventet endelig registrering i Foretaksregisteret.

Det er uenighet og noe uklart når revisjonsselskapet egentlig tok på seg oppdraget og hva dette omfattet. Uansett skulle revisor ha utarbeidet engasjementsbrev. Foruten at engasjementsbrevet

bekrefter at revisor påtar seg oppdraget, gir dette også informasjon om formålet med og omfanget av revisjonen, revisors plikter i forhold til klienten og formen på eventuelle uttalelser.

Det følger av revisorloven § 5-2 første og annet ledd at revisor blant annet skal utføre revisjonen etter beste skjønn og i samsvar med god revisjonsskikk. Det vises videre til RS 210 - Vilkår for revisjonsoppdrag, hvor det i punkt 2 fremgår at revisor og klienten må bli enige om vilkårene for revisjonsoppdraget. I følge punkt 5 i standarden er det både i klientens og revisors interesse at revisor sender et engasjementsbrev, helst før oppdraget begynner, for å unngå misforståelser med hensyn til oppdraget.

3.2 Registrering av stiftelsen som en alminnelig eller næringsdrivende stiftelse

Revisor har forespurt om stiftelsen skal registreres som en alminnelig stiftelse eller en næringsdrivende stiftelse. Etter Kredittilsynets vurdering må det kunne forventes at revisor også gjør seg opp en mening om hvilken type stiftelse som er aktuell.

I revisors brev av 9. juni 2006 omtales serveringsvirksomheten ved [...] og mulig romutleie, som er trukket inn under merverdiavgiftslovens virkeområde som avgiftspliktig omsetning fra 1. september 2006. Dette er informasjon som indikerer at stiftelsen skal drive næringsvirksomhet, noe som igjen krever at stiftelsen registreres som næringsdrivende. Stiftelsen skal da følge reglene i stiftelsesloven § 22, som krever grunnkapital på minst kr 200 000. Dermed kreves det registrering i Foretaksregisteret. Det vises til lov om registrering av foretak § 2-1 nr. 4, som omfatter næringsdrivende stiftelser omtalt i stiftelsesloven § 4 annet og tredje ledd.

Stiftelsen har i innrapporteringen opplyst at da virksomheten etter hvert økte i økonomisk omfang og også har mottatt offentlig støtte, ble det behov for å organisere driften på en måte som er i samsvar med lover og forskrifter for denne type virksomhet. Eier av setra og interessegruppen ([.....] seterdriftslag) gikk sammen om å organisere driften innenfor rammen av en stiftelse og denne ble formelt vedtatt opprettet 27. desember 2005. Lov om stiftelser krever at stiftelser skal ha revisor.

Etter Kredittilsynets oppfatning måtte det i dette tilfellet kunne forventes at revisor mer aktivt ga veiledning og gjorde undersøkelser for å medvirke til at stiftelsen ble korrekt registrert, altså som en næringsdrivende stiftelse dersom dette er realiteten med virksomheten. Etter Kredittilsynets vurdering fremgår det ganske tydelig av den dokumenterte kontakten mellom stiftelsen og revisor, at personene bak stiftelsen hadde svært begrensede kunnskaper om stiftelse og registrering av stiftelser. Av revisors e-post til stiftelsen 9. juni 2006 fremgår det at revisor var oppmerksom på at stiftelsen skal drive overnattings- og serveringsvirksomhet. Det fremstår ganske tydelig at dette ikke kan være overfor en nærmere avgrenset krets, gjennom at det er de som går på heiene hvor seteren ligger som kan benytte seg av tilbudet.

Etter Kredittilsynets mening har revisor utvist en mangelfull profesjonell aktsomhet i forhold til å veilede og avklare hvorvidt virksomheten medførte at stiftelsen var en næringsdrivende stiftelse. Revisorloven § 1-1 tredje ledd krever at revisors bistand og rådgivning skal utføres blant annet i samsvar med god revisjonsskikk, jf. henvisningen til § 5-2 annet ledd. Revisor er av den oppfatning at det aldri ble inngått noen avtale om bistand til registrering av stiftelsen. Slik Kredittilsynet ser det, må det likevel forventes at revisor yter et minimum av veiledning for å medvirke til at stiftelser og aksjeselskap kan bli registrert, når revisor yter bistand med å attestere innbetalingen av stiftelses- og aksjekapital.

