

NOU

Norges offentlige utredninger **2017:15**

Revisorloven

Forslag til ny lov om revisjon og revisorer

Norges offentlige utredninger 2017

Seriens redaksjon:
Departementenes sikkerhets- og serviceorganisasjon
Informasjonsforvaltning

1. Markeder for finansielle instrumenter
Finansdepartementet
2. Integrasjon og tillit
Justis- og beredskapsdepartementet
3. Folketrygdens ytelser til etterlatte
Arbeids- og sosialdepartementet
4. Delingsøkonomien
Finansdepartementet
5. En påtalemyndighet for fremtiden
Justis- og beredskapsdepartementet
6. Offentlig støtte til barnefamiliene
Barne- og likestillingsdepartementet
7. Det norske mediemangfoldet
Kulturdepartementet
8. Særdomstoler på nye områder?
*Justis- og beredskapsdepartementet og
Barne- og likestillingsdepartementet*
9. Politi og bevæpning
Justis- og beredskapsdepartementet
10. Grunnlaget for inntektsoppgjørene 2017
Arbeids- og sosialdepartementet
11. Bedre bistand. Bedre beredskap
Justis- og beredskapsdepartementet
12. Svikt og svik
Barne- og likestillingsdepartementet
13. Ny sentralbanklov. Organisering av Norges Bank
og Statens pensjonsfond utland
Finansdepartementet
14. Nye regler om markedsmissbruk
– sanksjoner og straff
Finansdepartementet
15. Revisorloven
Finansdepartementet

NOU

Norges offentlige utredninger **2017: 15**

Revisorloven

Forslag til ny lov om revisjon og revisorer

Utredning fra et utvalg oppnevnt ved kongelig resolusjon 2. oktober 2015.
Avgitt til Finansdepartementet 29. juni 2017.

ISSN 0333-2306
ISBN 978-82-583-1341-7

07 PrintMedia AS

Til Finansdepartementet

Revisor- og regnskapsførerlovutvalget ble oppnevnt ved kongelig resolusjon 2. oktober 2015. Utvalget skal foreta en bred og helhetlig gjennomgang av det norske revisjons- og revisorregelverket og utrede og komme med forslag til ny lov om revisjon- og revisorer.

Utvalget skal foreta en overordnet vurdering av forholdet mellom revisor- og regnskapsførerprofesjonen, der deres roller, funksjon og grensesnitt klargjøres. På bakgrunn av utvalgets vurderinger skal utvalget foreta en helhetlig gjennomgang av regnskapsførerloven med sikte på å vurdere behov for samordning av regler i revisor- og regnskapsførerloven, og skal videre vurdere om det er hensiktsmessig å integrere de to lovene i én felles lov.

Utvalget legger med dette frem sin utredning om ny lov om revisjon og revisorer (revisorloven) og sin vurdering av forholdet mellom revisor- og regnskapsførerprofesjonen.

Oslo, 29. juni 2017

Johan Giertsen,
leder

Morten Bamle

Kjersti Elvestad

Per Hanstad

Marianne Irgens

Hege Skogland Mogleiv

Hanne Opsahl

Monica Sivertsen

Odd Kristian Stavaas

Iman Winkelman

Unn Helen Aarvold

Eyvinn Helgevold

Espen Knudsen

Jan Terje Kaaby

Cathrine Sannes

Innhold

1	Utredningens hovedinnhold	13	3	Forholdet mellom revisor- og regnskapsførerprofesjonen	31
1.1	Tillit til regnskapsinformasjon – europeisk rettsharmoni	13	3.1	Profesjonenes roller og oppgaver	31
1.2	Midler for å realisere formålet	13	3.2	Felles lovgivning?	33
1.3	Forholdet mellom revisor- og regnskapsførerprofesjonen – fortsatt ulike lover	16	3.3	Samordning av bestemmelser	33
1.4	Oppnevning	17	4	Lovens virkeområde	35
1.5	Mandat	17	4.1	Lovbestemt og frivillig revisjon	35
1.6	Utvalgets arbeid	19	4.1.1	Gjeldende rett	35
2	Bakgrunn – forslag til regulering av revisjon og revisorer	20	4.1.2	EØS-rett	35
2.1	Utvikling i reguleringen av revisjon og revisorer i Norge	20	4.1.3	Danmark og Sverige	35
2.2	Utvikling i reguleringen av revisjon og revisorer i EU/EØS ...	20	4.1.4	Utvalgets vurdering	36
2.3	Ny EU-lovgivning om revisjon og revisorer	21	4.2	Revisorbekreftelser – særattestasjoner	36
2.3.1	Reguleringspakken «EU-reform av revisjonsmarkedet»	21	4.2.1	Gjeldende rett	36
2.3.2	Gjennomføring i EØS-avtalen	22	4.2.2	EØS-rett	37
2.3.3	Gjennomføring av revisjonsdirektivet i norsk rett	22	4.2.3	Danmark og Sverige	38
2.3.4	Gjennomføring av revisjonsforordningen i norsk rett	23	4.2.4	Utvalgets vurdering	38
2.3.5	Europeisk harmonisering og særnorske regler på revisjonsområdet	23	4.3	Lovens geografiske virkeområde ..	40
2.4	Utviklingen i revisorbransjen og revisorprofesjonen siden revisorloven av 1999	24	4.3.1	Gjeldende rett	40
2.4.1	Vekst	24	4.3.2	Sverige	40
2.4.2	Bransjestruktur	24	4.3.3	Utvalgets vurdering	40
2.4.3	Regulering og tilsyn	24	4.4	Lovens anvendelse på Svalbard	41
2.4.4	Bortfall av revisjonsplikt for små aksjeselskaper	25	4.4.1	Gjeldende rett	41
2.4.5	Rådgivningsvirksomhet	26	4.4.2	Utvalgets vurdering	41
2.4.6	Teknologisk utvikling	26	5	Revisjonsplikt	42
2.5	Revisorrollen	27	5.1	Utvalget har ikke utredet revisjonsplikt for små foretak	42
2.5.1	Revisjon av årsregnskapet	27	5.2	Samordning av grenser for revisjonsplikt	42
2.5.2	Revisor som representant for eierne og revisors samfunnsrolle ..	27	5.2.1	Gjeldende rett og forslagene til aksjelovutvalget og stiftelseslovutvalget	42
2.5.3	Allmennhetens tillitsperson	28	5.2.2	EØS-rett	44
2.5.4	Revisors rolle i bekjempelse av økonomisk kriminalitet	28	5.2.3	Revisjonsplikt i andre land	44
2.5.5	Avtaleforholdet mellom revisor og revisjonskunden	29	5.2.4	Utvalgets vurderinger	44
2.5.6	Særmerknad fra medlemmene Bamle og Sivertsen	29	5.2.5	Forslag fra medlemmene Opsahl og Winkelmann	47
			6	Godkjenning av revisorer	48
			6.1	Utdanningskrav og kategorier av godkjente revisorer	48
			6.1.1	Gjeldende rett	48
			6.1.2	EØS-rett	48
			6.1.3	Danmark og Sverige	49
			6.1.4	Utvalgets vurdering	50
			6.2	Praksiskrav	54
			6.2.1	Gjeldende rett	54
			6.2.2	EØS-rett	54
			6.2.3	Danmark og Sverige	55
			6.2.4	Utvalgets vurdering	55

6.2.5	Forslag fra medlemmene Bamle, Sivertsen og Aarvold – praksis fra finansiell revisjon i kommunale revisjonsenheter	59	7.3.4	Utvalgets vurderinger	73
6.3	Vilkår om å være skikket mv.	60	7.4	Plikt til å drive revisjonsvirksomhet i revisjonsselskap	73
6.3.1	Gjeldende rett	60	7.4.1	Gjeldende rett	73
6.3.2	EØS-rett	60	7.4.2	EØS-rett	73
6.3.3	Danmark og Sverige	60	7.4.3	Danmark og Sverige	73
6.3.4	Utvalgets vurdering	61	7.4.4	Utvalgets vurderinger	73
6.4	Overgangsordning for registrerte revisorer	63	7.5	Adgang for revisjonsselskaper med godkjenning fra andre EØS-land til å utføre lovfestet revisjon i Norge	74
6.4.1	Danmark	63	7.5.1	Gjeldende rett	74
6.4.2	Utvalgets vurdering	63	7.5.2	EØS-rett	74
6.5	Revisortitler	63	7.5.3	Utvalgets vurderinger	75
6.5.1	Gjeldende rett	63	8	Registrering av revisorer og revisjonsselskaper	76
6.5.2	EØS-rett	64	8.1	Foretaksregistrering – revisjonsforetak	76
6.5.3	Danmark og Sverige	64	8.1.1	Gjeldende rett	76
6.5.4	Utvalgets vurdering	64	8.1.2	EØS-rett	76
6.6	Godkjenning av revisorer med godkjenning fra andre EØS-land eller Sveits	65	8.1.3	Danmark og Sverige	76
6.6.1	Gjeldende rett	65	8.1.4	Utvalgets vurderinger	76
6.6.2	EØS-rett	66	8.2	Offentlig revisorregister	76
6.6.3	Utvalgets vurdering	67	8.2.1	Gjeldende rett	76
6.7	Godkjenning av revisorer fra land utenfor EØS og Sveits	68	8.2.2	EØS-rett	77
6.7.1	Gjeldende rett	68	8.2.3	Danmark og Sverige	77
6.7.2	EØS-rett	68	8.2.4	Utvalgets vurderinger	77
6.7.3	Utvalgets vurdering	68	8.3	Hvem skal registreres	77
6.8	Deponering av godkjenningen – ny godkjenning av revisor som har sagt fra seg revisor-godkjenningen	69	8.3.1	Gjeldende rett	77
6.8.1	Gjeldende rett	69	8.3.2	EØS-rett	77
6.8.2	EØS-rett	69	8.3.3	Danmark og Sverige	77
6.8.3	Danmark	69	8.3.4	Utvalgets vurderinger	77
6.8.4	Utvalgets vurdering	69	8.4	Hvilke opplysninger skal registreres	78
7	Godkjenning av revisjonsselskaper mv.	70	8.4.1	Gjeldende rett	78
7.1	Krav til selskapsform	70	8.4.2	EØS-rett	78
7.1.1	Gjeldende rett	70	8.4.3	Danmark og Sverige	79
7.1.2	EØS-rett	70	8.4.4	Utvalgets vurderinger	79
7.1.3	Danmark og Sverige	70	8.5	Oppdatering og sletting av opplysninger	80
7.1.4	Utvalgets vurderinger	70	8.5.1	Gjeldende rett	80
7.2	Styresammensetning og stemmeflertall i revisjonsselskap ..	71	8.5.2	EØS-rett	80
7.2.1	Gjeldende rett	71	8.5.3	Danmark og Sverige	80
7.2.2	EØS-rett	71	8.5.4	Utvalgets vurderinger	80
7.2.3	Danmark og Sverige	71	9	Etterutdanning og andre løpende krav til godkjente revisorer	81
7.2.4	Utvalgets vurderinger	72	9.1	Etterutdanning	81
7.3	Økonomi	72	9.1.1	Gjeldende rett	81
7.3.1	Gjeldende rett	72	9.1.2	EØS-rett	81
7.3.2	EØS-rett	72	9.1.3	Regler i andre land	82
7.3.3	Danmark og Sverige	73	9.1.4	Utvalgets vurdering	84
			9.2	Ansvarlig revisor	86

9.2.1	Gjeldende rett	86	12.2.5	Forslag fra medlemmene Opsahl og Winkelmann	116
9.2.2	EØS-rett	87	12.3	Opplysningsplikt	116
9.2.3	Danmark og Sverige	87	12.3.1	Gjeldende rett	116
9.2.4	Utvalgets vurdering	87	12.3.2	EØS-rett	117
9.3	Bosted og fast kontorsted	88	12.3.3	Danmark og Sverige	118
9.3.1	Gjeldende rett	88	12.3.4	Utvalgets vurderinger	118
9.3.2	EØS-rett	88			
9.3.3	Danmark og Sverige	88	13	Revisjonens omfang og	
9.3.4	Utvalgets vurdering	88		utførelse	121
10	Organisering av virksomheten	89	13.1	Formålet med lovfestet revisjon ...	121
10.1	Organisering og kvalitetsstyring ..	89	13.1.1	Gjeldende rett	121
10.1.1	Gjeldende rett	89	13.1.2	EØS-rett	121
10.1.2	EØS-rett	89	13.1.3	Danmark og Sverige	121
10.1.3	Danmark og Sverige	91	13.1.4	Utvalgets vurderinger	121
10.1.4	Utvalgets vurdering	91	13.2	Revisors plikter ved utførelse av	
10.2	Risikostyring	92		lovfestet revisjon	122
10.2.1	Gjeldende rett	92	13.2.1	Gjeldende rett	122
10.2.2	EØS-rett	93	13.2.2	EØS-rett	123
10.2.3	Danmark og Sverige	93	13.2.3	Danmark og Sverige	123
10.2.4	Utvalgets vurdering	93	13.2.4	Utvalgets vurderinger	124
10.3	Dokumentasjon på foretaksnivå ...	94	13.3	Revisjonsutførelsen	125
10.3.1	Gjeldende rett	94	13.3.1	Gjeldende rett	125
10.3.2	EØS-rett	94	13.3.2	EØS-rett	125
10.3.3	Danmark og Sverige	95	13.3.3	Danmark og Sverige	126
10.3.4	Utvalgets vurderinger	96	13.3.4	Utvalgets vurderinger	126
			13.4	Oppdragsansvarlig revisor	132
11	Uavhengighet og objektivitet	98	13.4.1	Gjeldende rett	132
11.1	Objektivitet – allmennhetens		13.4.2	EØS-rett	132
	tillitsperson	98	13.4.3	Danmark og Sverige	133
11.1.1	Gjeldende rett	98	13.4.4	Utvalgets vurderinger	134
11.1.2	EØS-rett	98	13.5	Særlige forhold ved revisjon av	
11.1.3	Danmark og Sverige	98		konsernregnskap	135
11.1.4	Utvalgets vurderinger	98	13.5.1	Gjeldende rett	135
11.2	Uavhengighet	98	13.5.2	EØS-rett	136
11.2.1	Gjeldende rett	98	13.5.3	Danmark og Sverige	136
11.2.2	EØS-rett	100	13.5.4	Utvalgets vurderinger	137
11.2.3	Danmark og Sverige	101	13.6	Den revidertes plikt til å legge til	
11.2.4	Utvalgets vurderinger	101		rette for revisjonen	138
11.2.5	Forslag fra medlemmene Elvestad og Irgens	104	13.6.1	Gjeldende rett	138
			13.6.2	EØS-rett	138
			13.6.3	Danmark og Sverige	138
			13.6.4	Utvalgets vurderinger	138
12	Revisors taushetsplikt og				
	opplysningsplikt	106	14	God revisjonsskikk og	
12.1	Taushetsplikt og behandling av			anvendelse av revisjons-	
	taushetsbelagte opplysninger	106		standarder	140
12.1.1	Gjeldende rett	106	14.1	God revisjonsskikk	140
12.1.2	EØS-rett	108	14.1.1	Gjeldende rett	140
12.1.3	Danmark og Sverige	108	14.1.2	EØS-rett	143
12.1.4	Utvalgets vurdering	109	14.1.3	Danmark og Sverige	143
12.2	Unntak fra taushetsplikten	111	14.1.4	Utvalgets vurderinger	143
12.2.1	Gjeldende rett	111	14.2	EU-vedtak om bruk av	
12.2.2	EØS-rett	112		internasjonale revisjons-	
12.2.3	Danmark og Sverige	112		standarder	144
12.2.4	Utvalgets vurderinger	113			

14.2.1	Gjeldende rett	144	15.6.6	Forslag fra medlemmene Bamle, Sivertsen og Aarvold – merknad i revisjonsberetningen dersom pliktig møte med revisor ikke er holdt	161
14.2.2	EØS-rett	144			
14.2.3	Utvalgets vurderinger	144			
14.3	Forholdsmessig bruk	144			
14.3.1	EØS-rett	144			
14.3.2	Danmark og Sverige	145			
14.3.3	Utvalgets vurderinger	145	16	Dokumentasjon av revisjonsoppdrag	162
15	Revisors rapportering	146	16.1	Innledning	162
15.1	Rapporteringsplikter som er utredet	146	16.2	Oppdragsdokumentasjon	162
15.2	Revisjonsberetningen	146	16.2.1	Gjeldende rett	162
15.2.1	Gjeldende rett	146	16.2.2	EØS-rett	162
15.2.2	EØS-rett	147	16.2.3	Danmark og Sverige	163
15.2.3	Danmark og Sverige	149	16.2.4	Utvalgets vurderinger	164
15.2.4	Utvalgets vurdering	149	16.3	Forslag fra mindretall	168
15.3	Kommunikasjon med styret og ledelsen	155	16.3.1	Forslag fra medlemmene Bamle og Sivertsen – overskrift	168
15.3.1	Gjeldende rett	155	16.3.2	Forslag fra medlemmene Bamle, Elvestad, Irgens og Sivertsen – misligheter og feil	168
15.3.2	EØS-rett	156	16.3.3	Forslag fra medlemmene Bamle, Sivertsen og Aarvold – rådgivning og andre tjenester	168
15.3.3	Danmark og Sverige	156	16.3.4	Forslag fra medlemmene Bamle og Sivertsen – interne retningslinjer og rutiner	168
15.3.4	Utvalgets vurdering	156	16.3.5	Forslag fra medlemmene Bamle, Elvestad og Sivertsen – oppbevaringstid	168
15.4	Årlig møte med revisor	158	16.3.6	Forslag fra medlemmene Bamle, Sivertsen og Aarvold – oppbevaringsmåte	170
15.4.1	Gjeldende rett	158	16.3.7	Forslag fra medlemmene Aarvold, Bamle og Sivertsen – forskriftshjemmel	170
15.4.2	EØS-rett	158			
15.4.3	Danmark og Sverige	158	17	Aksept- og fortsettelsesvurdering, fratreden og overføring av revisjonsoppdrag	171
15.4.4	Utvalgets vurdering	158	17.1	Aksept- og fortsettelsesvurdering	171
15.5	Rapportering til skattemyndighetene om skattemeldingen	158	17.1.1	Gjeldende rett	171
15.5.1	Gjeldende rett	158	17.1.2	EØS-rett	171
15.5.2	EØS-rett	159	17.1.3	Danmark og Sverige	172
15.5.3	Danmark og Sverige	159	17.1.4	Utvalgets vurdering	172
15.5.4	Utvalgets vurdering	159	17.1.5	Forslag fra medlemmet Elvestad ..	173
15.6	Forslag fra mindretall	159	17.2	Revisors rett og plikt til å si fra seg revisjonsoppdrag	174
15.6.1	Forslag fra medlemmene Bamle, Elvestad, Irgens, Sivertsen og Aarvold – nummerert rapportering til styret	159	17.2.1	Gjeldende rett	174
15.6.2	Forslag fra medlemmene Bamle og Sivertsen – begrunnelse for manglende underskrift	159	17.2.2	EØS-rett	174
15.6.3	Forslag fra medlemmene Bamle, Sivertsen og Winkelman – tidspunkt for avgivelse av revisjonsberetning	160	17.2.3	Danmark og Sverige	175
15.6.4	Forslag fra medlemmene Bamle, Sivertsen og Winkelman – uttalelse i revisjonsberetningen om registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger	160	17.2.4	Utvalgets vurdering	175
15.6.5	Forslag fra medlemmene Bamle og Sivertsen – omtale av misligheter og feil i revisjonsberetningen	161	17.3	Revisjonsoppdragets varighet og opphør. Kontraktsrettslige forhold	176

17.3.1	Gjeldende rett	176	19.7.2	Utvalgets vurderinger – sikkerhetsstillelse	192
17.3.2	EØS-rett	177	19.7.3	Utvalgets vurderinger – årsberetningen	192
17.3.3	Danmark og Sverige	177	19.7.4	Forslag fra medlemmene Bamle, Hanstad og Aarvold – proporsjonalt ansvar	192
17.3.4	Utvalgets vurdering	177	19.7.5	Forslag fra medlemmet Sivertsen – tvungen ansvarsforsikring	193
17.4	Overføring av revisjonsoppdrag ...	178			
17.4.1	Gjeldende rett	178			
17.4.2	EØS-rett	178			
17.4.3	Danmark og Sverige	178			
17.4.4	Utvalgets vurdering	178			
18	Revisors plikter ved revisor- bekreftelser	180	20	Tilsyn	195
18.1	Krav til utførelsen av oppdrag om revisorbekreftelser	180	20.1	Offentlig tilsyn med revisorer og revisjonsselskaper	195
18.1.1	Gjeldende rett	180	20.1.1	Gjeldende rett	195
18.1.2	EØS-rett	181	20.1.2	EØS-rett	196
18.1.3	Danmark og Sverige	181	20.1.3	Danmark og Sverige	198
18.1.4	Utvalgets vurderinger	181	20.1.4	Utvalgets vurderinger	199
18.1.5	Forslag fra medlemmene Elvestad og Irgens – god revisjonsskikk for revisorbekreftelser	182	20.2	Kvalitetskontroll	200
18.2	Uavhengighet ved oppdrag om revisorbekreftelser	182	20.2.1	Gjeldende rett	200
18.2.1	Gjeldende rett	182	20.2.2	EØS-rett	201
18.2.2	EØS-rett	182	20.2.3	Danmark og Sverige	202
18.2.3	Danmark og Sverige	182	20.2.4	Utvalgets vurdering	203
18.2.4	Utvalgets vurdering	183	20.3	Varslere	204
18.3	Dokumentasjon og organisering av oppdrag om revisorbekreftelser	183	20.3.1	Gjeldende rett	204
18.3.1	Gjeldende rett	183	20.3.2	EØS-rett	204
18.3.2	EØS-rett	183	20.3.3	Danmark og Sverige	204
18.3.3	Danmark og Sverige	183	20.3.4	Utvalgets vurdering	205
18.3.4	Utvalgets vurdering	184	20.4	Tilsyn med revisorer og revisjonsselskaper fra EØS-land	206
19	Revisors erstatningsansvar	185	20.4.1	Gjeldende rett	206
19.1	Gjeldende rett	185	20.4.2	EØS-rett	206
19.2	EU-rekommandasjonen	186	20.4.3	Danmark og Sverige	206
19.3	Revisor- og regnskapsfører- lovutvalgets mandat. Under- utvalget	186	20.4.4	Utvalgets vurderinger	206
19.4	Underutvalgets utredning – erstatning	186	20.5	Tilsyn med revisjonsforetak fra land utenfor EØS som reviderer foretak notert på regulert marked i Norge	206
19.4.1	Innledning	186	20.5.1	Gjeldende rett	206
19.4.2	Proporsjonalt ansvar?	187	20.5.2	EØS-rett	207
19.4.3	Det subsidiære utmålings- alternativet	188	20.5.3	Danmark og Sverige	207
19.4.4	Tilføyelse i lempingsregelen	189	20.5.4	Utvalgets vurderinger	207
19.5	Underutvalgets utredning – sikkerhetsstillelse	190	20.6	Tilsyn med foretak av allmenn interesse	208
19.6	Underutvalgets utredning – årsberetningen	191	20.6.1	Gjeldende rett	208
19.7	Revisor- og regnskapsfører- lovutvalgets vurdering	191	20.6.2	EØS-rett	209
19.7.1	Utvalgets vurderinger – erstatning	191	20.6.3	Danmark og Sverige	210
			20.6.4	Utvalgets vurderinger	210
			20.7	Samarbeid med tilsyns- myndigheter og organisasjoner i og utenfor EØS	213
			20.7.1	Gjeldende rett	213
			20.7.2	EØS-rett	213
			20.7.3	Utvalgets vurderinger	215
			21	Reaksjoner	216

21.1	Innledning	216	22.2.4	Utvalgets vurdering	234
21.2	Tilbakekall, suspensjon og andre tilsynsmessige tiltak	217	22.3	Forbud mot å utføre visse tjenester	234
21.2.1	Gjeldende rett	217	22.3.1	Gjeldende rett	234
21.2.2	EØS-rett	217	22.3.2	EØS-rett	235
21.2.3	Danmark og Sverige	218	22.3.3	Regler i andre land	236
21.2.4	Utvalgets vurderinger	218	22.3.4	Utvalgets vurdering	236
21.3	Overtredelsesgebyr, ledelses- karantene og forbud mot å avgi revisjonsberetning	219	22.4	Oppbevaringstid	238
21.3.1	Gjeldende rett	219	22.4.1	Gjeldende rett	238
21.3.2	EØS-rett	220	22.4.2	EØS-rett	238
21.3.3	Danmark og Sverige	221	22.4.3	Utvalgets vurderinger	239
21.3.4	Utvalgets vurderinger	221	22.5	Forslag fra mindretall	239
21.4	Tiltak og sanksjoner mot foretak av allmenn interesse	223	22.5.1	Forslag fra medlemmet Elvestad – skatterådgivning	239
21.4.1	Gjeldende rett	223	22.5.2	Forslag fra medlemmene Elvestad og Irgens – verdsettingstjenester	240
21.4.2	EØS-rett	223			
21.4.3	Danmark og Sverige	224	23	Særlige krav ved revisjon av foretak av allmenn interesse – plikter for det reviderte foretaket	241
21.4.4	Utvalgets vurderinger	224	23.1	Valg av revisor	241
21.5	Klagebehandling	225	23.1.1	Gjeldende rett	241
21.5.1	Gjeldende rett	225	23.1.2	EØS-rett	241
21.5.2	EØS-rett	225	23.1.3	Danmark og Sverige	241
21.5.3	Danmark og Sverige	225	23.1.4	Utvalgets vurdering	241
21.5.4	Utvalgets vurderinger	225	23.2	Revisjonsoppdragets varighet – firmarotasjon	242
21.6	Straff	226	23.2.1	Gjeldende rett	242
21.6.1	Gjeldende rett	226	23.2.2	EØS-rett	242
21.6.2	EØS-rett	226	23.2.3	Regler i andre land	242
21.6.3	Danmark og Sverige	226	23.2.4	Utvalgets vurdering	244
21.6.4	Utvalgets vurderinger	226	23.3	Bytte av ansvarlig revisor – partnerrotasjon	244
21.7	Forslag fra mindretall	228	23.3.1	Gjeldende rett	244
21.7.1	Forslag fra medlemmene Bamle, Sivertsen, Stavaas og Winkelman – overtredelsesgebyr mot stats- autorisert revisor	228	23.3.2	EØS-rett	245
21.7.2	Forslag fra medlemmene Bamle og Sivertsen – ledelseskantene for revisor	228	23.3.3	Regler i andre land	245
21.7.3	Forslag fra medlemmene Bamle og Sivertsen – straff	228	23.3.4	Utvalgets vurdering	245
22	Særlige krav ved revisjon av foretak av allmenn interesse – plikter for revisor	231	23.4	Nye direktivregler om revisjons- utvalget	245
22.1	Definisjon av foretak av allmenn interesse	231	23.4.1	Gjeldende rett	245
22.1.1	Gjeldende rett	231	23.4.2	EØS-rett	246
22.1.2	EØS-rett	231	23.4.3	Danmark og Sverige	246
22.1.3	Danmark og Sverige	232	23.4.4	Utvalgets vurdering	247
22.1.4	Utvalgets vurdering	232	23.5	Ikrafttredelse av revisjons- forordningen i Norge	247
22.2	Maksimal andel av honoraret fra andre tjenester enn revisjon	233	23.5.1	EØS-rett	247
22.2.1	Gjeldende rett	233	23.5.2	Utvalgets vurdering	248
22.2.2	EØS-rett	233	24	Konsekvensvurderinger	250
22.2.3	Danmark og Sverige	234	24.1	Samlede konsekvenser	250
			24.2	Konsekvenser av de enkelte forslagene	250
			24.2.1	Utdanning	250
			24.2.2	Endrede krav til etterutdanning ...	251

24.2.3	Intern organisering, kvalitetsstyring og risikostyring	251	26.3.1	Ny revisorforskrift	293
24.2.4	Uavhengighet	251	26.3.2	Verdipapirforskriften	293
24.2.5	Dokumentasjonskrav	252	26.3.3	Risikostyringsforskriften	293
24.2.6	Opphevelse av lovkrav om sikkerhetsstillelse	252	26.3.4	Forskrift om klagenemnd for revisor- og regnskapsførersaker ..	293
24.2.7	Revisjonsplikt	252	26.3.5	Skatteforvaltningsforskriften	293
24.2.8	Tilsyn og håndheving	252	26.4	Forslag fra mindretall	294
24.2.9	Konsekvenser av revisjonsforordningen	252	26.4.1	Endring i § 2-1 – revisjonsplikt	294
24.2.10	Særmerknad fra medlemmet Elvestad	253	26.4.2	Endring i § 3-3 – praksis fra kommunal revisjon	294
25	Merknader til de enkelte bestemmelsene	254	26.4.3	Endring i § 8-1 – uavhengighet ved internrevisjon	294
25.1	Merknader til bestemmelsene i ny revisorlov	254	26.4.4	Endring i § 9-2 – aksept og fortsettelsesvurdering ved revisjon av små foretak	294
25.2	Merknader til bestemmelser i andre lover	271	26.4.5	Endringer i § 9-5 – kommunikasjon med styret	294
25.2.1	Til endringene i finanstilsynsloven	271	26.4.6	Endringer i § 9-7 – revisjonsberetning	294
25.2.2	Til endringene i foretaksregisterloven	272	26.4.7	Endringer i § 9-9 – oppdragsdokumentasjon	295
25.2.3	Til endringene i aksjeloven	272	26.4.8	Endring i § 9-10 – god revisjonsskikk for revisorbekreftelser	295
25.2.4	Til endringene i allmennaksjeloven	272	26.4.9	Endring i § 10-1 – adgang til å gi opplysninger til regnskapsfører ...	296
25.2.5	Til endringene i regnskapsloven ..	272	26.4.10	Endring i § 11-1 – proporsjonalt erstatningsansvar	296
25.2.6	Til endringene i bokføringsloven ..	273	26.4.11	Ny § 11-2 – ansvarsforsikring	296
25.2.7	Til endringene i verdipapirhandel-loven	273	26.4.12	Endringer i § 12-4 – adgang til å yte tjenester til foretak av allmenn interesse	296
25.2.8	Til endringene i finansforetaksloven	273	26.4.13	Endring i § 14-3 – overtredelsesgebyr mot statsautorisert revisor ..	296
25.2.9	Til endringene i forskrift 22. september 2008 nr. 1080 om risikostyring og internkontroll	274	26.4.14	Endring i § 14-4 – ledelseskarakterene ved brudd på § 7-1	296
26	Utvalgets lovforslag	275	26.4.15	Endret § 14-9 – straff	297
26.1	Forslag til lov om revisjon og revisorer (revisorloven)	275			
26.2	Forslag til endringer i andre lover	287	Vedlegg		
26.2.1	Finanstilsynsloven	287	1	Revisors erstatningsansvar – Utredning fra et underutvalg til Revisor- og regnskapsførerlovutvalget	298
26.2.2	Foretaksregisterloven	288	2	Revisjonsdirektivet – Direktiv 2006/43/EF som endret ved direktiv 2014/56/EU. Dansk konsolidert versjon	336
26.2.3	Selskapsloven	288	3	Revisjonsforordningen – Forordning (EU) nr. 537/2014 om særskilte krav ved revisjon av foretak av allmenn interesse. Dansk versjon	369
26.2.4	Statsforetaksloven	288	4	Litteraturliste	399
26.2.5	Aksjeloven	288			
26.2.6	Allmennaksjeloven	289			
26.2.7	Regnskapsloven	290			
26.2.8	Stiftelsesloven	290			
26.2.9	Bokføringsloven	290			
26.2.10	Verdipapirhandel-loven	290			
26.2.11	Samvirkelova	291			
26.2.12	Finansforetaksloven	291			
26.2.13	Forslag til lov om regnskapsplikt ..	292			
26.3	Forslag til forskrifter	293			

Kapittel 1

Utredningens hovedinnhold

1.1 Tillit til regnskapsinformasjon – europeisk rettsharmoni

Utvalget fremmer i utredningen forslag til ny lov om revisjon og revisorer (revisorloven).

Revisjon skal bidra til tillit til foretakenes finansielle rapportering blant regnskapsbrukerne. Revisor skal utføre en uhildet og faglig kompetent kontroll av om regnskapet gir et riktig bilde av foretakets økonomiske stilling og resultat, og offentlig bekrefte resultatet av revisjonen i en revisjonsberetning. Som en del av dette arbeidet, har revisor også en viktig rolle i å hindre økonomisk kriminalitet. Revisor er allmennhetens tillitsperson ved utførelse av lovfestet revisjon. Allment tilgjengelige regnskaper som brukerne kan stole på, gir samfunnsmessige gevinster i form av reduserte transaksjonskostnader, sikrere skattegrunnlag og likere konkurransevilkår. Troverdige regnskapsinformasjon vil også bidra til å gi myndighetene et forsvarlig grunnlag for sin økonomiske politikk, blant annet med sikte på finansiell stabilitet.

Utvalgets forslag til ny revisorlov skal bidra til å sikre denne tilliten.

Lovforslaget er et ledd i et europeisk samarbeid for å skape tillit til finansiell rapportering og effektivisere den frie bevegelsen i det indre markedet i Europa. På revisjonsområdet har dette samarbeidet særlig bestått i at EU i 2014 vedtok regelpakken «Reform av revisjonsmarkedet». Regelpakken besto av endringer i direktiv 2006/43/EF om lovfestet revisjon av årsregnskaper og konsernregnskaper (revisjonsdirektivet) ved direktiv 2014/56/EU og forordning (EU) nr. 537/2014 om særlige krav ved revisjon av foretak av allmenn interesse (revisjonsforordningen). En sentral del av utredningen har vært å foreslå regler til gjennomføring av de ventede norske EØS-forpliktelsene etter endringene i revisjonsdirektivet og revisjonsforordningen.

Utvalget har lagt vekt på at lovverket skal være oversiktlig og tilgjengelig. Utvalget går inn for å samle de aller fleste reglene i den nye revisorlo-

ven, og at de ikke som nå spres på lov og forskrift. Det er søkt å gi loven en oversiktlig inndeling i kapitler. Det er viktig for å sikre god oversikt over et høyere antall bestemmelser i den nye loven som følge av ny EØS-relevant lovgivning og fordi det meste av regelverket foreslås samlet i loven.

Innstillingen er i hovedsak enstemmig. Ulike mindretall i utvalget har fremmet alternative forslag på enkelte punkter. Disse er gjengitt i kapittel 26.4.

1.2 Midler for å realisere formålet

Lovforslaget skal bidra til å oppfylle formålet om tillit til at regnskapet oppfyller gjeldende lovkrav og ikke inneholder vesentlig feilinformasjon, jf. lovforslaget § 9-1. Lovforslaget omfatter virkemidler for å realisere formålet når det gjelder kompetanse og skikkethet, kvalitet og gjennomsiktighet i revisjonsforetakene, uavhengighet, revisors oppgaver og plikter, revisors kommunikasjon, plikter for de reviderte foretakene, offentlig tilsyn og reaksjoner på overtredelser.

Kompetanse og egnethet

Etter gjeldende revisorlov skal registrerte revisorer ha en bachelorgrad i regnskap og revisjon. Statsautoriserte revisorer må ha en mastergrad i regnskap og revisjon. Utvalget foreslår at det skal være nødvendig med en relevant mastergrad for å få godkjenning som revisor, men at innholdet i mastergraden skal bli mer fleksibelt. Etter utvalgets vurdering tilsier revisors rolle at revisorutdanningen må ligge på et høyt nivå. Et solid teoretisk grunnlag er sentralt for revisorenes evne til å ivareta sin funksjon i møte med et spesialisert og sammensatt næringsliv. I tillegg til en mastergrad i regnskap og revisjon som i dag, skal en mastergrad i økonomi og administrasjon eller en tilsvarende utenlandsk mastergrad kunne kvalifisere, så fremt utdanningen omfatter minst seksti studiepoeng innenfor fagemner som utgjør sentral revi-

sorkompetanse. Mulighet for ulike spesialiseringer i utdanningsløpet til fremtidige revisorer, vil etter utvalgets vurdering styrke forutsetningene for å kunne utføre revisjon av høy kvalitet.

Utvalget går inn for at det fremover bare skal være en kategori revisorer – statsautorisert revisor. Registrerte revisorer ved lovens ikrafttredelse skal etter forslaget bli statsautoriserte revisorer.

Utvalget vil styrke vilkårene om skikkethet for å få godkjenning som revisor. Utvalget foreslår at godkjenning 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, for eksempel at søkeren har fått negative forvaltningsvedtak rettet mot seg. Tilbakekall av autorisasjon som regnskapsfører eller tilleggsskatt er mulige eksempler.

Utvalget foreslår å øke kravet om etterutdanning fra 105 timer til 120 timer i løpet av de tre siste årene. Utvalget anbefaler også øket fleksibilitet i hvordan kravet til etterutdanning kan innfris, spesielt ved at det i større grad overlates til den enkelte revisor å vurdere hvilken etterutdanning hun eller han har behov for. Utvalget foreslår også større frihet til å oppfylle kravet på andre måter enn ved tradisjonelle kurs.

Kvalitet og gjennomsiktighet i revisjonsforetakene

Endringsdirektivet fra 2014 stiller en rekke krav til administrative rutiner og systemer for kvalitetsstyring. Kravene er for en stor del hentet fra den internasjonale standarden for kvalitetsstyring «ISQC 1», som revisjonsforetakene allerede i dag må forholde seg til. Lovreglene blir imidlertid mer omfattende. I tillegg foreslår utvalget at revisjonsforetak, på linje med andre foretak under tilsyn, skal følge Finanstilsynets risikostyringsforskrift. Loven vil stille overordnede krav om at revisjonsforetakene skal ha forsvarlige rutiner for administrasjon, regnskap og informasjonssikring, samt kvalitetsstyring som sikrer at retningslinjer, rutiner og beslutninger blir fulgt.

Revisjonsforordningen krever at revisjonsforetak som reviderer foretak av allmenn interesse skal avgi en årlig åpenhetsrapport med informasjon om sentrale forhold i foretaket. I dag følger tilsvarende regler av revisorloven.

Uavhengighet

Tillit til at revisor har vært objektiv ved revisjonen av regnskapet, er en forutsetning for å oppfylle lovverkets formål. Lovregler om revisors uavhen-

gighet skal bidra til å sikre slik tillit. De nærmere kravene til uavhengighet bør hindre tilknytning mellom revisor og det reviderte foretaket som er egnet til å svekke tilliten til revisors objektivitet, og ta hensyn til at krav som går ut over dette innebærer en unødvendig svekkelse av tilbudet i revisjonsmarkedet. Ved endringsdirektivet er uavhengighetsreglene i revisjonsdirektivet bygget ut til et utfyllende sett med bestemmelser. Utvalget foreslår uavhengighetsregler i revisorloven i samsvar med direktivet uten særnorske tillegg.

Revisjonsforordningen fastsetter at selskaper som reviderer foretak av allmenn interesse som hovedregel ikke kan ha oppdraget i mer enn ti år. Forordningen åpner på dette punktet for nasjonale tilpasninger. Perioden kan forlenges hvis revisor blir gjenoppnevnt etter utløpet av de ti årene etter en anbudsprosess. Gjenoppnevning kan ikke skje for mer enn ti nye år. Utvalget foreslår at perioden for pliktig firmarotasjon utvides på denne måten. Utvalget har lagt vekt på hensynet til foretakenes frie revisorvalg, og at et flertall av landene i EU har benyttet forordningens adgang til å utvide perioden for firmarotasjon.

Revisjonsforordningen forbyr revisor for foretak av allmenn interesse å yte visse tjenester til revisjonskunden, for eksempel kan regnskapsføring og juridiske tjenester ikke ytes. Forordningen åpner for visse nasjonale unntak. Utvalget foreslår å utnytte rommet for nasjonale tilpasninger, ved at et selskap som reviderer et foretak av allmenn interesse kan gi skatteråd og yte verdsettelsestjenester. Levering av slike tjenester vil være betinget av at tjenesten ikke er av en type eller et omfang som gjør at revisor kommer i konflikt med de alminnelige reglene om uavhengighet. Revisor har ofte kunnskap om virksomheten som gjør det rasjonelt å gi skatteråd.

Plikter for det reviderte foretaket

Revisjonsplikt innebærer en plikt til å se til at årsregnskapet og et eventuelt konsernregnskap blir revidert av en statsautorisert revisor eller et godkjent revisjonsselskap (i lovforslaget omtales disse som revisjonsforetak). Den reviderte skal se til at revisor kan utføre alle undersøkelser revisor finner nødvendig, og gi revisor adgang til de opplysninger som denne krever for å utføre sitt oppdrag. Det er revisor som definerer hvilket materiale som er påkrevd for å utføre en forsvarlig revisjon som grunnlag for å kunne avgi en revisjonsberetning. Revisor vil normalt få tilgang til ofte sensitiv foretaksinformasjon, og har som hovedregel plikt til å bevare taushet om dette. Utvalget

foreslår visse justeringer i revisjonsplikten for å sikre at grensene for revisjonsplikt for andre foretaksformer samordnes med grensene for aksjeselskaper. Utvalget vil også sikre at alle foretak under tilsyn av Finanstilsynet er revisjonspliktige.

Gjeldende lovs bestemmelse om at styret hvert år skal avholde et møte med revisor uten at daglig leder er til stede, er også foreslått videreført, men flyttes til aksjeloven og allmennaksjeloven. Annen selskapslovgivning skal vise til aksjeloven på dette punktet. Utvalget går inn for å utvide formålet med møtet noe. Styret og revisor skal drøfte sentrale regnskapsmessige forhold og andre forhold som revisor mener styret bør informeres om, blant annet regnskapsmessige forhold der revisor ser vesentlige svakheter og mangler ved vurderingene den daglige ledelsen har gjort.

Foretak av allmenn interesse skal som hovedregel ha egne revisjonsutvalg, som skal være uavhengige av styret. Revisjonsforordningen og endringsdirektivet utvider oppgavene til dette selskapsorganet, blant annet ved at utvalget skal informere styret om resultatet av den lovfestede revisjonen, og forklare hvordan revisjonen bidro til regnskapsrapportering med integritet og utvalgets rolle i denne prosessen, utvalget skal komme med anbefalinger overfor styret for å sikre rapporteringens integritet, utvalget skal ha løpende kontakt med revisor, skal vurdere og overvåke revisors uavhengighet, og skal forberede selskapets valg av revisor.

Revisjonsutførelsen – god revisjonsskikk og profesjonell skepsis

Revisor skal i henhold til lovforslaget § 9-4 tredje ledd utføre den lovfestede revisjonen i samsvar med god revisjonsskikk. Dette er en rettslig standard som peker på oppfatningen til enhver tid blant samvittighetsfulle revisorer. God skikk vil som regel bli etablert som følge av at bransjen legger til grunn internasjonale revisjonsstandarder som er oversatt av Den norske Revisorforening. Kravet om god revisjonsskikk vil supplere loven for spørsmål som ikke er lovfestet. Dette er også en videreføring av gjeldende rett, men utvalget har i noe større grad enn direktivet, forordningen og gjeldende lov presisert hvilke forhold som forventes analysert i henhold til god revisjonsskikk.

Revisor skal også utføre revisjonen med profesjonell skepsis. Dette kriteriet er hentet fra direktivet og internasjonale standarder, og peker på en kritisk tilnærming. Revisor skal spesielt være oppmerksom på omstendigheter som kan føre til en

relevant feilinformasjon. Revisor skal særlig utvise profesjonell skepsis ved vurdering av regnskapsestimater om virkelige verdier, nedskrivninger av eiendeler, avsetninger, transaksjoner med nærstående parter og fremtidige kontantstrømmer av betydning for foretakets evne til fortsatt drift.

Revisors kommunikasjon

Revisor kommuniserer med regnskapsbrukerne gjennom revisjonsberetningen. Revisor skal i første rekke uttale seg om årsregnskapet etter revisors mening gir et rettvise bilde i samsvar med det regnskapsregelverket som er benyttet, og om regnskapet oppfyller lovkrav. Utvalget foreslår i tråd med revisjonsdirektivet og anerkjente standarder for revisjon, at loven skal presisere opplysninger som skal gis i beretningen, blant annet at revisors konklusjon enten skal være uten forbehold, med forbehold eller negativ.

Revisjonsforordningen stiller tilleggskrav til revisors beretning som vil gjelde for foretak av allmenn interesse. Revisor skal blant annet beskrive de betydeligste risikoer for vesentlig feilinformasjon, oppsummere hvordan risikoene er fulgt opp, og redegjøre for forhold ved foretaket som har stått sentralt i revisjonen. Formålet er å øke regnskapsbrukernes nytte av beretningen.

