

Finansdepartementet

Oslo, 04.12.2017

Deres ref: 17/3532

Vår ref: EAØ/EK/HB/RB

Høring – NOU 2017: 15 Revisorloven

Vi viser til Finansdepartementets høring 4. september 2017 om Revisor- og regnskapsførerlovutvalgets forslag i NOU 2017: 15 Revisorloven.

Revisorforeningen mener at lovutvalgets forslag vil gi en moderne revisorlov som er godt tilpasset brukernes behov. Utvalget har gjort en god jobb med omfattende vurderinger og drøftinger av sentrale forhold så vel basert på de endrede EØS-reglene og erfaringer med dagens norske regler sett i forhold til utviklingen hos de revisjonspliktige og brukerne de siste 20 årene.

Etter vår oppfatning medfører revisjonsdirektivet på flere punkter mer omfattende regulering enn nødvendig og ønskelig. Det gjelder blant annet de detaljerte reglene om organisering og kvalitetsstyring og om dokumentasjon. Vi slutter oss imidlertid til utvalgets forslag om å gjennomføre kravene i nært samsvar med direktivet. Det er viktig at man i oppfølgingen av utvalgets arbeid holder fast ved mandatets punkt om at eventuelle forslag om videreføring eller nye særnorske regler skal særskilt begrunnes.

Revisorforeningen anser at utvalgets forslag om å samle mesteparten av reguleringen i loven, i stedet for å dele reglene på lov og forskrift, gir et mer oversiktlig og tilgjengelig regelverk. Mye av detaljene i regelverket kommer fra gjennomføringen av EØS-forpliktelser etter revisjonsdirektivet som er gitt på parlamentsnivå i EU. Vi mener at detaljering i seg selv ikke er et godt argument for å plassere reglene i forskrift. Vi mener også at utvalgets lovforslag har en naturlig inndeling i kapitler som gjør det lettere å sette seg inn i reglene. De foreslåtte definisjonene bidrar til å klargjøre sentrale begreper i loven.

Viktige deler av lovforslaget

- *Revisjonsberetningen.* Revisorforeningen understreker betydningen av at reglene om revisjonsberetningen gjennomføres i samsvar med revisjonsdirektivet uten særnorske tillegg. Hensynet til internasjonal harmonisering og brukerperspektivet er sentralt i denne sammenheng. Lovutvalgets forslag er i samsvar med dette. Vi utdyper dette nedenfor i punkt 15.2.
- *Skattetjenester til foretak av allmenn interesse.* Det enkelte land kan gjøre unntak fra forbudet i revisjonsforordningen mot å yte skatterådgivning og andre skattetjenester til en revisjonsklient som er et foretak av allmenn interesse. Revisorforeningen støtter utvalgets forslag om å tillate skattetjenester til foretak av allmenn interesse, inkludert skatterådgivning. Ordningen vi har i Norge med at revisor attesterer selskapenes skatterapportering, er en svært viktig kvalitetssikring. I den forbindelse

er det behov for at revisor kan gi råd og veiledning.

Vi utdyper dette nedenfor i punkt 22.3.

- *Uavhengighet – internrevisjon.* Et mindretall i utvalget foreslår en særnorsk regel om at revisor ikke skal kunne utføre lovfestet revisjon dersom revisor har ivaretatt internrevisjonsfunksjonen det foregående regnskapsåret. Revisorforeningen mener at det ikke er grunnlag for å hevde at utførelse av internrevisjon i alle tilfeller utgjør et uavhengighetsproblem. Revisorforeningen mener at det heller ikke er gode argumenter for at vi skal ha andre regler enn i de øvrige nordiske landene, Storbritannia og USA.
Vi utdyper dette nedenfor i punkt 11.2.
- *Erstatningsansvar for revisor.* I praksis medfører det alminnelige solidaransvaret i erstatningsretten at revisor alene blir holdt erstatningsansvarlig for tap ved vesentlig feilinformasjon i reviderte regnskaper. Et mer reelt erstatningsansvar for styremedlemmer og daglig leder vil styrke insentivene disse har til å sikre at regnskapet blir riktig. Erstatningsreglene på dette området bør i større grad utformes med tanke på å unngå at skader oppstår. Reglene bør ikke ensidig ta hensyn til dekningen for skadelidte etter at skaden har skjedd. Revisorforeningen mener at mindretallets forslag om et proporsjonalt ansvar oppnår dette på en måte som ikke går urimelig ut over den skadelidte. Etter forslaget gjelder proporsjonalt ansvar kun i situasjoner hvor revisor har utvist simpel uaktsomhet.
Vi utdyper dette nedenfor i punkt 19.1.
- *Utdanning.* Revisorforeningen mener at forslaget om et høyt utdanningsnivå innenfor en mer fleksibel ramme, er et riktig grep for å sikre nødvendig kompetanse blant norske revisorer. Dette er av stor betydning for å opprettholde den allmenne tilliten til revisorer.
Vi utdyper dette nedenfor i punkt 6.1.
- *Tittelen statsautorisert revisor.* Revisorforeningen mener det er viktig at tittelen «statsautorisert revisor» beholdes. Vi mener at denne tittelen har en klar verdi ute i markedet blant de regnskapspliktige og regnskapsbrukerne. Denne verdien er bygget opp over mange år og reflekterer høy anseelse og tillit til norske revisorer.
Vi utdyper dette nedenfor i punkt 6.5.
- *Registrerte revisorer etter at ny lov trer i kraft.* Revisorforeningen mener at registrerte revisorer ikke automatisk bør gis tittelen «statsautorisert revisor» ved lovens ikrafttredelse, slik utvalget foreslår. Revisorforeningen mener at det vil være en bedre løsning at registrerte revisorer beholder sin tittel. Registrerte revisorer bør imidlertid få mulighet til å kvalifisere seg til å bli statsautorisert revisor gjennom å bestå en særskilt eksamen.
Vi utdyper dette nedenfor i punkt 6.4.
- *Etterutdanning.* Utvalgets forslag vedrørende etterutdanning legger til rette for at den bedre kan tilpasses de faglige behovene til den enkelte revisor. Revisorforeningen mener at dette er sentralt for å opprettholde nødvendig faglig

nivå hos norske revisorer.

Vi utdyper dette nedenfor i punkt 9.1.

Innspill til de enkelte forslagene

Nummerpunktene nedenfor viser til de punktene i utredningen hvor forslagene er omtalt. Paragrafene viser til utvalgets lovforslag.

5.2 Samordning av grenser for revisjonsplikt. § 2-1

Revisorforeningen støtter utvalgets forslag om at alle foretak som er underlagt tilsyn av Finanstilsynet skal ha revisjonsplikt, inkludert de enkeltpersonforetakene og ansvarlige selskapene som i dag er unntatt. Det er den regulerte virksomheten og ikke foretaksformen som begrunner revisjonsplikten. Vi ser ingen særlige grunner til at disse tilsynspliktige foretakene skal unntas fra revisjonsplikt mens den samme virksomheten må revideres dersom den drives i et aksjeselskap. I praksis gjelder dette for regnskapsførere og revisorer som driver virksomhet i småenkeltpersonforetak eller ansvarlig selskap.

Vi støtter også utvalgets forslag om å samordne terskelverdiene for revisjonsplikt i revisorloven med terskelverdiene i aksjeloven § 7-6. Det vises til lovforslaget § 2-1.

4.2 Revisorbekreftelser. § 1-2 fjerde ledd

Revisorbekreftelse er definert i lovforslaget § 1-2 fjerde ledd som «bekreftelse eller tilsvarende uttalelse avgitt av et revisjonsselskap eller en statsautorisert revisor i henhold til (a) lov eller forskrift, (b) krav fra offentlig myndighet, (c) avtale og uttalelsen er ment til bruk overfor andre enn oppdragsgiveren eller (d) avtale når uttalelsen kun er ment til bruk for oppdragsgiveren og det ikke fremkommer av uttalelsen at revisorloven ikke gjelder for oppdraget».