3.3. Revisjonsselskapets rutiner ved skifte av ansvarlig revisor og ferieavvikling

Dokumentene som stiftelsen returnerte til revisjonsselskapet er datert dels 10. juni 2006 og dels 22. juni 2006. I følge stiftelsen ble dokumentene oversendt stiftelsen så snart nødvendige underskrifter var innhentet. Revisor kan ikke bekrefte når disse er mottatt. På grunn av skifte av ansvarlig revisor og avvikling av ferie, tar ny revisor ikke kontakt med stiftelsen før etter purring

5 - 69 - 52

27. september 2006. Først 11. oktober 2006 besvarer revisor henvendelsen.

Etter Kredittilsynets vurdering er det ikke tilfredsstillende at revisjonsselskapet ikke har bedre rutiner for registrering og oppfølging av sentrale dokumenter som mottas. Når dokumenter mottas under revisors feriefravær, forventes det at revisjonsselskapet har rutiner som sørger for at dokumentene blir forsvarlig behandlet, slik at nødvendige tiltak blir iverksatt innen rimelig tid.

Kredittilsynet viser til at revisors bistand og rådgivning blant annet skal utføres i samsvar med god revisjonsskikk, foruten at det er krav om å dokumentere oppdraget. Det vises til revisorloven § 1-1 tredje ledd med henvisningene blant annet til § 5-2 annet ledd og § 5-3. Kredittilsynet viser videre til SK 1, vedtatt av DnRs styre i desember 2005. Revisjonsselskapets kvalitetskontrollsystemer i samsvar med denne SK-en skulle vært opprettet med siste frist innen 1. oktober 2006. Det henvises til punkt 42. Det vises også til RS 220, punkt 3.

Det fremgår for øvrig av revisjonsselskapets brev datert 23. januar 2008 at det nå har blitt innført nye rutiner med registrering og åpning av innkommende post hos revisjonsselskapet.

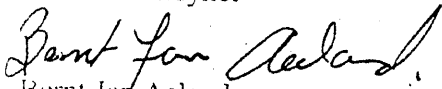
4. Kredittilsynets konklusjon


Kredittilsynets konklusjon er at det har blitt avdekket brudd på revisors plikter etter revisorloven, herunder god revisjonsskikk.

Etter Kredittilsynets vurdering har revisor ikke oppfylt sine plikter etter revisorloven § 5-2, 1. og 2. ledd. Revisor har ikke utarbeidet engasjementsavtale som avklarer hvilket arbeid som revisor skal bistå med ved registreringen av Stiftelsen [...]. Etter Kredittilsynets oppfatning må det forventes at revisor klargjør hvilke forhold revisor skal veilede om og bistå med, når klienten har liten eller ingen kunnskap om registrering av stiftelser.

Revisjonsselskapets rutiner har heller ikke fungert tilfredsstillende ved skifte av ansvarlig revisor og ferieavvikling, noe som åpenbart medvirket til å forsinke/utsette registreringen av stiftelsen.

For Kredittilsynet


Bernt Jan Aaland
spesialrådgiver


Jo-Kolbjørn Hamborg
seniorrådgiver

Kopi: BDO Noraudit & Co AS v/fagpartner Elisabet Sulen, Postboks 1568 Vika, 0118 Oslo
Stiftelsen [...]

6-69-53

Revisjonsstandardene skal anvendes ved revisjon av regnskaper. Med de nødvendige tilpasninger skal revisjonsstandardene også anvendes ved revisjon av annen informasjon og ved utførelsen av beslektede tjenester.

Revisjonsstandardene består av grunnleggende prinsipper og nødvendige revisjonshandlinger (skrevet med uthevet skrift) med tilhørende veiledning i form av forklarende og utfyllende tekst. Grunnleggende prinsipper, og nødvendige revisjonshandlinger må fortolkes på bakgrunn av den forklarende og utfyllende teksten som gir veiledning for anvendelsen.

For å forstå og anvende de grunnleggende prinsipper og nødvendige revisjonshandlinger sammen med tilhørende veiledning, må man ta hensyn til hele teksten i revisjonsstandarder, inklusive den forklarende og utfyllende teksten, og ikke bare den uthevede teksten.

Under spesielle omstendigheter kan en revisor finne det nødvendig å avvike fra en revisjonsstandard for mer effektivt å oppnå formålet med revisjonen. Når en slik situasjon oppstår, må revisor være forberedt på å forsvare avviket.