Revisor må under sin revisjon ha kontakt med den revidertes administrasjon, inkludert daglig leder og lederen for økonomifunksjonen, for å skaffe seg et grunnlag for å konkludere i revisjonsberetningen. Der den reviderte etter revisors vurdering ikke følger opp påpekte forhold på en tilfredsstillende måte, er det nødvendig at revisor følger videre opp med mer formell skriftlig rapportering til ledelsen. Utvalget mener at det i tillegg er behov for å presisere krav i loven om å kommunisere skriftlig med styret om vesentlige forhold som har fremkommet gjennom revisjonen. Dette skal erstatte det gjeldende kravet om å påpeke nærmere angitte forhold i nummererte brev.

Tilsyn

Finanstilsynet skal godkjenne, føre tilsyn, og treffe vedtak om reaksjoner ved blant annet relevante lovbrudd – både overfor revisorer og revisjonsselskaper. Tilsynets kompetanse følger da i hovedsak av finanstilsynsloven. Både endringsdirektivet og revisjonsforordningen utvider på noen punkter hvilke virkemidler som skal være tillagt tilsynsmyndigheten.

Revisorer og revisjonsselskaper skal være underlagt kvalitetskontroll av Finanstilsynet eller den tilsynet utpeker. Bestemmelsen gir grunnlag for å videreføre at Den norske Revisorforening fører kvalitetskontroll med revisorer som ikke reviderer foretak av allmenn interesse. Finanstilsynet skal utføre kvalitetskontroll med revisorer for slike foretak.

Tilsynet med foretak av allmenn interesse vil bli regulert av særlig finanstilsynsloven og verdipapirhandelloven, som begge foreslås endret som ledd i gjennomføring av revisjonsforordningen. Etter lovforslaget får foretak av allmenn interesse samt personer og foretak som utfører oppgaver i forbindelse med revisjon av slike foretak, plikt til å gi de opplysninger som Finanstilsynet ber om og som er nødvendige for tilsynet med at revisjonsforordningen overholdes. Finanstilsynet vil i verdipapirhandelloven få hjemmel til å føre tilsyn med at noterte foretak overholder sine plikter etter forordningen, og skal om nødvendig kunne gi pålegg om retting.

Reaksjoner

Revisor og et revisjonsselskap blir erstatningsansvarlig hvis en regnskapsbruker lider tap som en følge av forsettlig eller uaktsomme brudd på lov eller ulovfestet rett. Regelverket om erstatning vil i hovedsak forbli uendret hvis lovforslaget vedtas. Forskjellen er at utvalget foreslår at domstolene kan legge vekt på ansvarsfordelingen mellom revisor og den reviderte hvis det i unntakstilfeller blir aktuelt å lempe ansvaret. Denne tilføyelsen vil typisk ta sikte på tilfeller der styret eller daglig leder har vært kvalifisert uaktsomme i sin utarbeidelse av årsregnskapet, mens revisor har utvist simpel uaktsomhet i sin kontroll, og dette vil være et argument for at ansvaret vil virke «urimelig tyngende», se forslaget § 11-1.

Finanstilsynet kan kalle tilbake en godkjenning hvis en revisor må anses uskikket som følge av brudd på lov eller forskrift som er grov eller flere overtredelser til sammen er grove, eller hvis revisor blir illikvid eller andre vilkår for godkjenning ikke lenger er til stede. Finanstilsynet kan suspendere godkjenningen hvis revisor er siktet for et forhold som kan medføre tilbakekall, inntil straffesaken er avsluttet. Tilbakekall av godkjenningen for et revisjonsselskap følger i hovedsak samme system.

Endringsdirektivet og revisjonsforordningen pålegger landene å innføre reaksjonsformer som gjeldende revisorlov ikke åpner for. Dette er overtredelsesgebyr, ledelseskarantene og et forbud

mot å kunne undertegne revisjonsberetninger. Dette vil gi større fleksibilitet for tilsynsmyndigheten til å skreddersy en reaksjon som finnes hensiktsmessig, særlig i tilfeller der tilbakekall ikke er aktuelt, men der preventive hensyn tilsier en reaksjon på bruddet. Overtredelsesgebyr skal etter forslaget bare kunne ilegges et revisjonsforetak, ikke revisor personlig. Ledelseskarantene og forbud mot å kunne undertegne revisjonsberetninger vil rette seg mot en revisor personlig. Vilkåret er i alle tilfeller at overtredelsen er grov. Ledelseskarantene og forbudet mot å kunne undertegne revisjonsberetninger skal kunne ilegges for inntil tre år.

Lovforslaget gjennomfører nye direktivkrav om at tilsynets vedtak om en reaksjon som hovedregel skal publiseres på tilsynets nettsted. Utvalget foreslår også lovbestemmelser som gjennomfører krav i revisjonsforordningen og endringsdirektivet om at også foretak av allmenn interesse og ledere i slike foretak skal kunne ilegges overtredelsesgebyr og ledelseskarantene.

Utvalget foreslår enkelte endringer i adgangen til å anvende straff. Sammenlignet med gjeldende lov, er straffebudet foreslått strammet inn, særlig ved at nedre skyldkrav foreslås til grov og ikke simpel uaktsomhet og ved begrensning av de overtredelsene som kan straffes. Strafferammen foreslås til bøter eller fengsel inntil ett år for de alvorligste overtredelsene – hvis revisor forsettlig eller grovt uaktsomt avgir uriktig revisjonsberetning og overtredelsen er grov. For andre lovbrudd foreslås kun bøtestraff.

1.3 Forholdet mellom revisor- og regnskapsførerprofesjonen – fortsatt ulike lover

Utvalget har i samsvar med mandatet foretatt en overordnet vurdering av forholdet mellom revisor- og regnskapsførerprofesjonen og vurdert om det er hensiktsmessig å integrere revisorloven og regnskapsførerloven i én felles lov.

Revisjon er en uavhengig kontroll av regnskapsriktighet på grunnlag av lov og god revisjons-skikk – anerkjent praksis blant dyktige og ansvarsbevisste utøvere av yrket. Revisor skal i revisjonsberetningen gi uttrykk for sin mening om det reviderte regnskapet gir et rettvise bilde i samsvar med det regelverket for finansiell rapportering som er anvendt. Etter regnskapsførerloven § 2 første ledd regnes som regnskapsføring etter loven utføring av oppdragsgivers plikter etter regnskaps- og bokføringslovgivningen og

utarbeidelse av oppgaver og opplysninger for oppdragsgiver som denne skal gi i henhold til lov eller forskrift. Det inkluderer bokføring, utarbeidelse av årsregnskap, utarbeidelse av skattemelding eller selskapsmelding med vedlegg og lønnsoppdrag.

På et overordnet nivå skal både revisorloven og regnskapsførerloven bidra til å sikre god kvalitet på foretakenes finansielle rapportering. Revisorer og regnskapsførere utfører imidlertid ulike funksjoner og har ulike roller. Reguleringen av revisorer og revisjon skal beskytte den offentlige interessen i at revisors kontrollfunksjon fungerer etter hensikten. Reguleringen av regnskapsførere og regnskapsføring skal i hovedsak sikre brukerne av regnskapstjenester kompetent bistand, herunder at utarbeidning av regnskaper skjer i samsvar med gjeldende regelverk. De ulike rollene og funksjonene, herunder ulike formål med regulering av profesjonene, må reflekteres i lovgivningen på en tydelig måte.

Utvalget går inn for å opprettholde dagens løsning med egne lover for henholdsvis regnskapsførere og revisorer. På de områder hvor det er aktuelt med samordning av reglene, kan samme eller likeartede bestemmelser benyttes i begge lover.

1.4 Oppnevning

Revisor- og regnskapsførerlovutvalget ble oppnevnt av Kongen i statsråd 2. oktober 2015, og fikk slik sammensetning:

Leder

Professor Johan Giertsen (Bergen)

Medlemmer

Seksjonssjef Kjersti Elvestad (Oslo)

Daglig leder Hege Skogland Mokleiv
(Haugesund)

Leder fag Hanne Opsahl (Lier)

Seksjonssjef Monica Sivertsen (Oslo)

Statsautorisert revisor Unn Helen Aarvold (Oslo)

Avdelingsdirektør Alexander Behringer (Bærum)

Administrerende direktør Per Hanstad (Oslo)

Statsautorisert revisor Geir-Atle Monsen (Oslo)

Statsautorisert revisor Odd Kristian Stavaas
(Trondheim)

Fagsjef Iman Winkelmann (Lørenskog)

Utvalgets medlem Monsen fratradte i mars 2016, og ble erstattet av statsautorisert revisor Morten Bamle (Oslo).

Medlemmet Behringer fratradte i oktober 2016. Avdelingsdirektør Marianne Irgens (Bærum) ble oppnevnt i hans sted.

Utvalgets sekretærer har vært seniorjurist Eyvinn Rudjord Helgevold (Finansdepartementet), fagsjef Espen Knudsen (Revisorforeningen), fagansvarlig for regnskap Jan Terje Kaaby (Regnskap Norge), rådgiver Cathrine Sannes (Finanstilsynet).

Stud.jur. (senere master i rettsvitenskap) Kristin Hellum Narjord har bistått utvalget med korrekturlesing, kildekontroll mv.

1.5 Mandat

Revisor- og regnskapsførerlovutvalget ble gitt følgende mandat:

«I. Bakgrunn

Europaparlamentet og Rådet vedtok i direktiv 2014/56/EU endringer i gjeldende revisjonsdirektiv (2006/43/EF). I tillegg vedtok Europaparlamentet og Rådet i forordning 537/2014 særlige krav til lovpålagt revisjonen for foretak av allmenn interesse, samt revisorer og revisjonsselskap for slike foretak. EØS-regler som svarer til gjeldende revisjonsdirektiv, er gjennomført i lov 15. januar 1999 nr. 2 om revisjon og revisorer (revisorloven).

Hovedformålet med endringene i revisjonsdirektivet og ny forordning om særlige krav til lovpålagt revisjon for foretak av allmenn interesse er å styrke revisjonskvaliteten, styrke konkurransen mellom revisjonsselskapene, sette klarere og strengere krav til revisors uavhengighet, styrke tilsynet med revisorene og revisjonsselskapene, sikre at revisjonstjenester i større utstrekning kan ytes over landegrensene i EU, samt å redusere byrdene for små og mellomstore foretak.

De vedtatte EU-rettsaktene er EØS-relevante og forventes innlemmet i EØS-avtalen. Forventede EØS-regler som svarer til EU-regelverket, vil kreve endringer i det norske regelverket for revisjon og revisorer. I tillegg er det behov for en større og mer helhetlig gjennomgang av revisor- og revisjonslovgivningen, utover det som kreves for gjennomføring av de forventede EØS-reglene.

Sett i lys av utviklingen i profesjonstjenestene på revisor- og regnskapsførerområdet siden ikrafttredelsen av hhv. revisorloven og lov 18. juni 1993 nr. 109 om autorisasjon av regnskapsførere (regnskapsførerloven), er det grunn til foreta en overordnet vurdering av forholdet mellom de to profesjonene, samt en gjennomgang av regnskapsførerlovgivningen for å vurdere behov for endringer i lys av utviklingen siden regnskapsførerloven av 1993.

II. Utredningsoppgaver

1. Utvalget skal foreta en bred og helhetlig gjennomgang av det norske revisjons- og revisorregelverket og utrede og komme med forslag til ny lov om revisjon- og revisorer, samt forslag til regelverksendringer i andre berørte lover og/eller forskrifter der dette er nødvendig som følge av mandatet.

Utvalget skal blant annet utrede og komme med forslag til:

- a. Regler som gjennomfører forventede EØS-regler som svarer til Europaparlaments og Rådsdirektiv 2014/56/EU og Europaparlaments og Rådsforordning 537/2014. Der EU-regelverket åpner for nasjonale valg, skal utvalget omtale dette særskilt og komme med forslag og begrunnelse for hvilken løsning utvalget har valgt å gå for.
- b. Regler om revisorlovens virkeområde, herunder revisorlovgivningens anvendelse på Svalbard.
- c. Regler om vilkår for å få og beholde godkjenning som revisor, herunder krav til utdanning og etterutdanning, samt om revisjonspraksis fra offentlig og privat virksomhet bør sidestilles.
- d. Regler om revisors uavhengighet, herunder om det bør stilles andre krav til uavhengighet for små og mellomstore foretak (foretak som ikke er av allmenn interesse). Eventuelle andre krav til revisors uavhengighet for små og mellomstore foretak må vurderes opp mot regnskapsførers rolle, for å sikre en fornuftig rolleavklaring, jf. også mandatets punkt 7.
- e. Regler om krav til revisors rapportering/beretning, herunder om det bør stilles andre krav til revisjonsberetning for små foretak.
- f. Regler om revisors erstatningsansvar, herunder om EU-kommisjonens rekom-

mandasjon 2008/473/EF om begrensnings av revisors erstatningsansvar bør gjennomføres i norsk rett, og om gjeldende krav om sikkerhetsstillelse bør endres til krav om ansvarsforsikring.

- g. Regler om Finanstilsynets muligheter til å ilegge administrative sanksjoner og reaksjoner ved eventuelle brudd på revisorlovgivningen.
 - h. Regler om krav til oppbevaring av revisjonsdokumentasjon og andre dokumentasjonskrav
2. Ved vurderingen skal utvalget legge vekt på de hensyn som ligger til grunn for de nye EU-reglene, jf. punkt I over, og særlig revisors rolle som allmenhetens tillitsperson.
 3. Utvalget skal i sitt arbeid legge til grunn at revisor har en viktig funksjon i bekjempelse av ulike former for økonomiske kriminalitet. Utvalget skal utrede og komme med forslag til regler om hensiktsmessige rammer for rapportering til revisjonsutvalg, styre og offentlige myndigheter, som kan bidra til å forhindre og eventuelt avdekke økonomisk kriminalitet hos den revisjonspliktige.
 4. Den nye EU-reguleringen tilsier at særnorske regler vurderes på nytt. Utvalget skal derfor vurdere behovet for å videreføre gjeldende særnorske regler i revisorlovgivningen. Eventuelle forslag om videreføring eller nye særnorske regler skal særskilt begrunnes.
 5. Utvalget skal vurdere om det bør gis regler som sikrer proporsjonal anvendelse og kontroll med etterlevelse av revisjonsstandardene ved revisjon av små og mellomstore foretak, og eventuelt komme med forslag til slike regler.
 6. Selv om utvalget skal foreta en bred og helhetlig gjennomgang av det norske revisjons- og revisorregelverket, skal utvalget ikke vurdere terskelverdiene for fravalg av revisjon for små aksjeselskaper, jf. aksjeloven § 7-6 første ledd nr. 1–3. Gjeldende terskelverdier skal legges til grunn for utvalgets arbeid. Utvalget skal heller ikke vurdere krav om særattestasjoner etter selskapslovgivningen eller annen lovgivning.
 7. Både revisorloven og regnskapsførerloven har som formål å sikre kvaliteten i foretakenes finansielle rapportering. Konsesjons, tilsyns- og sanksjonsregler er i stor grad de samme for begge bransjer. Flere revisjonselskaper er i dag også tilbydere av regn-

skapsførertjenester. Utvalget skal foreta en overordnet vurdering av forholdet mellom de to profesjonene, der deres roller, funksjon og grensesnitt klargjøres. På bakgrunn av utvalgets vurderinger skal utvalget foreta en helhetlig gjennomgang av regnskapsførerloven med sikte på å vurdere behov for samordning av regler i revisor- og regnskapsførerloven, og skal videre vurdere om det er hensiktsmessig å integrere de to lovene i én felles lov. Utvalget skal foreslå lovregler som reflekterer utvalgets vurderinger.

III. Tidsfrister mv.

Utvalget skal følge retningslinjene i Utredningsinstruksen, herunder utrede økonomiske og administrative konsekvenser av de forslag som fremmes. Det skal utarbeides utkast til lov- og forskriftsendringer som reflekterer utvalgets forslag og vurderinger. Utkast til lov- og forskrift skal utarbeides i tråd med retningslinjene i heftet «Lovteknikk og lovforberedelser». Utredningen skal trykkes i NOU-serien (Norges offentlige utredninger).

Dersom det anses hensiktsmessig, kan utvalget nedsette egne underutvalg til å utrede bestemte deler av mandatet. Utvalget avgjør selv om og på hvilken måte eventuelle underutvalg skal rapportere til utvalget og forankre sine vurderinger og konklusjoner der. Utvalget kan etter nærmere avtale med Finansdepartementet utnevne eksterne medlemmer og sekretærer til slike underutvalg. Utvalget kan

også etter nærmere avtale med Finansdepartementet innhente eksterne betenkninger om nærmere angitte spørsmål.

Finansdepartementet kan gjøre endringer, utdypninger og tillegg i mandatet.

Med unntak av den overordnede vurderingen av forholdet mellom revisor- og regnskapsførerrollen, kan utredning av punkt 7 i mandatet avgis til Finansdepartementet innen 24 måneder etter nedsettelse.

Utredning av punktene 1 til 5 i mandatet skal avgis til Finansdepartementet innen 18 måneder etter nedsettelse.»

Finansdepartementet har gitt utvalget utsatt frist for å avgi utredning av punktene 1–5 i mandatet (revisorloven) til 29. juni 2017.

1.6 Utvalgets arbeid

Utvalget har holdt atten møter.

Utvalget har adgang til å sette ned underutvalg for «å utrede bestemte deler av mandatet». Utvalget gjorde dette med erstatningsspørsmålene. Underutvalgets innstilling om revisors erstatningsansvar er trykket som vedlegg til denne utredningen.

Utvalget har på to møter invitert eksterne til å orientere. På møtet som drøftet utdanning redegjorde representanter for utdanningsinstitusjonene om sitt syn på utdanningskravene for revisorer. På møtet som drøftet revisors erstatningsansvar innledet professor Erling Johan Hjelmeng. Han var medlem av Underutvalget som nevnt.

Kapittel 2

Bakgrunn – forslag til regulering av revisjon og revisorer

2.1 Utvikling i reguleringen av revisjon og revisorer i Norge

Revisorloven er endret flere ganger siden den ble vedtatt i 1999. De mest sentrale lovendringene har vært gjennomføringen av revisjonsdirektivet i 2009 og endringene i revisjonsplikten i 2011.

De viktigste endringene i revisorloven i forbindelse med gjennomføring av revisjonsdirektivet i 2009 inkluderer:

- Særlige plikter ved revisjon av foretak av allmenn interesse, inkludert plikt for revisjonsselskapene til å utarbeide en årlig åpenhetsrapport, bytte av oppdragsansvarlig revisor minst hvert sjuende år, forbud mot å tiltre ledende stilling hos revisjonskunden og regler om revisors kontakt med revisjonsutvalget.
- Krav for foretak av allmenn interesse – noterte foretak, banker og forsikringsselskaper – til å ha revisjonsutvalg.
- Lovfesting av revisors rolle som allmennhetens tillitsperson.
- Forbud mot å avsette revisor uten saklig grunn.
- Periodisk kvalitetskontroll.
- Intern kvalitetskontroll.
- Definisjon av ansvarlig revisor og oppdragsansvarlig revisor.
- Lempede krav til eierskap i revisjonsselskaper.
- Særlige krav ved revisjon av konsernregnskap.
- Nye regler om Revisorregisteret.
- Tilpasninger i reglene om uavhengighet, blant annet når det gjelder eiere, ledere og medarbeidere i revisjonsselskaper.

Ved endringene i revisjonsplikten i 2011, fikk små aksjeselskaper adgang til å velge bort revisjon dersom følgende vilkår er oppfylt: Driftsinntektene av den samlede virksomheten er mindre enn fem millioner kroner. Selskapets balansesum er mindre enn 20 millioner kroner. Gjennomsnittlig antall ansatte ikke overstiger ti årsverk.

Fra 2004 ble revisorer, sammen med blant annet regnskapsførere, rapporteringspliktige etter hvitvaskingsloven.

Klagenemnden for revisor- og regnskapsfører-saker ble opprettet i 2012. Lovhjemmelen for dette ble vedtatt i 2004.

Den tidligere regelutviklingen er beskrevet i NOU 1997: 9 Om revisjon og revisorer punkt 3.1.1.

2.2 Utvikling i reguleringen av revisjon og revisorer i EU/EØS

Det overordnede formålet med EU-lovgivningen om regnskaps- og revisjonsplikt og reguleringen av revisorer er å sikre et velfungerende indre marked. EU-lovgivningen skal særlig bidra til en effektiv gjennomføring av etableringsfriheten og fri utveksling av tjenester i unionen. Tillit til selskapers finansielle rapportering har vært ansett, og anses fortsatt, som et sentralt element i å sikre et velfungerende indre marked i EU. EU-lovgivningen om revisjon omfatter harmonisering av krav til

- lovpliktig revisjon – oppmuntre til økte investeringer på tvers av landegrenser
- godkjenning av revisorer – fri tjenesteyting og etableringsfrihet
- uavhengighet og offentlig tilsyn – sikre tilliten til revisor

EU-lovgivningen har utviklet seg i retning av mer detaljregulering og større grad av harmonisering.

Da det i regnskapsdirektivet fra 1978 (fjerde selskapsrettsdirektiv – direktiv 78/660/EF) først ble innført felles EF-krav om revisjon av årsregnskapet til større aksjeselskaper (selskapsformer med begrenset ansvar), var det ikke angitt nærmere krav til revisors kvalifikasjoner, revisors rammevilkår eller til det nærmere innholdet av revisjonen.

Revisjonsdirektivet fra 1984 (åttende selskapsrettsdirektiv – direktiv 84/253/EØF) omhandlet krav til revisors kvalifikasjoner, i hovedsak krav til

utdannelse og praksis. Det uttalte formålet var å sikre høy revisjonskvalitet på tvers av medlemslandene ved å krevne et faglig minstenivå på utdanning og praksis for revisorer. Direktivet hadde ingen bestemmelser om hvordan en lovpliktig revisjon skulle gjennomføres, spesifikke retningslinjer for krav om uavhengighet, eller regler om revisortilsyn.

Revisjonsdirektivet fra 2006 (direktiv 2006/43/EF) videreførte hovedsakelig de tidligere godkjenningskravene om utdanning, praksis og registrering. Samtidig introduserte direktivet regler på en rekke nye områder, herunder særlig

- revisors uavhengighet
- krav til medlemslandenes tilsyn med revisorer
- hjemmel for å innføre Internasjonale revisjonsstandarder (ISA)
- særskilte krav for revisjon av foretak av allmenn interesse

Bakgrunnen for revisjonsdirektivet fra 2006 var Enron, WorldCom, Parmalat og andre store finansskandaler på begynnelsen av 2000-tallet og de tiltakene som var innført i USA med Sarbanes-Oxley Act i 2002. Det hadde oppstått et særskilt behov for å øke tilliten til finansiell rapportering. Det ble lagt vekt på at forbedring av revisjonskvaliteten og tilliten til revisjon i EU som et viktig tiltak. Det ble også fremhevet at den eksisterende EU-lovgivningen ikke hadde medført ønsket harmonisering av lovgivningen i medlemslandene om lovpliktig revisjon. Det var videre en målsetting med direktivet å fjerne nasjonale hindringer for revisorers rett til fri etablering og fri tjenesteytelse i EU.

2.3 Ny EU-lovgivning om revisjon og revisorer

2.3.1 Reguleringspakken «EU-reform av revisjonsmarkedet»

Reguleringspakken «EU-reform av revisjonsmarkedet» ble vedtatt av Europaparlamentet og Rådet 16. april 2014. Reguleringspakken består av Europaparlamentets og rådets forordning (EU) nr. 537/2014 om særskilte krav ved revisjon av foretak av allmenn interesse og Europaparlamentets og rådets direktiv 2014/56/EU om endring av direktiv 2006/43/EF om lovbestemt revisjon av selskapsregnskap og konsernregnskap.

Det er gitt en overordnet omtale av innholdet i de nye EU-reglene om revisjon i SOU 2015:49 punkt 2.4:

«Den 16 april 2014 antogs det så kallade revisjonspaketet. Dette består av Europaparlamentets og rådets forordning (EU) nr 537/2014 om særskilte krav avseende lagstadgad revisjon av foretak av allmänt intresse och om opphävande av kommissionens beslut 2005/909/EG (revisorsförordningen) samt av Europaparlamentets och rådets direktiv 2014/56/EU om ändring av direktiv 2006/43/EG om lagstadgad revisjon av årsbokslut och sammanställd redovisning (ändringsdirektivet).

De nya EU-reglerna om revisorer och revisjon innebär att revisorsdirektivet ändras. Avsikten är att de nya reglerna ska bidra till den finansiella stabiliteten. Genom ökad harmonisering ska skapas större öppenhet och förutsebarhet i de krav som ställs på revisorer vid lagstadgad revisjon. De nya reglerna avser att ytterligare stärka revisorers opartiskhet, självständighet och objektivitet. En högre revisionskvalitet eftersträvas också. Investerarskyddet ska förbättras genom att den offentliga tillsynen av revisorer och registrerade revisionsbolag stärks. Detta ska uppnås genom att unionens offentliga tillsynsmyndigheters oberoende utökas och genom att dessa myndigheter ges befogenheter som är tillräckliga för att upptäcka, motverka och förebygga överträdelser av gällande bestämmelser inom ramen för revisorers och registrerade revisionsbolags tillhandahållande av revisjon.

De nya bestämmelserna innebär att vissa frågor som rör revisjon av börsnoterade företag och vissa finansiella företag, så kallade företag av allmänt intresse, har brutits ut ur det nuvarande regelverket för att i stället regleras av revisorsförordningen. Dessa bestämmelser innebär bland annat utökade uppgifter för revisionsutskotten, att revisorsvalet ska föregås av ett särskilt urvalsförfarande och att ett registrerat revisionsbolag som valts som revisor ska bytas ut med jämna mellanrum (så kallad byrårotation). Genom de nya bestämmelserna införs vidare omfattande rapporterings- och andra krav på revisorer som utför revisjon av företag av allmänt intresse. Viss fristående rådgivning förbjuds och det införs kvoter för hur stor andel av revisionsarvodet som får härröra från andra tjänster än revisionstjänster. Det införs också nya bestämmelser bland annat om hur tillsynsmyndigheten ska vara organiserad och om vilka tillsynsbefogenheter den ska ha.

De bestämmelser som har bäring på all revisjon, och som alltså finns i revisorsdirektivet, ändras vidare på flera punkter genom

ändringsdirektivet. Ett antal nya bestämmelser har också tillkommit. Det införs bland annat bestämmelser om att tillsynsmyndigheten ska kunna besluta om vissa sanktioner, däribland ekonomiska sanktioner, mot revisorer som inte följer reglerna. Vidare öppnas möjlighet för revisionsbyråer från en medlemsstat att bli registrerade och tillhandahålla revisionstjänster även i andra medlemsstater. Bestämmelserna om revisorers opartiskhet och självständighet ändras också.»

2.3.2 Gjennomføring i EØS-avtalen

Norge, Island og Liechtenstein, EFTA-landene i EØS, har gjennom EØS-avtalen forpliktet seg til å gjennomføre EU-rettsakter på en rekke områder i sin nasjonale lovgivning, inkludert alle rettsakter innenfor EUs indre marked. Begrepet «EU-rettsakter» brukes normalt som en samlebetegnelse for ulikt EU-regelverk som forordninger, direktiver, vedtak, rekommandasjoner og uttalelser. Aksjeselskapsretten er et av de områdene som omfattes av EUs indre marked og EØS-avtalen. EU-regelverket om revisjon og revisorer er en del av dette.

Innlemmelse av en EU-rettsakt i EØS-avtalen fattes formelt ved beslutning av EØS-komiteen, som er et organ i EØS bestående av representanter fra Island, Liechtenstein, Norge, samt EU-Kommisjonen og EUs medlemsland. I praksis innlemmes en EU-rettsakt i EØS-avtalen ved at det tilføyes en henvisning til EU-rettsakten i det aktuelle vedlegget i EØS-avtalen som rettsakten sorterer inn under. Selskapsrettsområdet omfattes av EØS-avtalens vedlegg XXII, og eventuell innlemmelse av EU-rettsakter på revisjonsområdet vil følgelig gjøres ved henvisning i dette vedlegget.

Når EØS-komiteen vurderer å innlemme en EU-rettsakt i EØS-avtalen, vil EØS-komiteen måtte vurdere om det er behov for å gjøre tekniske eller materielle tilpasninger til den aktuelle rettsakten. Tekniske tilpasninger vil typisk være tilfellet hvis det er behov for å innlemme særnorske begrep i regelverket, for eksempel foretaksnavn. Materielle endringer innebærer faktiske endringer i EU-rettsaktens regler, men på grunn av harmoniseringshensyn i EU/EØS er dette mindre vanlig. Dersom EU-rettsakten i tillegg innebærer lovendring eller påkriver annet stortingsvedtak, for eksempel budsjettvedtak, vil det i EØS-komiteens beslutning måtte tas et såkalt «konstitusjonelt forbehold». Dette innebærer i en norsk kontekst at det tas forbehold om at lovgivende myndighet, altså Stortinget, gir sitt samtykke til

innlemmelsen av EU-rettsakten i EØS-avtalen og at Stortinget endelig vedtar nasjonale regler som gjennomfører EU-rettsakten.

Det er først når en EU-rettsakt er inntatt i EØS-avtalen at EØS/EFTA-landene får en folkerettslig forpliktelse til å gjennomføre EU-rettsakten i nasjonal lovgivning. Med mindre det er tatt særlige forbehold eller tilpasninger i EØS-komiteens beslutning om innlemmelsen, vil EU-rettsaktens regler gjelde fullt ut for EØS/EFTA-landene, herunder blant annet frister for gjennomføring.

Forordning (EU) nr. 537/2014 (revisjonsforordningen) og direktiv 2014/56/EU (endningsdirektivet) er per mai 2017 ikke innlemmet i EØS-avtalen. I utredningen forutsetter utvalget at revisjonsforordningen og endningsdirektivet blir innlemmet i EØS-avtalen.

2.3.3 Gjennomføring av revisjonsdirektivet i norsk rett

Etter direktiv 2014/56/EU (endningsdirektivet) artikkel 2, skal medlemslandene innen 17. juni 2016 ha vedtatt, publisert og satt i kraft nødvendige regler i nasjonal rett som gjennomfører endningsdirektivet. Norske regler som gjennomfører direktivet vil imidlertid først gjelde fra det tidspunktet de norske lovreglene som gjennomfører direktivet trer i kraft, selv om dette skjer etter at fristene som er satt i direktivet er løpt ut.

Utvalget foreslår at den gjeldende revisorloven oppheves og erstattes av en ny revisorlov. Lovforslaget må derfor både gjennomføre endningsdirektivet og de delene av direktiv 2006/43/EF (revisjonsdirektivet) som ikke er endret og som er innlemmet i EØS-avtalen tidligere:

- Direktiv 2006/43/EF (revisjonsdirektivet) ble innlemmet i EØS-avtalen ved EØS-komiteens beslutning nr. 160/2006 av 8. desember 2006. Lovregler til gjennomføring av direktivet ble fastsatt ved lov 19. juni 2009 nr. 60 og satt i kraft 1. juli 2009. Lovreglene ble fremmet i Ot.prp. nr. 78 (2008–2009) Om lov om endringer i revisorloven og enkelte andre lover (gjennomføring av revisjonsdirektivet), jf. Innst. O. nr. 101 (2008–2009).
- EU-kommisjonens rekommandasjon (2008/473/EF) om begrensning i revisors erstatningsansvar, som utvalget etter mandatet del II nr. 1 f) skal vurdere gjennomføring av i norsk rett, ble fastsatt av EU-kommisjonen 5. juni 2008 i medhold av artikkel 31 i revisjonsdirektivet. Rekommandasjonen ble innlemmet i EØS-avtalen 17. mars 2009 ved EØS-komiteens beslutning nr. 39/2009. Norge er ikke forpliktet

til å gjennomføre anbefalingene i rekommandasjonen, og det er ikke gitt regler til gjennomføring av rekommandasjonen i Norge.

EU-direktiver er rettet til medlemslandene, som pålegges å gjennomføre direktivreglene i nasjonal lovgivning. Medlemslandene står i utgangspunktet fritt til å bestemme hvilken form de nasjonale reglene som gjennomfører direktivet skal ha. Nasjonale regler som gjennomfører forpliktelsene etter et EU-direktiv, vil først gjelde for personer og foretak når de nasjonale reglene trer i kraft i det aktuelle landet.

2.3.4 Gjennomføring av revisjonsforordningen i norsk rett

Etter revisjonsforordningen artikkel 44 settes forordningen i kraft i EU fra 17. juni 2016. Bestemmelsen i artikkel 16 (6) om ugyldighet for avtalevilkår som begrenser hvem som kan velges til selskapets revisor settes i kraft fra 17. juni 2017. I EU-landene gjelder forordningen for personer og selskaper fra dette tidspunktet uten særskilt gjennomføring i nasjonal lovgivning (direkte virkning). I Norge vil revisjonsforordningen gjelde fra det tidspunktet den norske lovregelen om gjennomføring av forordningen er satt i kraft.

Direkte virkning innebærer at i EU-landene gjelder forordninger på lik linje med landets egen lovgivning, uten egen gjennomføring. Forordninger gjelder som de er. Medlemslandene har ikke anledning til å gjennomføre forordningsreglene i nasjonal lovgivning. Medlemslandene har heller ikke anledning til å foreta endringer eller tilpasninger av forordningsteksten. Dersom reglene i forordningen tilsier det, vil nasjonale myndigheter imidlertid kunne pålegges å vedta nødvendige sanksjonsregler, og vil også eventuelt måtte rydde opp i nasjonalt regelverk som strider mot forordningsreglene. En forordning kan imidlertid gi medlemslandene særskilt adgang til å fravike reglene i forordningen eller til å velge mellom ulike rettsregler. Revisjonsforordningen inneholder flere nasjonale valgmuligheter (medlemslandsopsjoner). I tråd med mandatet har utvalget vurdert bruk av de nasjonale valgmulighetene i revisjonsforordningen. Det vises til omtalen i kapittel 22 og 23.

Norge er forpliktet til å gjennomføre i norsk rett forordninger som innlemmes i EØS-avtalens vedlegg, på samme måte som vi er forpliktet til å gjennomføre direktiver og andre bindende rettsakter som innlemmes. En forordning får altså ikke direkte virkning i Norge, men i henhold til EØS-

avtalens artikkel 7 skal den «gjøres til del av avtalepartenes interne rettsorden». Det innebærer at forordninger skal gjennomføres ordrett. Den offisielle norske språkversjonen publiseres i EØS-tillegget til EU-tidende, og har samme status som alle de andre språkversjonene.

Gjennomføring av forordninger skjer normalt ved såkalt inkorporasjon. Dette innebærer at det fastsettes en lov- eller forskriftsbestemmelse – i EØS-tilpasset form – som sier at den aktuelle forordningen skal gjelde som norsk lov eller forskrift. I praksis gjøres dette ved å fastsettes en lov- eller forskriftsbestemmelse som viser til EØS-komiteens beslutning om innlemmelse av den aktuelle forordningen i EØS-avtalen, noe som vil omfatte eventuelle tilpasninger som er gjort til rettsakten.

Utvalget går inn for at EØS-reglene som svarer til revisjonsforordningen gjennomføres i revisorloven på denne måten.

Det vises til lovforslaget § 12-1. Det vises også til utvalgets forslag om ikrafttredelse av gjennomføringsbestemmelsen i lovforslaget § 16-1 og omtalen av dette i punkt 23.5.

2.3.5 Europeisk harmonisering og særnorske regler på revisjonsområdet

Direktiv 2006/43/EF som endret ved direktiv 2014/56/EU (revisjonsdirektivet) artikkel 52 gir medlemslandene adgang til å fastsette strengere krav enn i direktivet, med mindre noe annet fremgår av direktivet (minimumsharmonisering). Revisjonsdirektivet hindrer i utgangspunktet ikke at det fastsettes egne særnorske regler som er strengere enn direktivreglene. Adgangen til å fastsette særnorske regler og rekkevidden av disse, vil imidlertid måtte bero på en vurdering av hver enkelt bestemmelse.

Etter mandatet punkt II.4 tilsier den nye EU-reguleringen at særnorske regler vurderes på nytt. Utvalget skal derfor vurdere behovet for å videreføre gjeldende særnorske regler i revisorlovgivningen. Eventuelle forslag om videreføring eller nye særnorske regler skal særskilt begrunnes.

Forslag til gjennomføring av EU-regelverket på revisjonsområdet i nasjonal lovgivning, er en hovedoppgave etter mandatet. Norge er forpliktet gjennom EØS-avtalen til å gjennomføre disse reglene i norsk rett. Hovedformålet med å fastsette internasjonalt regelverk på EU/EØS-nivå er å oppnå et stadig mer integrert og harmonisert regelverk i EØS. Desto større grad av harmonisering det legges opp til, desto mindre nasjonalt

handlingsrom etterlates til at det enkelte land selv kan fastsette nasjonale særregler på området.

Utvalget har i tråd med dette hatt en restriktiv holdning til bruk av adgangen i direktivet artikkel 52 til å fastsette strengere regler enn i direktivet og bruk av nasjonale valgmuligheter som gir adgang til å fastsette strengere regler enn hovedreglene i direktivet. Vurdering av om særnorske regler kan eller skal fastsettes eller videreføres, er behandlet i utredningen der det tematisk hører hjemme.

Utvalget har også vurdert reguleringen i andre land, og lagt vekt på at reglene i Norge ikke bør avvike for mye fra det som er vanlig i andre land. Utvalget har særlig sett hen til reguleringen i Danmark og Sverige, men på enkelte punkter er reglene i flere EU- og EØS-land vurdert.

2.4 Utviklingen i revisorbransjen og revisorprofesjonen siden revisorloven av 1999

2.4.1 Vekst

2.4.2 Bransjestruktur

Det har vært omfattende konsolidering i revisjonsbransjen over flere år. Konsolideringen

pågår fortsatt, men i et klart lavere tempo. Det er fortsatt mange små revisjonsforetak.

2.4.3 Regulering og tilsyn

Gjennomføringen av EUs revisjonsdirektiv i 2009, innførte særlige krav til revisorer og revisjonsselskaper som reviderer foretak av allmenn interesse. Etter revisorloven § 5b-2 skal det gjennomføres ekstern periodisk kvalitetskontroll med disse revisjonsselskapene minst hvert tredje år. Utviklingen i regelverket er nærmere omtalt i punkt 2.2.

Tidligere ble kvalitetskontrollen gjennomført av Revisorforeningen med grunnlag i en samarbeidsavtale med Finanstilsynet. Etter 2009 har Finanstilsynet selv gjennomført ekstern kvalitetskontroll av disse revisorene og revisjonsselskapene. Ordningen med at Revisorforeningen gjennomfører ekstern kvalitetskontroll er videreført for andre revisorer og revisjonsselskaper. Ordningen er nå lovhjemlet, og den tidligere samarbeidsavtalen med Finanstilsynet er erstattet av et delegeringsvedtak der Finanstilsynet gir retningslinjer for kvalitetskontrollen.

Sarbanes-Oxley-loven i USA opprettet i 2002 et eget tilsynsorgan for revisortilsyn – The Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB).

Tabell 2.1 Omsetningsvekst og markedsandeler (MA) etter størrelsen på revisjonsforetakene

Segment	Omsetning 2015	MA 2015	Omsetning 2013	MA 2013 pst	Omsetning 2011	MA 2011 pst
> 100 mill	8 797 461	75,7 %	7 621 457	72,4 %	6 549 118	64,4 %
10 mill – 100 mill	1 560 905	13,4 %	1 553 407	14,8 %	1 827 264	18,0 %
5 mill – 10 mill	517 532	4,5 %	503 651	4,8 %	556 945	5,5 %
< 5 mill	749 455	6,4 %	845 383	8,0 %	933 282	9,2 %
Totalt	11 625 353		10 523 898		9 866 609	

Kilde: Tall fra Regnskapsregisteret. Beløp i tusen kroner.

Tabell 2.2 Utvikling i antall revisjonsforetak

Segment	2015	2013	2011
> 100 mill	6	7	7
10 mill – 100 mill	80	66	92
5 mill – 10 mill	74	74	81
< 5 mill	435	473	818
Totalt	595	620	998

Kilde: Tall fra Regnskapsregisteret. Beløp i tusen kroner.

Loven påla utenlandske revisjonsselskaper som reviderer selskaper med verdipapirer notert på børs i USA å registrere seg hos PCAOB. PCAOB ble pålagt å føre tilsyn, inkludert å gjennomføre inspeksjoner, av disse revisjonsselskapene. Alle de fem største norske revisjonsselskapene er registrert hos PCAOB. Statsretten setter klare skranker for utenlandske tilsynsorganers mulighet til å utøve myndighet på norsk territorium. Det samme er tilfelle i andre land. I EU har det vært lagt vekt på en felles holdning til PCAOB-tilsyn i Europeiske land. Det tok lang tid å rydde av veien de prinsipielle og politiske hindrene. Det ble gjennomført et felles tilsyn i 2008, men først i 2011 inngikk Finanstilsynet en formell samarbeidsavtale med PCAOB om felles tilsyn med norske revisjonsselskaper som er registrert hos PCAOB. Finanstilsynet leder tilsynet og har ansvar for den formelle myndighetsutøvelsen. PCAOB deltar aktivt i inspeksjonene, og har i praksis vid adgang til å gjøre sine undersøkelser.

For å begrense byrden på revisjonsselskapene, er det lagt vekt på å samordne Finanstilsynets eget tilsyn med de felles tilsynene ved PCAOB. Tilsyn både fra Finanstilsynet og PCAOB har, sammen med økt tilsynsfrekvens, like fullt ført til vesentlig økt ressursbruk til tilsyn i de berørte revisjonsselskapene.

2.4.4 Bortfall av revisjonsplikt for små aksjeselskaper

I 2011 ble revisjonsplikten for små aksjeselskaper under visse terskelverdier opphevet. Aksjeselskaper med årlige driftsinntekter under 5 millioner kroner, balansesum under 20 millioner kroner og

et gjennomsnittlig antall ansatte gjennom året som var færre enn 10 årsverk, fikk da adgang til å velge bort revisjon av årsregnskapet.

Mer enn 60 prosent av aksjeselskapene i denne gruppen hadde ved utgangen av 2015 valgt å ikke ha revisor. Endringen har dermed medført betydelig færre revisjonsoppdrag siden 2011 både for små og store revisjonsselskaper. Til tross for nedgang i antall revisjonsoppdrag har omsetningen i revisjonsbransjen økt i perioden, fra om lag 9,8 mrd kroner i 2011 til 11 mrd kroner i 2014. Det har imidlertid ikke vært noen vekst i inntektene fra revisjonskunder, som i perioden har holdt seg flatt på i overkant av 8 mrd kroner. Veksten i inntekter kommer følgelig fra andre oppdrag, i første rekke ulike rådgivningsoppdrag, men også noe fra regnskapsføring og attestasjonsoppdrag.

33 prosent av de små selskapene som etter lovendringen har mulighet til å velge bort revisjon, har per mai 2017 fortsatt revisor. Dette viser at det også blant de minste selskapene er en del som opplever egen nytte av å få sitt regnskap revidert. Antallet selskaper som velger å ha revisor, øker med antallet eiere, omsetningen og eksternt finansiering.

Utvalget som har vurdert forenklinger i aksje-loven, foreslo i NOU 2016: 22 at det ikke gjøres endringer i terskelverdiene for revisjonsplikt. Utvalget foreslo imidlertid at små morforetak skal kunne velge å ikke ha revisor. Nærings- og fiskeridepartementet foreslo i Prop. 112 L (2016–2017) at terskelverdiene skal beholdes på 2011-nivå og inflasjonsjusteres i forskrift, jf. endringene i aksje-loven ved lov 16. juni 2017. Forslaget er nærmere omtalt i punkt 5.2.1.

Tabell 2.3 Fravalg av revisjon

	1. mai 2017	1. jan 2016	1. jan 2014	1. jan 2012
Samlet antall AS og ASA	299 058	277 829	250 653	220 312
Nyetablerte totalt	38 272	29 380	28 522	18 271
Nyetablerte som har fravalgt	29 175	21 815	20 132	6 526
	76,2 %	74,3 %	70,6 %	35,7 %
AS med adgang til fravalg	217 438	199 568	180 924	155 722
AS som har fravalgt	147 268	127 237	94 810	47 666
	67,7 %	63,8 %	52,4 %	30,6 %
Med revisor totalt	150 793	149 546	154 425	170 767

Kilde: Antall selskaper. Tall fra Foretaksregisteret.