Revisorforeningen mener at definisjonen av revisorbekreftelser i lovforslaget er klargjørende sammenlignet med gjeldende rett. Imidlertid mener vi at reguleringen bør begrenses til bekreftelser der revisors uttalelse skal brukes av andre enn revisors oppdragsgiver. Behovet for lovbeskyttelse er svakere for frivillig innhentede bekreftelser som bare skal brukes av oppdragsgiveren, og hensynet til fritt å kunne avtale innholdet og forutsetningene for oppdraget står sterkere. Lovforslaget § 1-2 fjerde ledd bokstav (d) bør derfor tas ut.

Se for øvrig våre merknader i punkt 18.1 om oppdrag om revisorbekreftelser.

6.1 Utdanningskrav og kategorier av godkjente revisorer. § 3-2

Revisorforeningen mener at forslaget til utdanningskrav innenfor en mer fleksibel ramme, er et riktig grep for å sikre at norske revisorer har høy og relevant kompetanse. Av nyutdannede som rekrutteres til yrket, har allerede 90 prosent en mastergrad (2016). Innføringen av et krav om mastergrad vil således ikke medføre vesentlig endret rekrutteringsgrunnlag eller økte kostnader.

Vi mener også at lovforslaget gir en bedre balanse mellom bredde og særskilt revisorkompetanse i utdanningen. Som utvalget påpeker, vil mulighet for ulike spesialiseringer i utdanningen bedre forutsetningene for å kunne utføre revisjon av høy

kvalitet. Endringen vil videre fjerne behovet for å ta en ny mastergrad for personer som allerede har en mastergrad, men som ikke dekker alle profesjonsfagene.

Revisorforeningen mener at utvalgets forslag om 60 studiepoeng innenfor profesjonsfagene sikrer tilstrekkelig kompetanse for å få revisorgodkjenning. Dette er også i samsvar med krav til studiepoeng i Danmark. Kravet til studiepoeng innen profesjonsfagene bør således ikke være høyere enn foreslått, verken samlet eller for det enkelte fag.

Kvalifiserende mastergrad

Revisorforeningen støtter utvalgets forslag til utdanningskrav for å få godkjenning som revisor.

Revisorforeningen mener imidlertid at det også bør vurderes om andre mastergrader innenfor økonomi skal kunne gi grunnlag for revisorgodkjenning. Dette kan være mastergrader innen finans, økonomisk analyse eller industriell økonomi. Velges en slik løsning, vil det imidlertid etter vår oppfatning være nødvendig å utvide omfanget av den praktiske eksamen etter lovforslaget § 3-3 tredje ledd.

Vi gjør oppmerksom på at Universitets- og høyskolerådets plan for MØA-studiet nå er erstattet av nye «[Vilkår for bruk av tilleggsbetegnelsen \(sidetittelen\) siviløkonom](#)».

Praktisk eksamen

Utvalget foreslår å videreføre gjeldende bestemmelser om praktisk eksamen. Etter Revisorforeningens oppfatning bør omfanget av praktisk eksamen vurderes utvidet fra kun å omfatte revisjon, til også å inkludere de øvrige profesjonsfagene.

Det vil være en styrke om praktisk eksamen i større grad brukes til å prøve søkerens evne til å anvende teoretisk kunnskap i praksis. Dette vil også kunne legge til rette for at andre mastergrader enn de utvalget foreslår skal kunne godkjennes, og vil være på linje med ordningene i land som Danmark, Sverige og Storbritannia.

Vi foreslår følgende endringer i lovforslaget § 3-3 tredje ledd (endringer i kursiv):

«Statsautorisert revisor skal ha bestått en eksamen som prøver revisors evne til å anvende teoretisk kunnskap *i finansregnskap, revisjon, verdsettelse og analyse, skatte- og avgiftsrett og foretaksrett (jf. § 3-2 tredje ledd)* i praksis og dokumenterer at vedkommende er egnet til å ha ansvar for oppdrag om lovfestet revisjon. For å ta eksamen, må utdanning etter § 3-2 og minst to år av den praktiske opplæringen være gjennomført.»

Bekreftelse av utdanningen

Revisorforeningen støtter utvalgets forslag om at utdanningen skal dokumenteres med en bekreftelse fra en utdanningsinstitusjon. Samtidig vil en løsning hvor Finanstilsynets prøving av vilkårene for godkjenning også omfatter utdanningskravet, være en fullt forsvarlig løsning. Hvem som skal prøve om vilkårene for utdanning er oppfylt, bør uansett ikke stå i veien for å gjennomføre godt begrunnede endringer i utdanningskravene.

6.2 Praksiskrav. § 3-3

Utvalget foreslår å videreføre dagens krav om minst tre års variert praktisk opplæring for å bli godkjent revisor. Minst to år av den samlede praktiske opplæringen skal gjennomføres

hos et revisjonsselskap eller statsautorisert revisor som utfører lovfestet revisjon i eget navn (revisjonsforetak). Vi støtter utvalgets forslag.

6.3 Vilkår for å være skikket mv. § 3-4

Utvalget foreslår en ny bestemmelse om at godkjenning som statsautorisert revisor ikke skal gis til personer som har utvist en atferd som gir grunn til å anta at vedkommende ikke kan utøve yrket på en forsvarlig måte.

Revisorforeningen støtter utvalgets forslag til vilkår for å være skikket.

6.4 Registrerte revisorer etter lovens ikrafttredelse. § 16-2 nr. 1 og 2

Revisorforeningen støtter at de som har godkjenning som registrert revisor ved lovens ikrafttredelse får beholde godkjenningen uten å måtte kvalifisere seg gjennom tilleggsutdanning eller på annen måte.

Revisorforeningen mener imidlertid at registrerte revisorer ikke automatisk bør gis tittelen «statsautorisert revisor» ved lovens ikrafttredelse, slik utvalget foreslår. Denne tittelen har i lang tid vært gitt på grunnlag av en masterutdanning eller det tidligere høyere revisorstudiet. Ved å gi de registrerte revisorene denne tittelen, vil det fremstå i markedet som om disse har en høyere utdanning enn de faktisk har. Etter vårt syn vil det ikke være særlig problematisk at registrerte revisorer beholder tittelen under den nye loven.

Registrerte revisorer bør imidlertid få mulighet til å kvalifisere seg til å bli statsautorisert revisor gjennom å bestå en særskilt eksamen som bør tilbys årlig i et antall år etter lovens ikrafttredelse. Finanstilsynet bør ha det formelle ansvaret for denne eksamenen.

Revisorforeningen foreslår følgende endringer i lovforslaget § 16-2 (endringer i kursiv):

Nr. 1 skal lyde: «Person som ved lovens ikrafttredelse er godkjent som registrert revisor, beholder godkjenningen. § 3-7 første ledd gjelder tilsvarende for tittelen registrert revisor. Bestemmelser i loven som gjelder for statsautorisert revisor, gjelder på samme måte for registrert revisor.»

Nr. 2 skal lyde: «Finanstilsynet gir godkjenning som registrert revisor til person som før 1. juli 2019 har fullført utdanning som nevnt i lov 15. januar 1999 nr. 2 om revisjon og revisorer (revisorloven) § 3-2 første ledd og påbegynt praktisk opplæring som nevnt i § 3-3, hvis vedkommende senest 1. januar 2024 har søkt om godkjenning og oppfyller kravene i § 3-3 til § 3-4.»

Nytt nr. 4 skal lyde: «Finanstilsynet gir godkjenning som statsautorisert revisor til registrert revisor som består en særskilt eksamen. Finanstilsynet oppnevner et eksamensutvalg som utarbeider eksamensoppgave og eksamensinstruks. Finanstilsynet kan i forskrift gi nærmere regler om eksamen og eksamensutvalget. Eksamen avholdes årlig inntil et tidspunkt fastsatt av departementet.»