Revisjonsstandardene behøver kun å anvendes på vesentlige forhold.

Tillegg vedrørende offentlig sektor er tatt inn på slutten av hver enkelt RS. Der det ikke er gitt spesielle merknader, gjelder RS-en i det alt vesentlige også for revisjon i offentlig sektor.

Innledning

1. Hensikten med denne standarden er å fastsette normer og gi veiledning om
 - a) hvordan vilkårene for revisjonsoppdraget avtales med klienten
 - b) revisors svar på forespørsel fra klienten om å endre vilkårene for et ikke-lovpliktig revisjonsoppdrag til en tjeneste som gir lavere sikkerhet.
2. **Revisor og klienten må bli enige om vilkårene for revisjonsoppdraget.** De avtalte vilkårene bør nedfelles i et engasjementsbrev eller i en annen hensiktsmessig avtale.
3. Denne standarden er ment å skulle hjelpe revisor ved utarbeidelse av engasjementsbrev i forbindelse med revisjon av regnskaper. Standarden kan også benyttes for beslektede tjenester. Når andre oppdrag av skattemessig, regnskapsmessig eller rådgivende art skal utføres, kan det være hensiktsmessig å benytte separate brev.
4. Formålet med og omfanget av revisjonen og revisors plikter er lovregulert. Revisor kan ikke inngå avtale som innebærer begrensning av revisjonen i henhold til lov og god revisjonsskikk. Likevel kan engasjementsbrevene være informative for klientene.

Engasjementsbrev

5. Det er både i klientens og revisors interesse at revisor sender et engasjementsbrev, helst før oppdraget begynner, for å unngå misforståelser med hensyn til oppdraget. Engasjementsbrevet dokumenterer og bekrefter at revisor påtar seg oppdraget, formålet med og omfanget av revisjonen, revisors plikter i forhold til klienten og formen på eventuelle uttalelser.

Hovedinnhold

6. Form og innhold i engasjementsbrev kan variere fra klient til klient, men vil vanligvis inneholde følgende:
 - Formålet med revisjon av årsregnskapet.
 - Ledelsens ansvar for årsregnskapet.
 - Omfanget av revisjonen, herunder henvisning til relevant lovgivning, forskrifter og uttalelser fra profesjonelle organisasjoner som revisor er tilknyttet.
 - Form på eventuelle uttalelser eller annen form for kommunikasjon av resultatene av oppdraget.

- Det faktum at det på grunn av bruk av utvalgsbaserte kontroller og andre iboende begrensning er ved revisjon, sammen med iboende begrensninger i regnskaps- og intern kontrollsystemer, er en uunngåelig risiko for at selv vesentlig feilinformasjon ikke blir oppdaget.
- Ubegrenset tilgang til regnskapssystem og registrerte opplysninger, dokumentasjon og annen informasjon som er nødvendig i forbindelse med revisjonen.

Revisor kan også ønske å ta med i brevet:

- Avtaler i forbindelse med planleggingen av revisjonen.
- Forventning om å motta skriftlige bekreftelser av uttalelser fra ledelsen i forbindelse med revisjonen.
- Forespørsel til klienten om å bekrefte vilkårene for revisjonsoppdraget ved å bekrefte at engasjementsbrevet er mottatt.
- Beskrivelse av andre brev eller uttalelser som revisor forventer å utarbeide til klienten.
- Grunnlag for honorarberegning og eventuelle faktureringsforhold.

Når det anses relevant, kan også følgende forhold tas opp:

- Bruk av andre revisorer og eksperter i deler av revisjonsarbeidet.
- Bruk av internrevisorer og andre medarbeidere hos klienten.
- Forhold som bør avtales med eventuell tidligere revisor ved nye revisjonsoppdrag.
- Eventuell begrensning av revisors ansvar når det er mulighet for det.
- En henvisning til eventuelle ytterligere avtaler mellom revisor og klienten.

Revisjon av enheter

Når revisor i et morselskap også er revisor i dets datterselskap, filial eller divisjon (enhet), vil blant annet følgende faktorer påvirke beslutningen om det skal sendes et separat engasjementsbrev til den enkelte enhet:

- Hvem som velger revisor i den enkelte enhet.
- Hvorvidt separat revisjonsberetning skal avgis for enheten.
- Juridiske krav.
- Omfanget av arbeid utført av andre revisorer.
- Morselskapets eierandel.
- I hvilken grad ledelsen av den enkelte enhet er uavhengig.