2.4.5 Rådgivningsvirksomhet

I løpet av 1990-tallet hadde alle de store revisjons-selskapene bygget opp omfattende virksomhet innenfor forretningsrådgivning. Rådgivningsvirksomheten i mindre revisjonsselskaper økte også mye. Revisjonsselskapene utnyttet naturlige fortrinn i dette markedet med god kjennskap til klientenes virksomhet, relevant kompetanse blant medarbeiderne og høy tillit.

I kjølvannet av Enron-saken og andre finansskandaler på begynnelsen av 2000-tallet, ble det satt et særlig søkelys på uavhengighetsproblemer ved revisjonsselskapenes rådgivning og andre tjenester til egne revisjonskunder. Kredittilsynet gjennomførte et tematisyn om dette med en egen rapport til Finansdepartementet i 2003.¹ Kredittilsynet var kritisk til en del av praksisen i bransjen som de kom til var i strid med revisorlovens krav til uavhengighet. Tilsynet ble fulgt opp av et rundskriv (23/2003) og nye bestemmelser i revisorfor-skriften som presiserer grensene for lovlig rådgivning til revisjonskunder. Revisjonsselskapene har etter dette tilpasset praksis for tjenester som leveres til revisjonskunder. Det ledet til at rådgivningsvirksomheten i flere av de store revisjonsselskapene ble skilt ut i egne selskaper både innenfor og utenfor de enkelte revisjonsnettverkene. Det drives fortsatt en betydelig rådgivningsvirksomhet innenfor revisjonsselskapene og nettverkene. Mer av rådgivningen ytes til andre enn egne

¹ Brev 25. juni 2003 fra Kredittilsynet til Finansdepartementet.

revisjonskunder. Arten og omfanget av rådgivning til egne revisjonskunder, er mer avgrenset.

2.4.6 Teknologisk utvikling

Digitalisering er i ferd med å endre hvordan finansiell informasjon produseres og presenteres. Utviklingen synes å gå i retning av at regnskapet har endret seg fra å være statisk og enhetlig til å bli mer dynamisk. Utviklingen gjør det mulig å tilpasse regnskapet ut fra den enkelte regnskapsbrukers behov. Finansiell informasjon publisert på internett kan oppdateres løpende, og det kan legges til rette for at regnskapsbrukeren selv kan filtrere, sortere og sammenstille informasjonen ut fra det han eller hun er særlig interessert i. Digitaliseringen innebærer at revisjon av slik finansiell informasjon krever stadig omstilling hos revisjonsforetakene.

Det kan bli behov for å investere i nye digitale verktøy for datafangst og analyse i forbindelse med revisjonsarbeidet. Dette kan gi nye muligheter for effektivt revisjonsarbeid. Digitaliseringen innebærer behov for medarbeidere med annen kompetanse enn det som tradisjonelt har vært vanlig i revisjonsforetakene for å tilpasse seg den gjeldende utviklingen.

Utviklingen har imidlertid kommet ganske kort på disse områdene foreløpig. Vi kan tenke oss betydelige endringer i hvordan den finansielle informasjonen som i dag publiseres i årsregnskapet, i fremtiden blir gjort tilgjengelig for regnskapsbrukerne og regulert i regnskapslovgivningen. Etter utvalgets vurdering er det for tidlig å

Tabell 2.4 Omsetning innenfor ulike tjenesteområder

Tjenesteområder	2013	2010
Revisjon for revisjonspliktige	5 899 971	5 985 775
Revisjon for små AS mv	390 005	270 015
Årsregnskap og ligningsoppgaver	870 328	1 183 499
Rådgivning til revisjonskunder	1 023 583	755 307
Inntekter fra revisjonskunder	8 183 887	8 194 596
Attestasjonsoppdrag	108 451	12 480
Rådgivning	2 357 477	1 623 797
Regnskapsføring	327 746	56 090
Annen inntekt	155 729	117 705
Sum inntekter i revisjonsbransjen	11 133 290	10 004 668

Kilde: Finanstilsynet – dokumentbasert tilsyn 2015. Beløp i tusen kroner.

vurdere regler i revisorloven som særskilt skal ta hensyn til en slik utvikling. Det er fortsatt en kjerneoppgave for revisor å uttale seg om årsregnskapet i revisjonsberetningen.

Den teknologiske utviklingen skjer også hos de reviderte foretakene. Her har utviklingen kommet lenger, eksempelvis er det utviklet digitale kjernesystemer for styring av virksomheten og for produksjon og distribusjon av varer og tjenester. For revisor vil det kunne være utfordrende å forstå klientens virksomhet og datasystemer, noe som er helt sentralt for å kunne revidere regnskapet.

Et prinsippbasert rammeverk for utføring av revisjonen, gir fleksibilitet til nødvendig utvikling av revisjonen innenfor regelverket. Utvalget legger i sine forslag vekt på dette hensynet.

2.5 Revisorrollen

2.5.1 Revisjon av årsregnskapet

Etter revisorloven § 5-1 skal revisor vurdere om årsregnskapet er utarbeidet og fastsatt i samsvar med lov og forskrifter. Revisjon av årsregnskap er revisors kjerneoppgave. Revisjonen skal bidra til tillit til foretakenes finansielle rapportering blant regnskapsbrukerne. Det skal skje ved at revisor utfører en uhildet og faglig kompetent kontroll av om regnskapet gir et riktig bilde av foretakets økonomiske stilling og resultat, og ved at revisor bekrefter resultatet av revisjonen i en revisjonsberetning. Som en del av dette arbeidet har revisor også en viktig rolle i å hindre økonomisk kriminalitet.

Revisjonsplikt skal, sammen med regnskapsplikt, sikre regnskapsbrukerne pålitelig informasjon om revisjonspliktige foretaks økonomiske stilling. Allment tilgjengelige regnskaper som brukerne kan stole på, gir samfunnsmessige gevinster i form av reduserte transaksjonskostnader, sikrere skattegrunnlag og likere konkurransvilkår. Grensene for revisjonsplikt angir den rådende vurderingen av hvor langt de samfunnsmessige gevinstene forsvarer lovpålagt revisjon. Utvalget skal etter mandatet ikke vurdere grensene for revisjonsplikt.

I Ot.prp. nr. 75 (1997–98) om revisorloven står det i punkt 1.1:

«Både med sikte på effektiv ressursallokering gjennom regnskapets informasjonsverdi ved økonomiske beslutninger, og tiltak mot økonomisk kriminalitet, er det behov for at en uavhengig person vurderer om regnskapet er

avlagt i samsvar med gjeldende regelverk. Utøvelsen av revisors funksjoner skal dermed medvirke til effektiv ressursallokering og til bekjempelse av ulike former for økonomisk kriminalitet, herunder kriminalitet på skatte- og avgiftsområdet. Hensiktsmessige regler om revisjon og revisorers virksomhet har således en vesentlig samfunnsøkonomisk betydning.»

2.5.2 Revisor som representant for eierne og revisors samfunnsrolle

Opprinnelig var formålet med revisjonen først og fremst å beskytte eierne mot misligheter og svindel. Senere ble dette tonet ned til fordel for kontroll med at regnskapet ikke inneholdt vesentlig feilinformasjon som følge av feil og svakheter i regnskapsrapporteringsprosessen. Begge deler er i dag ansett som sentralt ved revisjonen. Etter revisorloven § 5-1 siste ledd skal revisor gjennom revisjonen bidra til å forebygge og avdekke misligheter og feil. I den internasjonale revisjonsstandarden ISA 200 er formålet med revisjonen angitt slik i punkt 11:

«Ved revisjon av regnskap er revisors overordnede mål [...] å oppnå betryggende sikkerhet for at regnskapet totalt sett ikke inneholder vesentlig feilinformasjon, verken som følge av misligheter eller feil [...].»

Utgangspunktet for utviklingen av moderne årsregnskapsrevisjon var eierne behov for kontroll med den finansielle informasjonen fra ledelsen som er satt til å forvalte deres investering. Denne rollen som tillitsmann for eierne er fortsatt sentral. Etter hvert har imidlertid revisors og revisjonens samfunnsrolle blitt fremhevet mer. Om dette uttalte EU-Kommisjonen i forslaget til ny revisorlovgivning i EU (COM(2011) 779 final) følgende:

«Robust audit is key to re-establishing trust and market confidence. It contributes to investor protection by providing easily accessible, cost-effective and trustworthy information about the financial statements of companies. It also potentially reduces the cost of capital for audited companies by ensuring more transparency and reliability of financial statements.

It is also important to stress that auditors are entrusted by law to conduct statutory audits of the financial statements of companies which enjoy limited liability and/or are authorised to provide services in the financial sector. This entrustment responds to the fulfilment of

a societal role in offering an opinion on the truth and fairness of the financial statements of those companies.»

2.5.3 Allmennhetens tillitsperson

Revisorloven § 1-2 om revisors rolle, ble tilføyd ved gjennomføringen av revisjonsdirektivet i 2009. Bestemmelsen fastslår at revisor er allmennhetens tillitsperson ved revisjon av revisjonspliktiges årsregnskap og ved revisjon av årsregnskap for foretak uten revisjonspliktig. Revisor skal utøve sin virksomhet med integritet, objektivitet og aktsomhet. Bestemmelsen gjennomfører revisjonsdirektivet artikkel 21 om at medlemslandene skal sikre at alle revisorer og revisjonsselskaper omfattes av yrkesetiske prinsipper, som minst omfatter deres funksjon av allmenn interesse, integritet og objektivitet, samt faglige dyktighet og tilbørlige aktsomhet. Ved endringen i 2014, er det i direktivbestemmelsen i artikkel 21 føyet til et krav om at revisor i tillegg skal utvise profesjonell skepsis.

I fortalen til revisjonsdirektivet, står det i punkt 9:

«At revisorer utfører funksjoner av allmenn interesse, innebærer at en større gruppe mennesker og institusjoner har tillit til kvaliteten på en revisors arbeid. God revisjonskvalitet bidrar til at markedene fungerer tilfredsstillende, ved at regnskapenes integritet og effektivitet forbedres.»

Troverdig regnskapsinformasjon vil også bidra til å gi myndighetene et forsvarlig grunnlag for sin økonomiske politikk, blant annet med sikte på finansiell stabilitet.

Revisors plikt til å rapportere mistenkelige transaksjoner til ØKOKRIM etter hvitvaskingsloven, er en del av revisors rolle som allmennhetens tillitsperson. Det samme er revisors ulike plikter til å rapportere til tilsynsmyndighetene.

Utvalget har i utredningen lagt vekt på at revisor fortsatt skal være allmennhetens tillitsperson, og utvalget går inn for å videreføre dette som et lovfestet prinsipp. Etter utvalgets syn er det ingen motsetning mellom revisors rolle som tillitsperson for eierne og allmennheten. Interessene er i det alt vesentlige sammenfallende og ivaretas i første rekke gjennom kvalitetsmessig revisjon som regnskapsbrukerne har tillit til. Rollen som allmennhetens tillitsperson er særlig betydningsfull ved revisjon av foretak av allmenn interesse.

2.5.4 Revisors rolle i bekjempelse av økonomisk kriminalitet

Utvalget har lagt vekt på at den sentrale rollen for revisor og revisjonen er å skape tillit til foretakenes finansielle rapportering blant regnskapsbrukerne. Dette skal være utgangspunktet for reglene om lovfestet revisjon i revisorloven. Gjennom arbeidet med å kontrollere at regnskapene er fri for vesentlig feilinformasjon, har revisor en viktig rolle i å forebygge og avdekke økonomisk kriminalitet. Bevisst manipulering av regnskapsinformasjon kan inngå som et ledd i alvorlig økonomisk kriminalitet. Revisjonen bidrar til at slik kriminalitet kan avdekkes og forebygges. Vesentlig feilinformasjon i regnskapet kan også i andre tilfeller skyldes misligheter og økonomisk kriminalitet, for eksempel ved skatteunndragelser. Revisjonen skal innrettes for å gi betryggende sikkerhet også mot slik feilinformasjon.

Etter mandatet punkt II.3 skal utvalget i sitt arbeid legge til grunn at revisor har en viktig funksjon i bekjempelse av ulike former for økonomiske kriminalitet. Utvalget skal utrede og komme med forslag til regler om hensiktsmessige rammer for rapportering til revisjonsutvalg, styre og offentlige myndigheter, som kan bidra til å forhindre og eventuelt avdekke økonomisk kriminalitet hos den revisjonspliktige.

Revisors rolle i å forhindre økonomisk kriminalitet må ses i sammenheng med de kjennetegn som preger denne type kriminalitet. Med økonomisk kriminalitet siktes det til profittmotiverte, lovstridige handlinger som ofte begås innenfor eller med utspring i en økonomisk virksomhet som i seg selv er eller gir seg ut for å være lovlig. At det lovstridige skjer innen rammen av lovlig virksomhet gjør at den er vanskelig å avdekke. Sakene er som regel kompliserte, og mangler gjerne ytre kjennetegn som klart viser at det er snakk om lovbrudd. Eksempel på økonomisk kriminalitet er skatte- og avgiftsunndragelser, brudd på konkurranselovgivningen, korrupsjon, konkursskriminalitet, økonomisk utroskap, bedrageri og underslag, brudd på regnskapslovgivningen, misbruk av offentlige stønadsordninger, innsidehandel, hvitvasking og ulike typer arbeidsmarkedskriminalitet.

Utvalget viser i denne forbindelse særlig til følgende forslag i utredningen:

- Det fastsettes en egen lovbestemmelse om formålet med revisjonen. Etter lovforslaget § 9-1 er formålet med lovfestet revisjon 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.

- Loven skal presisere grunnleggende krav til gjennomføring av en lovfestet revisjon i samsvar med god revisjonsskikk. Det vises til lovforslaget § 9-4 tredje ledd.
- Loven skal videre presisere krav til å utføre revisjonen med profesjonell skepsis. Det vises til lovforslaget § 9-4 fjerde ledd.
- De gjeldende bestemmelsene om revisors nummererte brev erstattes av mer prinsipielle føringer for krav til revisors skriftlige kommunikasjon med styret. Det vises til lovforslaget § 9-5.
- Revisors rett og plikt til å trekke seg fra et revisjonsoppdrag og ny revisors akseptvurdering, sammen med reglene om tvangsoppløsning av revisjonspliktige selskaper som ikke har revisor, har en viktig «renovasjonseffekt». Det vises til lovforslaget § 9-2 første ledd og § 9-6.
- Revisors uttalelse om regnskapet i revisjonsberetningen er helt sentral i revisors rolle i å skape tillit til regnskapet, og den rollen revisor i den sammenheng har i å forebygge og avdekke økonomisk kriminalitet. Det vises til lovforslaget § 9-7.
- Det videreføres at revisor uten hinder av taushetsplikt kan underrette politiet om forhold som gir grunn til mistanke om straffbar handling. Det vises til lovforslaget § 10-1 sjette ledd. Det vises i denne sammenheng også til at revisorer er underlagt kravene i hvitvaskingsloven til rapportering av mistenkelige transaksjoner til ØKOKRIM, jf. også forslaget til ny hvitvaskingslov i NOU 2016: 27.
- Det foreslås at revisor skal sende egen skriftlig begrunnelse for manglende underskrift på næringsoppgaven og enkelte andre skattemeldinger til skattekontoret. I dag skal revisor sende den begrunnelsen han eller hun skal gi til styret i det reviderte foretaket. Det vises til forslaget til endringer i skatteforvaltningsforskriften § 7-2-11 og § 8-9-4. Samtidig skal styret, i henhold til lovforslaget § 9-5, informeres på samme måte som i dag.

2.5.5 Avtaleforholdet mellom revisor og revisjonskunden

Revisjonsoppdraget avtales mellom revisor som oppdragstaker og det reviderte foretaket som oppdragsgiver. Vilkårene for oppdraget kan som et utgangspunkt ikke fravike reglene i revisorloven eller de selskapsrettslige reglene som gjelder for

revisjonen. Revisors utførelse av revisjonsoppdraget følger fullt ut av revisorloven og god revisjonsskikk. Revisor kan for eksempel ikke avtale at revisjonsberetningen skal ha et annet innhold enn i loven, at det skal gjennomføres mindre omfattende revisjonshandlinger enn det som følger av god revisjonsskikk, eller at revisor kan ha en binding til det reviderte foretaket i strid med lovens krav til uavhengighet.

Revisors honorar følger av avtalen, og det kan avtales andre betingelser for oppdraget så lenge de ikke er i strid med revisorloven eller selskapsrettslige regler. Revisor vil kunne avtale begrensninger i erstatningsansvaret overfor oppdragsgiveren, men ikke overfor andre brukere av revisjonsberetningen. Dette er nærmere omtalt i punkt 5.5 i underutvalgets utredning av revisors erstatningsansvar.² Det kan avtales frist for oppsigelse av et revisjonsoppdrag, men et slikt avtalevilkår kan ikke fravike revisors plikt til å fratruke hvis revisor påpeker vesentlige lovbrudd som ikke blir rettet. Revisor og oppdragsgiveren kan håndheve sine kontraktsrettslige beføyelser som heving, prisavslag og tilbakeholdsrett, så langt det ikke kommer i konflikt med revisorloven eller selskapsrettslige regler. En revisor som ikke får betaling i henhold til avtalen, kan stanse videre arbeid på oppdraget. Revisor blir i så fall ikke ansvarlig for forsinkelsesgebyr eller andre konsekvenser av forsinkelsen.

Revisorloven stiller også visse krav til revisors gjennomføring av andre oppdrag enn revisjon. Revisors bekreftelse av opplysninger overfor offentlige myndigheter, skal utføres i samsvar med god revisjonsskikk og lovens krav til uavhengighet og enkelte andre krav i revisorloven. På samme måte som ved revisjonsoppdrag, kan disse kravene ikke fravikes ved avtale. Det nærmere innholdet av god revisjonsskikk for utførelsen av slike oppdrag, vil ofte være mindre spesifisert gjennom praksis blant dyktige og ansvarsbevisste utøvere av yrket. Da vil oppdragsavtalen og det revisor opplyser i sin uttalelse få større betydning. Grunnleggende krav til forsvarlig utførelse av oppdraget vil i alle tilfeller være et ufravikelig krav etter god revisjonsskikk.

2.5.6 Særmerknad fra medlemmene Bamle og Sivertsen

Det er enighet i utvalget om at revisor har en viktig rolle i å forebygge og avdekke økonomisk kriminalitet. *Medlemmene Bamle og Sivertsen* mener

² Underutvalgets utredning er vedlagt.

imidlertid at utvalget med fordel kunne ha utredet mandatets punkt 3 bredere, herunder kommet med forslag utover bestemmelser som allerede foreligger i gjeldende revisorlov. Det vises i denne sammenheng også til mindretallsforslag om kommunikasjon med styret og offentlige myndigheter i § 9-5, revisjonsberetning i § 9-7, utvidelse av kravet til oppbevaring av oppdragsdokumentasjon i § 9-10, samt om sanksjoner og straff i kapittel 21.

Forslagene er i stor grad kun en videreføring av bestemmelser i gjeldende revisorlov. Disse medlemmene mener også at den skriftlige begrunnelsen for manglende underskrift på næringsopp-gaven regelmessig bør kommuniseres til styret selv om den skal sendes skattekontoret direkte – slik det er etter gjeldende revisorlov. Etter vår vurdering bør plikten hjemles i revisorloven slik det også ble drøftet i Prop. 1 L (2009–2010) pkt. 5.7.1.

Kapittel 3

Forholdet mellom revisor- og regnskapsførerprofesjonen

3.1 Profesjonenes roller og oppgaver

Etter revisorloven § 5-1 skal revisor vurdere om årsregnskapet er utarbeidet og fastsatt i samsvar med lov og forskrifter. Revisjonen skal etter revisorloven § 5-2 annet ledd utføres i samsvar med god revisjonsskikk. Revisjon er en uavhengig kontroll av regnskapets riktighet på grunnlag av anerkjent praksis blant dyktige og ansvarsbevisste utøvere av yrket. Dette er nærmere omtalt i kapittel 14 om god revisjonsskikk. Revisor rapporterer resultatet av revisjonen i revisjonsberetningen, jf. revisorloven § 5-6. Revisor skal i revisjonsberetningen gi uttrykk for sin mening om det reviderte regnskapet gir et rettviseende bilde i samsvar med det regelverket for finansiell rapportering som er anvendt, jf. revisorloven § 5-6 fjerde ledd nr. 1. Uttalelsen gir uttrykk for revisors konklusjon om regnskapet er fritt for vesentlige feil. Gjennom revisjonen skal revisor på denne måten øke de tiltenkte brukernes tillit til det reviderte regnskapet.¹ Revisor er ifølge revisorloven § 1-2 allmenhetens tillitsperson.

Revisjonsberetningen avgis til generalforsamlingen eller tilsvarende selskapsorgan, jf. blant annet aksjeloven § 7-4. Revisjonsberetningen er offentlig og skal sendes inn til Regnskapsregisteret sammen med årsregnskapet og årsberetningen, jf. regnskapsloven § 8-1 og § 8-2. Revisjonsberetningen er ment for eiere, kreditorer og andre brukere av årsregnskapet. Det er eierne, gjennom generalforsamlingen eller selskapsmøtet, som velger revisor. Oppdragsavtalen mellom revisor og den reviderte, gjerne benevnt «engasjementsbrevet», regulerer vilkårene for revisjonsoppdraget.² Oppdragsavtalen kan ikke fravike bestemmelsene i revisorloven. Reguleringen av revisors oppgaver og plikter ved revisjonsutførelsen skal beskytte

regnskapsbrukernes interesse i at revisjonen utføres forsvarlig.

De oppgaver som omfattes av autorisasjonsplikten for regnskapsførere er beskrevet i lov 18. juni 1993 nr. 109 om autorisasjon av regnskapsførere (regnskapsførerloven). Etter regnskapsførerloven § 2 første ledd regnes som regnskapsføring etter loven utføring av oppdragsgivers plikter etter regnskaps- og bokføringslovgivningen og utarbeidelse av oppgaver og opplysninger for oppdragsgiver som denne skal gi i henhold til lov eller forskrift. Det inkluderer bokføring, utarbeidelse av årsregnskap, utarbeidelse av skattemelding eller selskapsmelding med vedlegg og lønnsoppdrag. For hvert regnskapsføreroppdrag skal det opprettes skriftlig oppdragsavtale med oppdragsgiveren. I avtalen angis de regnskapsfunksjoner og andre oppdrag som skal utføres av regnskapsføreren, og for hvilken tid oppdraget skal gjelde, jf. regnskapsførerloven § 3. I motsetning til et revisjonsoppdrag, der rammene for oppdraget er lovbestemt, fastsettes rammene for et regnskapsføreroppdrag i oppdragsavtalen. En regnskapsførers oppdrag kan dermed være begrenset til kun enkelte områder og oppgaver, avhengig av den inngåtte avtalen mellom partene. Regnskapsføreren bistår oppdragsgiverne med å utføre deres plikter etter bokførings-, regnskaps-, skatte- og avgiftslovgivningen. Foretakene som regnskapsføreren bistår, er fortsatt ansvarlige for at pliktene overholdes.

Regnskapsfører forholder seg kun til oppdragsgivers ledelse og administrasjon, og kommuniserer med disse om forhold som gjelder regnskapsføreroppdraget. En regnskapsfører kan ikke uttale seg om regnskapets riktighet overfor tredjeparter slik en revisor gjør. Regnskapsfører rapporterer ikke på eget initiativ til eiere, kreditorer, offentlige myndigheter eller andre eksterne regnskapsinteressenter.

Revisor skal gjennom revisjonen utføre en uavhengig kontroll av regnskapet, og ifølge revisorloven § 1-2 utøve sin virksomhet med integritet, objektivitet og aktsomhet. Uavhengighet fra det

¹ Jf. også internasjonal revisjonsstandard ISA 200 *Overordnede mål for den uavhengige revisor og gjennomføringen av en revisjon i samsvar med de internasjonale revisjonsstandardene* punkt 3.

² Jf. internasjonal revisjonsstandard ISA 210 *Inngåelse av avtale om vilkårene for revisjonsoppdraget*.

reviderte foretaket bidrar til å sikre regnskapsbrukernes tillit til det reviderte regnskapet. Revisor er derfor underlagt egne krav om uavhengighet i revisorloven og revisjonsdirektivet. Revisjon og regnskapsføring kan drives i samme foretak dersom foretaket både har revisor- og regnskapsførerergodkjenning, men kravene til revisors uavhengighet setter grenser for adgangen til å føre regnskap for en revisjonskunde.

En regnskapsfører utfører ikke en ekstern kontrollfunksjon slik som en revisor. Regnskapsfører bistår med hele eller deler av oppdragsgivers regnskapsføring, herunder med nødvendig internkontroll. Etter standard for god regnskapsføringsskikk (GRFS)³ punkt 5.1, skal regnskapsfører medvirke til at oppdragsgivers interesser ivaretas. Det kreves ikke at regnskapsfører skal være uavhengig av sin oppdragsgiver. Regnskapsføreroppdrag som omfatter bokføring mv. som er grunnlag for regnskapsutarbeidelsen, medfører at regnskapsføreren ikke vil kunne utføre en uavhengig kontroll av regnskapet.

Regnskapsfører skal ifølge regnskapsførerloven § 2 annet ledd utføre sine oppdrag i samsvar med bestemmelser i og i medhold av lov og i samsvar med god regnskapsføringsskikk. Regnskapsfører kan naturlig nok ikke medvirke til lovbrudd eller på annen måte akseptere misvisende regnskaper selv om oppdragsgiver skulle ønske det. Regnskapsfører kan ikke bidra til eller akseptere at krav som følger av blant annet bokførings-, regnskaps-, skatte-, avgifts- og selskapslovgivningen fravikes. Regnskapsførerlovens krav bygger dermed opp under at regnskapsfører må utøve yrket i samsvar med generelle yrkesetiske prinsipper.

Både revisorer og regnskapsførere er underlagt lovbestemt taushetsplikt, jf. revisorloven § 6-1 første ledd og regnskapsførerloven § 10 første ledd. Både revisorer og regnskapsførere er underlagt kravene i hvitvaskingsloven om rapportering om mistenkelige transaksjoner til ØKOKRIM mv.

Det er stor grad av overlapp når det gjelder de fagområdene regnskapsførere og revisorer må ha god innsikt i for å utføre sin funksjon. Kompetanse innen regnskap, bokføring, skatt og avgift, er viktig for begge profesjoner. En revisor har et særskilt behov for kompetanse innen revisjon, mens

en regnskapsfører har et særskilt behov for kompetanse innen regnskapsføring. Den grunnleggende forskjellen mellom revisors eksterne kontrollfunksjon og regnskapsførers interne bistandsfunksjon, medfører ulike kompetansebehov. Dette har betydning for de utdanningsløpene som gir grunnlag for godkjenning som henholdsvis regnskapsfører og revisor, samt for kravene til etterutdanning.

Ved gjennomføring av revisjonen er det ofte hensiktsmessig for revisor å innhente informasjon og dokumentasjon direkte fra den regnskapsføreren som har ført regnskapet, og som både har faglig kompetanse og omfattende kjennskap til den revidertes regnskapsførsel. Det er derfor vanlig at regnskapsfører og revisor kommuniserer med hverandre.

Utvalget legger vekt på at det er en grunnleggende forskjell mellom en regnskapsførers bistandsfunksjon og en revisors kontrollfunksjon:

- Regnskapsfører tar på seg oppdragsgivers plikter og utfører oppdragsgivers oppgaver på regnskapsområdet. Regnskapsfører er en del av oppdragsgivers interne regnskapsfunksjon og ivaretar oppdragsgivers interesser, og er ikke uavhengig av oppdragsgiver slik revisor er. Kompetente regnskapsførere bidrar til kvalitet i regnskapsføringen og oppdragsgiverens finansielle rapportering.
- Revisor utfører en uavhengig kontroll av årsregnskapet og konsernregnskapet, og gir i revisjonsberetningen offentlig uttrykk for om regnskapet etter revisors mening gir et rettvise bilde i samsvar med regnskapsreglene. Uavhengighet innebærer blant annet at revisor ikke skal kontrollere resultatet av eget arbeid, og revisor kan derfor ikke stå for regnskapsføring, interne kontroller mv. som er grunnlag for det reviderte regnskapet.

Forskjellen mellom de funksjonene regnskapsførere og revisorer ivaretar, gjør det etter utvalgets oppfatning nødvendig med ulik regulering av profesjonsutøvelsen. De nærmere kravene som skal stilles i lovgivningen til henholdsvis regnskapsførere og revisorer må vurderes separat ut fra de forskjellige funksjonene, selv om det også finnes berøringspunkter der det kan være fornuftig å samordne reguleringen.

Det kan være ulik grad av bevissthet blant regnskapspliktige, regnskapsbrukere og andre om de ulike funksjonene som ivaretas av henholdsvis regnskapsførere og revisorer. Etter utvalgets vurdering er dette imidlertid neppe et pro-

³ Standard av juni 2014, oppdatert november 2014 og mai 2016, utarbeidet av Regnskap Norge, Økonomiforbundet og Den norske Revisorforening, se Regnskap Norges nettsider (regnskapnorge.no) <https://www.regnskapnorge.no/contentassets/7d4de2f522c7435d9dba5a6117f62-def/god-regnskapsforingsskikk-grfs-mai-2016.pdf> (februar 2017).

blem som det er behov for særskilt lovgivning eller andre tiltak for å håndtere. Rolledelingen ivaretas tilfredsstillende gjennom den gjeldende reguleringen av profesjonene. Rasjonell utnyttning av ressursene i begge bransjene, god tilgang for næringslivet til denne kompetansen og høyest mulig samlet verdiskaping, tilsier at det ikke innføres lovbestemte hindre mot å drive virksomhet innenfor begge profesjonene.

3.2 Felles lovgivning?

I dag er regnskapsførere og revisorer regulert i ulike lover, med tilhørende forskrifter. Det har ikke tidligere vært vurdert felles lovgivning for disse to profesjonene. Utvalget skal ifølge mandatet vurdere behov for samordning av regler i regnskapsfører- og revisorlovene der dette er aktuelt, herunder om det er hensiktsmessig å integrere de to lovene i én felles lov.

På et overordnet nivå skal både revisorloven og regnskapsførerloven bidra til å sikre god kvalitet på foretakenes finansielle rapportering, herunder bidra til å forebygge og avdekke økonomisk kriminalitet. Begge lovene skal sikre høy faglig og etisk standard blant profesjonsutøverne. Revisorer og regnskapsførere utfører imidlertid ulike funksjoner og har ulike roller. Reguleringen av revisorer og revisjon skal beskytte den offentlige interessen i at revisors kontrollfunksjon fungerer etter hensikten. Reguleringen av regnskapsførere og regnskapsføring skal i hovedsak sikre brukerne av regnskapstjenester kompetent bistand, herunder at utarbeiding av regnskaper skjer i samsvar med gjeldende regelverk. De ulike rollene og funksjonene, herunder ulike formål med regulering av profesjonene, må reflekteres i lovgivningen på en tydelig måte.

Foretak som tilbyr både regnskapsfører- og revisjonstjenester må forholde seg til både revisorloven og regnskapsførerloven. Reglene om tilsyn og sanksjoner er langt på vei like i revisorloven og regnskapsførerloven. Det er også likhetstrekk i vilkårene for godkjenning og krav til etterutdanning. Videre er tilsynet med revisorer og regnskapsførere i noen grad samordnet i Finanstilsynet.⁴ Disse forholdene kan tale for felles lovgivning.

Det er imidlertid flere argumenter for å fortsette med separate regnskapsfører- og revisorlover:

- Reguleringen skal ivareta ulike formål. Mye av reguleringen må derfor være forskjellig, selv om det også er likhetspunkter som kan tilsi samordning (jf. punkt 3.3).
- Skillet mellom de ulike funksjonene og hensynene som skal ivaretas gjennom reguleringen av regnskapsførere og revisorer vil bli mindre tydelige dersom profesjonene reguleres i samme lov.
- Etter utvalgets vurdering vil det være enklere for profesjonsutøverne å forholde seg til to ulike lover som tydelig reflekterer de ulike funksjonene til regnskapsførere og revisorer. Regnskapsførere og revisorer gis muligheten til å kun forholde seg til bestemmelser som vedrører egen profesjon.
- Det har ikke kommet signaler om at dagens reguleringsmåte, med separate lover for profesjonene, er ineffektiv eller ikke fungerer tilfredsstillende.
- EØS-relevante EU-regler stiller omfattende krav til reguleringen av revisorer og revisjon. Det gjelder ikke tilsvarende EØS-regler for regnskapsførere og regnskapsføring. Etter utvalgets syn er det i seg selv et viktig argument for å beholde separate revisor- og regnskapsførerlover.

Utvalget går etter dette inn for å opprettholde dagens løsning med egne lover for henholdsvis regnskapsførere og revisorer. På de områder hvor det er aktuelt med samordning av reglene, kan samme eller likeartede bestemmelser benyttes i begge lover.

3.3 Samordning av bestemmelser

I punkt 3.2 pekes det på at enkelte foretak tilbyr både regnskapsfører- og revisortjenester. Finanstilsynet fører tilsyn med både regnskapsførere og revisorer. Overlappende kompetansebehov gjør at likeartet utdanningsbakgrunn er relevant som grunnlag for godkjenning for begge profesjonene. Samordning av bestemmelser i revisorloven og regnskapsførerloven kan derfor være fornuftig på enkelte punkter.

Regnskapsførere og revisorer har ulike roller, og på en del områder er det derfor ikke naturlig å se for seg en samordning av regelverkene. Dette gjelder blant annet på følgende områder:

- Oppgaver. Regnskapsførere og revisorer utfører grunnleggende ulike funksjoner (se punkt 3.1) som gjør at reglene om oppdragsutførelsen og tilhørende plikter må være forskjellige.

⁴ Jf. finanstilsynsloven (7. desember 1956 nr. 1) § 1 første ledd nr. 17 og 18.

- Uavhengighet. For å fylle sin rolle som ekstern kontrollør og allmennhetens tillitsperson, skal revisor være uavhengig av den reviderte. Noe slikt krav er imidlertid ikke aktuelt for regnskapsførere, som utfører oppdragsgivers plikter og er en del av dennes regnskapsfunksjon.
- Rapportering. Revisor uttaler seg offentlig om regnskapet gjennom revisjonsberetningen. Regnskapsfører kan ikke uttale seg om regnskapet på denne måten, og kommuniserer som hovedregel kun med oppdragsgiver om det utførte arbeidet.

På andre områder kan en samordning av regelverkene være mer aktuelt. Eksempler på slike områder er:

- Vilkår for godkjenning av regnskapsførere og revisorer, inkludert krav til utdanning, praksis, egnethet og økonomi.

- Vilkår for godkjenning av regnskapsførerselskaper og revisjonsselskaper, inkludert krav til eiere, styremedlemmer og økonomi.
- Krav til etterutdanning.
- Krav til utarbeidelse og oppbevaring av dokumentasjon av det arbeid som utføres mv.
- Regler om taushetsplikt.
- Regler om tilsyn, tilbakekall og suspensjon av godkjenning, klagebehandling og sanksjoner.
- Krav til Finanstilsynets saksbehandling.

Utvalget vil i sin utredning av regnskapsførerloven vurdere om – og eventuelt i hvilken grad – det er hensiktsmessig med samordning av regelverket på ett eller flere av disse områdene.

Kapittel 4

Lovens virkeområde

4.1 Lovbestemt og frivillig revisjon

4.1.1 Gjeldende rett

Revisorlovens virkeområde er angitt i revisorloven § 1-1 første ledd, hvor det fremgår at loven gjelder revisjonsplikt, godkjenning av revisorer, revisors oppgaver og krav til utførelsen av revisors oppgaver.

Revisjon av revisjonspliktiges årsregnskap skal foretas i samsvar med bestemmelsene i revisorloven, jf. § 1-1 annet ledd. Tilsvarende gjelder revisjon av årsregnskap for noen som ikke er revisjonspliktig, dersom revisor i revisjonsberetning eller på annen måte gir uttrykk for at regnskapet er revidert. Dersom slik frivillig revisjon utføres av en godkjent revisor eller revisjonsselskap, skal revisjonen foretas i samsvar med revisorloven. Utenfor området for revisjonsplikt, er ikke loven til hinder for at andre enn godkjente revisorer eller revisjonsselskaper utfører revisjon av årsregnskapet og avgir revisjonsberetning.

Loven gjelder finansiell revisjon. I Ot.prp. nr. 75 (1997–98) står det:

«Den revisjon som skal være regulert i revisorloven, er godkjent revisors vurdering av den revisjonspliktiges årsregnskap og årsberetning. Ikke krav om generell revisjon av operasjonell eller forvaltningsmessig karakter gjennom revisorloven.»

4.1.2 EØS-rett

Direktiv 2006/43/EF som endret ved direktiv 2014/56/EU (revisjonsdirektivet) fastsetter regler for lovfestet revisjon av årsregnskap og konsernregnskap, jf. artikkel 1 første ledd. Direktivet gjelder ikke for lovfestet revisjon av årsregnskap og konsernregnskap for foretak av allmenn interesse med mindre det er fastsatt i forordning (EU) nr. 537/2014 (revisjonsforordningen), jf. artikkel 1 annet ledd. Annet ledd er nytt med direktiv 2014/56/EU (endringsdirektivet).

Med lovfestet revisjon menes etter artikkel 2 nr. 1 revisjon av årsregnskap eller konsernregnskap i den grad revisjonen

- a) kreves etter EU-retten
- b) kreves for små foretak etter nasjonal rett
- c) foretas frivillig på anmodning fra små foretak i samsvar med likeverdige krav som for revisjonspliktige etter bokstav b), der nasjonal lovgivning definerer slik revisjon som lovfestet revisjon

Bokstav a) omfatter revisjon av foretak som skal pålegges revisjonsplikt i henhold til direktiv 2013/34/EU (regnskapsdirektivet) artikkel 34, det vil si selskaper som ikke er små foretak.¹ Bokstav b) omfatter revisjon av små revisjonspliktige foretak.

Utvalget oppfatter at direktivet gir nasjonalt handlingsrom til å innrette sin lovgivning slik at frivillig revisjon ikke er definert som lovfestet revisjon, jf. bokstav c). Det innebærer i tilfelle at nasjonale regler om frivillig revisjon ikke nødvendigvis må oppfylle alle kravene i revisjonsdirektivet.

4.1.3 Danmark og Sverige

Danmark

Den danske revisorloven omfatter etter § 1 første ledd betingelsene for godkjenning og registrering av revisorer og revisjonsselskaper, vilkårene for utførelse av oppgaver i forbindelse med revisjon mv. samt regler om offentlig tilsyn med godkjente revisorer og revisjonsselskaper. Etter annet ledd får loven anvendelse ved revisors avgivelse av revisjonsberetninger på regnskaper, herunder revisors uttalelser om årsberetninger i henhold til årsregnskapsloven.

¹ I regnskapsdirektivet artikkel 3(2), jf. artikkel 3(10) er «små foretak» definert som foretak som på balansedagen to år på rad ikke overskrider grensene for minst to av følgende tre kriterier: Balansesum 4 000 000 euro, netto omsetning 8 000 000 euro og gjennomsnittlig antall ansatte i løpet av regnskapsåret 50. Det motsvares hos oss av grensene for små foretak i regnskapsloven.

Sverige

I Sverige er det mer omfattende krav til revisjon av revisjonspliktiges årsregnskap, enn ved frivillig revisjon av andre årsregnskap. Ved frivillig revisjon gjelder overordnede krav til god revisjons-skikk, uavhengighet og dokumentasjon. Bestemmelsene om forsikring, tilsyn og sanksjoner gjelder også for frivillig revisjon. Dette fremgår av bestemmelser i den svenske revisorslagen (2001: 883) som gjelder for «revisionsverksamhet». Ved revisjon av revisjonspliktiges årsregnskap, gjelder det mer omfattende bestemmelser i den svenske revisionslagen (1999: 1079) og aktiebolagslagen (2005: 551) som gjennomfører kravene i revisjonsdirektivet. Det er ikke foreslått endringer i dette i SOU 2015: 49 Nya regler för revisorer och revision.

Det vises for øvrig til omtalen av virkeområdet til den danske revisorloven og den svenske revisorslagen i punkt 4.2.3. Der gis det blant annet en nærmere omtale av hva som er «revisionsverksamhet» etter den svenske revisorslagen.

4.1.4 Utvalgets vurdering

Revisjonsdirektivet krever at lovreglene som gjennomfører direktivet må gjøres gjeldende for revisjon av revisjonspliktiges årsregnskap og konsernregnskap. Utvalget viser til at virkeområdet til revisjonsdirektivet er utvidet til også å gjelde for foretak som faller inn under grensene for revisjonsplikt etter direktiv 2013/34/EU (regnskapsdirektivet).

Utvalget viser videre til at virkeområdet til revisjonsdirektivet også er utvidet til å gjelde for frivillig revisjon som definert i nasjonal lovgivning. Regulering av revisjon av årsregnskapet for noen som ikke er revisjonspliktig, ble innført med revisorloven av 1999, jf. § 1-1 annet ledd. I revisorloven av 1964 var kun revisjon av revisjonspliktiges årsregnskap regulert. Personer og foretak som ikke er regnskapspliktige, har ikke revisjonsplikt (revisorloven § 2-1). Det gjelder videre et generelt unntak fra revisjonsplikt for regnskapspliktige med mindre enn fem millioner kroner i årlige driftsinntekter, men dette gjelder ikke for aksjeselskaper, stiftelser og visse andre foretak. Små aksjeselskaper under tersklene for adgang til å fravelge revisjon i aksjeloven § 7-6, regnes etter revisorloven § 2-1 tredje ledd fortsatt som revisjonspliktige inntil selskapet faktisk har besluttet fravalg. I Prop. 112 L (2016–2017) er det foreslått at selskapene ved stiftelsen velger om de vil ha revisor eller ikke. Til nå har stifterne måttet

gi styret en fullmakt til å fravelge revisjon etter at selskapet er stiftet.

Bestemmelsen om frivillig revisjon innebærer at revisors plikter mv. etter revisorloven også gjelder der en godkjent revisor påtar seg å revidere årsregnskapet til et foretak som ikke er revisjonspliktig og «revisor i revisjonsberetning eller på annen måte gir uttrykk for at regnskapet er revidert». Den er avgrenset til tilfeller der revisoren reviderer regnskapet og avgir revisjonsberetning eller lignende som godkjent revisor. Loven vil ikke gjelde der en statsautorisert revisor kontrollerer et regnskap utenfor revisjonsvirksomheten, og i en sammenheng der det fremgår klart at han eller hun opptrer i en annen egenskap enn godkjent revisor, for eksempel som frivillig i en forening. Bestemmelsen innebærer ingen begrensning for andre enn godkjente revisorer til å revidere årsregnskapet til foretak som ikke har revisjonsplikt.

I NOU 1997: 9 om lov om revisjon og revisorer står det i merknadene til § 1-1 på s. 178:

«Tredje ledd slår fast at loven også skal gjelde i visse tilfelle når revisor utfører revisjon for foretak som ikke er underlagt revisjonsplikt. Gir revisor, i sin revisjonsberetning eller på annen måte, uttrykk for at regnskapet er revidert, vil foretaket kunne nytte en slik bekrefteelse utad i ulike sammenhenger. De som legger en slik bekreftelse til grunn for sine beslutninger, skal være sikret at det er satt de samme krav til revisjonens gjennomføring som i revisjonspliktige foretak og at bekreftelsen ikke har et annet innhold.»

Utvalget anser at denne begrunnelsen fortsatt er relevant. Utvalget går inn for å videreføre at revisorloven skal gjelde både revisjon av revisjonspliktiges årsregnskap og frivillig revisjon utført av et revisjonsforetak. Etter forslaget skal de samme kravene gjelde ved frivillig revisjon som ved revisjon av revisjonspliktiges årsregnskap.

Det vises til lovforslaget § 1-1 og § 1-2 tredje ledd, jf. også lovforslaget kapittel 9.

4.2 Revisorbekreftelser – særattestasjoner

4.2.1 Gjeldende rett

For en revisor som bekrefter opplysninger overfor offentlige myndigheter eller som utfører forenklet revisorkontroll etter aksjeloven § 7-7 til § 7-9,

gjelder etter § 1-1 tredje ledd følgende bestemmelser i loven

- § 3-7 om ansvarlig revisor (tilleggsvilkår om etterutdanning og sikkerhetsstillelse for at en registrert eller statsautorisert revisor kan være oppdragsansvarlig revisor)
- § 4-1 til § 4-7 om uavhengighet, objektivitet og etikk
- § 5-2 annet ledd om god revisjonsskikk
- § 5-3 om dokumentasjon av oppdrag
- § 5-4 om nummererte brev
- § 5-5 om oppbevaring av dokumentasjon
- § 6-1 om revisors taushetsplikt

Revisor som utfører rådgivning eller andre tjenester for revisjonspliktige, skal etter annet alternativ i § 1-1 tredje ledd utøve sin virksomhet i samsvar med

- § 4-4 om deltakelse i annen virksomhet når dette kan svekke tilliten til revisoren
- § 5-2 annet ledd om god revisjonsskikk
- § 5-3 om dokumentasjon av oppdrag
- § 5-5 om oppbevaring av dokumentasjon
- § 6-1 om revisors taushetsplikt

Det er bare revisors rådgivning og tjenester til revisjonspliktige som omfattes.