6.5 Tittelen «statsautorisert revisor». § 3-7

Revisorforeningen mener at tittelen statsautorisert revisor har en høy verdi blant de regnskapspliktige og brukerne av revisors bekreftelser. Denne verdien er bygget opp over mange år og reflekterer høy anseelse og tillit til norske revisorer.

Revisorforeningen mener derfor at den lovbestemte revisortittelen fortsatt bør være «statsautorisert revisor».

6.8 Deponering av godkjenningen. § 3-8

Utvalget foreslår en deponeringsordning der de som frivillig sier fra seg revisorgodkjenningen kan få godkjenningen tilbake uten ny prøving av vilkårene om utdanning og praksis. Vi støtter dette.

7.2 Styresammensetning og stemmeflertall i revisjonsselskap. § 4-1

I tråd med direktivet skal revisjonsselskaper etter forslaget ha et styre der flertallet av både medlemmene og varamedlemmene er godkjente revisorer. I et revisjonsselskap der de ansatte har rett til å velge styremedlemmer, oppfylles formålet med dette best hvis flertallskravet også oppfylles blant de styremedlemmene som ikke er valgt av de ansatte. Revisorforeningen slutter seg til forslaget om å presisere dette i loven.

Det er unødvendig å ha et eget krav om at stemmerepresentasjon skal fremgå av vedtektene eller selskapsavtalen. Vi slutter oss til at dette kravet oppheves.

Etter lovforslaget må flertallet av styremedlemmene være revisorer som er godkjent etter denne lov eller av myndighetene i et annet EØS-land. Gjeldende revisorlov inkluderer også revisorer som er godkjent av myndighetene i land utenfor EØS som Norge har inngått avtale om gjensidig godkjenning av revisorer med. Vi mener dette bør videreføres.

Vi foreslår at lovforslaget § 4-1 første ledd bokstav b) endres slik (endring i kursiv):

«b) Et flertall av både medlemmene og varamedlemmene i styret er revisorer som er godkjent etter denne lov eller av myndighetene i et annet EØS-land *eller et land Norge har inngått avtale om gjensidig godkjenning av revisorer med.*»

7.3 Økonomi i revisjonsselskap. § 4-1

Revisorforeningen er enig i utvalgets forslag om at krav til revisjonsselskapets økonomiske stilling bør reguleres med et likviditetskrav. Som utvalget påpeker i punkt 7.3.4 ivaretar et likviditetskrav hensynet til at revisjonsselskaper skal ha en ordnet økonomi på en god måte.

9.1 Etterutdanning. § 5-1

Forslaget om etterutdanning legger til rette for at etterutdanningen bedre kan tilpasses de faglige behovene til den enkelte revisor. Revisorforeningen mener at dette er viktig for å opprettholde nødvendig faglig nivå blant norske revisorer.

Revisorforeningen støtter utvalgets forslag om

- et mer fleksibelt krav til etterutdanning og at det ikke stilles krav om et minste antall timer etterutdanning innenfor enkeltemner. Det gjeldende kravet legger ikke til rette for en mest mulig relevant etterutdanning som tar hensyn til den enkelte revisors behov.

- å utvide hva som er relevant etterutdanning til å inkludere fagkretsen til de mastergradene som gir grunnlag for godkjenning som revisor. Dette vil legge enda bedre til rette for relevant utvikling av kompetansen for norske revisorer.
- å åpne for andre opplæringsformer enn tradisjonelle kurs. Dette vil gjøre det mulig å ta i bruk nye læringsverktøy.
- å øke timetallet fra 105 til 120 timer over en treårsperiode. Forslaget er i samsvar med den internasjonale standarden for revisorutdanning «IES 7 Continuing Professional Development (2014)» og etterutdanningskravet i de fleste andre land.
- et skille mellom strukturert opplæring som kan dekke hele etterutdanningskravet på 120 timer og visse andre opplæringsaktiviteter som kan dekke inntil 30 timer. Begrensningen er satt fordi det er vanskeligere å kontrollere gjennomføringen av andre opplæringsaktiviteter.

Revisorforeningen mener at det bør vurderes om undervisning bør anerkjennes som strukturert opplæring på linje med deltakelse i undervisningen. Å forelese vil da fortsatt godkjennes time for time med den begrensningen at man ikke kan bli godskrevet innholdsmessig like kurs mer enn én gang, jf. Finanstilsynets rundskriv 10/2012 om etterutdanning punkt 4.3.

9.2 Ansvarlig revisor.

Revisorforeningen støtter utvalgets forslag om å avvikle ordningen med «ansvarlig revisor».

10.1 Organisering og kvalitetssikring. § 7-1

Etter Revisorforeningens oppfatning er lovforslaget § 7-1 fjerde ledd annet punktum ikke fullt ut i samsvar med den motsvarende bestemmelsen i revisjonsdirektivet artikkel 24a nr. 1 bokstav j) annet punktum. Det må klargjøres at forbudet mot at vederlaget til de som deltar i revisjonen avgjøres på grunnlag av honorar fra andre tjenester enn revisjon, gjelder for revisjonsklienter.

Vi foreslår at lovforslaget § 7-1 fjerde ledd annet punktum endres slik (endring i kursiv):

«Honorar fra *det reviderte foretaket* for andre tjenester enn revisjon, skal ikke gi grunnlag for fastsettelse av vederlaget til noen som deltar i eller kan påvirke utfallet av revisjonen.»

10.2 Risikostyring. Risikostyringsforskriften § 1

Utvalget foreslår at kravene til risikostyring og internkontroll i Finanstilsynets risikostyringsforskrift gjøres gjeldende også for revisjonsforetak. Revisorforeningen er usikker på om en slik endring vil medføre en reell bedring av revisjonsforetakenes håndtering av risiko i forhold til dagens regler. Lovforslaget § 7-1 og den internasjonale standarden ISQC 1 «*Kvalitetskontroll for revisjonsfirmaer som utfører revisjon og forenklet revisorkontroll av regnskaper samt andre attestasjonsoppdrag og beslektede tjenester*», oppfyller kravene til intern kontroll og risikovurdering i revisjonsdirektivet artikkel 24a. Vi viser spesielt til direktivet artikkel 24a nr. 1 bokstav b) om at et revisjonsforetak skal ha gode administrasjons- og regnskapsrutiner, interne kvalitetskontrollmekanismer, effektive

prosedyrer for risikovurdering og effektive kontroll- og sikkerhetstiltak for informasjonsbehandlingssystemer.

Hvis risikostyringsforskriften innføres for revisjonsforetaket, mener vi at det vil være viktig å gjøre hensiktsmessige avgrensninger i praksis mot reglene i lovforslaget § 7-1 og ISQC 1, slik at vi unngår unødvendig dobbeltregulering.

11.2 Uavhengighet. § 8-1 til § 8-8

Revisorforeningen støtter at direktivreglene om uavhengighet gjennomføres slik utvalget har foreslått. Tidligere satte direktivet en ramme for nasjonale uavhengighetsregler, med veiledning fra EU-kommisjonen i en rekommandasjon. Med de siste endringene inneholder revisjonsdirektivet nå et utfyllende sett av regler om revisors uavhengighet. Det er derfor ikke lenger behov for særnorske regler om uavhengighet.

Like uavhengighetsregler gir samordningsgevinster ved revisjon av konserner med enheter i flere land, for revisjonsselskaper som er en del av et internasjonalt nettverk og for avklaringer om regelverket mellom tilsynsmyndighetene. Vi mener også at det er en stor fordel at uavhengighetsreglene bygger på et felles grunnlag som er internasjonalt anerkjent. Innholdet i direktivreglene om uavhengighet er i stor grad hentet fra den internasjonale «Code of Ethics for Professional Accountants».