Løpende oppdrag

0. **Ved løpende revisjonsoppdrag må revisor vurdere hvorvidt forholdene krever at vilkårene for oppdraget endres og om det er behov for å minne klienten om de eksisterende vilkårene for oppdraget.**
1. Revisor behøver ikke å sende nytt engasjementsbrev for hver periode. Imidlertid kan følgende faktorer gjøre det nødvendig å sende et nytt brev:
 - Enhver indikasjon på at klienten misforstår formålet med og omfanget av revisjonen.
 - Enhver endring i vilkårene eller spesielle vilkår for oppdraget.
 - Et nylig skifte i toppledelse, styre eller eierforhold.
 - En vesentlig endring i type eller størrelse av klientens virksomhet.
 - Juridiske krav.

Aksept av endringer i et ikke-lovpliktig revisjonsoppdrag

12. **En revisor som før fullførelsen av et oppdrag blir anmodet om å endre oppdraget til et oppdrag som gir lavere grad av sikkerhet, må vurdere om det er forsvarlig å gjøre dette.**
13. En anmodning fra klienten til revisor om å endre oppdragets vilkår, kan være et resultat av endrede omstendigheter som påvirker behovet for tjenesten, en misforståelse av hvilken type revisjon eller beslektet tjeneste som i utgangspunktet var ønsket, eller en begrensning i oppdragets omfang, enten det er pålagt av ledelsen eller skyldes andre forhold. Revisor må vurdere begrunnelsen for anmodningen grundig, spesielt betydningen av en begrensning av oppdragets

- Det faktum at det på grunn av bruk av utvalgsbaserte kontroller og andre iboende begrensning er ved revisjon, sammen med iboende begrensninger i regnskaps- og intern kontrollsystemer, er en uunngåelig risiko for at selv vesentlig feilinformasjon ikke blir oppdaget.
- Ubegrenset tilgang til regnskapssystem og registrerte opplysninger, dokumentasjon og annen informasjon som er nødvendig i forbindelse med revisjonen.

Revisor kan også ønske å ta med i brevet:

- Avtaler i forbindelse med planleggingen av revisjonen.
- Forventning om å motta skriftlige bekreftelser av uttalelser fra ledelsen i forbindelse med revisjonen.
- Forespørsel til klienten om å bekrefte vilkårene for revisjonsoppdraget ved å bekrefte at engasjementsbrevet er mottatt.
- Beskrivelse av andre brev eller uttalelser som revisor forventer å utarbeide til klienten.
- Grunnlag for honorarberegning og eventuelle faktureringsforhold.

Når det anses relevant, kan også følgende forhold tas opp:

- Bruk av andre revisorer og eksperter i deler av revisjonsarbeidet.
- Bruk av internrevisorer og andre medarbeidere hos klienten.
- Forhold som bør avtales med eventuell tidligere revisor ved nye revisjonsoppdrag.
- Eventuell begrensning av revisors ansvar når det er mulighet for det.
- En henvisning til eventuelle ytterligere avtaler mellom revisor og klienten.

Revisjon av enheter

Når revisor i et morselskap også er revisor i dets datterselskap, filial eller divisjon (enhet), vil blant annet følgende faktorer påvirke beslutningen om det skal sendes et separat engasjementsbrev til den enkelte enhet:

- Hvem som velger revisor i den enkelte enhet.
- Hvorvidt separat revisjonsberetning skal avgis for enheten.
- Juridiske krav.
- Omfanget av arbeid utført av andre revisorer.
- Morselskapets eierandel.
- I hvilken grad ledelsen av den enkelte enhet er uavhengig.

Løpende oppdrag

0. **Ved løpende revisjonsoppdrag må revisor vurdere hvorvidt forholdene krever at vilkårene for oppdraget endres og om det er behov for å minne klienten om de eksisterende vilkårene for oppdraget.**
1. Revisor behøver ikke å sende nytt engasjementsbrev for hver periode. Imidlertid kan følgende faktorer gjøre det nødvendig å sende et nytt brev:
 - Enhver indikasjon på at klienten misforstår formålet med og omfanget av revisjonen.
 - Enhver endring i vilkårene eller spesielle vilkår for oppdraget.
 - Et nylig skifte i toppledelse, styre eller eierforhold.
 - En vesentlig endring i type eller størrelse av klientens virksomhet.
 - Juridiske krav.