Det er i lovgivningen en rekke krav om lovbestemte revisorbekreftelser, såkalte særattestasjoner, som må utføres av godkjente revisorer eller revisjonsselskaper. I aksjeloven og annen selskapslovgivning stilles det blant annet krav om revisorbekreftelser i forbindelse med stiftelse, kapitalendringer, fusjon, fisjon og avvikling av foretak. Etter skatteforvaltningsloven § 8-14 første ledd kan departementet gi forskrift om bekreftelse av opplysninger fra revisor. Etter skatteforvaltningsforskriften § 8-2-6 skal næringsoppgave og melding for selskaper som har mottatt eller avgitt konsernbidrag i skattleggingsperioden være signert av revisor når den skattepliktige har plikt til å ha revisor. Arbeidsgiver skal etter skatteforvaltningsforskriften § 7-2-11 legge en kontrolloppstilling over bokførte og innberettede beløp ved skattemeldingen. Har arbeidsgiveren revisor, skal også revisor signere vedleggene.

Flere lovbestemte revisorbekreftelser, inkludert revisors underskrift på næringsoppgaven i skattemeldingen, avgis til en offentlig myndighet. Slike revisorbekreftelser innebærer at revisor «bekrefter opplysninger overfor offentlige myndigheter». Det er imidlertid ikke alltid klart om lovbestemte revisorbekreftelser innebærer en

bekreftelse av opplysninger overfor offentlige myndigheter, slik at de nevnte kravene til uavhengighet mv. i revisorloven får anvendelse. De fleste revisorbekreftelsene som kreves etter selskapslovgivningen skal avgis til selskapet, og hvor formålet med bekreftelsen er kreditor- og minoritetsvern. Samtidig må selskapet legge ved revisorbekreftelsen til Foretaksregisteret. Det er i praksis lagt til grunn at revisorloven også gjelder for slike revisorbekreftelser.

Loven omfatter også revisorbekreftelser pålagt av en offentlig myndighet ved enkeltvedtak, herunder blant annet revisorbekreftelser til tilsynsmyndigheter. Det er i praksis særlig Finanstilsynet som bruker dette i sin tilsynsvirksomhet. Dette omfatter også krav om revisorbekreftelser etter pålegg fra myndigheter med ansvar for offentlige tilskuddsordninger. I noen tilfeller stiller tilskuddsforvalteren vilkår om revisorbekreftelse av for eksempel prosjektregnskap i forbindelse med tildelingen av tilskudd til den enkelte tilskuddsmottakeren.

For enkelte særattestasjoner er det ikke et krav at bekreftelsen avgis av en godkjent revisor. I disse tilfellene vil de nevnte bestemmelsene i revisorloven gjelde dersom bekreftelsen avgis av et revisjonsselskap eller en godkjent revisor innenfor revisjonsvirksomheten, men ikke dersom den avgis av andre. Etter aksjeloven § 2-18 skal revisor bekrefte at selskapet har mottatt aksjeinnskuddet. Mottatt aksjeinnskudd i kontanter kan også bekreftes av et finansforetak. Ved lov 16. juni 2017 er det fastsatt at mottatt aksjeinnskudd i kontanter også kan bekreftes av en advokat eller autorisert regnskapsfører. Et annet eksempel er skatteforvaltningsloven § 8-7 hvor det kreves at grunnlaget for krav på merverdiavgiftskompensasjon skal kontrolleres og attesteres av registrert eller statsautorisert revisor eller kommunerevisor. Et annet eksempel er forskrift 1. desember 2013 nr. 1574 for distrikts- og regionalpolitiske virkemidler § 15 tredje ledd, hvor det for tilskudd over kr 100 000 skal sendes inn revidert prosjektregnskap som er bekreftet av revisor, alternativt godkjent regnskapsfører dersom virksomheten ikke er revisjonspliktig.

4.2.2 EØS-rett

Direktiv 2006/43/EF som endret ved direktiv 2014/56/EU (revisjonsdirektivet), regulerer ikke lovbestemte revisorbekreftelser eller andre tjenester enn revisjon.

4.2.3 Danmark og Sverige

Danmark

Etter den danske revisorloven § 1 annet ledd får loven, i tillegg til revisjonsberetninger, anvendelse ved revisors avgivelse av «andre erklæringer med sikkerhet» som ikke utelukkende er bestemt til oppdragsgiverens egen bruk. Etter § 1 tredje ledd får enkelte bestemmelser i loven anvendelse også ved revisors avgivelse av andre erklæringer som kreves i henhold til lovgivningen eller ikke utelukkende er bestemt til oppdragsgiverens egen bruk, inkludert reglene om forsikring, taushetsplikt, tilsyn og tilbakekall av godkjenningen. Det siste er omtalt i lovproposisjonen til Folketinget, lovforslag nr. L 120 til lov om godkendte revisorer og revisionsvirksomheder, 2 marts 2008:

«Lovforslagets anvendelsesområde vil fremover omfatte erklæringsoppgaver med sikkerhet, dvs. erklæringer, hvor revisor uttrykker en konklusjon, der skal høje troværdigheden og tilliden til emnet for erklæringen. Da det kan være vanskelig for en forbruger at vide, om en erklæring er afgivet med eller uden sikkerhed, foreslås det, at lovforslagets forbrugerbeskyttende regler (reglerne om forsikring og disciplinærsystem) udstrækkes til også at omfatte erklæringsoppgaver uden sikkerhed.»

Oppdrag som går ut på å utføre avtalte kontrollhandlinger, utarbeidelse av ligningspapirer der det ikke gis noen attestasjonskonklusjon og rådgivningsoppdrag, er ikke attestasjonsoppdrag der revisors uttalelse er en erklæring med sikkerhet etter den danske revisorloven.

Sverige

Den svenske revisorslagen (2001:883) inneholder bestemmelser om oppgaver og plikter for revisor som gjelder både ved revisjonsoppdrag som omfattes av revisionslagen og andre oppdrag som utgjør «revisionsverksamhet».

Etter revisorslagen § 2 nr. 8 er «revisionsverksamhet» definert som:

a) verksamhet som består i sådan granskning av förvaltning eller ekonomisk information som utmynnar i en rapport eller någon annan handling som är avsedd att utgöra bedömningsunderlag även för någon annan än oppdragsgivaren, samt

b) rådgivning eller annat biträde som föräns av iakttagelser vid granskning enligt a,»

Definisjonen omfatter lovpliktig og frivillig revisjon, revisorbekreftelser med sikkerhet og revisorbekreftelser uten sikkerhet. Se nærmere om bekreftelser med og uten sikkerhet ovenfor og i merknadene til lovforslaget § 1-2. Rådgivning og andre tjenester omfattes bare når de utføres for revisjonskunder eller i forbindelse med revisorbekreftelser som nevnt i bokstav a.

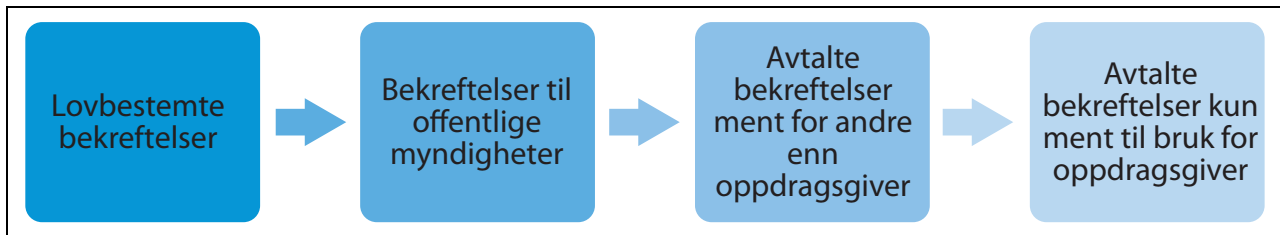
Revisorslagen har et videre virkeområde enn den norske revisorloven ved at loven gjelder fullt ut for revisorbekreftelser også overfor andre enn offentlige myndigheter. Virkeområdet er snevrere ved at den svenske loven kun omfatter aksessorisk rådgivning til revisjon og revisorbekreftelser. Enkelte av bestemmelsene i den norske revisorloven får anvendelse generelt for revisor som utfører rådgivning og andre tjenester for revisjonspliktige, uavhengig av om revisoren reviderer denne revisjonspliktiges årsregnskap.

Revisionslagen (1999:1079) angir i § 1 at i «denna lag finns bestämmelser om revision för vissa fysiska och juridiska personer.» Loven får etter § 2 anvendelse på foretak som er revisjonspliktige etter loven. Revisionslagen gjelder revisjonsplikt og valg av revisor. Loven fastsetter også særskilte krav til revisors oppgaver og plikter ved revisjon av revisjonspliktiges årsregnskap. Revisjonsdirektivet er gjennom revisionslagen bare gjennomført fullt ut for revisjon av revisjonspliktiges årsregnskap, og ikke for frivillig revisjon som bare reguleres av revisorslagen. I den norske revisorloven gjelder de samme kravene ved revisjon av årsregnskapet for revisjonspliktige og for foretak uten revisjonsplikt.

4.2.4 Utvalgets vurdering

Revisjonsdirektivet gjelder bare for lovfestet revisjon. Utvalget mener at det bør stilles visse krav i loven til revisors plikter og ansvar ved oppdrag om revisorbekreftelser. I avgrensningen av hvilke bekreftelsesoppdrag som nærmere bestemt bør lovreguleres, har utvalget lagt vekt på om hensynet til brukerne av bekreftelsen tilsier at tilliten til revisors uttalelse bør beskyttes ved lov. Når en bekreftelse faller inn under revisorlovens virkeområde, kan ikke oppdragsgiver og revisor avtale at de kravene som følger av revisorloven for slike bekreftelsesoppdrag ikke skal gjelde. Se her også punkt 2.5.5. om avtaleforholdet mellom revisor og oppdragsgiveren. Bekreftelsesoppdrag som omfattes av loven vil være omfattet av Finanstilsynets tilsyn og sanksjoner.

Figuren nedenfor illustrerer utvalgets vurdering av forhold som påvirker betydningen av disse



Figur 4.1

hensynene. Hensynene har større vekt under forholdene angitt til venstre (sterkere farge) enn under forholdene angitt til høyre (svakere farge):

Den første boksen i illustrasjonen om «lovbestemte bekreftelser» dekker de tilfellene hvor et foretak ved lov er pålagt å sørge for at en godkjent revisor bekrefter bestemte opplysninger. Slike bekreftelser bør etter utvalgets syn følges opp med regler i revisorloven om revisors oppgaver og plikter ved utførelsen av slike oppdrag. Oppdrag om lovbestemte bekreftelser og bekreftelser til offentlige myndigheter betegnes ikke her som avtalte bekreftelser, selv om også disse oppdragene må avtales mellom revisor og oppdragsgiver.

Den andre boksen i illustrasjonen om «bekreftelser til offentlige myndigheter» dekker de tilfellene der bekreftelsen har sitt grunnlag i pålegg som ledd i utøvelse av offentlig myndighet, typisk som vilkår for tildeling av offentlig tilskudd. For slike revisorbekreftelser er det særlig viktig med ufravikelige rammer for utførelsen av oppdraget og mulighet for tilsynsmessig oppfølging. Utvalget går inn for at revisors uttalelser som skal oppfylle bestemmelser gitt ved lov, forskrift eller pålegg fra offentlige myndigheter om at revisor skal bekrefte opplysninger, skal omfattes av lovens virkeområde.

Oppdragsgiver kan også be om bekreftelser uten at det er et krav i lov, forskrift eller enkeltvedtak. Denne type bekreftelser kan fritt innhentes også fra andre enn godkjente revisorer.

Finansdepartementet sendte i oktober 2012 på høring et forslag til endring av revisorlovens virkeområde basert på et forslag utarbeidet av Finanstilsynet. Det ble blant annet foreslått å utvide virkeområdet for revisorbekreftelser til å omfatte revisor som bekrefter opplysninger overfor andre enn offentlige myndigheter. Bakgrunnen var bortfall av revisjonsplikt for små aksjeselskaper i 2011 og en forventning om økt bruk av andre revisjonslignende tjenester blant disse selskapene. Utviklingen i markedet for slike tjenester, har ikke medført behov for å følge opp forslaget. Den sentrale begrunnelsen for forslaget er angitt slik i høringsnotatet:

«Etter Finanstilsynets syn er det uheldig at tjenester, som tilbys av revisorer, ikke er underlagt revisorloven når de har klare likhetstrekk med andre revisortjenester som er lovregulert. En situasjon med ulik regulering, vil bidra til å skape en uklarhet som igjen kan svekke tilliten til revisorrollen.»

Utvalget har vurdert om bekreftelser skal være regulert av revisorloven i tilfeller der bekreftelsen er avgitt av en revisor og hvilke bekreftelser som skal være omfattet:

Den tredje boksen i illustrasjonen om «avtalte bekreftelser ment for andre enn oppdragsgiver» dekker tilfeller der revisorbekreftelsen skal kunne brukes overfor andre enn den revisors uttalelse er avgitt til. Det er i første rekke disse avtalte revisorbekreftelsene som har likhetstrekk med lovbestemte revisorbekreftelser. Et eksempel er revisorbekreftelse av poster i regnskapet eller et delårsregnskap som klienten vil bruke overfor banker og leverandører som grunnlag for lån og kreditt. Tredjeparter som bruker revisors uttalelse som grunnlag for beslutninger, bør kunne basere seg på at revisor har vært underlagt lovbestemte krav til uavhengighet, dokumentasjon og utførelsen av oppdraget. Uten lovreguleringen vil rettsvirkningene overfor tredjeparter av den uttalelsen revisor avgir, avgjøres av kontraktsrettslige prinsipper om tredjepartsvirkninger. Tredjeparter som handler i tillit til den revisorbekreftede informasjonen, vil etter forholdene kunne bygge rett på uttalelsen, inkludert krav på erstatning for uaktsom avgivelse av uriktig uttalelse. Utvalget legger likevel til grunn at det gir disse brukerne av uttalelsen en mer usikker rettsstilling enn om bekreftelsene omfattes av revisorloven og reguleres i denne. Det må også kunne legges til grunn at det er en forventning hos tredjeparter at revisoren og måten arbeidet utføres på er underlagt revisorloven og Finanstilsynets kontroll. Slike revisorbekreftelser er omfattet av loven i Sverige og Danmark. Utvalget foreslår at også revisorbekreftelser som skal kunne

brukes overfor andre enn oppdragsgiver skal være omfattet av revisorloven.

Den fjerde boksen i illustrasjonen om «*avtalte bekreftelser kun ment til bruk for oppdragsgiver*» dekker bekreftelser som innhentes fra revisor og som oppdragsgiver bare skal bruke til egne formål. I disse tilfellene står oppdragsgiver fritt til å bestemme hva som ønskes bekreftet og om det skal gjøres av en revisor eller en annen. Fordi det er full avtalefrihet mellom partene, kan bekreftelsene være så forskjellige at det vil være en utfordring å regulere utførelsen av oppdragene på en hensiktsmessig måte. Revisor vil være kontraktsrettslig forpliktet til å utføre oppdraget i henhold til avtalen. Det vil inkludere alminnelige krav til profesjonell forsvarlighet og at oppdraget skal utføres i samsvar med de standarder, krav til uavhengighet og andre forhold som måtte være avtalt eller forutsatt. Det kan imidlertid avtales avvik fra alminnelig akseptert praksis der det måtte være hensiktsmessig. Det kan være en fare for at oppdragsgivere ikke fullt ut forstår rekkevidden av slike avtaler. Når en bekreftelse avgis av en statsautorisert revisor, antas det at det foreligger en forventning om at revisoren, og måten arbeidet utføres på, er underlagt revisorloven og Finanstilsynets kontroll. Særlig i tilfeller der det foreligger internasjonalt fastsatte revisjonsstandarder for den aktuelle bekreftelsen, vil en slik forventning kunne foreligge. Dette gjelder for eksempel avtalt revisjon av et delårsregnskap der bekreftelsen bare skal benyttes som økt sikkerhet til delårsregnskapet i forbindelse med styrets behandling av dette. Utvalget mener derfor at revisor må gjøre det klart dersom avtalen innebærer at revisorloven ikke skal gjelde. Revisor har ikke kontroll med hvordan oppdragsgiver bruker bekreftelsen, herunder om den fremlegges for tredjeparter. Utvalget mener derfor at informasjon om at revisorloven ikke gjelder må fremkomme av selve bekreftelsen. Det er ikke tilstrekkelig at det fremkommer av avtalen som danner grunnlag for bekreftelsesoppdraget. Heller ikke en påtegning på bekreftelsen om at den «ikke er ment til bruk for andre enn oppdragsgiver» eller liknende, gir et tilstrekkelig klart bilde for den som leser bekreftelsen av at revisorloven ikke gjelder. Kravet om at det skal fremkomme av bekreftelsen at den ikke er underlagt revisorloven, vil redusere risikoen for at eventuelle tvister knyttet til slike bekreftelser påvirker tilliten til revisorene og revisjonsinstituttet. Dersom revisor ikke har gitt informasjon i bekreftelsen om at oppdraget ikke er omfattet av revisorloven, vil revisors arbeid være omfattet av loven og av Finanstilsynets tilsyn.

Det vises til lovforslaget § 1-1 og § 1-2 fjerde ledd. Det vises også til kapittel 18, der utvalgets forslag til lovregler som skal gjelde ved utførelse av oppdrag om revisorbekreftelser er omtalt, og lovforslaget § 9-10.

4.3 Lovens geografiske virkeområde

4.3.1 Gjeldende rett

Revisorloven har ikke egne bestemmelser om lovens geografiske virkeområde.

4.3.2 Sverige

I den svenske utredningen SOU 2015:49 punkt 5.3 er enkelte forhold som gjelder anvendelsen av loven i EU, EØS og andre land omtalt. Her står det oppsummert:

«När det i de bestämmelser som föreslås i betänkandet är aktuellt att avgränsa bestämmelsernas geografiska tillämpningsområde bör stater inom EES jämföras med EU:s medlemsstater. Däremot bör Schweiz behandlas som ett tredjeland vid genomförandet av direktivbestämmelserna.»

4.3.3 Utvalgets vurdering

Utgangspunktet er at revisorloven gjelder på norsk territorium og ikke utenfor. Revisjon av revisjonspliktiges årsregnskap samt bekreftelser mv. som etter norske regler skal utføres av en godkjent revisor, kan bare utføres av revisorer og revisjonsselskaper som er godkjent og underlagt tilsyn av Finanstilsynet.

Handlinger og forhold utenfor rikets grenser vil i flere tilfeller være omfattet av loven. Ved revisjon av årsregnskapet til et selskap som er revisjonspliktig etter revisorloven, omfattes revisjonen av selskapets virksomhet både innenfor og utenfor Norge av revisorloven. Ved revisjon av konsernregnskapet til et norsk morselskap, gjelder revisorloven for hele konsernrevisjonen inkludert virksomheten i utenlandske datterselskaper. Regnskaps- og revisjonsplikt for utenlandske datterselskaper og de krav som stilles til revisor og revisjonen av datterselskapets årsregnskap, reguleres imidlertid ikke av norsk lovgivning. Dette vil følge reglene i datterselskapets hjemland.

Utvalget anser at det ikke er behov for en egen bestemmelse om revisorlovens geografiske virkeområde. Slike spørsmål vil nesten uansett måtte avgjøres ut fra de enkelte bestemmelsene i loven

og den tilknytning de ulike aktuelle forholdene har til Norge.

4.4 Lovens anvendelse på Svalbard

4.4.1 Gjeldende rett

Etter revisorloven § 1-1 fjerde ledd fastsetter Kongen regler om lovens anvendelse på Svalbard, og kan fastsette særlige regler under hensyn til de stedlige forhold. Slike regler er ikke gitt. Utvalget er etter mandatet særskilt bedt om å vurdere revisorlovens anvendelse på Svalbard, jf. mandatet del II punkt 1 b).

Etter svalbardloven § 2 gjelder norsk privatrett og strafferett og den norske lovgivning om rettspleien for Svalbard, når ikke annet er fastsatt. Andre lovbestemmelser gjelder ikke for Svalbard, uten når dette er særskilt fastsatt. Selskapsrettslige regler anses å falle inn under «privatrett» som i utgangspunktet gjelder på Svalbard. I forarbeidene til aksjeloven, jf. Ot.prp. nr. 23 (1996–97) i merknadene til § 1-1, står det:

«Store deler av den gjeldende aksjeloven er av privatrettslig karakter, men det kan være noe tvilsomt hvor mye av den som gjelder på Svalbard. Det samme ville gjelde for lovutkastet her dersom det ikke ble fastsatt særskilt.»

Etter flere bestemmelser i selskapslovgivningen er selskapets valgte revisor et selskapsorgan med angitte rettigheter og plikter overfor selskapet, selskapets eiere, generalforsamlingen og styret. Revisorloven angir krav til utførelsen av revisjonen, og reguleringen har gjennom det en viktig selskapsrettslig side. Etter utvalgets vurdering utgjør revisorloven likevel i overveiende grad offentligrettslig regulering. Enkelte av lovens bestemmelser har imidlertid et mer privatrettslig preg, som for eksempel bestemmelsene om revisjonsplikt, revisors erstatningsansvar og revisors taushetsplikt. De fleste bestemmelsene i revisorloven får antakelig ikke anvendelse på Svalbard etter gjeldende rett. Utvalget har ikke vurdert nærmere om enkelte av bestemmelsene i loven får anvendelse på Svalbard i medhold av de gjeldende reglene i svalbardloven.

4.4.2 Utvalgets vurdering

Etter utvalgets vurdering tilsier hensynet til et ordnet næringsliv på Svalbard at revisorloven får anvendelse der. Utvalget anser at revisjonsplikt for visse foretak og krav til de som utfører revisjonen, er en grunnleggende del av infrastrukturen for et moderne næringsliv. Næringsutviklingen på Svalbard, med et større mangfold av bedrifter innenfor turistnæring og industri, tilsier at slik regulering bør gjelde på Svalbard.

Etter utvalgets vurdering, er det imidlertid nødvendig at spørsmålet om revisorlovens anvendelse på Svalbard vurderes i sammenheng med regnskapsloven. Utgangspunktet for revisjonsplikt etter revisorloven er regnskapsplikt etter regnskapsloven, jf. revisorloven § 2-1. Det vil ikke gi noen god sammenheng i reguleringen dersom revisorloven gis anvendelse på Svalbard uten at regnskapsloven også gjør det. Revisjonspliktige foretak må først være underlagt regnskapsplikt etter regnskapsloven, inkludert innsendingsplikt til Regnskapsregisteret. Utvalget anser videre at bestemmelsene i aksjeloven og annen selskapslovgivning om tvangsoppløsning av selskap som ikke har revisor eller ikke sender inn regnskap mv., bør gis anvendelse på Svalbard samtidig. Disse bestemmelsene i aksjeloven får ikke anvendelse på Svalbard i medhold av svalbardloven § 2 (se punkt 1).

Høyesteretts kjennelse i Rt. 2007 s. 801 (HR-2007-887-A) illustrerer enkelte sider ved dette. Høyesterett kom i saken til at et selskap med forretningskontor på Svalbard ikke kunne besluttes tvangsoppløst etter aksjeloven på grunn av manglende innsending av årsregnskap til Regnskapsregisteret.

Gitt at regnskapsloven og bestemmelser i selskapslovgivningen om tvangsoppløsning, jf. ovenfor, gis anvendelse i Norge, går utvalget inn for at revisorloven gis anvendelse på Svalbard. Andre lover enn revisorloven faller utenfor utvalgets mandat. Utvalget har derfor ikke fremmet konkrete lovforslag om revisorlovens anvendelse på Svalbard. Utvalget har imidlertid videreført forskriftshjemmelen om at revisorloven kan gis anvendelse på Svalbard.

Det vises til lovforslaget § 1-1 annet ledd.

Kapittel 5

Revisjonsplikt

5.1 Utvalget har ikke utredet revisjonsplikt for små foretak

Etter mandatet skal utvalget ikke vurdere revisjonspliktgrensene for små aksjeselskaper. I mandatet punkt II nr. 6 står det:

«Selv om utvalget skal foreta en bred og helhetlig gjennomgang av det norske revisjons- og revisorregelverket, skal utvalget ikke vurdere terskelverdiene for fravalg av revisjon for små aksjeselskaper, jf. aksjeloven § 7-6 første ledd nr. 1-3. Gjeldende terskelverdier skal legges til grunn for utvalgets arbeid.»

De gjeldende unntakene fra revisjonsplikt for små aksjeselskaper ble innført ved lov 15. april 2011 nr. 10. I den forbindelse ble også revisjonsplikt for andre foretaksformer vurdert, inkludert for allmennaksjeselskaper, enkeltpersonforetak, ansvarlige selskaper, kommandittselskaper, partredier, statsforetak, interkommunale selskaper, eierseksjonssameier, borettslag, boligbyggelag, samvirkeforetak og foreninger. Det vises til Prop. 51 L (2010–2011) kapittel 7.

Aksjelovutvalget har i NOU 2016: 22 Aksjelovgivning for økt verdiskaping, foretatt en ny vurdering av de gjeldende reglene om fritak fra revisjonsplikt for små aksjeselskaper. Stiftelseslovutvalget har i NOU 2016: 21 Stiftelsesloven, vurdert regnskaps- og revisjonsplikt for små stiftelser. Utvalget legger disse utvalgenes forslag til grunn her, og foreslår kun nødvendige tekniske tilpassninger i disse lovforslagene.

Revisjonspliktgrensene for små aksjeselskaper er unntatt fra utvalgets mandat. Utvalget legger for øvrig vekt på at revisjonsplikten for små foretak ble vurdert i forbindelse med de nevnte lovendringene i 2011 og at det nå er gjort en egen ny vurdering i aksjelovutvalget og stiftelseslovutvalget. I lys av dette har utvalget begrenset utredningen av revisjonsplikt for små foretak til hvordan de gjeldende reglene om revisjonsplikt for små ansvarlige selskaper, enkeltpersonforetak og

andre typer foretak bør tilpasses revisjonsplikten for små aksjeselskaper og stiftelser i henhold til forslagene i NOU 2016: 22 og NOU 2016: 21.

Utvalget går inn for at grensene for revisjonsplikt for andre foretaksformer, samordnes med grensene som gjelder for små aksjeselskaper etter aksjeloven § 7-6.

5.2 Samordning av grenser for revisjonsplikt

5.2.1 Gjeldende rett og forslagene til aksjelovutvalget og stiftelseslovutvalget

Regnskapspliktige etter regnskapsloven skal etter revisorloven § 2-1 første ledd påse at årsregnskapet revideres av en registrert revisor eller statsautorisert revisor når ikke annet er bestemt i eller i medhold av lov. Revisjonsplikt gjelder etter annet ledd ikke dersom driftsinntektene av den samlede virksomhet er mindre enn fem millioner kroner. Viser årsregnskapet driftsinntekter som overstiger beløpsgrensen, inntreer revisjonsplikten for det etterfølgende regnskapsåret. Dersom driftsinntektene i to påfølgende regnskapsår synker under beløpsgrensen, faller revisjonsplikten bort med virkning fra og med det tredje regnskapsåret. Det er fastsatt flere unntak og avvik fra denne generelle størrelsesgrensen.

Aksjeselskaper er revisjonspliktige etter revisorloven § 2-1 første ledd, jf. annet ledd nr. 1. Små aksjeselskaper har i medhold av aksjeloven § 7-6 adgang til å fravelge revisjon. Små aksjeselskaper som har benyttet adgangen til å fravelge revisjon er ikke revisjonspliktige, jf. revisorloven § 2-1 tredje ledd. Etter aksjeloven § 7-6 kan generalforsamlingen med flertall som for vedtektsendring gi styret fullmakt til å treffe beslutning om at selskaps årsregnskaper ikke skal revideres etter revisorloven dersom driftsinntektene av den samlede virksomheten er mindre enn fem millioner kroner, selskapets balansesum er mindre enn 20 millioner kroner, og gjennomsnittlig antall ansatte

ikke overstiger ti årsverk. Slik beslutning kan ikke treffes i selskap som er morselskap i konsern eller har plikt til å utarbeide konsernregnskap. I nystiftede selskaper kan stifterne i stiftelsesdokumentet gi styret fullmakt til å unnlate revisjon.

Utvalget som har vurdert forenklinger i aksjeloven, foreslo i NOU 2016: 22 at det ikke gjøres endringer i terskelverdiene for revisjonsplikt. Nærings- og fiskeridepartementet har i Prop. 112 L (2016–2017) foreslått at terskelverdiene for driftsinntekter og balansesum skal beholdes på 2011-nivå og inflasjonsjusteres i forskrift. Utvalget foreslo at små morforetak skal kunne velge å ikke ha revisor. Utvalget foreslo også at generalforsamlingen skal kunne beslutte at selskapet ikke skal ha revisjon, og oppheve ordningen med at generalforsamlingen gir styret fullmakt til å beslutte fravalg av revisjon. Departementet har fulgt opp dette i proposisjonen.

Allmennaksjeselskaper og stiftelser er revisjonspliktige uten hensyn til størrelse, jf. revisorloven § 2-1 første ledd, jf. annet ledd nr. 1. og 5.

Etter regnskapsloven § 1-2 gjelder det størrelsesgrenser for regnskapsplikt og dermed revisjonsplikt, for ansvarlige selskaper, kommandittselskaper, enkeltpersonforetak og ikke-økonomiske foreninger. Regnskapslovutvalget har i NOU 2015: 10 foreslått å øke grensene for regnskapsplikt, slik at ansvarlige selskaper, kommandittselskaper og enkeltpersonforetak er regnskapspliktige dersom foretaket i løpet av regnskapsåret har hatt salgsinntekter over 40 millioner kroner, eiendeler med verdi over 20 millioner kroner eller at antall ansatte som tilsvarer mer enn 20 årsverk (forslaget § 1-2 nr. 2 bokstav b og e). Etter regnskapsloven § 1-2 første ledd nr. 9 er ikke-økonomiske foreninger regnskapspliktige dersom foreningen på balansedagen har hatt eiendeler med verdi over 20 millioner kroner eller at antall ansatte i løpet av regnskapsåret som tilsvarer mer enn 20 årsverk. Det er uendret i Regnskapslovutvalgets forslag (forslaget § 1-2 nr. 4 bokstav a).

Ansvarlige selskaper der alle deltakerne er selskaper med begrenset ansvar og kommandittselskaper der komplementaren er selskap med begrenset ansvar, behandles som foretak med begrenset ansvar. Slike selskaper er regnskapspliktige uten hensyn til størrelse, jf. regnskapsloven § 1-2 nr. 4. For disse selskapene gjelder de samme størrelsesgrensene for revisjonsplikt som for aksjeselskaper, jf. revisorloven § 2-1 annet ledd nr. 3 og 4. Systemet med fravalg gjelder imidlertid ikke.

Samvirkeforetak og økonomiske foreninger som i året har hatt salgsinntekter over to millioner

kroner er regnskapspliktige etter regnskapsloven § 1-2 nr. 7. Regnskapslovutvalget har foreslått regnskapsplikt for alle samvirkeforetak og økonomiske foreninger. De fleste økonomiske foreninger er samvirkeforetak, men det kan tenkes næringsdrivende foreninger som ikke har til formål å fremme de økonomiske interessene til medlemmene. Samvirkeforetak og økonomiske foreninger er revisjonspliktige etter revisorloven dersom de har årlige driftsinntekter på fem millioner kroner eller mer, jf. revisorloven § 2-1 annet ledd.

Boligbyggelag og borettslag er regnskapspliktige etter regnskapsloven § 1-2 nr. 8 og revisjonspliktige etter bustadbyggjelagslova § 8-1 og burettslagslova § 9-1. Boligsameier med 21 seksjoner eller flere og andre eierseksjonsameier med ni seksjoner eller flere, er regnskapspliktige etter eierseksjonsloven § 44 annet ledd og revisjonspliktige etter § 45.

Utenlandske foretak som utøver eller deltar i virksomhet her i riket eller på norsk kontinental-sokkel, og som er skattepliktig til Norge etter norsk intern lovgivning, er regnskapspliktige etter regnskapsloven § 1-2 nr. 13. Foretakene er revisjonspliktige etter revisorloven § 2-1 første og annet ledd. Revisjonsplikten gjelder ikke dersom driftsinntektene av den samlede virksomhet er mindre enn fem millioner kroner, jf. revisorloven § 2-1 annet ledd. Det skal utarbeides et eget årsregnskap som omfatter virksomheten i Norge, og grensen for revisjonsplikt gjelder driftsinntektene fra virksomheten i Norge (filialregnskapsplikt).

Etter regnskapsloven § 1-2 første ledd nr. 5 er finansielle foretak omfattet av særskilt lovgivning regnskapspliktige etter loven. Bestemmelsen fastsetter regnskapsplikt for finansforetak («finansinstitusjoner») og andre foretak som det føres tilsyn med etter finanstillsynsloven § 1. Finansforetak er revisjonspliktige etter finansforetaksloven, jf. § 8-17 første ledd om at et finansforetak skal ha registrert eller statsautorisert revisor. Som finansforetak regnes foretak som driver virksomhet som bank, kredittforetak, finansieringsforetak, forsikringsforetak, pensjonsforetak, holdingforetak i finanskonsern, betalingsforetak og e-pengeforetak, jf. finansforetaksloven § 1-3. Andre foretak som det føres tilsyn med etter finanstillsynsloven § 1 omfatter:

- Forsikringsformidlingsforetak
- Låneformidlingsforetak
- Regulerte markeder
- Verdipapirregistre
- Verdipapirforetak og andre foretak som driver virksomhet i forbindelse med verdipapirhan-

- del, samt med overholdelsen av bestemmelser om verdipapirhandel gitt i eller i medhold av lov
- Revisorer og revisjonsselskaper som er godkjent etter revisorloven
 - Autoriserte regnskapsførere og regnskapsførerselskaper
 - Andre foretak så langt det følger av bestemmelser i eller i medhold av særskilt lov
 - Andre foretak, når det besluttes ved enkeltvedtak i medhold av lov.

Aksjeselskap som er under tilsyn av Finanstilsynet har revisjonsplikt uten hensyn til størrelse, jf. revisorloven § 2-1 sjette ledd. Finanstilsynet kan etter samme ledd ved forskrift pålegge andre foretak som er under tilsyn av Finanstilsynet etter finanstilsynsloven § 1 revisjonsplikt, dersom det er nødvendig av hensyn til tilsynet med virksomheten. Slik forskrift er ikke gitt.

Det er stilt lovkrav om organisering som aksjeselskap eller allmennaksjeselskap for regulerte markeder, verdipapirregistre, verdipapirforetak, regulerte markeder og oppgjørssentraler. Disse er dermed underlagt revisjonsplikt uten hensyn til størrelse.

For de øvrige foretakene som det føres tilsyn med etter finanstilsynsloven § 1, gjelder revisjonspliktgrensen for foretak med driftsinntekter under fem millioner kroner i revisorloven § 1-2 annet ledd. Det omfatter forsikringsformidlingsforetak, låneformidlingsforetak, revisorer og revisjonsselskaper som er godkjent etter revisorloven, og autoriserte regnskapsførere og regnskapsførerselskaper, når virksomheten drives i ansvarlig selskap eller enkeltpersonforetak.

Utenlandske aksjeselskaplignende selskaper som er underlagt tilsyn av Finanstilsynet, er revisjonspliktige uten hensyn til størrelse. Etter revisorloven § 2-1 sjette ledd gjelder ikke unntakene fra revisjonsplikt for utenlandsk selskap som er regnskapspliktig for virksomheten i Norge etter regnskapsloven, er organisert etter en utenlandsk selskapsform som i det vesentligste tilsvarende definisjonen av aksjeselskap i aksjeloven, og som er under tilsyn av Finanstilsynet etter finanstilsynsloven § 1. Etter finanstilsynsloven § 1 første ledd nr. 19 og 20 fører Finanstilsynet tilsyn med filial av utenlandsk kredittinstitusjon for såvidt gjelder virksomhet som drives her i riket og med utenlandske finansforetaks representasjonskontorer i Norge. Etter § 1 tredje ledd føres tilsyn etter loven også med utenlandske foretak som tilsvarende tilsynspliktige foretak som nevnt i første ledd, eller driver virksomhet som tilsvarende virksomhet som

nevnt i første ledd, og utenlandsk foretak som tilsvarende forvaltningsselskap for verdipapirfond og foretak som formidler finansielle tjenester i den utstrekning foretaket driver virksomhet her i riket.

5.2.2 EØS-rett

Etter direktiv 2013/34/EU (regnskapsdirektivet) artikkel 34 skal medlemsstatene sikre at årsregnskapet og konsernregnskapet til foretak av allmenn interesse, mellomstore foretak og store foretak blir revidert av en eller flere revisorer eller revisjonsselskaper som er godkjent av medlemsstatene til å foreta lovfestet revisjon i henhold til revisjonsdirektivet. Selskaper som er definert som «små foretak» er ikke pålagt å ha revisjon. Regnskapsdirektivet artikkel 3(2) jf. artikkel 3(10) definerer «små foretak» som foretak som på balansedagen to år på rad ikke overskrider grensene for minst to av følgende tre kriterier: Balansesum 4 000 000 euro, netto omsetning 8 000 000 euro og gjennomsnittlig antall ansatte i løpet av regnskapsåret 50. Det motsvares hos oss av grensene for små foretak i regnskapsloven.

Regnskapsdirektivet gjelder etter artikkel 1 a), jf. vedlegg I, for aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper. Videre gjelder direktivet etter artikkel 1 bokstav b for foretak med ubegrenset ansvar – partrederi, ansvarlig selskap og kommandittselskap, jf. vedlegg II – «når alle foretakets direkte eller indirekte deltakere som ellers har ubegrenset ansvar, faktisk har begrenset ansvar (...)» som følge av at de er aksjeselskaper eller tilsvarende.

5.2.3 Revisjonsplikt i andre land

Det er gitt en oversikt over grensene for revisjonsplikt i en rekke europeiske land i NOU 2016: 22 om endringer i aksjelovgivningene punkt 13.1.2.3. Revisjonsplikt i Danmark, Sverige og Finland er omtalt i Prop. 51 L (2010–2011) om unntak fra revisjonsplikt for små aksjeselskaper.

5.2.4 Utvalgets vurderinger

Revisjonsplikt skal bidra til et velfungerende næringsliv gjennom å ivareta regnskapsbrukernes behov for pålitelig finansiell informasjon. I utredningene om revisjonsplikt for små aksjeselskaper er det lagt vekt på en avveining mellom forenkling for foretakene og at «negative virkninger av fravær av revisjon kan primært gjøre seg gjeldende for minoritetsaksjonærer uten tilgang til løpende informasjon, långivere og skatte- og

avgiftsmyndigheter» (NOU 2016: 22 om forenklinger i aksjelovgivning punkt 13.1.2.5.1). I Prop. 51 L (2010–2011) om unntak fra revisjonsplikt for små aksjeselskaper kapittel 1 er det fremhevet at «krav om revisjon bidrar til å styrke skattekontrollen og forebygger og bidrar til bekjempelse av økonomisk kriminalitet».

Utvalget har vurdert om revisjonsplikten for andre foretaksformer bør samordnes ytterligere med grensene som gjelder for små aksjeselskaper etter aksjeloven § 7-6. Den samme grensen for årlige driftsinntekter på fem millioner kroner eller mer, gjelder etter det generelle unntaket fra revisjonsplikt i revisorloven § 2-1 annet ledd og for små aksjeselskaper etter aksjeloven § 7-6. Det generelle unntaket i revisorloven omfatter imidlertid ikke terskelverdier for balansesum og antall ansatte. I Prop. 51 L (2010–2011) uttaler departementet i punkt 7.3.2:

«Finansdepartementet er enig med utvalget i at begrunnelsen for revisjonsplikt langt på vei er den samme uavhengig av foretaksform, men det vil kunne ha betydning om eiere har begrenset eller ubegrenset ansvar for selskaps forpliktelser.»

Ut fra dette ble det innført at ansvarlige selskaper og kommandittselskaper der alle deltagere er juridiske personer med begrenset ansvar, først får revisjonsplikt når selskapet overstiger terskelverdiene for balansesum og årsverk som for små aksjeselskaper. Andre ansvarlige selskaper og kommandittselskaper er regnskapspliktige dersom årlig salgsinntekt er fem millioner kroner eller mer eller gjennomsnittlig antall ansatte er fem årsverk er flere. For enkeltpersonforetak er grensene eiendeler med verdi over 20 millioner kroner eller gjennomsnittlig antall ansatte høyere enn 20 årsverk. Regnskapslovutvalget har i NOU 2015: 10 foreslått å heve grensene for regnskapsplikt både for ansvarlige selskaper, kommandittselskaper og enkeltpersonforetak til 40 millioner kroner i årlig salgsinntekt, eiendeler med verdi over 20 millioner kroner eller et antall ansatte som tilsvarer mer enn 20 årsverk. Ikke-økonomiske foreninger er regnskapspliktige dersom eiendeler med verdi over 20 millioner kroner eller gjennomsnittlig antall ansatte som tilsvarer mer enn 20 årsverk. Regnskapslovutvalget har ikke foreslått at disse grensene endres. Grensene for regnskapsplikt, og dermed også for revisjonsplikt, vil dermed ligge høyere enn grensene for revisjonsplikt etter revisorloven og aksjeloven. Det kan likevel tenkes tilfeller der et ansvarlig sel-

skap eller enkeltpersonforetak som ikke er revisjonspliktig etter de gjeldende reglene, blir revisjonspliktig etter utvalgets forslag. Det vil skje der foretaket har eiendeler med verdi over 20 millioner kroner eller gjennomsnittlig antall ansatte høyere enn 20 årsverk, samtidig som foretaket har hatt driftsinntekter under fem millioner kroner i foregående regnskapsår og ikke er et ansvarlig selskap der alle deltakerne er juridiske personer med begrenset ansvar. Dette vil i praksis gjelde få foretak – 28 per april 2017. Utvalget mener at hensynet til å begrense antallet særregler bør gå foran.

Den generelle grensen for revisjonsplikt i revisorloven har derfor i all hovedsak betydning for samvirkeforetak, økonomiske foreninger, utenlandske foretak som driver virksomhet i Norge og for ansvarlige selskaper og enkeltpersonforetak som er underlagt tilsyn av Finanstilsynet. Utvalget legger vekt på at et enhetlig og oversiktlig regelverk tilsier at revisjonspliktgrensen for øvrige regnskapspliktige i revisorloven bør samordnes med det som gjelder for små aksjeselskaper etter aksjeloven § 7-6. En slik samordning vil innebære en begrenset økning i antallet revisjonspliktige samvirkeforetak/økonomiske foreninger – 135 per april 2017. Av disse var det 47 som ikke hadde revisor. Utvalget anslår at økningen i de årlige kostnadene til revisjon for disse foretakene vil bli om lag 0,5 million kroner (10 000 kroner per foretak). Utvalget mener at hensynet til å begrense antallet særregler bør gå foran. Små foretak under tilsyn omtales nedenfor.

Ved lov 16. juni 2017 er aksjeloven § 7-6 endret slik at terskelverdiene for driftsinntekter og balansesum skal inflasjonsjusteres i forskrift, jf. Prop. 112 L (2016–2017) punkt 7.2.5.

«Departementet foreslår derfor å legge til rette for å opprettholde nivået som ble fastsatt da muligheten til fravalg ble innført. Det foreslås at terskelverdiene for driftsinntekter og balansesum fastsettes i forskrift, slik at disse kan justeres på en hensiktsmessig måte.»

Utvalget går inn for at de samme terskelverdiene bør gjelde for de regnskapspliktige der revisjonsplikten avgjøres av revisorloven. Forutsatt at forslaget i proposisjonen blir vedtatt, foreslår utvalget at øvrige regnskapspliktige skal være revisjonspliktige dersom driftsinntektene av den samlede virksomheten eller foretakets balansesum overstiger grensene fastsatt i medhold av aksjeloven § 7-6, eller dersom gjennomsnittlig antall ansatte utgjør ti årsverk eller mer. Terskelverdi-

ene skal på samme måte som for aksjeselskaper baseres på årsregnskapet for siste regnskapsår.