Revisorforeningen mener at systemet med trusler og forholdsregler/tiltak, som er sentralt i revisjonsdirektivet, ikke kommer tydelig nok frem i utvalgets lovforslag. Hvis det foreligger forhold som kan reise tvil om revisors uavhengighet, skal revisor etter lovforslaget § 8-5 første ledd, iverksette nødvendige tiltak for å sikre uavhengigheten. Kobling mellom de overordnede kravene til uavhengighet i § 8-1 og § 8-5 om vurdering og tiltak for å sikre uavhengighet, bør etter vår oppfatning komme tydeligere frem.

Vi foreslår at lovforslaget § 8-1 første ledd første punktum endres slik (endring i kursiv):

«Revisor skal ikke utføre lovfestet revisjon hvis det, *etter å ha iverksatt tiltak som nevnt i § 8-5 første ledd*, foreligger en tilknytning mellom revisor og den reviderte som utgjør en risiko for egenkontroll, egeninteresse, partiskhet, fortrolighet eller press som er egnet til å svekke tilliten til revisors uavhengighet.»

Internrevisjon

Revisorforeningen er enig med utvalgets flertall i at det ikke bør innføres en særnorsk regel om at revisor ikke skal kunne utføre lovfestet revisjon dersom revisor har ivaretatt internrevisjonsfunksjonen det foregående regnskapsåret. Det vises til utredningen punkt 11.2.5 og 26.4.3 og til lovforslaget § 8-1.

Mindretallet hevder at et oppdrag om internrevisjon er en ledelsesfunksjon, og derfor alltid vil være egnet til å svekke tilliten til revisors uavhengighet på en slik måte at det ikke vil være mulig for revisor å kunne påta seg revisjonen for det påfølgende regnskapsåret.

Dette mener vi at det ikke er grunnlag for å hevde. Internrevisjon er sammensatt, og er ikke noen entydig funksjon. Et oppdrag om internrevisjon kan omfatte ulike kontrolloppgaver, den organiseres på ulike måter og internrevisor rapporterer til personer eller organer på ulike nivåer i virksomhetene.

På akkurat samme måte som for andre tjenester som er levert til en potensiell revisjonsklient, må revisor vurdere om de konkrete omstendighetene gjør at et oppdrag om internrevisjon er til hinder for å påta seg revisjonsoppdraget. Automatisk rødt kort er det ikke grunnlag for. Hvis et oppdrag om internrevisjon medfører risiko for at revisor må kontrollere eget arbeid, eksempelvis hvis oppdraget har omfattet utforming av interne kontroller i regnskapsrapporteringen, vil ikke revisor kunne påta seg oppdraget.

Det er også verdt å merke seg at det både i USA og i de fleste EU-land derfor er akseptert at et revisjonsselskap som har ivaretatt en internrevisjonsfunksjon i et foretak, som et utgangspunkt kan påta seg revisjonen av foretaket det påfølgende regnskapsåret.

12.1 Revisors taushetsplikt. 12.2 Unntak fra taushetsplikten. § 10-1

Revisorforeningen støtter utvalgets forslag til regler om revisors taushetsplikt og om samtykke som fritar revisor fra taushetsplikten.

Revisorforeningen er enig med lovutvalget i at det ikke bør fastsettes et særskilt unntak fra taushetsplikten som gir revisor adgang til å gi opplysninger til det reviderte foretakets regnskapsfører uten klientens samtykke. Et mindretall i utvalget går inn for å lovfeste et slikt unntak. I de aller fleste tilfeller har regnskapsføreren allerede gjennom sin egen virksomhet tilgang til de aktuelle opplysningene, og da er det heller ikke nødvendig med samtykke.

13.1 Formålet med lovfestet revisjon. § 9-1

Revisorforeningen støtter utvalgets forslag om å lovfeste at formålet med lovfestet revisjon er å skape tillit til at årsregnskapet og konsernregnskapet oppfyller gjeldende lovkrav og ikke inneholder vesentlig feilinformasjon, og ved dette blant annet bidra til å forebygge og avdekke økonomisk kriminalitet. Den foreslåtte formålsbestemmelsen er i samsvar med anerkjente prinsipper for revisjon, slik de kommer til uttrykk i de internasjonale revisjonsstandardene, jf. særlig ISA 200 punkt 3.

14.1 God revisjonsskikk. § 9-4 tredje ledd

Revisorforeningen støtter utvalgets forslag om at den rettslige standarden god revisjonsskikk videreføres i ny revisorlov. God revisjonsskikk er av betydning i revisjonsutførelsen og sentral som lovgrunnlag for revisjonsstandardene.

15.2 Revisjonsberetningen. § 9-7

Revisorforeningen støtter utvalgets forslag til bestemmelser om revisjonsberetningen. Det er viktig at revisjonsdirektivets bestemmelser om revisjonsberetningen gjennomføres i revisorloven uten særnorske tillegg.

Forslagene om revisors uttalelser om årsberetningen innebærer, i samsvar med revisjonsdirektivet, en viss utvidelse av hva revisor skal uttale seg om i forhold til de gjeldende reglene i revisorloven. Revisorforeningen støtter forslaget.

Misligheter og utilsiktede feil

Et mindretall i utvalget foreslår at revisor i revisjonsberetningen skal uttale seg om det er oppnådd betryggende sikkerhet for at regnskapet som helhet ikke inneholder vesentlig feilinformasjon, verken som følge av misligheter eller utilsiktede feil.

Dette dekkes fullt ut av bestemmelsen om at revisor skal uttale seg om årsregnskapet etter revisors mening gir et rettviseende bilde i samsvar med det regnskapsregelverket som er benyttet og om det oppfyller gjeldende lovkrav. Mindretallets forslag vil formodentlig gjøre det nødvendig å avgi to uttalelser om det samme. Det mener vi er uheldig. Vi mener at revisors uttalelse om regnskapet, som foreslått av utvalgets flertall, derfor bør følge løsningen i direktivet.

Revisjonsberetning når det ikke foreligger et regnskap

Revisorforeningen støtter utvalgets forslag om å oppheve det gjeldende kravet i revisorloven § 5-6 første ledd om å avgi revisjonsberetning senest syv måneder etter regnskapsårets slutt også der hvor årsregnskap ikke er avlagt. Dette fordi slike revisjonsberetninger kun sendes til selskapets styre og derfor ikke har noen verdi for regnskapsbrukerne. Mindretallets forslag om å videreføre bestemmelsen, bør derfor ikke følges opp.

Uttalelse om bokføringen i revisjonsberetningen

Revisorforeningen støtter flertallets forslag om å oppheve den gjeldende bestemmelsen om en egen uttalelse i revisjonsberetningen om overholdelse av bokføringsregelverket. Et mindretall i utvalget mener at det fortsatt bør være krav om en egen uttalelse om dette i revisjonsberetningen.

Hovedformålet med en slik uttalelse er skattekontroll. Dette hensynet ivaretas fullt ut av revisors underskrift på vedlegg til skattemeldingen. Hvis revisor avdekker vesentlige brudd på bokføringsloven og –forskrift må revisor unnlate å underskrive skattemeldingen, jf. [Skattedirektoratets melding nr. 7/16](#) og standarden [SA 3801](#) om revisors kontroll av og rapportering om grunnlag for skatter og avgifter. Revisor skal i tillegg sende skriftlig begrunnelse for manglende underskrift til skattekontoret.

Å ta bort dette særnorske rapporteringskravet, innebærer ikke at kontroll av overholdelse av bokføringsreglene blir mindre viktig i revisjonen. Bokføringen utgjør grunnlaget for regnskapet, og følgelig må revisor uansett måtte vurdere hvordan det reviderte foretaket har innrettet bokføringen og hvordan bokføringen gjennomføres. Dette innebærer at revisors uttalelse om årsregnskapet også omfatter bokføringen. Kreditorer og andre regnskapsbrukere har dessuten liten nytte av en egen uttalelse om bokføringen.