Aksept av endringer i et ikke-lovpliktig revisjonsoppdrag

12. **En revisor som før fullførelsen av et oppdrag blir anmodet om å endre oppdraget til et oppdrag som gir lavere grad av sikkerhet, må vurdere om det er forsvarlig å gjøre dette.**
13. En anmodning fra klienten til revisor om å endre oppdragets vilkår, kan være et resultat av endrede omstendigheter som påvirker behovet for tjenesten, en misforståelse av hvilken type revisjon eller beslektet tjeneste som i utgangspunktet var ønsket, eller en begrensning i oppdragets omfang, enten det er pålagt av ledelsen eller skyldes andre forhold. Revisor må vurdere begrunnelsen for anmodningen grundig, spesielt betydningen av en begrensning av oppdragets omfang.

14. Endrede omstendigheter som påvirker foretakets behov eller misforståelse med hensyn til hvilken type tjeneste som i utgangspunktet var ønsket, vil vanligvis anses som en rimelig grunn til å be om en endring av oppdraget. En endring vil derimot ikke bli ansett som rimelig dersom det fremkommer at anmodningen om endring skyldes informasjon som er feil, ufullstendig eller på annen måte utilfredsstillende.
15. Før det blir avtalt å endre et revisjonsoppdrag til en beslektet tjeneste, vil en revisor som er engasjert til å utføre revisjon i henhold til god revisjonsskikk, i tillegg til ovenstående forhold, vurdere om dette kan medføre noen juridiske eller kontraktsmessige konsekvenser.
16. Dersom revisor konkluderer med at det er rimelige grunner til å endre oppdraget, og dersom det utførte revisjonsarbeid er i overensstemmelse med standarden for det endrede oppdraget, vil uttalelsen som avgis være i overensstemmelse med de endrede vilkår for oppdraget. For ikke å forvirre leseren vil uttalelsen ikke inneholde henvisning til:
 - a) det opprinnelige oppdrag, eller
 - b) handlinger som er blitt utført på det opprinnelige oppdraget, bortsett fra der hvor oppdraget er endret til et oppdrag for avtalte kontrollhandlinger hvor henvisning til de utførte handlinger er en normal del av uttalelsen.
17. **Der hvor oppdragets vilkår er endret, må revisor og klienten bli enige om de nye vilkårene.**
18. **Revisor må ikke akseptere å endre et oppdrag dersom det ikke foreligger rimelig begrunnelse for å gjøre det.** Et eksempel kan være et revisjonsoppdrag for en ikke-revisjonspliktig virksomhet hvor revisor ikke er i stand til å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for kundefordringer, og klienten ber om at oppdraget endres til begrenset revisjon av årsregnskapet for å unngå forbehold eller negativ uttalelse i revisjonsberetningen.
19. **Dersom revisor ikke kan gå med på å endre oppdraget og ikke har fått tillatelse til å fortsette det opprinnelige oppdrag, skal revisor trekke seg fra oppdraget og vurdere om det foreligger noen forpliktelser enten av kontraktsmessig eller annen art til å informere andre parter om de forhold som nødvendiggjorde fratreden.**

Tillegg for offentlig sektor

1. Skifte av revisor er mindre vanlig i offentlig enn i privat sektor, og engasjementsbrev i forbindelse med nye revisjonsoppdrag, som omtalt i standardens pkt. 5, vil derfor ikke forekomme særlig ofte. Engasjementsbrev i løpende oppdrag vil derimot være svært aktuelt i offentlig sektor ettersom skifte i såvel politisk som administrativ toppledelse forekommer forholdsvis hyppig, jfr. standardens pkt. 11, tredje punkt. Revisor må da, som det fremgår av pkt. 10, vurdere om det er behov for å minne klienten om de eksisterende vilkårene for oppdraget. Dette kan gjøres ved et engasjementsbrev eller på annet vis.
2. Punktene 12 til 19 i denne standarden angir hva en revisor i privat sektor må foreta seg når det anmodes om å endre oppdraget til et oppdrag som gir lavere grad av sikkerhet. Innen offentlig sektor kan spesifikke krav være angitt i lovgivningen som gjelder for revisjonsoppdraget, f.eks kan revisor være pålagt å rapportere direkte til lovgivende myndighet eller til andre hvis den administrative eller politiske ledelse forsøker å begrense omfanget av revisjonen.