I dag inntreer revisjonsplikt i regnskapsåret etter at et årsregnskap viser driftsinntekter som overstiger beløpsgrensen (ett års forsinkelse). Dersom driftsinntektene i to påfølgende regnskapsår synker under beløpsgrensen, faller revisjonsplikten bort med virkning fra og med det tredje regnskapsåret (to års forsinkelse). Dette endres i tråd med aksjeloven § 7-6 til at revisjonsplikten både inntreer og faller bort med ett års forsinkelse. Viser et årsregnskap driftsinntekter, balansesum eller årsverk som overstiger terskelverdiene, skal årsregnskapet for påfølgende regnskapsår etter forslaget revideres.

Utvalget foreslår at morforetak i konsern skal være revisjonspliktig dersom en av størrelsesgrensene overskrides for konsernet samlet, også dersom morforetaket ikke er et aksjeselskap. Løsningen følger opp endringen i aksjeloven § 7-6 tredje ledd ved lov 16. juni 2017 for aksjeselskaper som er morforetak i konsern. For morforetak skal terskelverdiene etter forslaget gjelde for konsernet som en enhet.

Den særskilte revisjonsplikten for konsernregnskapspliktige oppheves. Det antas å være uten praktisk betydning. Små foretak kan unnlate å utarbeide konsernregnskap, jf. regnskapsloven § 3-2 fjerde ledd. Unntaket fra konsernregnskapsplikt omfatter morforetak som for det samlede konsernet ikke overskrider to av følgende tre terskelverdier: Salgsinntekt 70 millioner kroner, balansesum 35 millioner kroner og gjennomsnittlig antall ansatte 50 årsverk.

Allmennaksjeselskaper og stiftelser er i dag revisjonspliktige uten hensyn til størrelse. Utvalget foreslår ikke endringer i dette. Dette er i tråd med lovendringene på grunnlag av NOU 2016: 22 og Prop. 112 L (2016–2017) om endringer i aksjeloven og forslagene i NOU 2016: 21 om ny stiftelseslov.

Utvalget foreslår å oppheve revisjonsplikten for små ansvarlige selskaper og kommandittselskaper med flere enn fem deltakere. Revisjonsplikt for disse selskapene ble beholdt ved endringene i revisjonsplikten for små foretak i 2011, begrunnet med at fritak «kan innebære en vesentlig lemping i forhold til gjeldende rett», jf. Prop. 51 L (2010–2011) punkt 7.3.2.1. Per november 2016 var det 70 ansvarlige selskaper og kommandittselskaper i denne kategorien med årlige driftsinntekter under 5 millioner kroner. Utvalget mener at unntak fra revisjonsplikt tilsvarende som for små aksjeselskaper vil være en forsvarlig samordning med revisjonsplikten for små aksjeselska-

per som vil gi et mer enhetlig og oversiktlig regelverk.

Utenlandske foretak som utøver eller deltar i virksomhet her i riket eller på norsk kontinental-sokkel, og som er skattepliktig til Norge etter norsk intern lovgivning, har regnskapsplikt for virksomheten i Norge etter regnskapsloven § 1-2 første ledd nr. 13 (filialregnskap). Departementet la i Prop. 51 L (2010–2011) vekt på at det er ønskelig at norskregistrerte utenlandske foretak (NUF) med begrenset deltageransvar underlegges samme krav til revisjon som norske aksjeselskaper. Etter utvalgets vurdering har dette også vekt for andre foretaksformer. Dette vil gi en begrenset økning i antallet revisjonspliktige NUF – 111 per april 2017. Av disse var det 55 som ikke hadde revisor. Utvalget anslår at økningen i de årlige kostnadene til revisjon for disse foretakene vil bli om lag 0,5 million kroner (10 000 kroner per foretak). Utvalget går inn for fortsatt likebehandling av revisjonsplikt for norske foretak og utenlandske foretak som driver virksomhet i Norge gjennom NUF.

Revisjonsplikt for små foretak under tilsyn av Finanstilsynet, ble vurdert i Prop. 51 L (2010–2011). Departementet uttalte i punkt 6.4.9.9:

«Dersom det innføres lettelse i revisjonsplikten for små foretak ber Kredittilsynet (nå Finanstilsynet) om at foretak som ligger under deres tilsyn i henhold til finanstilsynsloven § 1 ikke omfattes av unntaket. Departementet deler Kredittilsynets oppfatning om at det er særlige viktig at regnskapene til foretak under tilsyn revideres. Departementet foreslår derfor at et unntak fra revisjonsplikt gjøres betinget av at selskapene ikke er underlagt tilsyn fra Finanstilsynet.»

Departementet fremmet lovforslag i samsvar med dette, men det ble endret under lovbehandlingen i Stortinget slik at revisjonsplikt uten hensyn til størrelse bare ble gjort gjeldende for aksjeselskap under tilsyn. Det ble lagt vekt på at det ikke burde innføres unntak for revisjonsplikt for små aksjeselskaper under tilsyn, men at det heller ikke burde innføres revisjonsplikt for små enkeltpersonforetak og ansvarlige selskaper under tilsyn. Finanstilsynet ble gitt hjemmel til å pålegge revisjonsplikt for slike foretak ved forskrift, jf. revisorloven § 2-1 sjette ledd. Hjemmelen er ikke benyttet.

Særlige samfunnsmessige hensyn til finansiell stabilitet, fungerende markeder og tillit til tjenesteytelsene begrunner reguleringen av foretak som er underlagt tilsyn av Finanstilsynet. Det er

den regulerte virksomheten og ikke foretaksformen som begrunner revisjonsplikt for slike foretak. Revisjonsplikt for alle foretak under tilsyn av Finanstilsynet, innebærer at det innføres revisjonsplikt for revisorer, revisjonsselskaper, regnskapsførere, regnskapsførerselskaper, forsikringsformidlingsforetak og låneformidlingsforetak som driver virksomhet i ansvarlig selskap eller enkeltpersonforetak og som har årlige driftsinntekter under 5 millioner kroner. Per november 2016 var det til sammen 1224 slike foretak.¹ Utvalget anslår at de samlede årlige kostnadene til revisjon for disse foretakene vil bli om lag 12 millioner kroner (10 000 kroner per foretak). Utvalget legger vekt på at pålitelig regnskapsinformasjon og revisors plikter til å følge opp overholdelsen av lover og forskrifter som er av betydning for revisjonen, understøtter det offentlige tilsynet med foretakene. På grunn av nødvendig prioritering av Finanstilsynets ressurser, kan ikke alle små tilsynspliktige foretak følges opp løpende. På den måten får ekstern revisjon særlig betydning for å bidra til forsvarlig drift i små tilsynspliktige foretak, blant annet gjennom revisors plikt etter finanstilsynsloven § 3a til å melde fra til Finanstilsynet om forhold som kan medføre tilbakekall av godkjenningen mv. Utvalget mener at nytten forsvarer kostnadene. Utvalget går ut fra dette inn for revisjonsplikt for foretak under tilsyn uavhengig av størrelse og foretaksform.

Utvalgets forslag innebærer ikke andre endringer i revisjonsplikten for foretak som er underlagt tilsyn av Finanstilsynet. Det vises til oversikten i punkt 5.2.1.

Det vises til forslaget til revisorloven § 2-1 og lovtekniske tilpasninger i aksjeloven § 7-6.

Forslag fra et mindretall i utvalget, *medlemmene Opsahl og Winkelman*, er omtalt i punkt 5.2.5.

¹ 195 revisorer, 15 revisjonsselskaper, 943 regnskapsførere, 67 regnskapsførerselskaper og 4 forsikrings- og låneformidlingsforetak

5.2.5 Forslag fra medlemmene Opsahl og Winkelman

Utvalgets mindretall, *medlemmene Opsahl og Winkelman*, peker på at utvalgsflertallets vurdering og konklusjon i hovedsak er basert på hva som er helhetlig og oversiktlig, fremfor å vurdere revisjonsbehovet materielt. Flertallets forslag innebærer en skjerping av revisjonsplikten for andre foretak enn aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper ved at innslagspunktet for revisjon knyttes til flere størrelseskriterier enn før. Disse kriteriene er uten ytterligere behovsvurdering satt tilsvarende dem som gjelder for fravalg av revisjon i aksjeselskap, og uten hensyn til foretaksformenes karakteristika og ulikheter seg imellom. Det kan være praktiske fordeler ved samordning, men dette kan etter mindretallets syn ikke være utslagsgivende for hvilke krav som skal pålegges foretakene. I stedet må det bero på en faktisk kost nytte-vurdering, og i tilfeller som her – der det foreslås skjerpelser – sprunget ut fra et dokumentert og påviselig behov. Det foreligger ikke. Selv om samordning kan gi et lettere tilgjengelig regelverksbilde, innebærer det foreliggende forslaget ingen forenkling i praksis. For foretakene det vil gjelde, vil det i stedet gi ytterligere kompleksitet ved at de må forholde seg til flere størrelseskriterier for å få fastsatt sin revisjonsplikt, herunder med større sjanse for endret status fra et år til et annet.

Disse medlemmene går etter dette på prinsipielt grunnlag imot skjerping av revisjonsplikten for andre foretak, gjennom samordning med fravalgsgrensene i aksjeloven. Ideelt sett burde revisjonsplikten for øvrige foretaksformer vært vurdert individuelt i lys av kost nytte og alminnelige forenklingshensyn. Når det ikke er gjort, foreslår mindretallet at revisjonspliktgrensen for ansvarlige selskaper, enkeltpersonforetak mv. som et minimum ikke settes strengere enn i dag.

Disse medlemmene viser til sitt forslag til § 2-1 første ledd ny bokstav e og endringer i bokstav f.

Kapittel 6

Godkjenning av revisorer

6.1 Utdanningskrav og kategorier av godkjente revisorer

6.1.1 Gjeldende rett

Etter revisorloven § 3-2 første ledd skal registrert revisor ha oppnådd bachelorgrad i revisjon i samsvar med fastsatt rammeplan for revisorutdanning. Rammeplanen er fastsatt av Kunnskapsdepartementet med hjemmel i universitets- og høyskoleloven § 3-2 annet ledd og gjennomført i forskrift 27. juni 2012 nr. 687 om rammeplan for bachelor i regnskap og revisjon. Forskriften inneholder blant annet krav til antall studiepoeng innen økonomisk- og administrative fag, samt krav om fordypningsemner innen revisjon, skatterett og rettslære. Etter revisorloven § 3-2 annet ledd skal statsautorisert revisor ha oppnådd mastergrad i regnskap og revisjon.

Etter revisorloven § 3-2 tredje ledd kan utdanning som er avlagt i utlandet godkjennes på linje med norsk revisorutdanning, dersom denne tilsvarende enten en bachelorgrad i revisjon eller en mastergrad i regnskap og revisjon. Etter gjeldende praksis er det den enkelte utdanningsinstitusjonen i Norge som vurderer om den utenlandske utdanningen tilsvarende den norske utdanningen og eventuelt hvilke eksamener som må avlegges i tillegg for å oppfylle studiestedets studieplan for Bachelor i revisjon eller studieplan for bachelor- og mastergradsstudiet i regnskap og revisjon. Kandidater med utenlandsk utdanning må også oppfylle karakterkravet.

Etter revisorloven § 3-2 fjerde ledd kan departementet gi nærmere regler om revisorutdanning, høyere revisorutdanning og utenlandsk utdanning, herunder krav til eksamen og karakternivå.

Etter revisorforskriften § 1-1 skal Finanstilsynet fastsette nærmere krav til karakternivå for godkjenning av registrerte og statsautoriserte revisorer. Finanstilsynet krever at registrert revisor har karakteren C eller bedre i fordypningsemner med avsluttende revisoreksamen og at

statsautorisert revisor har karakteren C eller bedre i alle eksamener på de siste to årene av masterstudiet.

6.1.2 EØS-rett

Etter direktiv 2006/43/EF som endret ved direktiv 2014/56/EU (revisjonsdirektivet) artikkel 6 kan en fysisk person godkjennes til å foreta lovfestet revisjon først etter å ha

- oppnådd adgang til et universitet eller tilsvarende nivå,
- deretter fulgt teoretisk undervisning,
- gjennomgått praktisk opplæring og
- bestått en fageksamen på nivå med avgangseksamen ved universitetet eller tilsvarende nivå som er organisert eller anerkjent av medlemslandet.

I direktiv 2014/56/EU (endningsdirektivet) er det fastsatt at de kompetente myndighetene i medlemslandene skal samarbeide med sikte på en nærmere samordning av disse kravene.

Etter artikkel 7 skal fageksamenen nevnt i artikkel 6 sikre det nødvendige nivå av teoretisk kunnskap innen fag som er relevante for lovfestet revisjon, og evnen til å omsette slik kunnskap i praksis. I alle fall en del av eksamenen skal være skriftlig.

Etter revisjonsdirektivet artikkel 8 skal den teoretiske kunnskapsprøven som inngår i fageksamenen omfatte følgende emner

- generell regnskapsteori og regnskapsprinsipper
- juridiske krav og standarder knyttet til utarbeiding av årsregnskap og konsernregnskap
- internasjonale regnskapsstandarder
- regnskapsanalyse
- kostnads- og driftsregnskap
- risikostyring og internkontroll
- revisjonsferdigheter og faglig dyktighet
- juridiske krav og faglige standarder knyttet til lovfestet revisjon og revisorer som foretar denne

- internasjonale revisjonsstandarder som nevnt i artikkel 26 (ny med endringsdirektivet)
- yrkesetiske regler og uavhengighet

Den teoretiske kunnskapsprøven skal etter artikkel 8 også minst omfatte følgende emner i den grad de er relevante for revisjonen

- selskapsrett og foretaksledelse
- konkursrett og regler om tilsvarende prosedyrer
- skatterett
- sivilrett og handelsrett
- arbeidsrett og trygderett
- informasjonsteknologi og datasystemer
- bedriftsøkonomi, sosialøkonomi og finansøkonomi
- matematikk og statistikk
- grunnleggende prinsipper for økonomistyring av foretak

Endringsdirektivet har opphevet en hjemmel EU-kommisjonen hadde til å tilpasse listen over emner som skal med i den teoretiske kunnskapsprøven.

6.1.3 Danmark og Sverige

Danmark

Etter en nærmere vurdering av gjeldende utdanningsmodell i Danmark, ble det vedtatt at det kun skal være én kategori godkjente revisorer med tittelen statsautorisert revisor. Fra 1. januar 2014 er det innført et nytt utdanningskrav. Det kreves at kandidaten enten har gjennomført en femårig revisorutdanning (cand.merc.aud) eller en annen relevant masterutdanning. De som ikke har gjennomført den femårige revisorutdanningen, må som en del av eller i tillegg til denne mastergraden, ha bestått 60 studiepoeng innen revisjon, regnskap, skatt og ervervsrett på cand.merc.aud-nivå. Danmark har dermed gått bort fra den tidligere ordningen med to godkjenninger og to utdanningsløp for henholdsvis registrerte og statsautoriserte revisorer.

Bakgrunnen for endringen av utdanningskravet fremgår av Revisorkommissionens rapport om revisorutdannelsen side 10:

«Baggrunden for at foreslå at revisoreksamen fremover skal være en enhedsuddannelse er bl.a., at de to eksisterende niveauer for godkendte revisorer i Danmark, «statsautorisert» og «registreret» revisor, på trods af en række forskelle over årene har tilnærmet sig hinan-

den meget. Interessen for at uddanne sig til registreret revisor har været dalende i forhold til uddannelsen til statsautorisert revisor. En modernisering af revisoruddannelsen til en enhedsuddannelse er derfor tidsvarende på baggrund af samfundets udvikling.

Revisor er offentlighedens tillidsrepræsentant og varetager således via sit arbejde samfundsmæssige interesser. Når der fremover kun skal uddannes og godkendes én type revisor, er det afgørende, at revisors uddannelse ligger på et meget højt niveau. Den fremtidige enhedsuddannelse foreslås derfor at ligge på et niveau, der svarer til det nuværende høje niveau for revisoreksamen til statsautorisert revisor.»

Sverige

Etter den svenske revisorslagen § 4 nr. 5 skal en «auktoriserad revisor» ha avlagt revisoreksamen hos Revisorsnämnden. Etter den svenske revisorforskriften – förordning (1995:665) om revisorer § 3 skal revisoreksamen sikre at revisoren har tilstrekkelige teoretiske kunnskaper for å utføre lovfestet revisjon i foretak av ulik størrelse og med ulik virksomhet, og evnen til i praksis å omsette slik kunnskap i revisjonsarbeidet. For å avlegge revisorseksamen kreves det etter § 4 at søkeren har avlagt kandidateksamen med bedriftsøkonomi som hovedområde (major) eller gjennomgått annen tilsvarende utdanning med godkjent resultat. Kandidateksamen er et treårig studium ved universitet eller høyskole på 180 studiepoeng. Søkeren må ha gjennomført praktisk opplæring på minst tre år (se nærmere i punkt 6.2.3 om krav til praksis). Søkeren må videre ha gjennomført ytterligere to år med teoretisk høyskoleutdanning eller praktisk opplæring. Søkere kan på denne måten oppfylle kravene til utdanning og praksis med fem års høyskoleutdanning og to års praktisk opplæring eller med tre års høyskoleutdanning og fem års praktisk opplæring.

Etter «Revisorsnämndens föreskrifter om utbildning och prov» (RNFS 1996:1 som endret ved RNFS 2013:1)¹ skal 135 av 180 studiepoeng fordeles på bedriftsøkonomi (90 studiepoeng) og rettslære (30 studiepoeng handelsrett og 15 studiepoeng skatterett). Det er gitt nærmere regler om de emner fagene må dekke i tråd med revisjonsdirektivet artikkel 8.

¹ revisorsnamnden.se/rn/showdocument/documents/foreskrifter/andringsforeskrifter/rfsn_2013_1_webb.pdf.

I 2012 ble utdanningskravet og godkjenningsordningen i Sverige endret.² Frem til 1. juni 2013 var det to utdanningskrav og tre revisorkategorier i Sverige; «auktoriserad revisor», «godkänd revisor med examen» og «godkänd revisor utan examen». Fra 1. juni 2013 gis det ikke lenger nye godkjenninger som «godkänd revisor med examen» eller «godkänd revisor utan examen». En «godkänd revisor» kan etter forordning om revisorer § 4 få avlegge revisoreksamen og bli godkjent som «auktoriserad revisor» om vedkommende har vært godkjent i minst syv år.

6.1.4 Utvalgets vurdering

Utdanningsnivå – krav om mastergrad

Norges Handelshøyskole og Handelshøyskolen BI har hatt et masterstudium i regnskap og revisjon i flere år. Det høyere revisorstudiet ble etablert ved Norges Handelshøyskole i 1973. Masterstudiet i regnskap og revisjon ved BI ble etablert i 2000. Universitetet i Agder har tilbudt et masterstudium i regnskap og revisjon fra 2015 og Handelshøyskolen ved Universitetet i Stavanger tilbyr et slikt studium fra høsten 2016. Opptaksvilkårene til masterstudiet i regnskap og revisjon er bestått bachelorstudium i revisjon eller annen tilfredsstillende utdanning på bachelor- eller masternivå. Hva som anses som annen tilfredsstillende utdanning, varierer mellom de ulike utdanningsinstitusjonene. Det er ikke utarbeidet en forskriftsbestemt rammeplan for masterstudiet, og det er derfor opp til den høyskole eller det enkelte universitet som tilbyr utdanningen å bestemme det nærmere innholdet i mastergraden.

Utvalget har vurdert om relevant utdanning på bachelornivå, som i dag gir godkjenning som registrert revisor, fortsatt bør være tilstrekkelig for å få godkjenning som revisor eller om særlige hensyn tilsier at det bør kreves en relevant mastergrad for å få godkjenning som revisor. Utvalget viser til at formålet med utdanningskravet er å sikre at revisor har det nødvendige teoretiske grunnlag for å kunne utøve de oppgavene som revisor er pålagt gjennom lovgivningen. Det vises i denne sammenheng særlig til at revisor er gitt en rolle som allmennhetens tillitsperson.

Etter utvalgets vurdering tilsier revisors rolle at revisorutdanningen må ligge på et høyt nivå. Utvalget viser til at et solid teoretisk grunnlag er helt sentralt for revisorenes evne til å ivareta sin

funksjon i møte med et stadig mer spesialisert og sammensatt næringsliv der virksomhetene drives etter ulike og til dels komplekse forretningsmodeller i stadig endring. Den generelle samfunnsutviklingen innebærer at bedriftene må overholde et til dels omfattende regelverk som endres ofte. Etter utvalgets vurdering er utdanning på mastergradsnivå nødvendig for å sikre revisors evne til å håndtere denne utviklingen, gjennom teoretisk kunnskap på høyt nivå og utvikling av evnen til faglig og etisk refleksjon.

Det er klare forskjeller mellom store og komplekse virksomheter og den virksomheten som drives i mindre foretak. Det er ikke lenger oppstilt skiller i loven om at visse revisjonsoppdrag og enkelte andre funksjoner bare kan utføres av en statsautorisert revisor. Dette tilsier at alle godkjente revisorer må være kvalifisert til å revidere store foretak. Utvalget legger i den forbindelse vekt på at de utviklingstrekkene som taler for å heve utdanningskravet, er tydelige også i mindre bedrifter. Utvalget anser at minstekravet til utdanningsnivå bør reflektere denne utviklingen.

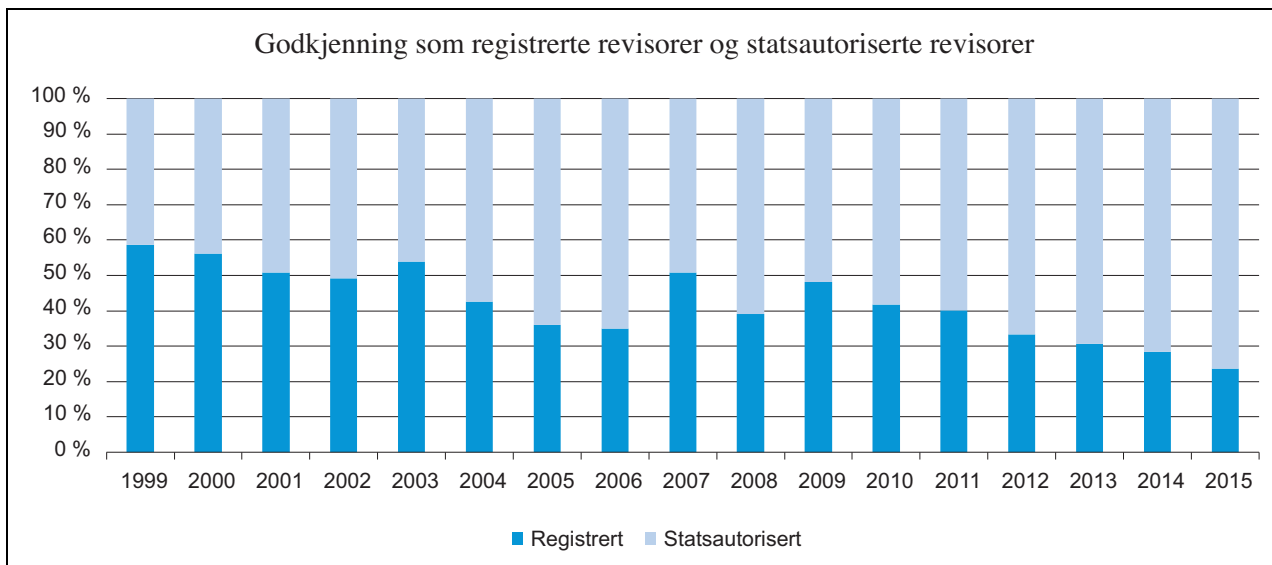
Utvalget legger vekt på at utdanningsnivået for revisorgodkjenning er hevet både i Sverige og Danmark, jf. omtalen i pkt. 6.1.3.

Tall fra Finanstilsynet viser en markert nedgang i andelen som søker om godkjenning som registrert revisor. I perioden 1999 til 2003 lå andelen som søkte om godkjenning som registrert revisor mellom 50 og 60 prosent. Senere har andelen ligget lavere i alle år bortsett fra i 2007. Fra 2009 har denne andelen gått ned hvert år. I 2015 var det i overkant av 20 prosent som søkte godkjenning som registrert revisor. Se figur 6.1 nedenfor.

Revisorforeningen innhenter opplysninger fra revisjonsselskapene om utdanningsbakgrunnen til nyutdannede som rekrutteres til revisoryrket (se figur 6.2). Andelen av den samlede rekrutteringen av nyutdannede til yrket med mastergrad har vært høy i flere år, og lå i 2016 på 90 prosent. 15 prosent hadde en mastergrad i regnskap og revisjon og 75 prosent hadde en mastergrad i økonomi og administrasjon eller en tilsvarende grad. En mastergrad i økonomi og administrasjon oppfyller ikke utdanningsvilkåret for revisorgodkjenning. Disse kandidatene må fullføre en ettårig påbygning for å oppnå graden master i regnskap og revisjon som gir grunnlag for godkjenning som statsautorisert revisor.

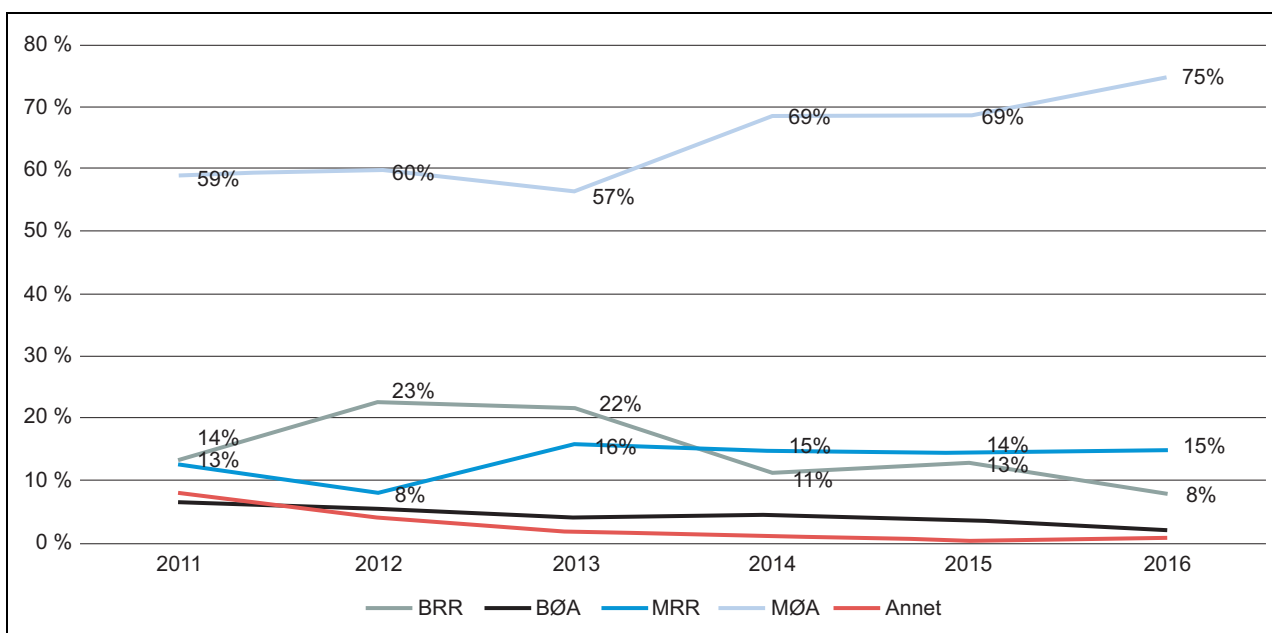
Som vist i figur 6.1, er andelen registrerte revisorer som får revisorgodkjenning redusert betydelig de senere årene. Som vist i figur 6.2 har videre de aller fleste nyutdannede som rekrutte-

² Prop. 2012/13:61 Försevad årsredovisning och bokföringsbrott samt några revisorfrågor.



Figur 6.1 Utvikling i godkjenninger som registrert revisor og statsautorisert revisor som andel av alle revisorgodkjenninger

Kilde: Finanstilsynet



Figur 6.2 Rekruttering av nyutdannede til revisoryrket etter utdanning

BRR – bachelor i regnskap og revisjon

BØA – bachelor i økonomi og administrasjon eller tilsvarende grad

MRR – master i regnskap og revisjon

MØA – master i økonomi og administrasjon eller tilsvarende grad.

Kilde: Revisorforeningen

res til revisoryrket en mastergrad. I den samlede vurderingen, har utvalget lagt vekt på denne utviklingen. Utvalget vurderer at en heving av kravet til utdanning fra bachelornivå til masternivå, vil ha begrenset betydning for det faktiske kostnadsnivået i bransjen og tilbudet av revisjonstjenester.

En slik endring vil neppe ha selvstendig betydning for prisen på revisjonstjenester.

Heving av utdanningskravet kan få konsekvenser for rekrutteringen av revisorer til kommunal revisjon. Etter reglene i forskrift om kommunerevisjon § 11, skal den som er oppdragsansvarlig for revisjon av årsregnskap «for en revisjonspliktig

etter denne forskrift» ha bestått eksamen til bachelor i revisjon eller master i revisjon i henhold til kravene til registrert og statsautorisert revisor. Så langt utvalget kjenner til er i dag om lag 20 prosent av de oppdragsansvarlige revisorene i kommunale revisjonsenheter registrerte revisorer med utdanning på bachelornivå. De øvrige er statsautoriserte revisorer med utdanning på masternivå. Reglene hindrer ikke at revisorene med utdanning på bachelornivå fortsatt kan være ansvarlig for kommunale revisjonsoppdrag og personer med slik utdanning vil fortsatt kunne rekrutteres. Eventuelle begrensninger i disse revisorenes adgang til å bekrefte oppgaver til offentlige myndigheter på vegne av den kommunale revisjonsenheten, vil gjøre det mindre hensiktsmessig å rekruttere oppdragsansvarlige revisorer med bachelorgrad. Over tid må det også forventes at utdanningsinstitusjonene vil tilpasse sine studier til kravene i revisorloven slik at tilgangen på revisorer med bachelor i revisjon vil bli mindre. Utvalget anser at dette i seg selv ikke er grunn god nok til å sette minstekravet til utdanning lavere enn det som ellers anses nødvendig.

Utvalget går etter en samlet vurdering av de hensynene som er omtalt ovenfor inn for at det fremover bør kreves en relevant mastergrad for å få revisorgodkjenning.

Krav til innholdet i mastergraden

Innholdet i revisorutdanningen må oppfylle kravene i revisjonsdirektivet til nødvendige nivå av teoretisk kunnskap innen de emner som etter artikkel 8 skal dekkes av fageksamen (se punkt 6.1.2 ovenfor). Den detaljerte listen over emner i direktivet kan på et mer overordnet nivå grupperes slik

Finansregnskap

- generell regnskapsteori og regnskapsprinsipper
- juridiske krav og standarder knyttet til utarbeiding av årsregnskap og konsernregnskap
- internasjonale regnskapsstandarder
- regnskapsanalyse
- kostnads- og driftsregnskap

Revisjon

- risikostyring og internkontroll
- revisjonsferdigheter og faglig dyktighet
- juridiske krav (inkluderer revisorlovgivningen og hvitvaskingsreglene) og faglige standarder

knyttet til lovfestet revisjon og revisorer som foretar denne

- internasjonale revisjonsstandarder
- yrkesetiske regler og uavhengighet

Rettslige emner i den grad de er relevante for revisjon

- skatterett
- selskapsrett og foretaksledelse
- konkursrett og regler om tilsvarende prosedyrer
- sivilrett og handelsrett
- arbeidsrett og trygderett

Andre emner i den grad de er relevante for revisjon

- informasjonsteknologi og datasystemer
- bedriftsøkonomi, sosialøkonomi og finansøkonomi
- matematikk og statistikk
- grunnleggende prinsipper for økonomistyring av foretak

Utvalget legger vekt på at utdanningskravet skal sikre et godt teoretisk grunnlag i ovennevnte emner. Samtidig er det etter utvalgets syn viktig at utdanningskravet er såpass fleksibelt at det innenfor revisorutdanningen legges til rette for fordypning i ulike fag og opphold ved utenlandske utdanningsinstitusjoner. Mulighet for ulike spesialiseringer i utdanningsløpet til fremtidige revisorer, vil etter utvalgets vurdering styrke forutsetningene for å kunne utføre revisjon av høy kvalitet. Utvalget går derfor inn for at en mastergrad i regnskap og revisjon, en mastergrad i økonomi og administrasjon eller en tilsvarende utenlandsk mastergrad skal gi grunnlag for å få revisorgodkjenning, forutsatt at utdanningen omfatter minst 60 studiepoeng innenfor fagemner som utgjør sentral revisorkompetanse på nivået for en mastergrad som kvalifiserer for revisorgodkjenning. Kravet til studiepoeng må ikke nødvendigvis oppfylles som del av en fullstendig mastergrad. En kandidat som har en mastergrad i økonomi og administrasjon som ikke dekker alle de obligatoriske emnene, kan oppfylle kravet ved å bestå eksamen innen de enkeltemner vedkommende mangler.

Fagemner som utgjør sentral revisorkompetanse er i utvalgets forslag

- finansregnskap
- revisjon
- verdsettelse og analyse
- skatte- og avgiftsrett
- foretaksrett

Finansregnskap og revisjon skal etter forslaget dekkes med kurs som hver utgjør minst 12 studiepoeng. De øvrige emnene skal dekkes med kurs som hver utgjør minst 6 studiepoeng. Et standard kurs utgjør 7,5 studiepoeng etter den veiledende normen til Nasjonalt råd for økonomisk administrativ utdanning (NRØA). Norges Handelshøyskole og Universitetet i Agder benytter kurs normert til 7,5 studiepoeng på sine masterstudier. Handelshøyskolen BI benytter kurs normert til seks studiepoeng og Universitetet i Stavanger benytter kurs normert til ti studiepoeng. Copenhagen Business School benytter kurs normert til 7,5 studiepoeng. Ved andre studiesteder i Europa er det mest vanlig å benytte kurs normert til seks studiepoeng ved bedriftsøkonomiske masterstudier. Utvalget har lagt vekt på å tilpasse kravene til de ulike eksisterende studiemodellene og anser at det er forsvarlig å ta utgangspunkt i kurs på seks studiepoeng.

Utdanningen skal sikre nødvendig teoretisk kunnskap som er relevant for lovfestet revisjon i Norge, inkludert innenfor emnene angitt i revisjonsdirektivet. Utvalget foreslår at det overordnede kravet til relevant teoretisk kunnskap presiseres i loven og at det henvises til emnene på listen i revisjonsdirektivet. Utvalget vil ikke stille særskilte krav om hvilket nivå i utdanningen disse emnene må fullføres på eller krav om at de må dekkes innenfor bestemte fagemner som utgjør sentral revisorkompetanse.

Det vises til lovforslaget § 3-2 første til tredje ledd.

Dokumentasjon av utdanningskravet

Utdanningen skal dokumenteres med en bekreftelse fra utdanningsinstitusjonen som viser at søkeren har oppfylt utdanningskravet. Finanstilsynet skal kunne benytte bekreftelsen i søknadsbehandlingen uten ytterligere prøving av om utdanningskravet er oppfylt. Uten bekreftelse vil søkeren ikke få godkjenning. Utvalget har mottatt innspill fra Kirke- og utdanningsdepartementet og enkelte av utdanningsinstitusjonene om at det vil være prinsipielt og praktisk uheldig å legge prøvingen av utdanningskravet til utdanningsinstitusjonene, og at de i tilfelle må få dekning for kostnadene med prøvingen. Etter utvalgets vurdering er en slik prøving av om utdanningskravet er oppfylt klart mer hensiktsmessig enn å legge prøvingen av utdanningskravet i sin helhet til Finanstilsynet. Utvalget legger vekt på at utdanningsinstitusjonene vil måtte legge opp sine studier og kurs for å oppfylle lovkravet. Utdanningsinstitusjonene

vurderer studenters utdanning fra andre studiesteder når de vurderer fritak fra enkeltfag i en masterutdanning. Dette vil være relevant erfaring for vurderingen av om utdanningskravet etter revisorloven er oppfylt. Utvalget legger særlig vekt på at utdanningsinstitusjonene har best mulighet til å gi studenter som oppfyller deler av utdanningskravet, en forhåndsvurdering av hvilke fag de må supplere med for å oppfylle utdanningskravet etter revisorloven. Utdanningsinstitusjon som tilbyr utdanning som gir grunnlag for revisorgodkjenning skal utstede bekreftelser som nevnt. Avslag fra utdanningsinstitusjonen på å gi en bekreftelse er enkeltvedtak som etter forslaget skal kunne påklages etter universitets- og høyskoleloven § 5-1. For å sikre mulighet til kostnadsdekning innenfor eksisterende budsjettammer, presiseres det at utdanningsinstitusjonen kan kreve gebyr fra søkeren til dekning av utgifter med å utstede bekreftelse og behandling av klage.

Det vises til lovforslaget § 3-2 femte ledd.

Karakterkrav

Utvalget har vurdert om det gjeldende kravet om bestått revisoreksamen med karakteren C eller bedre bør beholdes eller om det er tilstrekkelig med bestått revisorutdanning på masternivå som beskrevet ovenfor.

Det gjeldende karakterkravet er i NOU 1997: 9 begrunnet med at det bør fastsettes tilleggskrav for den som skal være ansvarlig for lovbestemte revisjonsoppdrag (side 145):

«Vedkommende vil i den sammenheng møte høyt kvalifiserte personer i næringslivet. Det er derfor viktig at revisor har høyest mulig faglig kompetanse. Denne kompetanse kan etter Utvalgets oppfatning best sikres ved at man fastholder gjeldende system med at den som søker godkjenning må tilfredsstillende like høye karakterkrav som i dag; 3,0 eller bedre i alle hovedprøver til revisoreksamen og laud til høyere revisoreksamen.»

Det stilles ikke krav om karakternivå i revisjonsdirektivet. Det stilles heller ikke slike krav i Danmark eller Sverige. Karakterer fra revisorstudiet vil på samme måte som for andre profesjoner kunne vektlegges i forbindelse med ansettelser mv. Forslaget om utdanning på masternivå begrenser behovet for et særskilt karakterkrav for å sikre revisorenes kvalifikasjoner. Samtidig anser utvalget at hensynet til høy faglig kompetanse som ble vektlagt i NOU 1997: 9, fortsatt tilsier at

karakterkravet beholdes. Utvalget har også fått innspill fra utdanningsinstitusjonene om at karakterkravet etter deres erfaring motiverer studentene og bidrar til å heve nivået.

Utvalget foreslår på denne bakgrunn å beholde et krav om å oppnå karakteren C eller bedre i fagemnene som utgjør sentral revisorkompetanse. Det vises til forslaget § 3-2 fjerde ledd.

Krav til oppdatert kunnskap

Utvalget går inn for at revisorgodkjenningen skal gi grunnlag for å kunne ha ansvar for revisjonsoppdrag og oppdrag om revisorbekreftelser. Finanstilsynet vil da ikke lenger gjøre en egen prøving av om kravene til etterutdanning er oppfylt før en statsautorisert revisor kan ha oppdragsansvar. Det vises til omtalen av forslaget i punkt 9.2. Det gjør det mer aktuelt å stille krav om oppdatert kunnskap for søkere der det har gått lang tid siden vedkommende fullførte revisorutdanningen. Det skjer stadig endringer innenfor de fagområdene som revisorer skal beherske for å få godkjenning, særlig innenfor relevant regelverk. Det taler for at det stilles krav om oppdatert kunnskap.

En søker må fullføre både kravene til utdanning og praktisk opplæring for å få godkjenning. For å få autorisasjon som regnskapsfører, må kravet til etterutdanning være oppfylt hvis det har gått mer enn tre år siden søkeren fullførte utdanningen. Autorisasjon krever to års regnskapspraksis. Utgangspunktet bør være slik at etterutdanningskravet gjelder fra og med godkjenningstidspunktet. Det er i de tilfellene søkeren bruker lang tid på å oppfylle kravet til tre års praktisk opplæring, at det bør kreves at søkeren før godkjenningen oppdaterer sin teoretiske kunnskap ved å oppfylle etterutdanningskravet. Dersom den praktiske opplæringen er fullført innen fem år etter fullført utdanning, er det etter utvalgets vurdering ikke nødvendig å sette et tilleggskrav om å oppfylle etterutdanningskravet før godkjenningen. Utvalget foreslår at søkere som har fullført utdanningen for mer enn fem år siden må oppfylle etterutdanningskravet for å få revisorgodkjenning.

Det vises til lovforslaget § 3-2 sjette ledd.

6.2 Praksiskrav

6.2.1 Gjeldende rett

Etter revisorloven § 3-3 skal registrerte og statsautoriserte revisorer ha minst tre års variert praksis i revisjon av årsregnskap eller tilsvarende

økonomisk oppgjør. Minst to år av praksistiden skal gjennomføres etter bestått utdanning. Videre skal minst to år av praksistiden fullføres hos en godkjent registrert eller statsautorisert revisor eller et godkjent revisjonsselskap, som foretar revisjon av årsregnskap for revisjonspliktige. Departementet kan etter sjuende ledd gi nærmere regler om hva som skal regnes som variert praksis. Slike regler er ikke gitt.

Finanstilsynet kan etter § 3-3 fjerde ledd godkjenne inntil ett års praksis fra internrevisjon, offentlig revisjon, ettersynsvirksomhet eller annen relevant virksomhet. Departementet kan gi nærmere regler om at inntil to års praksis fra Riksrevisjonen, kommunal- og fylkeskommunal revisjon og skatterevisjon kan godkjennes som praksis etter bestemmelsen. Slike regler er gitt i revisorforskriften § 1-2, hvor det fremgår at Finanstilsynet kan godkjenne ytterligere ett års praksis når denne praksisen klart anses å være relevant i forhold til revidering av årsregnskap for revisjonspliktige. Praksisen skal dokumenteres, jf. forskriften § 1-2 annet ledd. Den praktiske opplæringen skal etter revisorloven § 3-3 sjette ledd finne sted i Norge eller i annet EØS-land. Etter revisorloven § 3-3 femte ledd skal revisor ha gjennomgått en praktisk prøve etter avsluttet teoretisk og praktisk opplæring som dokumenterer at vedkommende er egnet til å påta seg revisjonsoppdrag. Departementet kan gi nærmere regler om hvilke krav som skal stilles til den praktiske prøven, jf. sjuende ledd. Den praktiske prøven skal gjennomføres i Norge, jf. sjette ledd.

Den praktiske prøven skal etter revisorforskriften § 1-3 teste revisors evne til å anvende teoretisk kunnskap i praksis, herunder kunnskap ervervet i praksisperioden. Prøven skal avholdes minst en gang per år. Det gis karakterene «bestått» eller «ikke bestått». Det er institusjoner som tilbyr utdanning etter revisorloven eller som blir godkjent av Finanstilsynet som kan avholde prøven. Etter revisorforskriften § 1-3 fastsetter Finanstilsynet nærmere regler for gjennomføring av prøven. Slike regler er gitt i forskrift 24. april 2001 nr. 433 om gjennomføring av praktisk prøve for revisorer.

6.2.2 EØS-rett

Etter direktiv 2006/43/EF som endret ved direktiv 2014/56/EU (revisjonsdirektivet) artikkel 10 skal det gjennomføres en praktisk opplæring av minst tre års varighet som blant annet omfatter revisjon av årsregnskap, konsernregnskap eller lignende finansiell rapportering. Opplæringen

skal sikre evnen til å anvende i praksis den teoretiske kunnskapen som prøves ved eksamen. Direktivet artikkel 8 angir en liste over emner som skal prøves ved den teoretiske eksamen, se punkt 6.1.2. Minst to tredeler av slik praktisk opplæring skal fullføres hos en godkjent revisor eller et revisjonsselskap som er godkjent i et medlemsland. Medlemslandene skal sikre at hele opplæringen gjennomføres hos personer som gir tilstrekkelige garantier med hensyn til sin evne til å gi praktisk opplæring.

Ved direktiv 2014/56/EU (endringsdirektivet) er det kun gjort rent språklige justeringer i bestemmelsen.

Medlemslandene har på nærmere bestemte vilkår adgang til å godkjenne personer som ikke oppfyller kravene til utdanning på grunnlag av langvarig praktisk erfaring, jf. revisjonsdirektivet artikkel 11 og 12.

Etter artikkel 7 skal fageksamenen nevnt i artikkel 6 sikre det nødvendige nivå av teoretisk kunnskap innen fag som er relevante for lovfestet revisjon, og evnen til å omsette slik kunnskap i praksis. I det minste én del av eksamenen skal være skriftlig.