Opplysning om årlig møte mellom revisor og styret

Revisorforeningen støtter forslaget om å beholde krav om et årlig møte mellom revisor og styret der daglig leder ikke er til stede, jf. utredningen punkt 15.4.4 og forslaget til aksjeloven § 7-5a mv.

Revisorforeningen støtter også forslaget om å oppheve kravet til å gjøre merknad i revisjonsberetningen dersom det i løpet av siste år ikke er avholdt et slikt møte. Et mindretall i utvalget mener at dette er vesentlig informasjon som bør meddeles regnskapsbrukerne. Revisorforeningen er enig med flertallet i at dette er en selskapsrettslig bestemmelse om den interne kommunikasjonen revisor skal ha med styret og som derfor ikke hører hjemme i revisjonsberetningen.

15.3 Kommunikasjon med styret. § 9-5

Revisorforeningen støtter utvalgets forslag om å erstatte dagens liste over forhold som skal påpekes overfor styret, med et generelt krav om at revisor skal kommunisere skriftlig til styret om alle forhold som er fremkommet ved revisjonen og som styret bør gjøres kjent med for å kunne ivareta sitt ansvar og oppgaver. Utvalgets forslag gir etter vår vurdering grunnlag for en bedre og mer relevant kommunikasjon med styret og sikrer at oppfølgingen av de forholdene revisor tar opp vil bli mer effektiv.

Et mindretall i utvalget vil videreføre et formkrav om løpende nummerering av revisors påpekninger. Vi mener at dette formkravet fremstår som utdatert og at nummereringen uansett gir begrenset sikkerhet for fullstendigheten. Det er dessuten et krav i lovforslaget at revisors kommunikasjon skal styrebehandles og dermed må inntas i styrereferatene. I og med at styrereferater skal oppbevares i hele selskapets levetid, vil dette være en mye sikrere måte å få oversikt over revisors lovbestemte kommunikasjon med styret. I tillegg vil styremedlemmer og kontrolltater alltid kunne forespørre revisor om hva som er kommunisert skriftlig til styret.

15.5 Rapportering til skattemyndighetene om skattemeldingen.

Skatteforvaltningsforskriften § 7-2-11 første ledd, § 8-2-6 første ledd og § 8-9-4 første ledd

Revisorforeningen støtter utvalgets forslag om at revisor skal sende skriftlig begrunnelse for manglende underskrift direkte til skattekontoret i stedet for å sende kopi av revisors brev til klienten. Utvalget foreslår at denne bestemmelsen plasseres i skatteforvaltningsforskriften sammen med kravene til revisors underskrift på næringsoppgaven, melding om konsernbidrag og kontrolloppstillingen for lønnsopplysninger.

Et mindretall i utvalget vil splitte bestemmelsene om revisors rapportering på skatteforvaltningsforskriften (underskrift på næringsoppgaven mv) og revisorloven (skriftlig begrunnelse for manglende underskrift). Revisorforeningen mener at flertallets forslag om å samle bestemmelser om revisors rapportering til skattemyndighetene i skatteforvaltningslovgivningen, vil være en bedre løsning for brukerne.

16.2 Dokumentasjon av revisjonsoppdrag. § 9-9

Revisorforeningen støtter utvalgets forslag om krav til revisors oppdragsdokumentasjon i lovforslaget § 9-9 første til sjetten ledd.

Dokumentasjon av misligheter og feil

Etter revisorloven § 5-3 første ledd annet punktum skal forhold som tilsier at det kan foreligge misligheter eller feil kunne dokumenteres særskilt med angivelse av hva revisor har foretatt seg i den anledning. Et mindretall i lovutvalget foreslår at denne bestemmelsen videreføres i ny revisorlov. Dette er en særnorsk bestemmelse som ikke har sitt motstykke i direktivet.

Revisorforeningen er enig med flertallet i utvalget i at det ikke er nødvendig med en slik særskilt presisering i loven. Revisor skal i henhold til god revisjonsskikk vurdere, følge opp og dokumentere risikoen for vesentlig feilinformasjon i regnskapet som følge av misligheter eller feil.

Oppbevaringstid

Revisorforeningen støtter lovutvalgets forslag om at oppbevaringstiden for oppdragsdokumentasjon bør reduseres fra ti til fem år, jf. lovforslaget § 9-9 syvende ledd. Dette er i samsvar med reduksjonen av oppbevaringstiden i bokføringsloven. Oppbevaringstiden av revisjonsdokumentasjon bør etter vår oppfatning være den samme som for regnskapsmaterialet.

Et mindretall i utvalget mener at det er behov for at oppbevaringstiden for dokumentasjon av rådgivning til revisjonsklienter regnes fra et annet tidspunkt (etter levering av tjenesten) enn resten av oppdragsdokumentasjonen. Formålet med dette særskilte oppbevaringskravet er knyttet til behovet for kontroll med revisors uavhengighet. Denne dokumentasjonen er således en del av dokumentasjonen av revisjonsoppdraget, og ulik fristberegning vil være unaturlig og unødvendig kompliserende. Vi er derfor uenig i mindretallets forslag.

Et mindretall i utvalget går inn for at dokumentasjon som gjelder skriftlig kommunikasjon med styret skal oppbevares i minst ti år av hensyn til erstatningsaker, straffesaker og endringssaker etter skatteforvaltningsloven. Så lenge primærdokumentasjonen hos revisjonsklienten ikke må oppbevares i mer enn fem år, må dette også gjelde for revisors dokumentasjon.

En særskilt lang oppbevaringstid for denne delen av oppdragsdokumentasjonen vil i praksis betydelig redusere forenklingen ved å redusere det alminnelige oppbevaringskravet til fem år. Revisorforeningen støtter flertallets forslag om at skriftlig kommunikasjon med styret i medhold av lovforslaget § 9-5 skal oppbevares i fem år.

Utvalget foreslår krav til dokumentasjon av revisjonsforetakets interne systemer, rutiner og retningslinjer som er etablert etter lovforslaget § 7-1 om organisering og kvalitetsstyring, jf. lovforslaget § 7-1 femte ledd. Et mindretall i utvalget foreslår at det bør lovfestes et krav om at denne dokumentasjonen skal oppbevares i minst fem år. Det argumenteres for at dokumentasjon av interne retningslinjer og kvalitetsstyring blant annet vil være viktig i tilfeller hvor det vurderes ilagt overtredelsesgebyr eller ledelseskarantene.

Revisorforeningen mener at det ikke bør stilles spesifikke krav til oppbevaring av interne retningslinjer. Etter vår oppfatning er historisk dokumentasjon av interne retningslinjer og kvalitetsstyring av svært begrenset interesse.

16.7 Oppdragsdokumentasjon – oppbevaringsmåte

Revisorforeningen støtter utvalgets forslag om ikke spesifikt å regulere hvordan oppdragsdokumentasjonen skal oppbevares. Krav om at revisor må sørge for ordnet og betryggende sikring av oppdragsdokumentasjonen følger av formålet med oppbevaringskravene. Utvalget har heller ikke funnet behov for å videreføre forskriftshjemmelen i revisorloven § 5-5 om at departementet kan gi nærmere regler om oppbevaringsmåten. Et mindretall i utvalget mener at det er behov for å videreføre disse bestemmelsene.

Revisorforeningen mener at det ikke er noe særskilt behov for egen regulering for å sikre betryggende oppbevaring. Det tilsier at det ikke gis slike bestemmelser i loven. Spesielt vil detaljregulering i forskrift være unødvendig og uheldig.