Vedlegg

Eksempel på engasjementsbrev for revisjonsoppdrag

Nedenfor er vist et eksempel på engasjementsbrev for revisjonsoppdrag. I eksemplet beskrives revisjonens innhold, ansvarforhold, kommunikasjon m.v. slik dette fremgår av revisorloven og god revisjonsskikk. Brevet må normalt tilpasses den enkelte revisjonskunde.

Det er i eksempelet ikke lagt opp til at engasjementsbrevet skal være et nummerert brev. Dersom revisor velger å ha engasjementsbrevet som et nummerert brev, bør dette omtales i brevet.

Engasjementsbrevet er adressert til styret ved styrets leder. Det er i dette eksempelet ikke lagt opp til at selskapets styre skal gi revisor noen bekreftelse på at brevet er mottatt og at styret er enig i forståelsen av oppdraget. Dersom det er ønskelig at slik bekreftelse skal gis må dette angis i engasjementsbrevet. En bekreftelse kan vedlegges engasjementsbrevet, og kan utformes som følger:

10-73-57

«Vi bekrefter å ha mottatt brev av xx.xx.20xx som beskriver rammene for revisors arbeid, og vi er innforstått med innholdet.

Sted, dato

Sign»

Revisor yter ofte bistand utover ordinær revisjon til revisjonskundene. En vanlig type bistand er teknisk utarbeidelse av årsregnskap og ligningspapirer. Dersom slik bistand er avtalt med revisjonskunden kan dette også fremgå av engasjementsbrevet, eventuelt medtas i en separat avtale. En mulig mulighet er utarbeidelse av et avsnitt om slik bistand kan være:

«Som et ledd i avtalen med selskapet vil vi bistå med den tekniske utarbeidelsen av årsregnskap og ligningspapirer med vedlegg. Utarbeidelsen vil foretas på grunnlag av informasjon mottatt fra selskapet. I denne forbindelse gjør vi oppmerksom på at selskapet er ansvarlig for at innholdet i årsregnskapet og ligningspapirene med vedlegg er fullstendig og korrekt. Selskapet må følgelig kvalitetskontrollere utkast til årsregnskap og ligningspapirer med vedlegg.»

I styret i XYZ AS v/styrets leder

Sted, dato

Engasjementsbrev - XYZ AS

Revisor akker for valget som revisor for XYZ AS, og vil i den forbindelse opplyse om en del sentrale forhold knyttet til vår rolle som selskapets revisor.

Revisjonens formål og innhold

Revisors hovedoppgave som revisor er å vurdere og avgis en uavhengig uttalelse om hvorvidt årsregnskapet er avlagt i samsvar med lov og forskrifter, samt om selskapets ledelse har oppfylt sin plikt til å føre for ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger i samsvar med lov og god regnskapsskikk.

Vi vil også kontrollere at opplysningene i årsberetningen som er knyttet til årsregnskapet, forklaringen om fortsatt drift og forslaget til anvendelse av overskudd/dekning av tap er konsistente med årsregnskapet og er i samsvar med lov og forskrifter.

Videre er det vår oppgave å vurdere om formuesforvaltningen er ordnet på betryggende måte med forsvarlig kontroll, herunder at selskapet har overholdt lover og forskrifter som er av vesentlig betydning for årsregnskapet.

Vi vil utføre revisjonen i samsvar med revisorloven og god revisjonsskikk. God revisjonsskikk innebærer blant annet å etablert gjennom praksis og dokumentert gjennom revisjonsstandarder avgitt av Den norske Revisjonsforening.

God revisjonsskikk innebærer at vi må kontrollere utvalgte deler av materialet som underbygger informasjonen i årsregnskapet, foreta analytiske vurderinger og andre revisjonshandlinger som vi vurderer forholdene finner hensiktsmessig.

Vår revisjon vil også omfatte de kontrollhandlinger som er nødvendig for å attestere selskapets årsregnskap og følgeskriv til lønns- og trekkoppgavene. Eventuelle andre særattestasjoner avtales på forhånd.