6.2.3 Danmark og Sverige

Danmark

For å bli autorisert som statsautorisert revisor i Danmark, kreves det at personen består en «revisoreksamen» etter å ha fullført utdanningskravet og praksiskravet. Etter revisorloven § 3 nr. 5 kreves det at vedkommende i minst tre år har «deltaget i utførelse af opgaver, der vedrører revision af årsregnskaber, koncernregnskaber eller tilsvarende regnskabsrapporteringer». I Danmark har man fra og med 1. januar 2014 avviklet ordningen med registrert revisor. Det er imidlertid etablert en overgangsordning som innebærer at personer kan fremstille seg til den avsluttende kvalifikasjonseksamen for å få godkjenning som registrert revisor frem til 2017.

Sverige

I Sverige skal en «auktoriserad revisor» etter revisorslagen § 4 nr. 4 ha den utdanning og erfaring som er nødvendig for revisjonsvirksomhet. Etter § 4 nr. 5 skal vedkommende ha avlagt revisoreksamen hos Revisorsnämnden.

Etter den svenske revisorsförordningen § 3 skal revisoreksamen sikre at søkeren har tilstrekkelige teoretiske kunnskaper for å utføre lovfestet

revisjon av foretak av ulik størrelse og med ulik type virksomhet, samt evnen til i praksis å anvende slike kunnskaper i revisjonsarbeidet. For å få avlegge revisoreksamen må søkeren etter § 4 første ledd nr. 2 ha gjennomgått en praktisk utdanning over tre år som særskilt omfatter revisjon av årsregnskap og konsernregnskaper eller lignende økonomiske oppgjør. Etter forskriften kan relevant utdanning kortere enn fem år, kompenseres med to års ekstra praktisk utdanning, jf. nærmere omtale i punkt 6.1.3.

Den praktiske utdanningen skal etter forskriften § 4 annet ledd over minst to år være gjennomført i et EØS-land under veiledning av en «auktoriserad» eller «godkend» revisor eller en revisor godkjent i et annet EØS-land. Den resterende delen av den praktiske utdanningen skal være gjennomført enten på denne måten eller i en annen stat under veiledning av en person som har adgang til å utføre lovfestet revisjon der, og som Revisorsnämnden anser egnet til å være veileder.

Revisorsnämnden kan etter forskriften § 29 fastsette ytterligere forskrifter om teoretisk og praktisk utdanning og revisoreksamen. Etter forskrifter om godkännande, auktorisation och registrering § 1 skal den som søker om skal godkjennes som «auktoriserad revisor» i de fem siste årene ha utøvet revisjonsvirksomhet i minst 1500 timer. Mer enn 750 av disse timene må omfatte juridiske personer som i henhold til lov eller forskrift i et EØS-land skal revideres av en godkjent revisor eller revisjonsselskap. Oppdragene skal ha omfattet revisjonskunder innen ulike bransjer.

6.2.4 Utvalgets vurdering

Praksiskravet skal sikre at godkjente revisorer har fullført tilstrekkelig omfattende og relevant praktisk opplæring for de lovbestemte oppgavene de kan utføre. Sammen med et styrket krav til utdanning, anser utvalget at tre års relevant praktisk opplæring fortsatt er et tilstrekkelig og passende krav. Kravet er i tråd med reglene i revisjonsdirektivet.

Etter revisjonsdirektivet skal minst to tredeler av den praktiske opplæringen fullføres hos en godkjent revisor eller revisjonsselskap. Samme krav stilles i revisorloven, men med et tilleggskrav om at praksisen må fullføres hos en revisor som foretar revisjon av årsregnskap for revisjonspliktige. Også resten av praksistiden må etter revisjonsdirektivet gjennomføres hos personer som gir tilstrekkelige garantier med hensyn til sin evne til å gi praktisk opplæring.

Etter revisjonsdirektivet skal den praktiske opplæringen blant annet omfatte revisjon av årsregnskap, konsernregnskap eller lignende finansiell rapportering. Den praktiske opplæringen skal sikre evnen til å anvende i praksis den teoretiske kunnskapen som prøves ved eksamen. Utvalget anser at dette kravet ikke kan oppfylles uten at i det minste deler av praksisen omfatter revisjon av årsregnskapet til revisjonspliktige foretak. Utvalget legger vekt på at slik praksis, samt praksis fra oppdrag om lovbestemte revisorbekreftelser, er mest relevant for de oppgavene revisorgodkjenningen skal kvalifisere for. Det bør være variert praksis fra ulike bransjer.

Utvalget går inn for å videreføre kravet om minst tre års variert praksis, som i tråd med revisjonsdirektivet presiseres til praktisk opplæring i revisjon av årsregnskap, konsernregnskap eller tilsvarende finansiell rapportering. I tråd med direktivet foreslår utvalget å presisere at opplæringen skal sikre evnen til praktisk anvendelse av teoretisk kunnskap innen emner som er relevante for lovfestet revisjon som angitt i lovforslaget § 3-2 tredje ledd. Opplæringen skal gjennomføres under veiledning av personer med ansvarsområde og kompetanse som sikrer forsvarlig praktisk opplæring.

Utvalget foreslår at minst to år av praksistiden skal fullføres hos et revisjonsselskap eller en statsautorisert revisor som utfører lovfestet revisjon. Den praktiske opplæringen må samlet sett oppfylle de overordnede kravene om variert og relevant praksis.

Utvalget foreslår at Finanstilsynet skal kunne gi forskrifter om dokumentasjon av den praktiske opplæringen.

Det vises til lovforslaget § 3-3.

Forslag fra et mindretall i utvalget, *medlemmene Bamle, Sivertsen og Aarvold*, er omtalt i punkt 6.2.5.

Praksis fra offentlig revisjon

Etter revisorloven § 3-3 første ledd skal registrerte eller statsautoriserte revisorer ha fullført minst tre års variert praksis i revisjon av regnskap eller tilsvarende økonomiske oppgjør. Finanstilsynet kan godkjenne inntil to års praksis fra Riksrevisjon, kommunal- og fylkeskommunal revisjon eller skatterevisjon, når praksisen fra slik virksomhet klart anses å være relevant for revisjon av årsregnskap for revisjonspliktige, jf. revisorforskriften § 1-2 første ledd.

Etter revisjonsdirektivet skal det gjennomføres en praktisk opplæring av minst tre års varig-

het som blant annet omfatter revisjon av årsregnskap, konsernregnskap eller lignende finansiell rapportering. Opplæringen skal sikre evnen til å anvende i praksis den teoretiske kunnskapen som prøves ved eksamen, jf. listen over emner som er angitt i direktivet artikkel 8. Minst to tredeler av slik praktisk opplæring skal fullføres hos en godkjent revisor eller et revisjonsselskap som er godkjent i et medlemsland. Medlemslandene skal sikre at hele opplæringen gjennomføres hos personer som gir tilstrekkelige garantier med hensyn til sin evne til å gi praktisk opplæring. Praksis fra offentlig revisjon må, i likhet med annen praktisk opplæring, oppfylle disse kravene.

Etter utvalgets vurdering har det skjedd en utvikling innen kommunal- og fylkeskommunal regnskapsrevisjon, men også innen Riksrevisjonens regnskapsrevisjon, som innebærer at forutsetningene for å godkjenne praksis fra slik virksomhet er annerledes i dag enn de var ved vedtaket av revisorloven i 1999. Dette gjør det naturlig å reise spørsmål om praksis fra finansiell revisjon av kommuner, fylkeskommuner og stat skal godkjennes med mer enn to år. Utviklingen innen kommunal- og fylkeskommunal revisjon har økt i mangfold, bredde og kompleksitet siden vedtaket av revisorloven i 1999. Dette har medført at slik revisjonspraksis på flere områder i dag ligger nærmere opp til praksis fra revisjon av private foretak.

Regnskapsrevisjon i offentlig sektor utføres nå, i motsetning til i 1999, etter de samme revisjonsstandarder som revisjon i privat sektor. Revisjonsenhetene skal utføre revisjonen på det samme faglige grunnlaget. Kravene til revisjon etter kommuneloven tilsvarer i flere henseender reglene i revisorloven, inkludert regler om revisorskifte, uavhengighet, taushetsplikt og opplysningsplikt og om skriftlig påpekning av forhold overfor ledelsen også for kommunale revisjonsenheter. Reglene er likeartede, men ikke like. Hvitvaskingsloven gjelder også for revisor som er ansvarlig for revisjon av regnskapet for kommune og kommunalt foretak, jf. hvitvaskingsloven § 4 annet ledd nr. 1. Dette er ikke like parallelt i Riksrevisjonen eller for skatterevisjon.

Vurdering av merverdiavgift er lang på vei den samme i kommunal og privat virksomhet. Om skatterettslige forhold kan det videre trekkes frem at selv om kommuner og fylkeskommuner ikke har selvstendig skattepliktig inntekt, vil kommuner og fylkeskommuner normalt ha skatteplikt for nærmere angitt virksomhet. Vurdering av skatteplikt for slik virksomhet vil være den samme som i private foretak.

Praksis fra offentlig revisjon kan være regnskapsrevisjon (finansiell revisjon), forvaltningsrevisjon og selskapskontroll. Omtalen her gjelder i første rekke praksis fra regnskapsrevisjon, men praksis fra forvaltningsrevisjon og selskapskontroll kan også være relevant. Temaene for en del slike kontroller retter seg direkte mot intern kontroll, eierstyring og etterlevelse av blant annet regnskapsregler.

Kommunale revisjonsenheter utfører i dag, i videre utstrekning enn i 1999, revisjon av andre foretak, slik som kommunale foretak, interkommunale selskaper, kirkelige fellesråd og foreninger. Enkelte av disse foretakene avlegger regnskap etter regnskapsloven og enkelte driver skattepliktig virksomhet. For enkelte av foretakene vil en kommunal revisjonsenhet ha plikt til å trekke seg fra oppdraget på tilsvarende måte som etter revisorloven. Revisor har også visse bekreftelesoppgaver som tilsvarer revisorbekreftelser etter aksjeloven, inkludert bekreftelse av tingsinnskudd i interkommunale selskaper.

Offentlig virksomhet er svært variert, fra ren tjenesteyting på ulike områder til virksomhet som nærmer seg næringsvirksomhet, som for eksempel anleggsvirksomhet, utbygging og utleie. Det medfører at revisjonsarbeidet innenfor en kommune eller fylkeskommune blir variert med ulike risikoforhold for ulike deler av virksomheten.

På den annen side er det, slik utvalget vurderer det, fortsatt sentralt at en del av praksisen blir opparbeidet hos en statsautorisert revisor eller revisjonsselskap som reviderer årsregnskap for revisjonspliktige og der virksomheten er regulert av revisorloven og underlagt tilsyn av Finanstilsynet. Utvalget anser at det er viktig med praksis fra virksomhet som er underlagt den reguleringen revisorene faktisk godkjennes til selv om det er mange likhetspunkter mot offentlig revisjon, særlig innenfor kommunale revisjonsenheter. Etter utvalgets vurdering oppstiller også selskapslovgivningen en del krav som praksis fra offentlig revisjon ikke gir tilstrekkelig erfaring med, for eksempel revisors plikter ved revisorbekreftelser etter aksjeloven. Det samme gjelder revisors plikter ved underskrift på næringsoppgaver etter skatteforvaltningsloven.

Til tross for den utviklingen som det er vist til ovenfor, gir praksis fra offentlig revisjon etter utvalgets syn begrenset mengde og variasjon i revisjonskunder. Slik praksis gir dermed begrenset erfaring fra revisjon av ulik næringsvirksomhet og i håndtering av revisors plikter etter hvitvaskingsloven, sammenlignet med privat revisjonspraksis.

Utvalget har lagt vekt på at praksiskravene skal ivareta hensynet til at revisorer bør ha variert praksis både innenfor det revisjonsfaglige, skatt og avgift, og avleggelse av finansielt regnskap, inkludert erfaring med revisjon av virksomhet som avlegger regnskap etter regnskapsloven eller IFRS og som har revisjonsplikt etter revisorloven. Utvalget legger vekt på at en tilstrekkelig del av den praktiske opplæringen bør fullføres under veiledning av en statsautorisert revisor. Utvalget har i vurderingen også tatt i betraktning at godkjenning av praksis fra kommunal og statlig revisjon, vil kunne bedre rekrutteringsmulighetene til offentlig revisjon.

Etter en samlet vurdering har utvalget kommet til at inntil to år av den praktiske opplæringen fortsatt bør kunne bestå av praksis fra Riksrevisjonen eller fra kommunal- og fylkeskommunal revisjon under veiledning av en statsautorisert revisor. Forslaget om at alle statsautoriserte revisorer må oppfylle etterutdanningskravet, vil sikre at praktisk opplæring fra offentlig revisjon skjer under veiledning av faglig oppdaterte revisorer. Under noe tvil har utvalget kommet til at også to års praktisk opplæring fra skatterevisjon fortsatt bør kunne telle med. Utvalget anser at kravet om særskilt godkjenning fra Finanstilsynet kan fjernes. De overordnede kravene om variert og relevant praksis gjelder også for praksis fra Riksrevisjonen, kommunal- eller fylkeskommunal revisjon og skatterevisjon.

Det vises til lovforslaget § 3-3 annet ledd siste punktum.

Tidspunkt for opparbeidelse av praksisen

Det gjeldende kravet i revisorloven § 3-3 annet ledd om at minst to år av praksistiden må gjennomføres etter bestått utdanning, følger ikke av revisjonsdirektivet. Det er ikke et krav i Sverige. Etter danske regler kreves at minst ett år av praksistiden må gjennomføres etter bestått utdanning. Etter utvalgets vurdering vil en revisor få best mulig utbytte av praksistiden dersom denne gjennomføres etter at vedkommende har fått et teoretisk grunnlag gjennom utdanningen. Dette ble også vektlagt av departementet ved gjennomføringen av revisjonsdirektivet i Ot.prp. nr. 78 (2008–2009) punkt 5.5. Utvalget har kommet til at dette hensynet gir grunn til å gå lenger enn det som er nødvendig etter revisjonsdirektivet. På den annen side kan forslaget om krav til relevant mastergrad gi større grunn til å godta praksis opparbeidet før hele utdanningskravet er oppfylt. Hensynet til teoretisk grunnlag vil være godt ivaretatt også for

praksis fullført etter å ha gjennomført en relevant bachelorutdanning. Utvalget anser at detaljregler om dette er uhensiktsmessig. Det er bedre å redusere kravet til den delen av praksisen som må fullføres etter bestått revisorutdanning.

Utvalget foreslår ut fra dette at minst ett år av den praktiske opplæringen må fullføres etter at utdanningskravet er oppfylt. Det vises til lovforslaget § 3-3 første ledd annet punktum.

Oppdatert praksis

Etter gjeldende rett er det ikke krav til praksisens aktualitet. Med dette menes at det ikke er et krav om at praksisen må være gjennomført innen enn viss periode etter endt utdanning, for eksempel at den skal være gjennomført innenfor de siste fem eller ti år. Dette er heller ikke regulert i revisjonsdirektivet. Et slikt krav gjelder heller ikke for andre profesjoner det er naturlig å sammenligne revisorer med, som leger³ eller advokater. Imidlertid kreves det etter regnskapsførerforskriften § 1-2 femte ledd at praksisen skal være opparbeidet innen de siste fem årene. I særlige tilfeller kan Finanstilsynet også godkjenne eldre praksis. Både revisjonsfaget og det regelverket som revisor må forholde seg til i sin virksomhet er i stadig utvikling. Eldre praksis er på den måten mindre relevant, men utvalget legger vekt på at den praktiske opplæringen vil ha gitt søkeren nyttig erfaring fra revisoryrket også der denne er gjennomført for en tid tilbake. På den annen side bidrar kravet om oppdatert utdanning – utvalget foreslår at søkere med gammel utdanning må oppfylle etterutdanningskravet – til at revisoren er faglig oppdatert. Utvalget ser heller ikke for seg at det vil være et praktisk problem at personer som har fullført praksistiden venter lenge med å søke om revisorgodkjenning.

Utvalget går ikke inn for å innføre et krav om oppdatert praksis.

Praktisk eksamen

Etter revisjonsdirektivet artikkel 7 skal fageksamnen som skal avholdes etter artikkel 6, sikre det nødvendige nivå av teoretisk kunnskap innenfor fag som er relevante for lovfestet revisjon og evnen til å omsette slik kunnskap i praksis. Bestemmelsen forstås slik at den angitte fageksa-

men må bestå av én del som prøver revisors teoretiske kunnskap og én del som prøver revisors praktiske ferdigheter. I det minste den praktiske delen må avholdes etter gjennomføring av den praktiske opplæringen. Både Revisorlovutvalget og departementet var av den oppfatning at den praktiske prøven var nødvendig for å oppfylle direktivkravet om fageksamen. Departementet uttalte i Ot.prp. nr. 75 (1997–98) side 58:

«Departementet slutter seg til utvalgets forslag om å innføre en praksisprøve etter avsluttet teoretisk og praktisk opplæring som dokumenterer at vedkommende er egnet til å påta seg revisjonsoppdrag. Innføring av en slik prøve er nødvendig for å tilfredsstille kravene i åttende selskapsdirektiv art. 5, jf art. 8.»

Både i Sverige og Danmark kreves det at personer som ønsker godkjenning må bestå en særskilt eksamen etter endt utdanning og praksis. Etter svenske og danske regler omfatter fageksamen prøving av både teoretisk kunnskap og praktiske ferdigheter. Fageksamnen er omfattende og det er gitt spesifiserte krav til innhold. Etter de norske reglene er det Finanstilsynet som har ansvaret for prøven. Gjennomføringen av prøven er satt ut til Universitetet i Agder. Den norske praksisprøven skal prøve revisors praktiske ferdigheter. Bestått eksamen fra revisorutdanningen er ansett for å dekke revisjonsdirektivets krav til prøving av teoretisk kunnskap.

Utvalget anser at praksis og tradisjon i Norge tilsier at bestått eksamen til den relevante revisorutdanningen fortsatt skal utgjøre den viktigste prøvingen av faglige kvalifikasjoner som grunnlag for revisorgodkjenning. Den praktiske prøven skal være et supplement som skal avdekke eventuelle brister i evnen til praktisk anvendelse av teorien og på den måten dokumentere at vedkommende er egnet til å påta seg revisjonsoppdrag. Utvalget går ikke inn for å fastsette detaljert regulering av hva prøven skal inneholde.

Utvalget anser at bestemmelsene i revisorloven, revisorforskriften og forskrift 24. april 2001 nr. 433 om gjennomføring av praktisk prøve for revisorer i hovedsak kan videreføres. Utvalget foreslår at den som skal godkjennes skal ha bestått en eksamen som prøver revisors evne til å anvende teoretisk kunnskap i praksis, og som dokumenterer at vedkommende er egnet til å ha ansvar for oppdrag om lovfestet revisjon. For å gå opp til denne eksamen, må revisor ha oppfylt utdanningskravet og ha fullført minst to år av den praktiske opplæringen. Finanstilsynet har etter

³ Helsetilsynet kan kalle tilbake autorisasjonen til leger og annet helsepersonell dersom innehaveren er uegnet til å utøve sitt yrke forsvarlig på grunn av langt fravær fra yrket, jf. helsepersonelloven § 57.

forslaget ansvar for denne eksamen og at den avholdes minst en gang per år.

Utvalget foreslår en adgang for departementet til å fastsette nærmere regler om praktisk eksamen.

Det vises til lovforslaget § 3-3.

6.2.5 Forslag fra medlemmene Bamle, Sivertsen og Aarvold – praksis fra finansiell revisjon i kommunale revisjonsenheter

Medlemmene Bamle, Sivertsen og Aarvold viser til at utvalget ifølge mandatet spesielt skal vurdere regler om vilkår for å få og beholde godkjenning som revisor, herunder krav til utdanning og etterutdanning, samt om revisjonspraksis fra offentlig og privat virksomhet bør sidestilles. Utvalget har i punkt 6.2.4 vurdert godkjenning av praksis ved arbeid i offentlig revisjon og flertallet i utvalget har kommet frem til at inntil to år av praksis fra arbeid i offentlig revisjon kan godkjennes som praksis for å få godkjenning som statsautorisert revisor.

Disse medlemmene er uenig i denne vurderingen og mener at det her må skilles mellom praksis fra offentlig revisjon generelt og praksis fra regnskapsrevisjon i kommunal og fylkeskommunal (heretter benevnt kommunal) revisjonsenhet. Disse medlemmene mener at praksis fra regnskapsrevisjon i kommunal revisjonsenhet må likestilles med praksis fra regnskapsrevisjon (finansiell revisjon) i private revisjonsenheter dersom det kan dokumenteres at praksisen er variert og ellers tilfredsstillende kravet om veiledning fra statsautorisert revisor.

Disse medlemmer mener at argumentasjonen som fremkommer i omtalen av praksis fra offentlig revisjon i punkt 6.2.4, viser at praksis fra finansiell revisjon i kommunal revisjonsenhet i stor grad kan likestilles med praksis i private revisjonsenheter. I det følgende fremheves likheter og ulikheter ved finansiell revisjon av kommuner kontra andre organisasjonsformer, arbeidet som utføres i kommunalt kontra privat eide revisjonsenheter, samt andre vurderingspunkter som underbygger disse medlemmers vurdering.

Likheter:

- Revisjonsstandardene som benyttes i revisjonen er de samme.
- Ekstern kvalitetskontroll utføres etter samme standard og innhold.

- Veiledning vil foregå under statsautorisert revisor (godkjent av Finanstilsynet) i både kommunale og private revisjonsenheter.
- Regnskap og årsberetning/årsrapport i kommune og privat næringsliv har svært mange likhetstrekk.
- Kommunale revisjonsenheter reviderer også konsern, for eksempel for IKS og har dermed erfaring med slike regnskap på samme måte som i privat virksomhet. I forslag til ny kommunelov er det videre foreslått at kommuner i større grad skal avlegge konsernregnskap.
- En kommune er en meget kompleks og forskjelligartet virksomhet. Det innebærer blant annet at man kan ha helt ulike risikofaktorer og ulik grad av risiko i ulike deler av kommunen. Revisjon av en kommune stiller dermed store krav til kompetanse til å vurdere ulike risiki og sette sammen hensiktsmessige revisjonshandlinger på grunnlag av dette. Revisjonsarbeidet blir således minst like komplekst og variert som ved revisjon av private næringsdrivende
- Merverdiavgift er et svært komplekst område innenfor kommuner og kommunens revisor avgir revisjonsberetning på kompensasjonskravet hver termin.
- Bekreftelse av innberettet lønn og godtgjørelse via Altinn bekreftes av kommunens revisor på samme måte som revisor i privat virksomhet.
- Skatt/ ligningsoppgaver og dertil følgende vurderinger kommer inn på stadig flere områder i kommuner.
- Bekreftelser etter særlovgivning, som for eksempel foretaksregisterloven, er også krav i enkelte kommunalt eide virksomheter, samtidig som omfanget av slike lovpålagte oppgaver etter aksjelovgivning i privat revisjon er redusert.
- Kommunale revisjonsenheter reviderer også andre organisasjonsformer enn kommuner, som stiftelser, kommunale foretak, IKS, kirkelige fellelråd og foreninger. Dette gjør at man ved arbeid i en kommunal revisjonsenhet får erfaring med andre regnskapsprinsipper enn de kommunale, blant annet regnskapslov, og også til dels skattepliktig virksomhet.
- Kommunens revisor er underlagt hvitvaskingsloven på samme måte som statsautoriserte revisorer ellers.

Ulikheter:

- Kommunalt eide revisjonsselskap kan ikke godkjennes som revisjonsselskap etter EØS-

direktivet og er ikke underlagt tilsyn fra Finanstilsynet.

Andre vurderingsfaktorer:

- Det er ikke alle private revisjonsselskap som reviderer regnskap avlagt etter IFRS, men variert praksis i slike revisjonsselskap vil likevel godkjennes fullt ut.
- Forslag til ny regnskapslov bygger på IFRS for SME. Hvis forslaget går gjennom vil kommunale revisjonsenheter som reviderer virksomheter som avlegger regnskap etter regnskapsloven også måtte være godt kjent med og vil revidere etter dette rammeverket.
- Kommuner avlegger regnskap etter god kommunal regnskapsskikk med et komplekst regel- og standardverk å forholde seg til.
- Kommunal revisjonsvirksomhet er underlagt foreningsbasert kvalitetskontroll som sikrer etterlevelse av revisjonsstandarder på samme måte som private revisjonsselskap. NKRF har ved flere anledninger gått inn for at det etableres en statlig kvalitetskontroll med kommunal revisjon, jf. også NOU 2016: 4 Ny kommunelov der det anbefales at departementet får ansvaret for å forvalte en nasjonal ordning for ekstern kvalitetskontroll, og NKRFs hørings svar som støtter dette.
- Rekrutteringshensyn for kommunale enheter synes ikke tilstrekkelig vurdert. Det er særlig vanskelig for kommunal/fylkeskommunal revisjonsvirksomhet å rekruttere nyutdannede, siden man ikke vil oppnå autorisasjon ved praksis kun i kommunal/fylkeskommunal virksomhet.
- Konkurransesvridning mellom private og kommunale revisjonsenheter.

Samlet sett mener disse medlemmer at de eventuelle ulemper som ulikhetene kan medføre, veies opp av andre vurderingsfaktorer. I tillegg er likhetene langt flere og viktige å ta hensyn til i vurderingen av om praksis fra regnskapsrevisjon (finansiell revisjon) i kommunale revisjonsenheter skal likestilles med praksis fra finansiell revisjon i private revisjonsenheter.

Det å ikke likestille praksis fra regnskapsrevisjon i kommunale revisjonsenheter med praksis fra revisjon i private revisjonsenheter vil etter disse medlemmenes vurdering medføre vesentlig konkurransevridning mellom kommunale og private revisjonsenheter.

Disse medlemmene viser til sitt forslag til § 3-3 annet ledd.

6.3 Vilkår om å være skikket mv.

6.3.1 Gjeldende rett

Etter revisorloven § 3-4 første ledd må den som skal godkjennes som registrert eller statsautorisert revisor ha ført en hederligandel. Vedkommende må videre være i stand til å oppfylle sine forpliktelser etter hvert som de forfaller, og vedkommende må være myndig. Ved søknad om godkjenning som registrert eller statsautorisert revisor skal det legges frem ordinær politiattest, jf. § 3-4 annet ledd.

6.3.2 EØS-rett

Etter direktiv 2006/43/EF som endret ved direktiv 2014/56/EU (revisjonsdirektivet) artikkel 4 kan vedkommende myndighet i et medlemsland bare gi godkjenning til fysiske personer eller selskaper med godt omdømme («godandel»). Bestemmelsen er ikke endret ved direktiv 2014/56/EU (endringsdirektivet).

6.3.3 Danmark og Sverige

Danmark

Etter den danske revisorloven § 3 første ledd kan godkjenning som revisor kun gis til personer som er myndige og ikke er under vergemål samt ikke har anmeldt betalingsstansing og ikke er under konkurs. Videre kan godkjenning nektes etter § 3 femte ledd dersom vedkommende enten

- er fradømt retten til å utøve virksomhet som krever en offentlig godkjenning etter straffelovgivningen
- har utvist en slik atferd at det er grunn til å anta at vedkommende ikke kan ivareta oppgaven som allmennhetens tillitsperson på en forsvarlig måte
- har forfalt gjeld til det offentlige på DKK 50.000 kroner eller mer

Sverige

Etter den svenske revisorslagen § 4 nr. 6 skal en autorisert revisor «vara redbar och i övrigt lämplig att utöva revisionsverksamhet». I tillegg kreves det etter revisorslagen § 4 nr. 3 at personen «varken vara i konkurs, ha näringsförbud, ha förvaltare enligt 11 kap. 7 § föräldrabalken, vara förbjuden att lämna juridiskt eller ekonomiskt biträde enligt 3 § lagen (1985:354) om förbud mot juridiskt eller ekonomiskt biträde i vissa fall eller vara

föremål för någon motsvarande rådighetsinskränkning i en annan stat».

6.3.4 Utvalgets vurdering

Vandel og uegnet atferd

Utvalget har vurdert om det er behov for et mer omfattende krav til revisors egnethet enn det gjeldende kravet til hederlig vandel.

Vandelskravet omfatter straffbare forhold og dokumenteres med politiattest. Ikke alle straffbare forhold omfattes. Departementet uttaler i Ot.prp. nr. 75 (1997–98) punkt 6.4.5:

«Departementet antar i likhet med utvalget at det i første rekke vil være relevant å legge vekt på straffbare forhold som er egnet til å svekke tilliten til revisors utførelse av revisjonsoppdraget.

[...]

I utgangspunktet bør det foreligge dom på et straffbart forhold, men dette bør ikke være noe ufravikelig krav. Etter departementets syn bør det imidlertid generelt utvises forsiktighet med å legge til grunn at en revisor ikke oppfyller kravet til hederlig vandel, dersom det ikke foreligger dom på straffbart forhold. Det vises til at det kan være tale om en vurdering av straffbare forhold som faller utenfor Kredittilsynets forvaltningsområde. Departementet antar imidlertid at kravet til hederlig vandel ikke kan anses oppfylt dersom revisor har erkjent forholdet, eller annen offentlig myndighet har vurdert saken og lagt til grunn at straffebud er overtrådt, selv om straffesak ikke er reist. Eksempelvis bør skattemyndighetenes avgjørelse i sak om tilleggsskatt kunne legges til grunn for Kredittilsynets vurdering av om vilkåret er oppfylt.»

Utvalget viser også til at personer som har begått en straffbar handling som viser at vedkommende er uskikket, etter straffeloven § 56 vil kunne fradømmes retten til for fremtiden å utøve revisjonsvirksomhet.

Det må etter utvalgets vurdering også legges til grunn at godkjenning kan nektes dersom søkeren tidligere har fått tilbakekalt revisorgodkjenningen, selv om grunnlaget er pliktbrudd som ikke direkte dekkes av vandelskravet.⁴ Finanstilsynets praksis ved søknad om ny godkjenning, bygger på at de forholdene som begrunnet tilbakekallet ikke lenger gjør revisoren uskikket. Det legges vekt på hensynet til å bevare allmennhe-

tens tillit. Det skal mye til å få innvilget en søknad om ny godkjenning før det har gått fem år etter tilbakekallet.

Etter utvalgets vurdering er kravet til hederlig vandel, sammen med vilkårene om at revisor må være myndig og i stand til å oppfylle sine forpliktelser etter hvert som de forfaller, tilstrekkelig til å oppfylle kravet i revisjonsdirektivet om at godkjenning bare kan gis til personer med godt omdømme. Et utvidet krav til revisors egnethet kan støtte ytterligere opp under direktivkravet til godt omdømme. Etter utvalgets vurdering fordrer pålegget revisjonsdirektivet gir til medlemslandene om at godkjenning bare kan gis til personer med godt omdømme, at det gis mer utfyllende bestemmelser i de nasjonale reglene som skal gjennomføre direktivkravet.

Etter gjeldende regler har ikke Finanstilsynet hjemmel til å avslå søknader om revisorgodkjenning fra personer som har fått tilbakekalt godkjenningen som autorisert regnskapsfører, jf. Klagenemnden for revisor- og regnskapsførersaker sin avgjørelse i KRR-2013-1452. Det samme vil kunne være tilfelle i saker der en statsautorisert revisor i forbindelse med en tilsynssak frasier seg revisorgodkjenningen før Finanstilsynet har truffet vedtak om tilbakekall av godkjenningen. Det har stor betydning for den tilliten revisor bør nyte fra de revisjonspliktige, offentlige myndigheter og samfunnet generelt at revisorer anses som lovlidige og hederlige personer. Etter utvalgets syn bør det være et klart grunnlag i loven for å kunne nekte godkjenning dersom det foreligger forhold som gjør at godkjenningen kan kalles tilbake eller søkerens autorisasjon som regnskapsfører er tilbakekalt. Utvalget mener at det også ut over dette bør være adgang til å nekte godkjenning av personer som ikke er egnet til å ivareta oppgaven som allmennhetens tillitsperson.

Et mer omfattende krav til revisors egnethet vil kunne omfatte andre forhold enn de som dekkes av vandelskravet og som også kan gjøre at vedkommende ikke vil kunne ivareta rollen som allmennhetens tillitsperson. Både i Sverige og i Danmark er vandelskravet utvidet med krav om at søkeren må være egnet til å utføre revisjonsvirk-

⁴ Se Klagenemnden for revisor- og regnskapsførersaker sin avgjørelse i KRR-2013-1452: «Etter Klagenemndens syn vil med andre ord revisorloven § 9-1 på dette punkt supplere revisorloven § 3-4 i tilfeller der det søkes om godkjenning etter et tilbakekall etter samme lov. Vurderingen blir sammenlignbar med vurderingen av kravet til hederlig vandel, men med den forskjell at temaet er om det har gått tilstrekkelig lang tid siden det tidsbegrensede tilbakekallet ble bestemt til at det er rimelig og forsvarlig å gi ny godkjenning.»

somhet. I Sverige er det formulert akkurat slik. I Danmark er det fastsatt at godkjenning nektes dersom søkeren enten er fradømt retten til å inneha en offentlig godkjenning eller har utvist en slik atferd at det er grunn til å anta at vedkommende ikke kan ivareta oppgaven som allmennhetens tillitsperson på en forsvarlig måte.

Utvalget foreslår å videreføre det gjeldende vandelskravet med en mer presis bestemmelse om at godkjenning ikke skal gis til personer som anses uegnet fordi vedkommende er dømt for straffbart forhold og det straffbare forholdet gir grunn til å anta at vedkommende ikke kan ivareta oppgaven som allmennhetens tillitsperson på en forsvarlig måte. Det vises til lovforslaget § 3-4 første ledd bokstav c).

Utvalget foreslår videre at godkjenning 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. Det vises til lovforslaget § 3-4 første ledd bokstav d) og annet ledd.

Forslaget er utformet etter mønster av finansforetaksloven § 3-5, men kravet skal forstås og anvendes ut fra de hensyn som er relevante for tilliten til revisjon. Følgende forhold vil etter utvalgets vurdering særlig kunne ha betydning:

- Om det foreligger forhold som gjør at godkjenningen kan kalles tilbake. Dette vil særlig ha betydning for søkere som tidligere har fått tilbakekalt revisorgodkjenningen eller har sagt fra seg godkjenningen i forbindelse med en tilsynssak.
- Om atferden har medført tilbakekall av en offentlig godkjenning eller tilsynsmessige sanksjoner. Det kan typisk dreie seg om tilbakekall av autorisasjon som regnskapsfører eller overtredelsesgebyr for brudd på verdipapirlovgivningen.
- Om atferden har bestått i regelbrudd som er konstatert ved forvaltningsvedtak eller rettsavgjørelse. Det kan typisk være tilleggsskatt, overtredelsesgebyr eller tvangsmulkt etter skatteforvaltningsloven kapittel 14.
- Om atferden har gitt grunnlag for at vedkommende er ilagt konkurskarantene eller annet virksomhetsforbud.

Konstatering av slike forhold skal ikke automatisk medføre avslag på søknad om revisorgodkjenning. Finanstilsynet skal blant annet legge vekt på de aktuelle overtredelsenes grovhet og varighet,

om det dreier seg om flere eller gjentatte overtredelser og om det aktuelle forholdet ligger langt tilbake i tid. Det skal være en lavere terskel for å avslå en søknad om revisorgodkjenning enn for å kalle tilbake godkjenningen. Utvalget mener at hensynet til forutberegnelighet, ensartet praksis og effektiv forvaltning tilsier at de forholdene Finanstilsynet særlig skal ta hensyn til i sin vurdering presiseres i loven.

Ordnet økonomi

Utvalget mener at en ordnet økonomi har stor betydning for tilliten til en revisor og dermed muligheten til å ivareta oppgaven som allmennhetens tillitsperson på en forsvarlig måte, jf. revisjonsdirektivets krav til godt omdømme.

Etter gjeldende regler skal revisor være i stand til å oppfylle sine forpliktelser etter hvert som de forfaller (være likvid). Utvalget har vurdert om dette kravet bør lempes i tråd med kravet i regnskapsførerloven § 4 om at autorisert regnskapsfører skal være økonomisk vederheftig. En person med lite likvide verdier, kan være økonomisk vederheftig selv om vedkommende ikke er i stand til å oppfylle sine forpliktelser etter hvert som de forfaller. Utvalget har kommet til at det fortsatt bør være et krav for godkjenning at revisor er likvid. Dette kravet har fungert bra i praksis.

Utvalget har kommet til at det ikke er tilstrekkelig grunn til å stille egne krav knyttet til betalingsviljen, for eksempel at vedkommende ikke skal ha betalingsanmerkninger. Det fanges i de fleste tilfeller opp av kravet om å være likvid. Betalingsanmerkninger mv. kan også knytte seg til krav som søkeren med rette bestrider og som ikke bør gi grunnlag for avslag på søknaden.

Utvalget foreslår å videreføre at den som skal godkjennes som revisor må være i stand til å oppfylle sine forpliktelser etter hvert som de forfaller. Det vises til lovforslaget § 3-4 første ledd bokstav b).

Myndig

En revisor må være myndig for å kunne ivareta sin funksjon. Utvalget går inn for å videreføre vilkåret om at revisor må være myndig. Det vises til lovforslaget § 3-4 første ledd bokstav a), jf. vergemålsloven § 2 tredje ledd.

6.4 Overgangsordning for registrerte revisorer

6.4.1 Danmark

Etter bekendtgørelse 11. desember 2013 nr. 1408 om revisoreksamen for statsautoriserede revisorer m.v, kan en registrert revisor som er opptatt i Erhvervsstyrelsens revisorregister bli godkjent som statsautorisert revisor hvis vedkommende består de vesentlige delene av den særskilte revisoreksamen. Revisoreksamen avholdes etter oppnådd utdanningsgrad og gjennomført praksisperiode. På den måten tilsvare den norske praksisprøven for revisorer. Den danske revisoreksamen er imidlertid vesentlig mer omfattende enn praksisprøven og tester teoretiske og praktiske ferdigheter på et høyere nivå.

6.4.2 Utvalgets vurdering

Statsautoriserte revisorer ved lovens ikrafttredelse

Utvalget viser til forslaget i punkt 6.1.4 om at det fremover skal kreves en relevant mastergrad for å få revisorgodkjenning. Det er ikke behov for særskilte overgangsordninger for denne gruppen.

Registrerte revisorer ved lovens ikrafttredelse

Utvalget mener at det er forsvarlig og ønskelig at revisorer som ved lovens ikrafttredelse er godkjent som registrerte revisorer får beholde godkjenningen som registrert revisor. Utvalget går inn for at det ikke stilles krav om at disse må ta en relevant mastergrad, fullføre annen tilleggsutdanning, bestå en særskilt prøve eller lignende.

Det vises til utvalgets vurdering i punkt 6.5.4 om at det etter lovens ikrafttredelse bare bør benyttes én revisortittel for alle godkjente revisorer. Utvalget foreslår i tråd med dette en overgangsregel om at personer som ved lovens ikrafttredelse har godkjenning som registrert revisor, blir statsautorisert revisor. Det vises til lovforslaget § 16-2 nr. 1.

Overgangsperiode for nye godkjenninger som registrert revisor

Utvalget anser videre at det vil være forsvarlig og rimelig at de som ved lovens ikrafttredelse har bestått en bachelorgrad i regnskap og revisjon og påbegynt relevant praksis, i løpet av en overgangsperiode kan få revisorgodkjenning på grunnlag av de gjeldende utdanningskravene for registrerte

revisorer. Det vil etter utvalgets vurdering kunne ivaretas tilstrekkelig med en overgangsperiode på fire år. Det legger til rette for å fullføre praksisperioden på tre år etter fullført utdanning, med et tillegg for forhold som kan forsinke fullføringen av praksisperioden. Rimelighetshensyn kan også tilsi at personer som ved lovens ikrafttredelse har fullført eller påbegynt et studium som leder fram til en bachelorgrad i regnskap og revisjon bør kunne få revisorgodkjenning på dette grunnlaget. For å ivareta dette fullt ut, måtte overgangsperioden ha vært på åtte år. Utvalget legger vekt på at overgangsperioden ikke bør være for lang. Kandidater ved bachelorstudiet i regnskap og revisjon kvalifiserer ikke bare til revisorgodkjenning. Det gir grunnlag for autorisasjon som regnskapsfører og for oppdragsansvar i kommunale revisjonsenheter, i tillegg til at utdanningen gir en rekke andre karrieremuligheter. Disse personene vil følgelig ikke bli stående på bar bakke med sitt utdanningsvalg.

Fra medio 2016 har utvalgets forslag vært godt kjent blant høyskolene, og det må kunne forutsettes at høyskolene informerer søkerne til studiet om at bachelorgraden alene ikke lenger vil kvalifisere til revisorgodkjenning. Utvalget går inn for at en overgangsperiode skal ta hensyn til at de som ble tatt opp til bachelorstudiene i regnskap og revisjon høsten 2016, ikke var informert om dette. Det bør gis en tidsbegrenset mulighet for de som senest høsten 2016 hadde påbegynt bachelorstudiet i regnskap og revisjon, til å få revisorgodkjenning på grunnlag av en bachelorgrad i regnskap og revisjon.

Utvalget foreslår ut fra dette en overgangsregel om at Finanstilsynet skal gi godkjenning til personer som før 1. juli 2019 både har fullført utdanning i henhold til de gjeldende utdanningskravene for registrert revisor og har påbegynt praktisk opplæring, hvis han eller hun senest 1. januar 2024 har søkt om godkjenning og oppfyller kravene om praktisk opplæring i lovforslaget § 3-3 og vilkårene for skikkethet i § 3-4. Etter utløpet av overgangsperioden, skal det ikke lenger gis revisorgodkjenning på grunnlag av en bachelorgrad.

Det vises til lovforslaget § 16-2 nr. 2.

6.5 Revisortitler

6.5.1 Gjeldende rett

Etter revisorloven § 3-1 tredje ledd kan titlene «registrert revisor» og «statsautorisert revisor» bare benyttes av den som er godkjent etter

reglene i loven. Etter § 3-2 skal registrert revisor ha oppnådd bachelorgrad i revisjon i samsvar med fastsatt rammeplan for revisorutdanning. Statsautorisert revisor skal ha oppnådd mastergrad i regnskap og revisjon.

6.5.2 EØS-rett

Direktiv 2006/43/EF som endret ved direktiv 2014/56/EU (revisjonsdirektivet) stiller ikke særskilte krav til revisortitler.

6.5.3 Danmark og Sverige

Danmark

I 2012 ble det gjennomført en vurdering av gjeldende utdanningsmodell i Danmark, og det er vedtatt at det fremover bare skal gis godkjenning til én kategori godkjente revisorer på grunnlag av en relevant mastergrad med tittelen «statsautoriseret revisor». Det er etablert en overgangsordning som gjør det mulig å oppnå godkjenning som registrert revisor frem til utgangen av 2019. Tittelen «registrert revisor» benyttes for personer som blir godkjent etter denne overgangsordningen eller var godkjent som registrert revisor ved lovens ikrafttredelse.

Etter den danske revisorloven § 5 første ledd kan betegnelsen «statsautoriseret revisor» eller sammensetninger med denne, kun benyttes av en person som er godkjent som statsautorisert revisor. Betegnelsen «registreret revisor» eller sammensetninger med denne kan etter annet ledd kun benyttes av en person som er godkjent som registrert revisor. Betegnelsen «godkendt revisor» eller sammensetninger med denne kan etter fjerde ledd kun benyttes av en person som er godkjent som statsautorisert eller registrert revisor eller etter en egen bestemmelse om godkjenning av revisorer med utenlandsk utdanning.

Det er etter § 5 fjerde ledd ikke tillatt for andre enn revisorer med godkjenning etter loven å benytte danske eller utenlandske betegnelser som er egnet til forveksling med revisortitlene.

En person som ikke lenger er godkjent som statsautorisert eller registrert revisor, kan etter § 5 femte ledd ikke benytte revisortittelen. En revisor som har deponert godkjenningen i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, kan ikke benytte revisortittelen «i forretningsforhold».

Sverige

I Sverige har det tradisjonelt vært en forskjell mellom «auktoriserade revisorer» og «godkända revisorer». Den svenske revisorloven har stilt noe strengere krav til å bli «auktoriserad revisor» enn for å bli «godkänd revisor». Forskjellen har vært at førstnevnte måtte bestå en nærmere angitt høyere revisoreksamen mens sistnevnte kun måtte avlegge en alminnelig revisoreksamen.