17.1 Aksept og fortsettelsesvurdering. § 9-2

Revisorforeningen støtter utvalgets forslag om å benytte adgangen i direktivet til å unnta revisjon av små foretak fra kravet til særskilt vurdering av kompetanse og kapasitet. Bestemmelsen må ses i sammenheng med lovforslaget § 7-1 tredje ledd bokstav b) og e) om at revisjonsforetakets rutiner for kvalitetsstyring skal sikre nødvendig kompetanse og kapasitet for utførelsen av revisjonsoppdrag. Unntaket ved revisjon av små foretak innebærer ikke at et revisjonsforetak kan påta seg revisjon av små foretak uten å ha nødvendig kompetanse og kapasitet. Et mindretall i utvalget mener, slik vi oppfatter det, at unntaket gjør dette uklart og derfor ikke bør gjennomføres.

Vi mener at unntaket for små foretak bør gjennomføres fordi det innebærer en forsvarlig forenkling ved aksept og fortsettelsesvurderingene for denne gruppen revisjonsklienter, blant annet når det gjelder dokumentasjon av vurderingene. Vi mener at en slik særskilt vurdering på oppdragsnivå ikke nødvendigvis vil tilføre verdi i form av økt revisjonskvalitet. En revisor som påtar seg et revisjonsoppdrag, må ha tilstrekkelig kompetanse og kapasitet tilgjengelig, uavhengig av om en særskilt vurdering dokumenteres på det enkelte oppdrag eller ikke. Den reelle vurderingen av kompetanse og kapasitet gjøres for denne gruppen på foretaksnivå, slik det nå presiseres i lovforslaget § 7-1.

18.1 Oppdrag om revisorbekreftelser. § 9-10 første ledd

Revisorforeningen støtter utvalgets forslag om at oppdrag om revisorbekreftelser skal utføres og dokumenteres i samsvar med god revisjonsskikk. Etter forslaget skal oppdraget utføres med profesjonell skepsis.

Revisorbekreftelser har det til felles at revisor avgir en form for uttalelse som skal bidra til å gi sikkerhet for riktigheten av det forholdet bekreftelsen gjelder, typisk en tallfestet faktabeskrivelse utarbeidet av oppdragsgiveren eller en tredjeperson.

Bekreftelsesoppdragene er for øvrig svært ulike når det gjelder det forholdet som bekreftes, graden av sikkerhet og grunnlaget for revisors uttalelse.

Det er etter vår oppfatning ikke hensiktsmessig å lovfeste mer enn en slik overordnet ramme for utførelsen av bekreftelsesoppdrag. For en del revisorbekreftelser vil kravet om å følge god revisjonsskikk innebære detaljerte krav til oppdragsutførelsen, jf. for eksempel standardene SA 3801 som skal brukes ved bekreftelser etter skattelovgivningen og SA 3802 som skal brukes ved bekreftelser etter selskapslovgivningen.

Et mindretall i utvalget forslår at kravet om god revisjonsskikk skal innebære at revisor skal kommunisere med styret i samsvar med § 9-5. Etter vår vurdering tar ikke dette hensyn til at bekreftelsesoppdrag skiller seg vesentlig fra revisjonsoppdrag. Det etableres ikke nødvendigvis en varig forbindelse til klienten/oppdragsgiveren. Ofte har disse oppdragene i tillegg et spesifikt formål som ikke fordrer eller gjør det naturlig at revisor kommuniserer med styret hos oppdragsgiveren. Det bør derfor etter vårt syn ikke fastsettes lovregler om revisors kommunikasjon med styret ved oppdrag om revisorbekreftelser. Når det er oppdragsgiverens valgte revisor som utfører oppdrag om revisorbekreftelser, vil kravene til kommunikasjon med styret etter lovforslaget § 9-5 gjelder direkte.

Mindretallet foreslår videre at når grunnlaget for revisorbekreftelsen ikke er lov eller forskrift, «skal revisor sørge for en klar forståelse av oppdraget». Vi mener at dette tvert imot vil kunne skape større uklarhet om hvem som har ansvaret for å angi hva som skal bekreftes og med hvilken sikkerhet. Den foreslåtte bestemmelsen kan gi inntrykk av at dette skal være revisors ansvar. Revisor avgir imidlertid sin uttalelse i henhold til et grunnlag fastsatt av andre. Den som ber om revisors uttalelse, må ha ansvaret for å klargjøre formålet. Etter vår oppfatning er det ikke noe grunnlag for mindretallets påstand om at en slik lovfesting «kan hindre at uklarhet om hva som skal bekreftes og grunnlaget for bekreftelsen, svekker tilliten til revisor og revisorrollen».

Revisorforeningen mener ut fra dette at mindretallets forslag til særskilte lovkrav om kommunikasjon med styret og å sørge for en klar forståelse for oppdraget ved utførelse av bekreftelsesoppdrag, ikke bør gjennomføres.

18.2 Uavhengighet ved oppdrag om revisorbekreftelser. § 9-10 annet ledd

Revisorforeningen støtter utvalgets forslag om at kun den overordnede uavhengighetsbestemmelsen i lovforslaget § 8-1 skal gjelde ved oppdrag om revisorbekreftelser. De øvrige uavhengighetsreglene er utarbeidet med sikte på revisjonsoppdrag der revisor har en varig forbindelse til det reviderte foretaket og passer ikke for isolerte bekreftelsesoppdrag. Det er vanlig at foretakets valgte revisor også utfører bekreftelsesoppdrag. I disse tilfellene gjelder alle uavhengighetsreglene.

Vi mener imidlertid at også bestemmelsene i lovforslaget § 8-5 første ledd, første og annet punktum om vurdering av og tiltak for å sikre uavhengighet er en del av de overordnede kravene til uavhengighet i lovforslaget. Det bør derfor presiseres at også disse gjelder.

Revisorforeningen slutter seg til lovforslaget § 9-10 annet ledd med tillegg av følgende presisering (endring i kursiv):

«Kravene til uavhengighet i § 8-1 og § 8-5 første ledd, første og annet punktum gjelder tilsvarende for oppdrag om revisorbekreftelser.»

18.3 Dokumentasjon og organisering av oppdrag om revisorbekreftelser. § 9-10 første ledd

Vi støtter utvalgets forslag om at oppdrag om revisorbekreftelser skal dokumenteres i samsvar med god revisjonsskikk og oppbevares i fem år.

19.1 Revisors erstatningsansvar. § 11-1

I praksis medfører det alminnelige solidaransvaret i erstatningsretten at revisor alene blir holdt erstatningsansvarlig for tap som følge av vesentlig feilinformasjon i reviderte regnskaper. Det har særlig sammenheng med muligheten til å få dekning fra revisors ansvarsforsikring. Den praktiske hovedregelen er at styremedlemmene og daglig leder som har ansvaret for å utarbeide regnskapet ikke holdes erstatningsrettslig ansvarlig.

Solidaransvaret er begrunnet i hensynet til å sikre dekning for skadelidte (reparasjonshensynet). Hver enkelt av flere skadevoldere er nærmere til å bære hele tapet enn en uskyldig skadelidt. Regressreglene regulerer det etterfølgende oppgjøret mellom skadevolderne. Som alminnelig regel er dette godt begrunnet. Prinsippet om fullt

solidaransvar har sin sterkeste begrunnelse i saker om erstatning for personskade. I saker om erstatning for rene formueskader innenfor næringsvirksomhet er det større grunn til å veie reparasjonshensynet mot andre hensyn.