Som ledd i vår revisjon vil vi vurdere selskapets regnskapssystemer og interne kontroll for å fastslå type, omfang og tidspunkt for våre revisjonshandlinger. Dette vil ikke være en fullstendig gjennomgang eller etterprøving av alle de foreliggende systemer og kontroller. Generelt vil en effektiv kontroll redusere risikoen for at misligheter og feil vil oppstå uten å bli avdekket, men vil aldri helt eliminere denne risiko. Omfanget av vårt revisjonsarbeid, og dermed tidsforbruket vil for en stor del være avhengig av kvaliteten og effektiviteten av selskapets interne kontroll samt regnskapsrapporteringsrutiner.

Vi vil planlegge og utføre vår revisjon på en mest mulig hensiktsmessig og effektiv måte, slik at vi med rimelig grad av sikkerhet avdekker misligheter og feil som er vesentlige for selskapets årsregnskap, men uten å garantere at alle feil avdekkes. Det må understrekes at svakheter i regnskapssystemet og den interne kontroll kan gi mulighet for misligheter som våre normale revisjons-handlinger ikke nødvendigvis vil avdekke.

Ledelsens ansvar

I henhold til aksjeloven (allmennaksjeloven) er det selskapets ledelse som er ansvarlig for å påse at virksomhetens regnskap og formuesforvaltning er gjenstand for betryggende kontroll, herunder at registrering, dokumentasjon og oppbevaring av regnskapsopplysninger er innrettet på en ordentlig og oversiktlig måte. Videre er det ledelsens ansvar at årsregnskap og årsberetning blir utarbeidet i samsvar med bestemmelsene i regnskapsloven.

Selskapets ledelse har også ansvaret for at vi som revisor har ubegrenset tilgang til registrerte opplysninger, dokumentasjon og annen informasjon vi finner nødvendig for å kunne utføre vårt arbeid, herunder korrespondanse, kontrakter, styreprotokoller, generalforsamlingsprotokoller m.v.

I forbindelse med årsavslutningen vil vi i samsvar med god revisjonsskikk innhente en skriftlig uttalelse fra ledelsen om fullstendigheten og riktigheten av de opplysninger som gis i årsregnskapet, årsberetningen og ligningsoppgavene, herunder opplysninger om nærstående parter.

Rapportering og kommunikasjon

Vi vil generelt tilstrebe en åpen og god dialog med selskapets ledelse og ansatte, tilpasset selskapets behov og ønsker.

Lovpålagt rapportering

Revisjonsberetning

Etter at årsregnskap og årsberetning er fastsatt av styret, vil vi avslutte årets revisjonsarbeid og avgis vår revisjonsberetning til generalforsamlingen. Her bekrefter vi at revisjonen er utført i henhold til lov, forskrift og god revisjonsskikk og uttaler oss om hvorvidt:

- * årsregnskapet er avgitt i samsvar med lov og forskrifter
- * selskapets ledelse har oppfylt sin plikt til å sørge for ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger i samsvar med lov og god regnskapsskikk
- * opplysningene i årsberetningen om årsregnskapet, forutsetningen om fortsatt drift og forslag til anvendelse av overskudd eller dekning av tap er konsistente med årsregnskapet og er i samsvar med lov og forskrifter.

I spesielle tilfeller kan vi ved våre undersøkelser finne at det foreligger forhold som kan føre til ansvar for styret eller daglig leder. I slike tilfeller skal vi gi informasjon om dette i revisjonsberetningen. Vi plikter også å gi opplysninger om andre forhold som etter vår mening bør komme til eiernes kunnskap.

Nummererte brev til selskapet

Forhold vi finner det nødvendig å påpeke vil bli tatt inn i brev som nummereres fortløpende. Slike brev skal journalføres hos dere i en protokoll og oppbevares på en ordnet og betryggende måte.

I henhold til revisorloven av 15.01.1999 § 5-2 skal følgende forhold rapporteres i nummererte brev ovenfor selskapets ledelse:

1. Mangler ved plikten til å sørge for ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger.
2. Feil og mangler ved organiseringen av og kontrollen med formuesforvaltningen.
3. Misligheter og feil som kan medføre feilinformasjon i årsregnskapet.
4. Forhold som kan føre til ansvar for medlem av styret, bedriftsforsamlingen, representantskapet eller daglig leder.
5. Begrunnelse for manglende underskrift ved bekreftelser overfor offentlige myndigheter som gis i henhold til lov eller forskrift.
6. Begrunnelse for å si fra seg oppdrag etter § 7-1.