Fra og med 1. juni 2013 er det i Sverige ikke lenger mulig å oppnå tittelen som «godkänd revisor». Bakgrunnen for at tittelen ble opphevet var hensynet til å forenkle regelverket. Ettersom begge typer revisorer kan utføre lovpliktig revisjon ble det ansett for å komplisere regelverket mer enn nødvendig at man fortsatt opererte med to titler i lovverket.⁵

6.5.4 Utvalgets vurdering

Etter de gjeldende reglene godkjennes revisorer med mastergrad i regnskap og revisjon som statsautoriserte revisorer, og det er bare disse som etter loven kan benytte denne tittelen. Revisorer med bachelorgrad i regnskap og revisjon godkjennes som registrerte revisorer, og det er bare disse som kan benytte denne tittelen.

Utvalget viser til forslaget i punkt 6.1.4 om at det fremover skal kreves en relevant mastergrad for å få revisorgodkjenning. Utvalget viser videre til forslaget i punkt 6.4.2 om at de som ved lovens ikrafttredelse er godkjent som registrerte revisorer skal kunne beholde godkjenningen uten tilleggstudanning, og at det i en overgangsperiode på fire år etter lovens ikrafttredelse skal gis godkjenning også til revisorer som oppfyller de gjeldende utdanningskravene for registrert revisor.

Utvalget har vurdert om det fremover bør benyttes en felles tittel for alle godkjente revisorer. Forslaget om at det fremover bare skal gis revisorgodkjenning på grunnlag av en relevant mastergrad, vil innebære at det ikke lenger vil være revisorer med godkjenning på grunnlag av en bachelorgrad etter hvert som disse går ut av bransjen. Det vil imidlertid gå lang tid før det skjer. Det er ikke lenger oppstilt skiller i loven om at visse revisjonsoppdrag og enkelte andre oppgaver bare kan utføres av en statsautorisert revisor. I dag er et slikt skille kun opprettholdt i børsregelverket på Oslo Børs. Det kan ha en viss informasjonsverdi at tittelen angir at godkjenningene

⁵ Regeringens proposition 2012/13:61 Förärad årsredovisning och bokföringsbrott samt några revisorsfrågor.

er gitt på grunnlag av ulike utdanningsnivåer, men utvalget oppfatter at det er liten bevissthet om dette blant brukerne av reviderte regnskaper. Utvalget legger vekt på at én revisortittel passer best med forslaget om at revisorgodkjenning fremover skal kreve en relevant mastergrad. Utvalget anser at én revisortittel er enkelt og tilstrekkelig opplysende for brukerne.

Utvalget har videre vurdert om «statsautorisert revisor» fortsatt skal benyttes som lovbestemt tittel for revisorer.

I Danmark og Sverige, der det er gjennomført tilsvarende endringer i utdanningskravene, har de valgt å beholde de innarbeidede revisortitlene. I Revisorkommissionens rapport om revisorutdannelsen fra 2012, er forslaget om å beholde tittelen «statsautoriseret revisor» for revisorer som godkjennes på grunnlag av en relevant mastergrad, begrunnet slik (rapporten side 10):

«Den fremtidige enhedsuddannelse foreslås derfor at ligge på et niveau, der svarer til det nuværende høje niveau for revisoreksamen til statsautoriseret revisor. Forslaget om en enhedsuddannelse vil således ikke medføre en sænkning af niveauet for godkendte revisorer i Danmark. Det er derfor også naturligt at vælge titlen «statsautoriseret revisor» som titlen for den fremtidige revisor. Titlen nyder anerkendelse og tillid i den brede offentlighed og er allerede kendt for høj faglighed og kvalitet.»

Utvalget anser at tittelen «statsautorisert revisor» på samme måte er anerkjent og inngir tillit til profesjonsutøverne her i landet. Utvalget oppfatter at profesjonsutøverne selv har et klart ønske om å beholde denne tittelen. Utvalget har tatt det i betraktning. Dette ønsket fra bransjen underbygger også at tittelen har en innarbeidet verdi. Utvalget legger gjennomgående vekt på at lovreguleringen skal bygge opp under tilliten til revisorene. Det kan være krevende og ta lang tid å innarbeide den samme tillitsverdien i en ny tittel. Endring av tittelen vil etter utvalgets syn innebære en unødvendig reguleringskostnad.

Av andre profesjoner med lovbestemt tittel, er det i dag bare translatorer som benytter «statsautorisert» i tittelen. Eiendomsmeglere benyttet «statsautorisert» i tittelen inntil en lovendring i 2006. I Ot.prp. nr. 16 (2006–2007) punkt 6.10.4 er dette særlig begrunnet med at «tittelen 'statsautorisert eiendomsmegler' gir inntrykk av at slike meglere har en særskilt tilknytning til staten det ikke er reelt grunnlag for» og at den derfor burde forbys. Utvalget deler ikke denne vurderingen.

Etter utvalgets syn gir «statsautorisert» i tittelen snarere et korrekt inntrykk av at vedkommende er autorisert av staten gjennom godkjenningen fra Finanstilsynet. Utvalget anser heller ikke at en slik mulig forvekslingsfare har vært noe reelt praktisk problem når det gjelder statsautoriserte revisorer. Det kan også være en fordel å markere et skille mot private autorisasjonsordninger.

Regnskapsførere som er godkjent etter regnskapsførerloven får tittelen «autorisert regnskapsfører». Samordning kan tilsi samme innledning på titlene til godkjente regnskapsførere og godkjente revisorer.

Utvalget går etter dette inn for å videreføre tittelen «statsautorisert revisor» for alle godkjente revisorer, inkludert de som ved lovens ikrafttredelse er godkjent som registrert revisor.

Utvalget går videre inn for et noe utvidet vern mot misbruk av revisortitler. Det er ikke snakk om et generelt forbud mot å kalle seg revisor i enhver sammenheng som ikke er regulert i revisorloven, men en mer begrenset beskyttelse i de tilfellene der det er reell forvekslingsfare. Det er for eksempel ikke meningen å hindre bruk av betegnelsen «revisor» i tilfeller der mindre foreninger velger en person uten revisorgodkjenning til å etterse regnskaper og bilag. Det vises til bestemmelsen i den danske revisorloven § 5 om at det ikke tillat for andre enn revisorer med godkjenning etter loven å benytte danske eller utenlandske betegnelser som er egnet til forveksling med revisortitlene. I eiendomsmeglingsloven § 4-5 er det en tilsvarende bestemmelse som fastsetter et noe videre forbud. Utvalget foreslår at «revisor» eller andre norske eller utenlandske betegnelser ikke skal kunne benyttes av andre enn godkjente revisorer på en måte som utilbørlig gir inntrykk av at et regnskap eller annen informasjon er bekreftet i henhold til reglene i revisorloven.

Det vises til lovforslaget § 3-1 og § 3-7.

6.6 Godkjenning av revisorer med godkjenning fra andre EØS-land eller Sveits

6.6.1 Gjeldende rett

Etter revisorloven § 3-6 kan departementet fastsette forskrift om godkjenning av revisorer fra andre land.

I revisorforskriften § 1-4 er det gitt regler om godkjenning av revisorer med «kvalifikasjonsbevis» fra et annet EØS-land eller som «har virket som revisor på heltid i minst to år i løpet av de siste ti årene i et annet EØS-land hvor yrket ikke

er lovregulert» i henhold til direktiv 2005/36/FE (yrkeskvalifikasjonsdirektivet). Alternativet med kvalifikasjonsbevis omfatter for revisorer revisorgodkjenning i hjemlandet etter regler som gjennomfører direktiv 2006/43/EF (revisjonsdirektivet). Alternativet med praksis fra EØS-land der yrket ikke er lovregulert, kommer fra de generelle bestemmelsene i yrkeskvalifikasjonsdirektivet og er ikke aktuelt for revisorer.

Finanstilsynet kan kreve at søkeren avlegger egnethetstest i samsvar med yrkeskvalifikasjonsdirektivet artikkel 14 dersom

- varigheten av søkerens utdanning er minst ett år kortere enn det som kreves for å bli godkjent som registrert eller statsautorisert revisor i medhold av revisorloven kapittel 3
- utdanningen som søkeren har gjennomgått avviker vesentlig fra kravene for godkjenning som registrert eller statsautorisert revisor fastsatt i og i medhold av revisorloven
- revisjon i Norge omfatter virksomhet som ikke omfattes av revisjon i den andre EØS-land, og ulikheten gjelder forhold som omfattes av revisjonsutdanningen i Norge, og er vesentlig forskjellig fra det som omfattes av søkerens kvalifikasjonsbevis

Før Finanstilsynet kan kreve egnethetstest, skal Finanstilsynet undersøke om søkerens yrkeserfaring helt eller delvis dekker den vesentlige forskjellen i utdanning. Finanstilsynet kan kreve at søkeren dokumenterer at vedkommende har nødvendige språkkunnskaper for å utøve revisoryrket i Norge.

Etter revisorforskriften § 1-6 kan personer «som er lovlig etablert i annet EØS-land med sikte på å drive slik virksomhet der» midlertidig drive revisjonsvirksomhet som består i å bekrefte opplysninger overfor offentlige myndigheter eller forenklet revisorkontroll etter aksjeloven § 7-7 til § 7-9, jf. revisorloven § 1-1 tredje ledd annet punktum, dersom vedkommende

- flytter til Norge for å utøve slik virksomhet, jf. yrkeskvalifikasjonsdirektivet artikkel 5
- dokumenterer nødvendig sikkerhet for mulig ansvar etter revisorloven kapittel 8, jf. yrkeskvalifikasjonsdirektivet artikkel 7 nr. 1
- gir melding (som må fornyes årlig dersom yrkesutøveren planlegger å utøve virksomhet også det kommende året) og dokumentasjon som angitt i yrkeskvalifikasjonsdirektivet artikkel 7 nr. 2 bokstav a til d til Finanstilsynet

Personer som ikke oppfyller vilkårene for lovlig etablering etter etableringsstatens regler kan ikke

utøve midlertidig virksomhet. Finanstilsynet kan kreve at utøveren dokumenterer å ha nødvendige språkkunnskaper før vedkommende starter sin virksomhet. Oppdragene skal utføres i samsvar med reglene i revisorloven.

En yrkesutøver som midlertidig utøver virksomhet i Norge i medhold av denne bestemmelsen, skal benytte yrkestittelen i det EØS-landet hvor vedkommende er etablert. Denne tittelen skal angis på etableringsstatens offisielle språk på en slik måte at det unngås forveksling med yrkestittelen i Norge.

Yrkeskvalifikasjonsdirektivet var gjennomført i 28 ulike sektorforskrifter, deriblant revisorforskriften § 1-4, § 1-5 og § 1-6. Ved yrkeskvalifikasjonsloven som ble vedtatt i mars 2017, gjennomføres yrkeskvalifikasjonsdirektivet med endringer senest ved direktiv 2013/55, ved en såkalt horisontal lov, det vil si en lov som gjelder på tvers av alle lovregulerte yrker. Loven skal fylles ut med en horisontal forskrift, jf. Prop. 139 L (2015–2016) punkt 3.3.4.

Etter yrkeskvalifikasjonsloven § 8 har en yrkesutøver som utøver et yrke i et annet EØS-land eller Sveits rett til å utøve et lovregulert yrke i Norge på lik linje med en yrkesutøver som har ervervet sine yrkeskvalifikasjoner i Norge. Yrkesutøveren må ha kompetanseattest eller kvalifikasjonsbevis som kreves i annet EØS-land eller i Sveits for å utøve yrket der. Tilsvarende regler er gitt i revisorforskriften § 1-4 første ledd.

Videre er det i et utkast til forskrift om utligningstiltak foreslått regler om krav til egnethetsprøve og prøveperiode. Kunnskapsdepartementets forslag var på høring med frist 10. februar 2016. Etter forskriftsutkastet § 3-5 kan ansvarlig myndighet pålegge yrkesutøver å fullføre en prøveperiode i inntil tre år eller bestå en egnethetsprøve dersom

- innholdet i utdanningen avviker vesentlig fra innholdet i den norske utdanningen
- yrket i Norge omfatter regulerte yrkesaktiviteter som ikke inngår i en sammenlignbar form i det tilsvarende yrket i yrkesutøvers hjemstat, og den norske utdanningen omfatter fag som er vesentlig forskjellig fra yrkesutøvers utdanning

6.6.2 EØS-rett

Det er satt krav til anerkjennelse av revisorgodkjenning fra andre EØS-land i direktiv 2006/43/EF som endret ved direktiv 2014/56/EU (revisjonsdirektivet) og i direktiv 2005/36/EF om godkjenning av yrkeskvalifikasjoner som endret

senest ved direktiv 2013/55 (yrkeskvalifikasjonsdirektivet). Yrkeskvalifikasjonsdirektivet gjelder også for Sveits. Dette følger av at direktivet ble tatt inn i EFTA-avtalens vedlegg K den 18. april 2013.

Etter revisjonsdirektivet artikkel 14 skal vedkommende myndigheter i medlemslandene fastsette prosedyrer for godkjenning av revisorer til å foreta lovfestet revisjon som er godkjent i andre medlemsland. Prosedyrene skal ikke gå lenger enn kravet om å gjennomføre en prøveperiode eller bestå en egnethetsprøve slik dette er definert i yrkeskvalifikasjonsdirektivet. Vertslandet avgjør om søkeren skal gjennomgå prøveperiode eller egnethetsprøve. Prøveperioden må ikke overstige tre år, og søkeren skal vurderes. Egnethetsprøven skal gjennomføres på ett av de språkene som er tillatt i henhold til relevante språkregler i vertslandet. Prøven skal bare omfatte revisorens kunnskap om vertslandets lover og forskrifter i den grad som er relevant for lovfestet revisjon. Myndighetene skal samarbeide med sikte på samordning av kravene til prøveperioden og egnethetsprøven.

Før endringen av revisjonsdirektivet ved direktiv 2014/56/EU var det et krav at søkeren måtte bestå en egnethetsprøve. Etter endringen kan søkeren alternativt godkjennes i vertslandet ved å gjennomføre en prøveperiode. De nasjonale reglene må åpne for begge muligheter, men myndighetene i vertslandet kan etter individuell vurdering bestemme om søkeren skal bestå egnethetsprøve eller gjennomgå prøveperiode. Pålegg om å samarbeide med sikte på samordning av kravene til prøveperioden og egnethetsprøven, er også nytt.

Yrkeskvalifikasjonsdirektivet gjelder både ved etablering i vertsstaten og i tilfeller der virksomheten drives på midlertidig eller tilfeldig grunnlag. Etablering av virksomhet krever en godkjenning også i vertslandet. Ved midlertidig eller tilfeldig virksomhet kreves bare melding til vertsstaten. Yrkeskvalifikasjonsdirektivet kommer til anvendelse på borgere i et medlemsland som ønsker å utøve et lovregulert yrke i et annet medlemsland enn der de tilegnet seg sine yrkeskvalifikasjoner, enten som selvstendig næringsdrivende eller som lønnsinntaker. Prøveperiode og egnethetsprøve kan benyttes for å sikre at søkeren har nødvendige kvalifikasjoner for å utføre det lovregulerte yrket i vertslandet.

Prøveperiode er etter yrkeskvalifikasjonsdirektivet artikkel 3 nr. 1 bokstav g) definert som utøvelse av et lovregulert yrke i vertsstaten under tilsyn av en kvalifisert utøver av dette yrket og eventuelt ledsaget av videreutdanning. Perioden

med praksis under tilsyn skal være gjenstand for en vurdering. De nærmere reglene for prøveperioden og vurderingen av denne, skal fastsettes av vedkommende myndighet i vertsstaten. Den status en person har i vertsstaten i perioden med praksis under tilsyn, særlig med hensyn til rett til opphold samt forpliktelser, sosiale rettigheter og ytelser, stønader og vederlag, skal fastsettes av vedkommende myndigheter i nevnte medlemsland i samsvar med gjeldende fellesskapsrett.

Egnethetsprøve er definert i yrkeskvalifikasjonsdirektivet artikkel 3 nr. 1 bokstav h) som en kontroll av søkerens faglige kunnskaper som gjennomføres av vedkommende myndigheter i vertsstaten med sikte på å vurdere søkerens evne til å utøve et lovregulert yrke i dette medlemslandet.

For at denne prøven skal kunne gjennomføres, skal vedkommende myndigheter utarbeide en liste over de fag som på grunnlag av en sammenligning mellom den utdanningen som kreves i medlemslandet og den søkeren har, ikke dekkes av det diplom eller andre kvalifikasjonsbeviser søkeren er i besittelse av.

Egnethetsprøven skal ta hensyn til at søkeren er en kvalifisert yrkesutøver i hjemstaten eller den seneste oppholdsstaten. Prøven skal omfatte fag som velges fra listen, og som det er en vesentlig forutsetning å ha kunnskap om for å kunne utøve yrket i vertsstaten. Prøven kan også omfatte kunnskap om de faglige regler som gjelder for den berørte virksomheten i vertsstaten.

Vedkommende myndigheter i vertsstaten skal fastsette de nærmere betingelsene for egnethetsprøven og hvilken status en søker som ønsker å forberede seg til egnethetsprøven skal ha i vertsstaten.

Videre følger det av yrkeskvalifikasjonsdirektivet artikkel 5–9 hvilke regler som gjelder for midlertidig tjenesteytelse. Med endringsdirektivet 2013/55/EU er det gjort enkelte endringer når det gjelder den dokumentasjon som ansvarlig myndighet kan kreve av yrkesutøveren. Reglene for forhåndskontroll er presisert.

6.6.3 Utvalgets vurdering

Her og i punkt 6.7 omtales adgangen til å ha ansvar for oppdrag om lovfestet revisjon eller revisorbekreftelser på grunnlag av revisorgodkjenning i et annet land. Hel eller delvis godskriving av utdanning og praksis fra andre land for en som søker om revisorgodkjenning uten å være godkjent revisor i et annet land, er omtalt i punkt 6.1 om utdanningskrav og 6.2 om praksiskrav. Dette

vil også kunne være aktuelt for personer med revisorgodkjenning fra et annet land, men som ikke oppfyller de kravene som omtales nedenfor.

Forsvarlig revisjon fordrer kvalifikasjoner som for en stor del er overførbare mellom land. Det gjelder særlig selve revisjonshåndverket og anerkjente prinsipper som det bygger på, regnskapsforståelse og forretningsforståelse. Samtidig innebærer revisjon i vesentlig grad kontroll med overholdelsen av lover og regler. Det gjelder særlig regler om skatter og avgifter, regnskapsregler og selskapsrett, men også næringsspesifikk lovgivning. God språkforståelse vil normalt være viktig for å forstå regler, tolke dokumentasjon og revisjonsbevis og for god kommunikasjon med klienten.

Disse hensynene har vekt for revisorer med godkjenning fra andre land både innenfor og utenfor EØS. Samordningen av lovgivning innen EØS bidrar imidlertid til at kunnskaper om regelverk mv. har større overføringsverdi. Det er satt krav til anerkjennelse av revisorgodkjenning fra andre EØS-land i revisjonsdirektivet og i yrkeskvalifikasjonsdirektivet. Kravene bygger på at revisorgodkjenning fra et EØS-land skal anerkjennes i de andre EØS-landene, men tar samtidig hensyn til behovet for at en revisor må ha kunnskap om reglene mv. i vertslandet og ha nødvendige språkkunnskaper. Yrkeskvalifikasjonsdirektivet gjelder også for Sveits, jf. omtalen i punkt 6.6.2.

Utvalget foreslår at bestemmelsene i revisjonsdirektivet og yrkeskvalifikasjonsdirektivet som gjelder anerkjennelse av revisorgodkjenning fra andre EØS-land eller Sveits, gjennomføres på følgende måte:

- Finanstilsynet skal godkjenne revisorer med revisorgodkjenning fra et annet EØS-land eller Sveits i samsvar med reglene om godkjenning etter generell ordning ved etablering i Norge i yrkeskvalifikasjonsloven og forskrift gitt i medhold av loven.
- Finanstilsynet avgjør om søkeren må bestå en egnethetsprøve eller gjennomføre en prøveperiode.
- Egnethetsprøven skal bare omfatte revisorens kunnskap om norske lover og forskrifter i den grad som er relevant for lovfestet revisjon. Finanstilsynet fastsetter nærmere regler for egnethetsprøven.

Det vises til lovforslaget § 3-5.

6.7 Godkjenning av revisorer fra land utenfor EØS og Sveits

6.7.1 Gjeldende rett

Etter revisorloven § 3-6 kan departementet fastsette forskrift om godkjenning av revisorer fra andre land. Etter revisorforskriften § 1-5 kan Finanstilsynet gi godkjenning som registrert eller statsautorisert revisor til søker med godkjenning som revisor fra stat utenfor EØS dersom

- vedkommende består en egnethetstest i skatterett og rettslære som tilsvarer den revisorer med tilsvarende utdanning i Norge har avlagt
- kravene til utdanning og praksis som vedkommende måtte oppfylle for å bli godkjent som revisor i hjemlandet, den beståtte egnethetstesten og den yrkeserfaringen vedkommende kan dokumentere, samlet sett innebærer kvalifikasjoner på minst samme nivå som etter revisorloven
- vedkommende oppfyller vilkårene i revisorloven om hederlig vandel og om å være likvid og myndig

6.7.2 EØS-rett

Etter direktiv 2006/43/EF som endret ved direktiv 2014/56/EU (revisjonsdirektivet) artikkel 44 kan medlemslandenes kompetente myndigheter, under forutsetning av gjensidighet, godkjenne en tredjelandrevisor som revisor hvis vedkommende kan fremlegge dokumentasjon for at han eller hun oppfyller vilkår som tilsvarer vilkårene for godkjenning etter direktivet.

6.7.3 Utvalgets vurdering

Utvalget viser til omtalen i punkt 6.6.3 om at forsvarlig revisjon fordrer god kjennskap til norske regler og språkforståelse. Utvalget viser videre til at forutsetningen om gjensidig godkjenning av revisorer etter revisjonsdirektivet ikke er tatt inn i de gjeldende reglene i revisorforskriften om godkjenning av revisorer med godkjenning fra land utenfor EØS.

Utvalget går inn for å videreføre de gjeldende reglene i revisorforskriften om godkjenning av revisorer med godkjenning fra land utenfor EØS, med tillegg av en egen bestemmelse om at godkjenning forutsetter samme adgang for norske revisorer til å få revisorgodkjenning i det landet søkeren er godkjent revisor. Det foreslås at de samme kravene til egnethetsprøven skal gjelde som for søkere fra EØS-land.

Utvalget viser til at personer med revisorgodkjenning fra andre land, også vil kunne søke om revisorgodkjenning på vanlig måte. Godskriving av utdanning og praksis fra hjemlandet, vil da bli vurdert på samme måte som for andre søkere med utdanning eller praksis fra andre land.

Det vises til lovforslaget § 3-6.

6.8 Deponering av godkjenningen – ny godkjenning av revisor som har sagt fra seg revisorgodkjenningen

6.8.1 Gjeldende rett

De gjeldende reglene i revisorloven har ikke særskilte regler om at en godkjent revisor som har sagt fra seg godkjenningen kan få godkjenningen tilbake etter enklere regler enn ved første gangs godkjenning.

6.8.2 EØS-rett

Det er ikke bestemmelser i direktiv 2006/43/EF som endret ved direktiv 2014/56/EU (revisjonsdirektivet) om forenklede krav til ny godkjenning av en revisor som tidligere har sagt fra seg revisorgodkjenningen.

6.8.3 Danmark

Danmark har en ordning der en revisor kan deponere sin godkjenning i Erhvervsstyrelsen. Deponering forutsetter etter den danske revisorloven § 6 at revisoren ikke har mistet godkjenningen. En revisor med deponert godkjenning, kan ikke benytte revisortitler. Revisoren kan be om å bli godkjent igjen, forutsatt at vedkommende er bosatt i EØS, er myndig, ikke har betalingsanmerkninger eller er under konkursbehandling, ikke har forfalt gjeld til det offentlige på over 100 000 kroner, er forsikret mot mulig erstatningsansvar og oppfyller kravene til etterutdanning. For en person som har vært uten godkjenning i flere år, kan kravet om etterutdanning erstattes av en særlig prøve etter regler som fastsettes av Erhvervsstyrelsen.

En revisor som deponerer sin godkjenning, slettes fra registeret over godkjente revisorer.

6.8.4 Utvalgets vurdering

Utvalget går som omtalt i punkt 9.2.4 inn for at alle godkjente revisorer må oppfylle krav om etterut-

danning og andre løpende krav, og ikke bare de revisorene som er tildelt revisorregisternummer. Revisorer som ikke kan eller vil følge kravene til etterutdanning, må etter forslaget si fra seg revisorgodkjenningen.

Utvalget anser at det er lite rasjonelt dersom revisorer som frivillig har sagt fra seg revisorgodkjenningen, må gå gjennom en fullstendig ny søknadsprosess for å få godkjenningen tilbake. Utvalgets anser at det ikke er nødvendig med en ny prøving av krav til utdanning og praksis i disse tilfellene. Det vil etter utvalgets vurdering være tilstrekkelig å dokumentere at kravene til etterutdanning, økonomi og egnethet er oppfylt. En slik deponeringsløsning har særlig betydning for de som i dag er registrerte revisorer som vil tilbake i revisjon etter en periode utenfor bransjen. Dersom disse må oppfylle det nye kravet om mastergrad, vil det i praksis innebære at de ikke har mulighet til å få godkjenningen tilbake.

Deponeringsløsningen bør bare kunne benyttes av revisorer som frivillig har sagt fra seg godkjenningen. Ordningen skal ikke kunne benyttes av revisorer som har sagt fra seg godkjenningen etter å ha mottatt varsel om mulig tilbakekall av revisorgodkjenningen.

Krav om ny egnethetsvurdering, gir blant annet grunnlag for å kunne nekte ny godkjenning av personer som hadde en pågående sak om tilbakekall av revisorgodkjenningen mot seg da vedkommende sa fra seg revisorgodkjenningen. Utvalget anser for øvrig at Finanstilsynet vil ha anledning til å fullføre en slik sak med vedtak om tilbakekall.

Revisorer som har sagt fra seg revisorgodkjenningen, vil ikke kunne benytte sin revisortittel. Vedkommende skal heller ikke være registrert i Revisorregisteret som statsautorisert revisor. Løsningen motsvarer i det vesentlige den danske ordningen med deponering av revisorgodkjenning. Bestemmelsen får anvendelse ved søknad om ny godkjenning. Det innføres ikke en egen måte å si fra seg revisorgodkjenningen på.

Utvalget foreslår at Finanstilsynet skal gi en person som frivillig har sagt fra seg revisorgodkjenningen, godkjenningen tilbake dersom vedkommende oppfyller kravene til etterutdanning og egnethet. Det foreslås at det skal legges frem ny politiattest.

Det vises til lovforslaget § 3-8.

Kapittel 7

Godkjenning av revisjonsselskaper mv.

7.1 Krav til selskapsform

7.1.1 Gjeldende rett

Etter revisorloven § 3-5 første ledd kreves det at et revisjonsselskap er organisert som ansvarlig selskap (ANS og DA), aksjeselskap eller allmennaksjeselskap. Reguleringen av organisasjonsform for revisjonsselskaper er begrunnet i at revisjonsvirksomhet bør organiseres på en måte som sikrer klare organisasjons- og ansvarsforhold i selskapet, jf. Ot.prp. nr. 75 (1997–98) side 65.

7.1.2 EØS-rett

Krav til godkjenning av revisjonsselskaper fremgår av direktiv 2006/43/EF som endret ved direktiv 2014/56/EU (revisjonsdirektivet) artikkel 3 nr. 4. Direktivet oppstiller ikke krav til selskapsform eller organisasjonsform. Et revisjonsselskap er i artikkel 2 nr. 3 definert som enhver enhet, uansett dens juridiske form, som er godkjent til å utføre lovpliktig revisjon.

7.1.3 Danmark og Sverige

I Danmark er revisjonsselskaper regulert i revisorloven § 13. Det fremgår av § 13 første ledd at «enhver virksomhed» kan godkjennes. Det er gitt en særskilt forskriftshjemmel etter sjetten ledd, som gir Erhvervsstyrelsen adgang til å fastsette nærmere regler om utøvelse av revisjonsvirksomhet i ulike virksomhetsformer. Det er imidlertid ikke gitt særskilte regler om virksomhetenes organisasjonsform.

I Sverige er kravene til revisjonsselskaper regulert i revisorslagen § 2 nr. 4. Det er kun «handelsbolag» og «aktiebolag» som kan registreres som revisjonsselskaper etter § 2 nr. 5, § 13 og § 14, men det er adgang til å utøve revisjonsvirksomhet som «enskild näringsidkar».

7.1.4 Utvalgets vurderinger

Utvalget mener revisorloven i utgangspunktet bør tillate alle selskapsformer med mindre tungtveiende hensyn tilsier noe annet. Revisjonsdirektivet inneholder ikke krav om selskapsform for å kunne tildele godkjenning som revisjonsselskap. Utvalget legger imidlertid til grunn at revisjonsdirektivet likevel ikke er til hinder for en regulering som stiller krav om bestemt selskapsform, og viser blant annet til det svenske regelverket.

På bakgrunn av dette er utvalget av den oppfatning at det bør videreføres at revisjonsselskaper skal være organisert som ansvarlig selskap, aksjeselskap eller allmennaksjeselskap.

Spørsmålet er videre om det bør åpnes for ytterligere selskapsformer. Etter det utvalget er kjent med har det ikke vært etterlyst en hjemmel som åpner for andre eierformer enn de som gjelder etter dagens regelverk. Aktuelle selskapsformer er kommandittselskaper, stiftelser og samvirkeforetak.

Kommandittselskaper reguleres av selskapsloven § 1-2 første ledd bokstav e og defineres som et selskap der minst én deltaker har ubegrenset ansvar for selskapets forpliktelser og minst én annen deltaker har begrenset ansvar med en fastsatt sum for selskapets forpliktelser uten å være såkalt «stille deltaker». Etter gjeldende revisorlov kan både selskap med begrenset og ubegrenset ansvar få godkjenning som revisjonsselskap. Utvalget mener derfor at også kommandittselskaper bør kunne få godkjenning som revisjonsselskap. Det vises til at bindingene på selskapskapitalen er strengere i kommandittselskaper enn i ansvarlig selskap, samt at kommandittselskaper skal registreres i Foretaksregisteret. Det er også krav om at flere opplysninger registreres om kommandittselskaper enn for enkeltpersonforetak, jf. foretaksregisterloven § 3-3.

Stiftelser reguleres av stiftelsesloven. Med stiftelse forstås «en formuesverdi som ved testament, gave eller annen rettslig disposisjon selvstendig er stilt til rådighet for et bestemt formål av ideell,

humanitær, kulturell, sosial, utdanningsmessig, økonomisk eller annen art», jf. stiftelsesloven § 2. Næringsdrivende stiftelse er i stiftelsesloven § 4 definert som en stiftelse som har til formål å drive næringsvirksomhet selv, driver næringsvirksomhet selv, eller har bestemmende innflytelse over næringsvirksomhet utenfor stiftelsen. Etter revisjonsdirektivet artikkel 32 og revisjonsforordningen artikkel 20 skal det utpekes en kompetent myndighet med ansvar for å føre tilsyn med godkjente revisorer og revisjonsselskapers virksomhet. Stiftelser er underlagt tilsyn av Stiftelsestilsynet, jf. stiftelsesloven § 7. Dersom det skal være adgang til å tildele godkjenning til å drive revisjonsvirksomhet i stiftelser vil det dermed være to kompetente myndigheter som fører tilsyn med enheten. Utvalget mener det vil være uheldig. Etter det utvalget kjenner til har det heller ikke vært etterlyst en hjemmel for at stiftelser skal kunne drive revisjonsvirksomhet, og det antas derfor ikke at det er et behov for å åpne for dette i revisorloven.

Når det gjelder samvirkeforetak, antas det også at revisorer på lik linje med andre liberale yrker som advokater og arkitekter kan ha ønske om å organisere sin virksomhet i slike foretak og utvalget ser derfor ingen grunn til å utelukke bruken av samvirkeforetaksformen.

Det vises til lovforslaget § 4-1 første ledd bokstav a).

7.2 Styresammensetning og stemmeflertall i revisjonsselskap

7.2.1 Gjeldende rett

Etter revisorloven § 3-5 første ledd nr. 1 kreves det at revisjonsselskap har et styre der flertallet av både medlemmene og varamedlemmene er godkjente revisorer i Norge, godkjente revisorer i et annet EØS-land eller godkjente revisorer i et land Norge har inngått avtale om gjensidig godkjenning av revisorer med. Sistnevnte krav åpner for at revisorer fra land utenfor EØS-området som har fått godkjenning i samsvar med revisorforskriften § 1-5, kan sitte i styret i et norsk revisjonsselskap. Kravene i revisorloven § 3-5 første ledd nr. 1 må være oppfylt til enhver tid.

I henhold til selskapsavtale eller vedtekter skal revisorer eller revisjonsselskap som oppfyller kravene i revisorloven § 3-5 første ledd nr. 1, inneha mer enn halvparten av stemmene i selskapets øverste organ, jf. nr. 2.

7.2.2 EØS-rett

Etter direktiv 2006/43/EF som endret ved direktiv 2014/56/EU (revisjonsdirektivet) artikkel 3 nr. 4 bokstav c) skal et flertall, inntil 75 %, av medlemmene i foretakets administrasjons- eller ledelsesorgan være et godkjent revisjonsselskap eller fysiske personer som oppfyller vilkårene for å få revisorgodkjenning. Medlemslandene kan bestemme at slike fysiske personer også må være godkjent i et annet medlemsland. Dersom et organ kun har to medlemmer, må minst ett av medlemmene oppfylle vilkårene.

Det fremgår videre av revisjonsdirektivet artikkel 3 nr. 4 bokstav b) at flertallet av stemmerettighetene i et revisjonsselskap skal innehas av revisjonsselskaper som er godkjent i et medlemsland eller av fysiske personer som oppfyller kravene for godkjenning.

Bokstav b) er endret med direktiv 2014/56/EU (endringsdirektivet). Etter revisjonsdirektivet var det tidligere adgang for medlemslandene til å fastsette andre særlige regler om stemmerettighetene ved lovpliktig revisjon av andelselskaper og lignende selskaper som nevnt i rådsdirektiv 86/635/EF om bankers og andre finansinstitusjoners årsregnskaper og konsoliderte regnskaper. Med endringsdirektivet er det imidlertid åpnet for at det også er mulig å fastsette andre krav om stemmerettigheter ved lovpliktig revisjon av sparebanker eller lignende foretak som nevnt i artikkel 45 i direktiv 86/635/EF, samt datterselskap eller rettsetterfølger av samme type foretak.

7.2.3 Danmark og Sverige

I Danmark fremgår de nærmere kravene til styresammensetning i revisjonsselskaper av revisorloven § 13 femte ledd. Det kreves at et flertall av medlemmene i revisjonsselskapets øverste ledelsesorgan skal være godkjente revisorer. Videre kreves det at majoriteten av stemmerettighetene i revisjonsselskapet innehas av godkjente revisorer eller godkjente revisjonsselskaper, og at andre stemmeberettigede kun kan råde over 10 prosent hver av stemmerettighetene.

I Sverige følger det av revisorslagen § 11 nr. 3 at revisjonsvirksomhet bare kan utøves i «handelsbolag» eller «aktiebolag» forutsatt at «[b]olagets styrelseledamöter, styrelsesuppleanter, verkställande direktör, vice verkställande direktör, firmatecknare och prokurister är revisorer.»

Etter svensk rett kreves det dermed at samtlige av styremedlemmene og varamedlemmene skal være revisorer. For aksjeselskap er det imid-

lertid gitt unntak i revisorslagen § 14 annet led nr. 2, hvor det fremgår at godkjenning kan gis dersom mer enn halvparten av styremedlemmene og halvparten av varamedlemmene er revisorer.

Etter revisorslagen § 11 nr. 2 kreves det at revisjonsselskap som er organisert som «handelsbolag» eller «aktiebolag» eies av revisorer eller av ett eller flere registrerte revisjonsselskaper. Det kan imidlertid gjøres unntak fra dette kravet for aksjeselskaper etter § 14 dersom halvparten av stemmerettighetene eies av revisorer eller revisjonsselskaper.

7.2.4 Utvalgets vurderinger

Kravene til styresammensetning og stemmerepresentasjon i gjeldende rett gjennomfører revisjonsdirektivets krav til at flertallet av styremedlemmene i et revisjonsselskap skal oppfylle vilkårene for revisorgodkjenning, og at flertallet av stemmerettighetene i revisjonsselskapet skal innehas av slike personer eller av godkjente revisjonsselskaper. Utvalget legger vekt på at personer med utdanning og erfaring i å drive revisjonsvirksomhet i henhold til lovens krav og som selv er under tilsyn, har bestemmende innflytelse i styret og at godkjente revisorer eller revisjonsselskaper har stemmeflertall i generalforsamlingen.

Utvalget har særskilt vurdert om det bør stilles tilleggskrav i styret med representanter for de ansatte for å sikre at statsautoriserte revisorer har den reelle styringen i revisjonsselskapet. Selv om eiervalgte og styremedlemmer valgt av de ansatte har det samme ansvaret, kan den reelle innflytelsen i styret og vektleggingen av hva som er viktig være vesentlig forskjellig. Det kan derfor svekke formålet med flertallskravet om dette for en stor del kan oppfylles ved at styremedlemmer valgt av de ansatte er statsautoriserte revisorer. Styremedlemmer som ikke er revisorer og representerer andre tjenesteområder enn revisjon, har ikke nødvendigvis samme forståelse for alle de krav som må oppfylles i virksomheten fordi den er underlagt revisorlovgivningen. Dette har fått større betydning i praksis fordi det har vært en utvikling i retning av at en større del av virksomheten, særlig for de store revisjonsselskapene, utgjøres av andre tjenester enn revisjon. Utvalget går derfor inn for at flertallskravet i styret med styremedlemmer valg av de ansatte skal oppfylles både for det samlede styret og blant de eiervalgte styremedlemmene. I de største revisjonsselskapene er det vanlig med seks eiervalgte og tre ansattevalgte styremedlemmer. Etter forslaget må minst fem av samtlige ni styremedlemmer være statsau-

toriserte revisorer (som i dag) og i tillegg minst fire av de seks eiervalgte styremedlemmene.

Foruten et krav om at stemmerettighetene skal fremgå av vedtekter eller selskapsavtale, er det ikke fastsatt særskilte norske krav. Grunnen til at det ble fastsatt krav om at stemmerepresentasjon skal fremgå av vedtektene eller selskapsavtalen, var for å sikre at kravet faktisk oppfylles, jf. Ot.prp. nr. 75 (1997–98) side 67. Utvalget er av den oppfatning at et slikt kontrollhensyn ikke er tungtveiende nok til å videreføre dette særnorske kravet.

Utvalget foreslår etter dette å videreføre at revisjonsselskaper skal ha et styre der flertallet av både medlemmene og varamedlemmene er godkjente revisorer i Norge, i et annet EØS-land eller i et land Norge har inngått avtale om gjensidig godkjenning av revisorer med. I et revisjonsselskap der de ansatte har rett til å velge styremedlemmer, skal flertallskravet også oppfylles blant de styremedlemmene som ikke er valgt av de ansatte. Videre foreslår utvalget å videreføre kravet om at revisorer eller revisjonsselskap skal inneha mer enn halvparten av stemmene i selskaps øverste organ, men slik at kravet om at stemmerepresentasjon skal fremgå av vedtektene eller selskapsavtalen oppheves.

Det vises til lovforslaget § 4-1 første ledd bokstav b) og c) og annet ledd.

7.3 Økonomi

7.3.1 Gjeldende rett

I revisorloven § 3-5 nr. 4 er det fastsatt at revisjonsselskapet skal være i stand til å oppfylle sine forpliktelser etter hvert som de forfaller. Det fremgår av Ot.prp. nr. 75 (1997–98) side 66, at det legges til grunn samme krav som stilles for godkjenning av fysiske personer. Kravet er knyttet opp mot konkursloven § 61 første ledd. Det er lagt til grunn i Ot.prp. nr. 75 (1997–98) punkt 6.5.5 at kravet innebærer at revisor ikke må ha begjært eller fått åpnet gjeldsforhandling etter konkursloven, og heller ikke at det er åpnet konkurs eller blitt innvilget gjeldsforhandling.

7.3.2 EØS-rett

Etter direktiv 2006/43/EF som endret ved direktiv 2014/56/EU (revisjonsdirektivet) artikkel 3 nr. 4 bokstav d) kreves det at revisjonsselskaper skal oppfylle krav til «godt omdømme» (good repute) som er fastsatt i direktivets artikkel 4. Det er

ingen direktivbestemmelser som stiller krav til foretakets økonomiske stilling.

7.3.3 Danmark og Sverige

I Danmark er det ikke stilt et direkte krav om at revisjonsselskapet skal være økonomisk vederheftig. I bekendtgørelse om revisionsvirksomhet § 8 er det gitt særskilte regler om hvordan revisjonsselskapet skal styres dersom det kommer under konkurs.

Etter den svenske revisorslagen § 11 første ledd nr. 1 fremgår det at en revisor bare kan utøve revisjonsvirksomhet i ett handelsbolag eller i ett aktiebolag dersom selskapet ikke er konkurs eller under avvikling.

7.3.4 Utvalgets vurderinger

Utvalget mener det kan gi økt risiko for at revisjonsoppdrag ikke gjennomføres på en forsvarlig måte, og heller ikke i samsvar med lovgivningens krav, hvis revisjonsselskapet har en meget anstrengt økonomi. En slik situasjon kan gi risiko for at revisjonsselskapet påtar seg flere oppdrag enn det selskapet har kapasitet til, at det blir levert tilleggstjenester i strid med uavhengighetsreglene, at revisor unnlater å forfølge forhold for ikke å miste revisjonskunden eller at revisor unnlater å si fra seg oppdrag når det foreligger plikt til dette. Dette kan være problematisk. Utvalget mener at en ordnet økonomi har stor betydning for tilliten til et revisjonsselskap og dermed for muligheten til å ivareta oppgaven som allmennhetens tillitsperson på en forsvarlig måte.

Utvalget mener derfor at det bør stilles krav til revisjonsselskapets økonomiske stilling. Etter gjeldende rett kreves det at revisjonsselskapet skal være i stand til å oppfylle sine forpliktelser etter hvert som de forfaller. Utvalget foreslår å videreføre dette likviditetskravet. Det vises til lovforslaget § 4-1 første ledd bokstav d).

Utvalget har vurdert et krav om positiv egenkapital, men har konkludert med at et slikt krav ikke er hensiktsmessig. Et slikt krav vil ikke nødvendigvis gi uttrykk for den reelle økonomien i selskapet. Utvalget mener heller ikke at et krav om positiv egenkapital vil ivareta hensynet bak kravet om at revisjonsselskaper skal ha en ordnet økonomi på en bedre måte enn et likviditetskrav.

7.4 Plikt til å drive revisjonsvirksomhet i revisjonsselskap

7.4.1 Gjeldende rett

Etter revisorloven § 2-2 kan årsregnskapet for revisjonspliktige revideres av godkjente revisjonsselskaper eller ansvarlig revisor.

7.4.2 EØS-rett

Etter direktiv 2006/43/EF som endret ved direktiv 2014/56/EU (revisjonsdirektivet) artikkel 3 nr. 1, skal lovfestet revisjon bare foretas av revisorer og revisjonsselskaper som er godkjent av det medlemsland som krever lovfestet revisjon. Etter artikkel 3 nr. 3 kan myndighetene bare godkjenne fysiske personer som oppfyller vilkårene i direktivet om utdanning, praktisk opplæring og godt omdømme. Lovfestet revisjon kan derfor både foretas av fysiske personer og revisjonsselskaper.

7.4.3 Danmark og Sverige

I Danmark er revisjonsselskaper regulert i revisorloven § 13. Det fremgår av § 13 første ledd at «enhver virksomhed» kan godkjennes. Det er gitt en særskilt forskriftshjemmel etter sjettede ledd, som gir Erhvervsstyrelsen adgang til å fastsette nærmere regler om utøvelse av revisjonsvirksomhet i ulike virksomhetsformer. Det er imidlertid ikke gitt særskilte regler om virksomhetenes organisasjonsform.

Etter den svenske revisorslagen § 8 kan revisor utøve revisjonsvirksomhet i enkeltpersonforetak eller i et annet revisjonsselskap.

Både Sverige og Danmark åpner for at revisjon kan utføres av enkeltrevisorer uten å være ansatt i eller tilknyttet til et revisjonsselskap.