Et mindretall i lovutvalget mener at det i saker om revisoransvar bør legges mer vekt på prevensjonshensynet, som er et annet sentralt hensyn i erstatningsretten. Erstatningsreglene skal gi incentiver til en atferd som gjør at skaden ikke inntreffer. Vi deler vurderingen av at et mer reelt erstatningsansvar vil styrke incentivene for styremedlemmer og daglig leder til å sikre seg at regnskapet er riktig. For å oppnå dette må erstatningsreglene endres slik at både ledelsen og revisor reelt sett risikerer å bli holdt erstatningsansvarlig for vesentlig feilinformasjon i regnskapet. En revisor som på grunn av mangelfull revisjon kan klandres for ikke å ha avdekket og påpekt vesentlige feil i regnskapet skal ha et erstatningsansvar. Samtidig bør også styremedlemmene og daglig leder som er ansvarlig for å ha utarbeidet et regnskap med vesentlig feilinformasjon ha et reelt erstatningsansvar. Erstatningsreglene på dette området bør ikke ensidig bry seg om dekningen for skadelidte etter at skaden har skjedd, men i større grad utformes med tanke på å unngå at skader oppstår.

Revisorforeningen mener at mindretallets forslag om et proporsjonalt ansvar for revisor oppnår dette på en måte som ikke går urimelig ut over den skadelidte. Etter forslaget skal proporsjonalt ansvar kun gjelde i situasjoner hvor revisor har utvist simpel uaktsomhet.

Revisorforeningen mener at ansvaret i saker om erstatning for tap som følge av feil i reviderte regnskaper i dag fordeles på en urimelig måte mellom styremedlemmene og daglig leder som har ansvaret for å utarbeide regnskapet og revisor som har ansvar for å kontrollere regnskapet. Kreditorer og investorer som lider tap vil fortsatt kunne søke erstatning for det fulle tapet med innføring av et proporsjonalt ansvar for revisor, men vil måtte forholde seg til styremedlemmer og daglig leder for deler av tapet i saker der revisor kun har utvist simpel uaktsomhet.

Revisorforeningen mener at en regel om proporsjonalt ansvar for revisor bør innføres i ny revisorlov i samsvar med mindretallets forslag. Vi er enig med mindretallet i at en overgang fra solidaransvar til proporsjonalt ansvar vil bidra til skjerpet aktsomhet for styret og daglig leder i forbindelse med regnskapsavleggelsen.

Revisorforeningen slutter seg til mindretallets vurderinger i utredningen punkt 19.7.4 og de medlemmene i underutvalget som går inn for et proporsjonalt ansvar, jf. underutvalgets rapport punkt 1.5.6. Det vises til mindretallets forslag til § 11-1 i utredningen punkt 26.4.10.

Revisorforeningen foreslår at lovforslaget § 11-1 annet ledd erstattes med følgende annet og tredje ledd:

«For tap som følge av feilinformasjon i et revidert årsregnskap eller konsernregnskap eller i annen revisorbekreftet rapportering hefter revisor og revisjonsselskapet overfor skadelidte bare i henhold til utvist skyld og bidrag til skaden. Denne begrensning gjelder ikke dersom revisor har utvist grov uaktsomhet eller forsett.

Erstatningsansvar etter første ledd kan lempes etter lov om skadeserstatning § 5-2.»

19.2 Ansvarsforsikring

Revisorforeningen støtter forslaget om ikke å stille krav i loven om at revisor skal stille sikkerhet for mulig erstatningsansvar.

Revisor plikter i dag å stille nødvendig sikkerhet for mulig erstatningsansvar. Under gjeldende regelverk er det valgfritt for revisor å tegne ansvarsforsikring. Utvalget foreslår at det ikke videreføres noen lovbestemt plikt for revisor om å stille sikkerhet for mulig erstatningsansvar, verken i form av ansvarsforsikring eller garantistillelse. Revisjonsdirektivet inneholder ikke krav om sikkerhetsstillelse for revisor. Det finnes heller ikke slike lovkrav i de fleste EØS-landene. Lovkrav om å stille sikkerhet er i første rekke relevant for regulerte foretak som oppbevarer kunders midler som en del av sin virksomhet.

Vi er uenig med mindretallet i utvalget som argumenterer i retning av at ansvarsforsikring styrker revisors egeninteresse i å gjennomføre en god revisjon. Dette insentivet vil tvert imot kunne bli sterkere uten lovkrav om å stille ansvarsforsikring.

20.2 Kvalitetskontroll. § 13-1

Revisorforeningen støtter utvalgets forslag til lovregler om kvalitetskontroll som er i samsvar med revisjonsdirektivet og som legger til rette for å gjennomføre kvalitetskontrollen på samme måte som i dag.

Etter lovforslaget skal kvalitetskontrollen være forholdsmessig og ta hensyn til omfanget og kompleksiteten av revisors virksomhet. Vi støtter at dette prinsippet lovfestes i tråd med revisjonsdirektivet.

21 Reaksjoner. § 14-1 til § 14-9

Utvalget foreslår i samsvar med revisjonsdirektivet at Finanstilsynet gis nye sanksjonsmuligheter mot revisorer, inkludert overtredelsesgebyr og ledelseskarantene. Strafferammene differensieres i større grad ut fra alvorlighetsgrad. Revisorforeningen mener at utvalget har funnet en rimelig balanse mellom hensynet til avskrekkende reaksjoner og et sanksjonsnivå som er rimelig ut fra hvor alvorlige overtredelsene er.

Maksimalt overtredelsesgebyr bør settes på et rimelig nivå ut fra norske forhold og hvor alvorlige overtredelser det her er snakk om. Vi mener at utvalgets forslag om en maksgrænse på 1 million kroner er høy, men akseptabel.

Vi er enig i at overtredelsesgebyr bare bør kunne benyttes mot revisjonsforetak som bryter reglene, ikke mot den enkelte oppdragsansvarlige revisor. Tilbakekall av revisorgodkjenningen og eventuelt ledelseskarantene er mer passende reaksjoner mot oppdragsansvarlige revisorer.

Vi støtter utvalgets forslag om at overtredelsesgebyr, ledelseskarantene og midlertidig forbud mot å undertegne revisjonsberetninger forbeholdes grove overtredelser.

Vi mener det er viktig å gjennomføre differensieringen av straffebestemmelsen som er foreslått av lovutvalget. Etter forslaget straffes en revisor som avgir uriktig revisjonsberetning med fengsel i inntil ett år. Brudd på blant annet uavhengighetsreglene

eller god revisjonsskikk straffes med bøter. Etter forslaget straffes forsettlig eller grovt uaktsom overtredelse. Sempel uaktsomhet straffes ikke.

22.3 Forbud mot å utføre visse tjenester for foretak av allmenn interesse. § 12-4

Adgang til å yte skattetjenester

Revisorforeningen støtter utvalgets forslag om å benytte adgangen til å gjøre unntak fra forbudet i revisjonsforordningen artikkel 5 mot å yte skattetjenester til en revisjonsklient som er et foretak av allmenn interesse. Unntaket vil også omfatte et stort antall datterforetak av EØS-baserte foretak av allmenn interesse. Forutsetningen er uansett at skattetjenestene ikke leveres i strid med de alminnelige kravene til uavhengighet. I tillegg gjelder vilkår i revisjonsforordningen om at tjenestene må være uten eller ha ubetydelig innvirkning på regnskapet. Revisjonsutvalget må utarbeide retningslinjer og godkjenne alle tjenester som leveres. I henhold til fortalen til revisjonsforordningen punkt ni, vil aggressiv skatteplanlegging alltid være forbudt også om unntaket benyttes.

Et mindretall i utvalget mener at det ikke bør gjøres unntak fra forbudet mot å yte skatterådgivning fordi det reiser særlige spørsmål knyttet til revisors uavhengighet. Dette stiller vi oss helt uforstående til.

Den særegne ordningen vi har i Norge med at revisor attesterer selskapenes skatterapportering, er en svært viktig kvalitetssikring både for selskapene og for skattemyndighetene. I den forbindelse er det behov for at revisor kan gi råd og veiledning. Revisor vil uansett ikke kunne yte skatteråd som er egnet til å svekke tilliten til revisors uavhengighet, jf. lovforslaget § 8-1.

Et eventuelt forbud vil ramme et betydelig antall foretak i norsk næringsliv som har stor nytte av å kunne konsultere med revisor om skattespørsmål. Forbudet i revisjonsforordningen gjelder ikke bare for foretak av allmenn interesse. Det gjelder også for norske datterforetak av EØS-baserte foretak av allmenn interesse. Utvalget anslår at dette omfatter et sted mellom 4 000 og 10 000 norske foretak (utredningen punkt 24.2.9). Etter Revisorforeningens oppfatning vil et forbud mot å yte skatterådgivning til denne gruppen foretak, medføre en betydelig merkostnad for næringslivet.

Mindretallet mener at det kan skilles mellom ulovlig skatterådgivning og lovlig skatteveiledning fra revisor. Etter vår vurdering vil det i praksis ikke være mulig å skille mellom hva som er ulovlig rådgivning og hva som i tilfelle skulle være lovlig veiledning.

Mindretallet argumenterer for at reguleringen i andre nordiske land ikke er avgjørende i vurderingen. Vi er uenig i dette. Revisorforeningen ser ingen argumenter for at Norge skal være i en særstilling sammenlignet med våre naboland på dette området.

Revisorforeningen mener derfor at det er viktig å gjennomføre utvalgets forslag om å tillate skattetjenester, inkludert skatterådgivning. Nyttan av dette både for norsk næringsliv og skattemyndighetene er betydelig.

23.2 Revisjonsoppdragets varighet – firmarotasjon. Allmennaksjeloven § 7-2, finansforetaksloven § 8-17

Revisorforeningen støtter utvalgets forslag om å benytte adgangen i revisjonsforordningen til å utvide perioden for revisjonsoppdragets varighet fra ti til tyve år hvis det gjennomføres en anbudsprosess. Dette ivaretar på en balansert måte hensynet til foretakenes frie revisorvalg og tilsvarer løsningen som er valgt i et flertall av landene i EU.

23.5 Ikrafttredelse av revisjonsforordningen i Norge. § 16-1

Revisorforeningen støtter utvalgets forslag om at tidspunktet for ikrafttredelse bør settes minst ett år etter at bestemmelsen om ikrafttredelsestidspunktet vedtas. Blant annet bør foretak av allmenn interesse gis rimelig tid til å innrette seg i samsvar med bestemmelsene om firmarotasjon etter at loven vedtas.

Vennlig hilsen

Den norske Revisorforening



Per Hanstad

Adm. direktør



Harald Brandsås

Fagdirektør

Vedlegg

Revisorforeningens forslag til endringer i lovforslaget i NOU 2017: 15

Endringer er merket med kursivert og overstrøket tekst.

§ 1-2 fjerde ledd:

Med «revisorbekreftelse» menes bekreftelse eller tilsvarende uttalelse avgitt av et revisjonsselskap eller en statsautorisert revisor i henhold til

- a) lov eller forskrift
- b) krav fra offentlig myndighet
- c) avtale og uttalelsen er ment til bruk overfor andre enn oppdragsgiveren
- d) ~~avtale når uttalelsen kun er ment til bruk for oppdragsgiveren og det ikke fremkommer av uttalelsen at revisorloven ikke gjelder for oppdraget~~

§ 3-3 tredje ledd

Statsautorisert revisor skal ha bestått en eksamen som prøver revisors evne til å anvende teoretisk kunnskap *i finansregnskap, revisjon, verdsettelse og analyse, skatte- og avgiftsrett og foretaksrett (jf. § 3-2 tredje ledd)* i praksis og dokumenterer at vedkommende er egnet til å ha ansvar for oppdrag om lovfestet revisjon. For å ta eksamen, må utdanning etter § 3-2 og minst to år av den praktiske opplæringen være gjennomført.»

§ 4-1 første ledd bokstav b)

«b) Et flertall av både medlemmene og varamedlemmene i styret er revisorer som er godkjent etter denne lov eller av myndighetene i et annet EØS-land *eller et land Norge har inngått avtale om gjensidig godkjenning av revisorer med.*»

§ 7-1 fjerde ledd:

Revisjonsselskap skal ha retningslinjer for fastsettelse av lønn, annen godtgjørelse og overskuddsdeling som er tilstrekkelige til å sikre kvalitet ved utførelsen av lovfestet revisjon. Honorar fra *det reviderte foretaket for andre tjenester enn revisjon*, skal ikke gi grunnlag for fastsettelse av vederlaget til noen som deltar i eller kan påvirke utfallet av revisjonen.

§ 8-1 første ledd første punktum:

«Revisor skal ikke utføre lovfestet revisjon hvis det, *etter å ha iverksatt tiltak som nevnt i § 8-5 første ledd*, foreligger en tilknytning mellom revisor og den reviderte som utgjør en risiko for egenkontroll, egeninteresse, partiskhet, fortrolighet eller press som er egnet til å svekke tilliten til revisors uavhengighet.»

§ 9-10 annet ledd:

Kravene til uavhengighet i § 8-1 og § 8-5 første ledd, første og annet punktum gjelder tilsvarende for oppdrag om revisorbekreftelser.

§ 11-1 annet ledd og nytt tredje ledd:

For tap som følge av feilinformasjon i et revidert årsregnskap eller konsernregnskap eller i annen revisorbekreftet rapportering hefter revisor og revisjonsselskapet overfor skadelidte bare i henhold til utvist skyld og bidrag til skaden. Denne begrensning gjelder ikke dersom revisor har utvist grov uaktsomhet eller forsett. Erstatningsansvar etter første ledd kan lempes når retten under hensyn til skadens størrelse, den ansvarliges økonomiske bæreevne, foreliggende forsikringer og forsikringsmuligheter, skyldforhold, ansvarsfordelingen mellom revisor og den revidertes organer og forholdene ellers finner at ansvaret virker urimelig tyngende for den ansvarlige. Det samme gjelder når det i særlige tilfeller er rimelig at den skadelidte helt eller delvis bærer skaden.

Erstatningsansvar etter første ledd kan lempes etter lov om skadeserstatning § 5-2.

§ 16-2:

1. Person som ved lovens ikrafttredelse er godkjent som registrert revisor, *beholder godkjenningen. § 3-7 første ledd gjelder tilsvarende for tittelen registrert revisor. Bestemmelser i loven som gjelder for statsautorisert revisor, gjelder på samme måte for registrert revisor.*
2. Finanstilsynet gir godkjenning som *registrert revisor* til person som før 1. juli 2019 har fullført utdanning som nevnt i lov 15. januar 1999 nr. 2 om revisjon og revisorer (revisorloven) § 3-2 første ledd og påbegynt praktisk opplæring som nevnt i § 3-3, hvis vedkommende senest 1. januar 2024 har søkt om godkjenning og oppfyller kravene i § 3-3 til § 3-4.
3. [uendret]
4. *Finanstilsynet gir godkjenning som statsautorisert revisor til registrert revisor som består en særskilt eksamen. Finanstilsynet oppnevner et eksamensutvalg som utarbeider eksamensoppgave og eksamensinstruks. Finanstilsynet kan i forskrift gi nærmere regler om eksamen og eksamensutvalget. Eksamen avholdes årlig inntil et tidspunkt fastsatt av departementet.*

Finanstilsynsloven § 1 nr. 17:

17. *revisorer og revisjonsselskaper som er godkjent etter revisorloven, statsautoriserte revisorer, revisjonsselskaper og utenlandske revisjonsforetak som nevnt i revisorloven § 12-6*

Verdipapirforskriften § 13-6 annet punktum:

Ved tilsynet med ~~revisjonsselskaper og statsautoriserte revisorer~~ *revisjonsforetak* som reviderer foretak av allmenn interesse, kan Finanstilsynet kreve opplysninger som nevnt i verdipapirhandelloven § 15-2 sjuende ledd fra utstederens datterselskap og nærstående tredjeparter.