7.4.4 Utvalgets vurderinger

Utvalget har vurdert om oppdrag om lovfestet revisjon eller revisorbekreftelser bare bør kunne utføres ved å velge et revisjonsselskap, eller om det fortsatt bør være adgang til å velge en statsautorisert revisor til å utføre slike oppdrag. En statsautorisert revisor må i tilfelle utføre oppdragene som oppdragsansvarlig revisor i et revisjonsselskap, og ikke som personlig valgt revisor gjennom et enkeltpersonforetak. Revisoren vil imidlertid kunne være eneste oppdragsansvarlige revisor i revisjonsselskapet.

Tall fra Finanstilsynets dokumentbaserte tilsyn med revisorer og revisjonsselskaper, viser at

antallet enkeltpersonforetak som driver revisjonsvirksomhet er synkende. I det dokumentbaserte tilsynet fra 2013 ble det registrert 129 enkeltpersonforetak mot 263 i 2006.

Hensynet til revisors kunder kan tilsi at virksomheten bør drives i selskaps form. I et revisjonsselskap er det mulig å utpeke en annen oppdragsansvarlig revisor dersom den som er utpekt ikke er i stand til å ivareta revisjonsoppdraget. En revisor som driver virksomhet i et enkeltpersonforetak, vil i en slik situasjon måtte henvise det reviderte foretaket til å velge ny revisor. I praksis har det vært tilfeller der dette har medført problemer for en rekke selskaper som er revidert av samme revisor. Det kan gå lang tid før revisors klienter innser nødvendigheten av å utpeke en ny revisor. Også i revisjonsselskaper med bare én oppdragsansvarlig revisor, vil det i en vanskelig situasjon oftest være enklere å få en annen revisor til å tre inn som oppdragsansvarlig revisor enn for alle revisjonskundene å gjennomføre valg av ny revisor. Etter utvalgets vurdering er likevel risikoen for at de reviderte foretakene ikke får utført lovpliktig revisjon, i større grad knyttet til om revisoren driver alene enn til om virksomheten drives i enkeltpersonforetak eller et revisjonsselskap. Dette er en risiko det reviderte foretaket selv kan ta i betraktning ved valg av revisor.

Utvalget mener likevel at hensynet til organisasjonsfriheten veier tyngre enn de hensynene som taler for å begrense adgangen til å drive revisjonsvirksomhet i enkeltpersonforetak. Utvalget mener det også er tungtveiende at revisjonsdirektivet ikke setter krav om organisasjonsform og dermed heller ikke begrenser adgangen til å drive revisjonsvirksomhet i enkeltpersonforetak.

På denne bakgrunn foreslås det at en statsautorisert revisor fortsatt bør kunne velges personlig som revisor og utføre lovfestet revisjon og oppdrag om revisorbekreftelser i eget navn.

Det vises til lovforslaget § 1-2 annet ledd og § 2-1 første ledd.

7.5 Adgang for revisjonsselskaper med godkjenning fra andre EØS-land til å utføre lovfestet revisjon i Norge

7.5.1 Gjeldende rett

Revisorloven § 3-6 første ledd gir departementet hjemmel til å fastsette bestemmelser om godkjenning av og tilsyn med revisjonsselskaper fra andre land. Slike regler er gitt i revisorforskriften § 1-7.

Etter forskriften § 1-7 skal revisjonsselskaper fra andre EØS-land godkjennes som revisjonsselskaper etter revisorloven dersom de er godkjent i det aktuelle landet og

- selskapsformen i det vesentlige tilsvarer definisjonene av aksjeselskaper i aksjeloven § 1-1 annet ledd, allmennaksjeselskaper i allmennaksjeloven § 1-1 annet ledd eller ansvarlige selskaper i selskapsloven § 1-2 (I) (b)
- de fysiske personene som utfører revisjonen er godkjent i henhold til forskriftens § 1-4

De fysiske personene må være godkjent etter bestemmelsen som regulerer vilkår for godkjenning av revisorer fra andre EØS-land.

7.5.2 EØS-rett

Det følger av direktiv 2006/43/EF som endret ved direktiv 2014/56/EU (revisjonsdirektivet) artikkel 3 nr. 1 at lovpliktig revisjon kun kan utføres av revisjonsselskaper som er godkjent i vedkommende medlemsland. Det følger videre av artikkel 3 nr. 4 at de fysiske personene som utfører den lovpliktige revisjonen også skal være godkjent i vedkommende medlemsland.

Ved direktiv 2014/56/EU (endningsdirektivet) er det innført en ny artikkel 3a om godkjenning av revisjonsselskaper. Av bestemmelsen fremgår det at et revisjonsselskap som er godkjent i et medlemsland kan utføre lovpliktig revisjon i et annet medlemsland, såfremt den ledende revisjonspartner som utfører den lovpliktige revisjonen på vegne av revisjonsselskapet, er godkjent i det pågjeldende medlemsland. Et slikt revisjonsselskap plikter å la seg registrere hos de kompetente myndigheter i vertslandet. Myndighetene i vertslandet skal registrere revisjonsselskapet dersom myndigheten er overbevist om at revisjonsselskapet er godkjent i hjemstaten. Vertslandet kan kreve at det fremlegges et sertifikat som ikke er eldre enn tre måneder, og som viser at revisjonsselskapet er registrert i hjemstaten. Vertslandet plikter dessuten å gi hjemstatens kompetente myndigheter underretning om registreringen.

Endringene innebærer at det med artikkel 3a er innført en rettighet for revisjonsselskaper som er godkjent i et medlemsland til også å kunne registreres og utføre lovpliktig revisjon i andre medlemsland.

Artikkel 3a skiller på denne måten godkjenningen som gis i hjemlandet og den registreringen som skjer i vertslandet. Når den kompetente myndigheten (for eksempel Finanstilsynet) i vertslandet har innhentet bevis for at revisjonsselskapet er registrert av den kompetente myndigheten i hjemlandet, skal den registrere revisjonsselskaper

pet. Når revisjonsselskapet er registrert, kan det utføre lovpliktig revisjon i vertslandet.

Etter endringsdirektivet er det også foretatt endringer i artikkel 17 nr. 1 om registrering av revisjonsselskaper. Det er lagt til en ny bokstav j) hvor det angis at det offentlige registeret skal inneholde opplysninger om eventuelle revisjonsselskaper som er registrert i samsvar med artikkel 3a.

7.5.3 Utvalgets vurderinger

Utvalget er av den oppfatning at det er behov for en ny lovbestemmelse om adgang for revisjonsselskaper fra andre EØS-land til å drive revisjonsvirksomhet i Norge uten egen godkjenning her i landet. Det er nødvendig for å gjennomføre nye bestemmelser i revisjonsdirektivet artikkel 3a, se omtalen i punkt 7.5.2. Etter gjeldende regler må

revisjonsselskaper fra andre EØS-land ha godkjenning av Finanstilsynet for å drive revisjonsvirksomhet her i landet, jf. revisorforskriften § 1-7 og omtalen i punkt 7.5.1. Godkjenning av revisorer i Norge som har revisorgodkjenning fra andre EØS-land, er omtalt i punkt 6.6.

Utvalget foreslår at et revisjonsselskap som er godkjent i et annet EØS-land, skal kunne utføre lovfestet revisjon og oppdrag om revisorbekreftelser hvis revisjonsselskapet utpeker statsautoriserte revisorer som ansvarlig for oppdrag om lovfestet revisjon og selskapet er registrert i Revisorregisteret. Etter forslaget skal Finanstilsynet registrere revisjonsselskapet i Revisorregisteret når det er godtgjort at revisjonsselskapet er godkjent i hjemlandet. Bekreftelse fra ansvarlig myndighet i hjemlandet skal ikke være eldre enn tre måneder. Finanstilsynet skal underrette ansvarlig myndighet i hjemlandet om registreringen.

Kapittel 8

Registrering av revisorer og revisjonsselskaper

8.1 Foretaksregistrering – revisjonsforetak

8.1.1 Gjeldende rett

Lovfestet revisjon og oppdrag om revisorbekreftelser kan utføres av en registrert eller statsautorisert revisor i eget navn eller av et revisjonsselskap, jf. revisorloven § 2-2. Virksomheten til en registrert eller statsautorisert revisor som utfører lovfestet revisjon i eget navn, vil være et enkeltpersonforetak.

Etter foretaksregisterloven § 2-1 første ledd nr. 7 skal enkeltpersonforetak registreres i Foretaksregisteret hvis personen driver handel med dertil innkjøpte varer eller sysselsetter mer enn fem fast ansatte i hovedstilling. Øvrige enkeltpersonforetak har registreringsrett etter § 2-2.

Revisjonsselskaper, jf. revisorloven § 3-5 første ledd, skal være registrert i Foretaksregisteret etter de alminnelige reglene om registreringspliktige foretak i foretaksregisterloven § 2-1 første ledd. Etter bestemmelsen skal aksjeselskaper, allmennaksjeselskaper og andre næringsdrivende selskaper registreres.

8.1.2 EØS-rett

Det er ikke særskilte EØS-krav til foretaksregistrering av foretak som utfører lovfestet revisjon. EØS-regler som svarer til EUs selskapsrettsdirektiver, stiller imidlertid visse krav til registrering av foretak.

8.1.3 Danmark og Sverige

Det er ikke særskilte krav etter danske og svenske regler til foretaksregistrering av foretak som utfører lovfestet revisjon. På samme måte som i Norge, stiller lovgivningen opp alminnelige krav til foretaksregistrering.

8.1.4 Utvalgets vurderinger

Utvalget har vurdert om det bør lovfestes en plikt for statsautoriserte revisorer som utfører lovfestet revisjon i eget navn til å registrere enkeltpersonforetaket i Foretaksregisteret. Lovfestet revisjon har en viktig samfunnsmessig funksjon, og revisorer er derfor underlagt særskilt regulering og offentlig tilsyn. Reguleringen skal bidra til åpenhet og til at revisjon drives i ordnede former. Foretaksregisteret er offentlig og har til hensikt å klargjøre ansvarsforhold i foretakene som registreres. Registrering av enkeltpersonforetaket i Foretaksregisteret vil bidra til det.

Utvalget foreslår derfor at alle statsautoriserte revisorer som utfører lovfestet revisjon i eget navn skal registrere enkeltpersonforetaket i Foretaksregisteret. Det er ikke nødvendig at utføring av enkeltstående oppdrag om revisorbekreftelser i seg selv skal medføre registreringsplikt, men slike oppdrag utføres normalt av revisorer som også utfører lovfestet revisjon. Krav til foretaksregistrering av revisjonsselskaper følger av de alminnelige kravene i foretaksregisterloven.

Utvalget mener videre at det er hensiktsmessig å definere revisjonsselskaper og statsautoriserte revisorer som utfører lovfestet revisjon i eget navn som «revisjonsforetak» i revisorloven. Dette brukes som et samlebegrep i alle de bestemmelsene i loven som skal gjelde for foretaket som driver revisjonsvirksomheten.

Det vises til lovforslaget § 1-2 annet ledd og § 6-3.

8.2 Offentlig revisorregister

8.2.1 Gjeldende rett

Etter revisorloven § 10-1 kreves det at Finanstilsynet fører et register over revisorer og revisjonsselskaper som er godkjent etter loven. Registeret viser derfor alle revisorer som er godkjent av Finanstilsynet, uavhengig av om de er yrkesaktive

eller ikke, og uavhengig av om de arbeider innen revisjon.

Registeret er offentlig tilgjengelig i elektronisk form på Finanstilsynets nettsted. Det er en del av «konesjonsregisteret» som viser alle tilsynsenheter som er underlagt Finanstilsynets tilsyn. Alle revisjonsselskaper og ansvarlige revisorer som fremgår av registeret er tildelt et revisorregisternummer.

8.2.2 EØS-rett

Direktiv 2006/43/EF som endret ved direktiv 2014/56/EU (revisjonsdirektivet) artikkel 15 inneholder nærmere krav om at det skal etableres et register over godkjente revisorer og revisjonsselskaper. Det fremgår av bestemmelsen at alle godkjente revisorer og revisjonsselskaper skal registreres og identifiseres i registeret med et individuelt registreringsnummer. Dette nummeret skal lagres elektronisk og være tilgjengelig for offentligheten.

Medlemslandene kan beslutte at kravene om offentlighet i artikkel 15 og 16 kan fravikes i ekstraordinære tilfeller. Unntak kan kun skje i det omfang som er nødvendig for å redusere en overhengende og vesentlig trussel mot en persons personlige sikkerhet.

Det offentlige registeret skal også inneholde navn og adresse til de kompetente myndigheter med ansvar for

- godkjennelse, jf. revisjonsdirektivet artikkel 3
- kvalitetssikring, jf. revisjonsdirektivet artikkel 29
- undersøkelser og sanksjoner vedrørende revisorer og revisjonsselskap, jf. revisjonsdirektivet artikkel 30
- offentlig tilsyn, jf. revisjonsdirektivet artikkel 32

Med direktiv 2014/56/EU (endringsdirektivet) er det gjort en redaksjonell endring av artikkel 15 nr. 1 som ikke har noen materiell betydning.

8.2.3 Danmark og Sverige

I dansk rett fremgår kravet om et revisorregister av revisorloven § 2, hvor det er angitt at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen skal føre et offentlig register over godkjente revisorer og revisjonsselskaper.

Det fremgår av revisorforordningen (1995:665) § 11 at Revisorsnämnden i Sverige skal føre et register over revisorer, registrerte revisjonsselskaper og revisorer fra tredjeland.

8.2.4 Utvalgets vurderinger

Finanstilsynets konsesjonsregister, som Revisorregisteret er en del av, oppfyller kravet etter revisjonsdirektivet artikkel 15. Revisorloven § 10-1 går ikke lenger enn det som fremgår av revisjonsdirektivet artikkel 15 og det er etter utvalgets vurdering ikke behov for å endre gjeldende rett på dette punktet. Utvalget foreslår derfor at bestemmelsen om Revisorregisteret videreføres.

Egne krav til registrering av og tilsyn med revisjonsforetak fra land utenfor EØS som reviderer foretak fra land utenfor EØS som er notert på regulert marked i Norge, er omtalt i punkt 20.5.

Det vises til lovforslaget § 6-1.

8.3 Hvem skal registreres

8.3.1 Gjeldende rett

Det fremgår av revisorloven § 10-2 og § 10-3 at det er registrerte og statsautoriserte revisorer samt revisjonsselskaper som skal registreres i Revisorregisteret.

8.3.2 EØS-rett

Av direktiv 2006/43/EF som endret ved direktiv 2014/56/EU (revisjonsdirektivet) artikkel 15 nr. 1 fremgår det at godkjente revisorer og godkjente revisjonsselskap skal stå i registeret. Kun i ekstraordinære tilfeller kan dette kravet fravikes, og bare i det omfang som er nødvendig for å redusere en overhengende og vesentlig trussel mot en persons personlige sikkerhet.

8.3.3 Danmark og Sverige

Etter svensk rett er det påkrevd at revisorer, registrerte revisjonsselskaper og revisorer fra tredjeland registreres etter revisorforordningen (1995:665) § 11, og etter den danske revisorloven § 2 kreves det at Erhvervsstyrelsen registrerer opplysninger om godkjente revisorer og revisjonsselskaper.

8.3.4 Utvalgets vurderinger

Revisorregisteret skal gjøre det enkelt for alle som har behov for en revisor, å få tilgang til offentlig registrerte opplysninger om godkjente revisorer og revisjonsselskaper. Det må fremgå tydelig hvem som kan velges som revisor for revisjonspliktige foretak og hvem som kan være oppdragsansvarlig revisor i et revisjonsselskap.

Det vises til utvalgets forslag om at det fremover kun skal være én kategori godkjente revisorer, statsautorisert revisor. Forslaget er omtalt i punkt 6.1.4, 6.4.2 og 6.5.4. Det vises videre til utvalgets forslag om å oppheve ordningen med en egen registrering som «ansvarlig revisor» at godkjente revisorer skal kunne ha ansvar for revisjonsoppdrag. Etter utvalgets forslag skal alle statsautoriserte revisorer oppfylle de vilkårene som er nødvendig for å kunne være oppdragsansvarlig revisor eller kunne velges som revisor. Forslaget er omtalt i punkt 9.2.4.

Disse forslagene legger til rette for å forenkle opplysningene i Revisorregisteret. Det vil gjøre det enklere for brukerne av registeret, og det vil redusere mengden av opplysninger som skal innhentes til registeret.

Utvalget foreslår at Finanstilsynet skal føre et offentlig register over statsautoriserte revisorer og revisjonsselskaper. Disse skal uten ugrunnet opphold gi melding til Finanstilsynet om endringer i registrerte opplysninger. Det foreslås at departementet skal kunne gi forskrift til utfylling av lovbestemmelsene om Revisorregisteret.

Det vises til lovforslaget § 6-1.

8.4 Hvilke opplysninger skal registreres

8.4.1 Gjeldende rett

Det fremgår av revisorloven § 10-2 at følgende opplysninger skal fremgå om registrerte og statsautoriserte revisorer

- navn
- bostedsadresse og eventuelt kontoradresse eller annen adresse for oppbevaring av dokumentasjon som gjelder klienter i Norge i henhold til § 3-5 annet ledd og § 3-7 annet ledd
- dato for godkjenning og angivelse av godkjent tittel
- om godkjenningen er tilbakekalt eller suspendert etter kapittel 9
- navn, adresse og organisasjonsnummer på revisjonsselskap dersom revisor er ansatt eller på annen måte er tilknyttet et revisjonsselskap

For ansvarlig revisor skal registeret i tillegg inneholde opplysninger om revisorregisternummer tildelt av Finanstilsynet og om registrering i annet land, eventuelt navn på tilsynsmyndighet og revisorregisternummer tildelt i annet land. I tillegg skal det gis opplysninger om det foretas revisjon av foretak som er revisjonspliktig i land utenfor EØS, og eventuelt foretaksnavn, adresse, nettsted-

sadresse og organisasjonsnummer for enkeltpersonforetak.

Videre fremgår det av revisorloven § 10-3 hvilke opplysninger som skal fremgå om revisjonsselskaper. For disse skal Revisorregisteret inneholde opplysninger om foretaksnavn, kontor- og postadresse, organisasjonsnummer, dato for godkjenning, samt revisorregistreringsnummer tildelt av Finanstilsynet. I tillegg skal registeret inneholde opplysninger om navn og revisorregisternummer på ansvarlige revisorer, jf. § 3-7, som er ansatt eller på annen måte tilknyttet revisjonsselskapet, navn på kontaktperson og eventuelt revisjonsselskapets nettstedadresse, og navn og adresse til hvert avdelingskontor i Norge. I tillegg skal eventuell deltakelse i samarbeid som nevnt i § 4-7 første ledd, samt navn og adresser på andre selskaper som deltar eller på annen måte inngår i samarbeidet, fremgå av Revisorregisteret. Om selskapets godkjenning er tilbakekalt eller suspendert etter revisorlovens kapittel 9 skal også fremgå av registeret. Hvis revisjonsselskapet er registrert i et annet land, skal det fremgå opplysninger om det i registeret, samt eventuelt navn på tilsynsmyndighet og eventuelt revisorregisternummer og organisasjonsnummer tildelt i annet land. Det skal også fremgå av registeropplysningene om selskapet foretar revisjon av foretak som er revisjonspliktig i land utenfor EØS. For øvrig skal navn og bostedsadresse for revisjonsselskapets styremedlemmer, varamedlemmer, daglig leder og aksjeeiere eller deltakere opplyses i registeret.

Finanstilsynet kan unnlate å tildele revisorregisternummer til revisjonsselskaper som ikke utøver virksomhet som faller inn under revisorloven.

8.4.2 EØS-rett

Det er direktiv 2006/43/EF som endret ved direktiv 2014/56/EU (revisjonsdirektivet) artikkel 16 som setter krav til hvilke opplysninger som må fremgå om revisorer. Det offentlige registeret skal minst inneholde opplysninger om revisors navn, adresse og registreringsnummer. Dersom revisoren er ansatt i et revisjonsselskap, eller tilknyttet som partner eller på annen måte, skal firmaets navn, adresse, internettadresse og registreringsnummer fremgå av registeret. For øvrig skal all annen registrering som revisor hos kompetente myndigheter i andre medlemsland, og som revisor i tredjeland, fremgå av registeret. I slike tilfeller skal det gis opplysninger om registreringsmyndighetens navn og eventuelt registreringsnummer.

Tredjelandsrevisorer som er registrert i henhold til revisjonsdirektivets artikkel 45, skal i registeret klart fremstå som dette og ikke som revisorer.

Revisjonsdirektivets krav til registeropplysninger gjelder kun for de som utfører lovpliktig revisjon.

Informasjonen som skal fremgå av registeret om revisjonsselskaper er angitt i artikkel 17 og skal minimum inkludere opplysninger om

- navn, adresse og registreringsnummer
- selskapsform
- kontaktopplysninger til den primære kontaktperson og selskapets eventuelle internettsadresse
- adresse til samtlige av selskapets kontorer i medlemslandet
- navn og registreringsnummer på alle revisorer som er ansatt eller partnere i, eller på annen måte er tilknyttet revisjonsfirmaet
- navn og forretningsadresse til alle eiere og aksjonærer
- navn og forretningsadresse til alle styremedlemmer
- eventuelt medlemskap i et nettverk og en liste over navn og adresser til medlemsselskapene og tilknyttede selskaper, eller informasjon om hvor slike opplysninger kan finnes
- all annen registrering som revisjonsselskap hos de kompetente myndigheter i andre medlemsland og som revisjonsselskap i tredjeland, herunder registreringsmyndighetens navn og eventuelt registreringsnummer
- revisjonsselskapet eventuelt er registrert i henhold til direktivets artikkel 3 a punkt 3

Med direktiv 2014/56/EU (endringsdirektivet) er det gjort en endring i artikkel 17 om registrering av revisjonsselskaper. I artikkel 17 nr. 1 er det lagt til en bokstav j) som krever, der det er relevant, at det registreres opplysninger om hvorvidt et revisjonsselskap er registrert i henhold til artikkel 3a dvs. om revisjonsselskapet er godkjent i et annet medlemsland men med rett til å utføre lovpliktig revisjon i vertslandet.

8.4.3 Danmark og Sverige

I Danmark fremgår det av bekendtgørelse om register over godkendte revisorer og revisionsvirksomheder hvilke opplysninger som skal registreres om henholdsvis revisorer og revisjonsselskaper. Foruten de opplysningene som skal registreres i henhold til revisjonsdirektivet, kreves det registrering av opplysninger knyttet til

personens faglige tittel, om personen har en særskilt godkjenning til å revidere finansforetak og etterutdanning. Videre skal det registreres visse opplysninger om revisorer som er godkjent på bakgrunn av utenlandsk utdanning og revisor som er gitt midlertidig adgang til å utøve visse tjenester i Danmark.

Det skal registreres opplysninger om revisjonsselskaper i tråd med kravene i revisjonsdirektivet, jf. bekendtgørelsen § 2.

I Sverige er det etter forordning (1995:665) om revisorer § 15 gitt regler om hvilke opplysninger som skal registreres for henholdsvis godkjente revisorer og godkjente revisjonsselskaper i tråd med kravene i revisjonsdirektivet. I tillegg kreves opplysninger om fødselsnummer og fødselsdato for revisorer.

8.4.4 Utvalgets vurderinger

Utvalget foreslår bestemmelser om registrering av opplysninger i Revisorregisteret i tråd med revisjonsdirektivet artikkel 16 og 17.

Utvalget foreslår at følgende opplysninger skal registreres om statsautoriserte revisorer:

- navn og adresse
- revisorregisternummer tildelt av Finanstilsynet
- navn, adresse, nettstedadresse og organisasjonsnummer på revisorforetak som revisoren er tilknyttet som partner, ansatt eller på annen måte
- om revisoren er registrert i et annet land, skal også navn på tilsynsmyndigheten og revisorregisternummer tildelt i landet registreres

Utvalget foreslår at følgende opplysninger skal registreres om revisjonsforetak, det vil si revisjonsselskaper og statsautoriserte revisorer som driver revisorvirksomhet i enkeltpersonforetak:

- navn, kontoradresse, postadresse og organisasjonsnummer
- revisorregisternummer tildelt av Finanstilsynet
- navn og revisorregisternummer på statsautoriserte revisorer som er tilknyttet revisjonsforetak som innehaver, partner, ansatt eller på annen måte
- navn på kontaktperson og revisjonsforetakets nettsadresse
- navn og adresse til hvert avdelingskontor i Norge
- navn og adresse på de andre foretakene i revisors nettverk eller opplysning om hvor slik informasjon er allment tilgjengelig

- om revisjonsforetaket er registrert i et annet land, skal også navn på tilsynsmyndighet, revisorregisternummer og organisasjonsnummer i landet registreres
- navn og adresse på medlemmer og varamedlemmer i styret og på daglig leder
- navn og adresse på aksjeeiere eller deltakere i revisjonsselskap

Det vises til lovforslaget § 6-2 og § 6-4.

Utvalget foreslår også regler til gjennomføring av nye krav i revisjonsdirektivet om registrering av revisjonsselskaper som har godkjenning i et annet EØS-land, men som utfører lovpliktig revisjon i vertslandet. Det vises til omtalen i punkt 7.5 og lovforslaget § 4-2.

8.5 Oppdatering og sletting av opplysninger

8.5.1 Gjeldende rett

Revisorloven § 10-4 krever at revisor og revisjonsselskaper skal gi melding til Finanstilsynet når det skjer endringer i de registrerte opplysningene i Revisorregisteret. Opplysninger om revisjonsselskap skal gis av daglig leder eller signaturberettiget, jf. bestemmelsens annet ledd. Opplysninger kan oversendes elektronisk, når det er benyttet en betryggende metode som autentiserer avsender og sikrer dokumentets innhold, jf. bestemmelsens tredje ledd. Finanstilsynet kan videre kreve at endringene oppdateres elektronisk, jf. fjerde ledd.

Opplysninger i Revisorregisteret skal slettes ti år etter at revisor er død, revisjonsselskapet er oppløst, eller godkjenning er tilbakekalt, jf. revisorloven § 10-5 nr. 1-3.

8.5.2 EØS-rett

Det fremgår av EØS-regler som svarer til direktiv 2006/43/EF som endret ved direktiv 2014/56/EU (revisjonsdirektivet) artikkel 18 at revisorer og revisjonsselskaper skal underrette tilsynsmyndigheten om endringer i de registrerte opplysningene. Det fremgår videre at registeret skal oppdateres av tilsynsmyndigheten uten «unødig opphold». Begrepet «unødig opphold» er ikke nærmere definert i direktivet. Direktivet inneholder for øvrig ikke regler om sletting av opplysninger.

Det følger videre av EØS-regler som svarer til revisjonsdirektivet artikkel 19, at revisor og revisjonsselskapet har ansvar for å gi tilsynsmyndighetene opplysninger og opplysningene skal underskrives.

8.5.3 Danmark og Sverige

I Danmark har revisjonsselskapets øverste ledelse og den godkjente revisor en plikt til å oppdatere de registrerte opplysningene, dersom det skulle være endringer, jf. bekendtgørelse om register over godkendte revisorer og revisionsvirksomheder § 4 og § 14. Videre kan Erhvervsstyrelsen slette en revisor eller et revisjonsselskap dersom revisoren eller revisjonsselskapet ikke oppfyller kravene for å være registrert eller om de registrerte opplysningene ikke oppfyller kravene, jf. bekendtgørelsen § 18.

Etter den svenske forordning (1995:665) om revisorer § 16, skal en revisor, et registrert revisjonsforetak og en revisor fra et tredjeland snarest mulig gi melding om enhver forandring av de opplysninger som fremgår av registeret. Meldingen skal være underskrevet av en revisor, en autorisert representant for det registrerte revisjonsforetaket eller revisoren fra et tredjeland der det er aktuelt. Hvis Revisorsnämnden har fattet vedtak om suspensjon av autorisasjon, godkjenning eller registrering, eller fattet vedtak om å avvise søknad om fortsatt autorisasjon, godkjenning eller registrering, skal opplysninger om revisoren eller revisjonsforetaket slettes fra registeret så snart som mulig.

8.5.4 Utvalgets vurderinger

Det er viktig for Revisorregisterets funksjon at opplysningene holdes oppdatert. Utvalget går inn for å videreføre at statsautoriserte revisorer og revisjonsselskaper uten ugrunnet opphold skal gi melding til Finanstilsynet om endringer i registrerte opplysninger.

Utvalget mener imidlertid at det er unødvendig å videreføre at opplysninger i registeret skal slettes ti år etter at revisor er død, revisjonsselskapet er oppløst eller godkjenning etter loven er tilbakekalt. Dette er ikke et krav etter revisjonsdirektivet.

Det vises til lovforslaget § 6-1 annet ledd.

Kapittel 9

Etterutdanning og andre løpende krav til godkjente revisorer

9.1 Etterutdanning

9.1.1 Gjeldende rett

Etter revisorloven § 2-2 første ledd skal årsregnskapet til revisjonspliktige revideres av minst én ansvarlig revisor, jf. revisorloven § 3-7. Revisjon av årsregnskapet til revisjonspliktige kan etter § 2-2 annet ledd utføres av revisjonsselskap som er godkjent av Finanstilsynet. Revisjonsselskapet skal utpeke én ansvarlig revisor for hvert oppdrag, jf. § 3-7 (oppdragsansvarlig revisor).

«Ansvarlig revisor» er definert i revisorloven § 3-7. En godkjent registrert eller statsautorisert revisor regnes som «ansvarlig revisor» dersom vedkommende er tildelt revisorregisternummer fra Finanstilsynet etter å ha dokumentert at vedkommende i tillegg

- tilfredsstillende krav til etterutdanning i samsvar med regler fastsatt av departementet
- oppfyller krav til fast kontorsted etter § 3-5 første ledd nr. 3
- er bosatt i EØS-land
- har nødvendig sikkerhet for mulig ansvar etter kapittel 8 i samsvar med regler fastsatt av departementet

Dette gjelder også for revisorer som bekrefter opplysninger overfor offentlige myndigheter eller utfører forenklet revisorkontroll etter aksjeloven § 7-7 til § 7-9, jf. revisorloven § 1-1 tredje ledd annet punktum.

Etter revisorforskriften § 2-1 første ledd skal ansvarlig revisor ha gjennomført 105 timer etterutdanning i løpet av de tre foregående kalenderår. Som relevant etterutdanning regnes det å delta i undervisning eller kurs ved ordinært studieopplegg innen fagkretsen for revisorutdanning i Norge, arrangert av norsk eller utenlandsk universitet eller høyskole. Forelesninger på kurs mv. innen ovennevnte fagkrets i Norge, regnes også som relevant etterutdanning. Finanstilsynet kan

etter annet ledd godkjenne annen type aktivitet som relevant etterutdanning.

Etter revisorforskriften § 2-1 tredje ledd må utdanningen minst omfatte

- 35 timer revisjon, hvorav 14 timer innenfor etiske prinsipper som styrer revisors profesjonelle oppgaver og plikter
- 21 timer regnskap
- 21 timer skatterett

Inntil 28 timer etterutdanning kan utgjøres av undervisning, kurs eller forelesninger innen disse fagene eller øvrige fag fra fagkretsen ved revisorutdanningen, jf. forskriften § 2-1 fjerde ledd.

Etter revisorforskriften § 2-2 første ledd må nødvendig etterutdanning kunne dokumenteres fra det tidspunkt revisor påtar seg å revidere årsregnskap for revisjonspliktige. Nærmere krav til dokumentasjonens innhold (kursbekreftelsen) følger av § 2-2 annet ledd. Revisor må oppbevare dokumentasjon som viser at kravet til nødvendig etterutdanning er oppfylt for hvert av de seks foregående kalenderår, jf. § 2-2 tredje ledd.

9.1.2 EØS-rett

Etter direktiv 2006/43/EF som endret ved direktiv 2014/56/EU (revisjonsdirektivet) artikkel 13 skal medlemslandene sikre at revisorer deltar i relevante programmer for etter- og videreutdanning for å opprettholde et tilstrekkelig høyt nivå av teoretisk kunnskap, faglig dyktighet og verdier.

Medlemslandene skal etter revisjonsdirektivet artikkel 13 også sikre at manglende overholdelse av kravet om etter- og videreutdanning gir opphav til hensiktsmessige sanksjoner som omhandlet i artikkel 30. Sanksjoner er omtalt i kapittel 21.

I direktiv 2014/56/EU (endringsdirektivet) er det gjort en rent språklig tilpasning i henvisningen til artikkel 30. For øvrig er bestemmelsen uendret.

9.1.3 Regler i andre land

Generelt har utvalget lagt vekt på å kartlegge reglene i våre naboland Danmark og Sverige. Når det gjelder krav til etterutdanning, er det stor variasjon i måten dette er regulert på i europeiske land selv om formålet er det samme. Utvalget har derfor funnet grunn til å kartlegge reglene i noen flere land for å få en bredere oversikt over ulikheter og fellestrekk.

Danmark

I Danmark gjelder det etter bekendtgørelsen om obligatorisk etteruddannelse et etterutdanningskrav om 120 timer etterutdanning over tre år, mot 105 timer etter de norske reglene. Etterutdanningen skal være på masternivå innenfor samme fagområder som kreves for å bestå eksamen som godkjent revisor. Etterutdanningen skal minst omfatte 24 timer innen revisjons- og bekreftelsesområdet, 24 timer innen regnskap og 12 timer innen skatt og avgift. Faglig etikk er ett av flere eksempler på temaer som omfattes av revisjons- og bekreftelsesområdet. Resten av timetallet skal relatere seg til disse fagområdene etter revisors individuelle behov.

Følgende aktiviteter regnes som etterutdanning:

- deltakelse i et revisjonsforetaks interne kurs
- deltakelse i eksterne kurs fra profesjonelle kursstilbydere, herunder seminarer og konferanser avholdt i nasjonal og internasjonal regi
- deltakelse i internt og eksternt fagteknisk utvalgsarbeid
- deltakelse i arbeid i Det Finansielle Råd, Revisorkommissionen, Revisornævnet og Revisortilsynet
- relevant undervisnings- og foredragsvirksomhet
- relevante verv som eksaminator og sensor og som veileder på hovedoppgave
- relevant forfattervirksomhet

Det er fastsatt hvordan timetall fra de ulike aktivitetene skal beregnes.

Det er videre fastsatt egne krav til dokumentasjon for de ulike typene av etterutdanning. Deltakelse på interne eller eksterne kurs, skal for eksempel dokumenteres med opplysninger om:

- navn på kursarrangøren
- beskrivelse av kursets innhold og hvem som har undervist
- kursets varighet med fordeling på fagområder

Ved e-læring skal gjennomføring kunne dokumenteres på en entydig måte og varigheten skal være normert tid.

Totalt timetall er høyere i Danmark enn i Norge (120 mot 105 timer i løpet av tre år). De danske kravene til faglig relevans, ligner mye på de norske reglene, med krav om at etterutdanningen er knyttet til revisorutdanningen og til timetall innen fagområder som er sentrale for revisjon. De norske reglene har ikke krav om at etterutdanningen skal være på masternivå. De danske reglene anerkjenner flere aktiviteter som etterutdanning. De danske reglene inneholder mye mer detaljerte regler om beregning av timetall og om dokumentasjon av de ulike formene for etterutdanning.

Nederland

Den nederlandske revisorforeningen Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA) fastsetter etterutdanningskrav for sine medlemmer. Utvalget har forstått det slik at nederlandske revisortilsynsmyndigheter har lovmessig myndighet til å føre tilsyn med og håndheve reglene overfor alle godkjente revisorer. Det er krav om 120 timer etterutdanning over tre år og minst 20 timer hvert år. Etterutdanningen må være strukturert opplæring innenfor følgende aktiviteter:

- deltakelse på kurs, konferanser og seminarer
- relevant undervisnings- og foredragsvirksomhet
- relevante verv som eksaminator og sensor
- deltakelse i fagteknisk utvalgsarbeid og møter
- publisering av fagartikler
- forskningsvirksomhet
- utførelse av kvalitetskontroller

Revisorene skal ha dokumentasjon for etterutdanningen.

Totalt timetall er høyere i Nederland enn i Norge (120 mot 105 timer i løpet av tre år). Alle etterutdanningstimene må bestå av nærmere angitt strukturert opplæring. Det åpner for flere former for etterutdanning enn de norske reglene.

Storbritannia

I Storbritannia fastsettes etterutdanningskrav av de revisorforeningene som etter lovgivningen godkjenner revisorer. I likhet med Wirtschaftsprüferkammer i Tyskland, har de britiske foreningene særskilt lovbestemt regulerende og tilsynsmessig kompetanse, men de britiske revi-

sorforeningene har også rollen som bransjeorganisasjoner for sine medlemmer.

I Storbritannia er hele utdanningssystemet for revisorer organisert gjennom disse revisorforeningene, men basert på at kandidatene har visse utdanningskvalifikasjoner. Denne organiseringen har også betydning for håndhevingen av kravene til etterutdanning. Det er gjennomgående fastsatt helt overordnede krav til å sørge for nødvendig etterutdanning, uten særskilte krav til omfang og form, men mulighet for foreningen til mer skjønnsmessig å følge opp hver revisor med krav til forbedringer.

Reglene til The Institute of Chartered Accountants of England and Wales (ICAEW) krever at medlemmene løpende vurderer og dekker sitt behov for opplæring og utvikling ut fra vedkommendes rolle og arbeid. Det er egne regler om

- årlig å gi opplysninger om gjennomført etterutdanning
- å forelegge slik dokumentasjon som foreningen måtte kreve
- pålegg om oppfølging
- klageadgang

The Institute of Chartered Accountants of Scotland (ICAS) har lignende regler. ICAS opplyser at revisorene skal vektlegge læringsutbytte fremfor tidsbruk. Den enkelte revisor skal ta etterutdanning som er tilpasset vedkommendes rolle og arbeid. Den enkelte revisor vurderer også selv hva slags aktivitet som passer best. Det kan for eksempel være strukturert opplæring, arbeidsbasert læring, egenstudier eller deltakelse i diskusjonsgrupper.

Reglene i de britiske revisorforeningene skiller seg vesentlig fra de norske reglene. De er i større grad på skjønnsmessig individuell oppfølging enn på regler med forhåndsfastsatte krav til etterutdanningen.

Sverige

I den svenske förordningen (1995:665) om revisorer § 6 er det fastsatt et overordnet krav om at godkjente revisorer skal gjennomgå etterutdanning, «fortbildning», som har til hensikt å opprettholde kunnskap og evne til å anvende den i praksis i tråd med det som prøves i den svenske revisoreksamen.

Etter Revisorsnämndens föreskrifter om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet § 5, skal revisorer gjennomgå etterutdanning i den grad det følger av «god revisorsd». Etterutdanningen skal i løpet av femår-

perioden forut for nødvendig søknad om fortsatt godkjenning, omfatte minst 100 verifiserbare timer. Revisor skal på anmodning fra Revisorsnämnden angi omfanget av gjennomført etterutdanning og fremlegge dokumentasjon som viser at etterutdanningskravet er oppfylt.

Kravet til «god revisorsd» innebærer at revisor skal følge de regler om etterutdanning som er gitt av den svenske revisorforeningen FAR. FAR-medlemmers etterutdanning skal omfatte minst 120 timer i løpet av tre år. Som etterutdanning regnes interne og eksterne kurs og seminarer, utdannings- og annet utviklingsarbeid, og forskning og publiseringsvirksomhet. Minst 20 timer per år skal være verifiserbar utdanning, eksempelvis kurs eller seminarer. Både planlagt og gjennomført etterutdanning skal dokumenteres.¹ Til sammen blir dette 100 timer verifiserbare timer per fem år, som er kravet etter forskriftene. De øvrige 60 timer per tre år – halvparten av det totale timetallet – kan bestå av etterutdanning som ikke er verifiserbar.

De svenske reglene er en kombinasjon av forskriftsregulering og regler gitt av den svenske revisorforeningen med grunnlag i kravet til «god revisorsd». Totalt timetall er høyere i Sverige enn i Norge (120 mot 105 timer i løpet av tre år). Forskriftsreguleringen knytter seg til det svenske systemet med fornyelse av revisorgodkjenningen hvert femte år. De foreningsbaserte reglene setter, i likhet med de norske reglene, krav til totalt timetall innenfor løpende treårsperioder. Det stilles ikke krav til et visst antall timer innenfor enkelte fagområder, slik som i de norske reglene. Etter de norske reglene må alle etterutdanningstimer dokumenteres. Etter de svenske reglene skal halvparten av etterutdanningen bestå av verifiserbare timer.

Tyskland

Tysk revisorlovgivning krever at godkjente revisorer skal gjennomgå etterutdanning. De nærmere kravene er fastsatt av Wirtschaftsprüferkammer, en privat organisasjon under tilsyn av tyske myndigheter som godkjenner og organiserer tyske revisorer. Det er krav om 40 timer etterutdanning årlig. Minst 20 timer må være kurs eller annen strukturert opplæring som må dokumenteres. Som etterutdanning regnes deltakelse på relevante kurs, forelesninger, e-læring, egenstu-

¹ http://www.revisorsnamnden.se/rn/for_revisorer/fortbildning.html (16. mai 2017).

dier, deltakelse i fagteknisk utvalgsarbeid og utarbeidelse av faglig materiale.

De tyske reglene er del av en form for halvoffentlig regulering. Wirtschaftsprüferkammer er, i likhet med den tyske revisorforeningen Institut Der Wirtschaftsprüfer (IDW), en privat medlemsorganisasjon. I motsetning til IDW, har Wirtschaftsprüferkammer særskilt lovbestemt regulerende og tilsynsmessig kompetanse. Alle godkjente revisorer i Tyskland må være medlem av Wirtschaftsprüferkammer. Medlemskap i IDW er frivillig.

Totalt timetall er høyere i Tyskland enn i Norge (40 timer årlig mot 105 timer i løpet av tre år). Halvparten av timene må være strukturert opplæring. Strukturert opplæring er et mer fleksibelt krav enn det norske kravet om at etterutdanningen må bestå av kurs eller undervisning. Halvparten av timene kan, i motsetning til de norske reglene, bestå av andre former for etterutdanning som ikke må dokumenteres, inkludert egenstudier.

9.1.4 Utvalgets vurdering

Omfang, innhold og form

Utvalget legger i tråd med revisjonsdirektivet artikkel 13 vekt på at etterutdanning for revisorer er sentralt for å opprettholde et tilstrekkelig høyt nivå av teoretisk kunnskap, faglig dyktighet og verdier. Et stadig mer spesialisert næringsliv og komplisert regelverk som endres hyppig, gir behov for oppdatert og spesialisert kunnskap blant revisorene. Det skjer også en rask utvikling av nye forretningsmodeller, herunder måten næringsdrivende driver virksomheten og måten de skaffer seg inntekter på, noe som trekker i samme retning. Utvalget anser at etterutdanning er sentralt for å opprettholde høy faglig og yrkesetisk kvalitet blant revisorene. Utvalget har vurdert om det er behov for endringer i de gjeldende kravene til etterutdanning for revisorer for å møte denne situasjonen.

Utvalget anser at økt kompleksitet og hyppige endringer gjør det nødvendig at kravene til etterutdanning legger til rette for mer differensierte etterutdanningsløp tilpasset de faglige behovene til den enkelte revisor. Det samlede kravet til etterutdanningstimer bør økes noe i tråd med det som gjelder i mange andre land. Etterutdanningen bør gi mulighet for spesialisering og fordypning samtidig som at alle må oppdatere sin generelle revisorkompetanse. Det vises til begrunnelsen for utvalgets forslag om mer fleksible krav til

innholdet av revisorutdanningen i punkt 6.1.4. De gjeldende kravene til timetall i enkeltfag virker begrensende. Det samme gjelder vektleggingen av etterutdanning i form av kurs med tradisjonell forelesning. Utvalget går derfor inn for mer fleksible krav til innholdet og formen på etterutdanningen. Det innebærer at det i større grad overlates til den enkelte revisor å vurdere hvilken etterutdanning vedkommende har behov for og større frihet til også å ta etterutdanning på andre måter enn ved tradisjonelle kurs. Samtidig anser utvalget at det er behov for visse rammer som angir den standarden som forventes og som muliggjør kontroll.

Det gjeldende kravet til 105 timer etterutdanning er noe mindre omfattende enn kravet på 120 timer etterutdanning som gjelder i Sverige og Danmark. Den internasjonale standarden for revisorutdanning «IES 7 Continuing Professional Development (2014)» angir et krav på 120 timer løpende profesjonell utvikling. Ut fra de hensynene som er fremhevet ovenfor, sammen med at utvalget foreslår å åpne for flere former for etterutdanning, mener utvalget at det vil være riktig å øke minstekravet fra 105 til totalt 120 timer etterutdanning i løpet av hver treårsperiode.

Det er ikke meningen med forslaget å endre innarbeidet praksis med at en undervisningstime på 45 minutter regnes som en time etterutdanning, selv om det ikke er presisert i lovbestemmelsen.

Utvalget anser at de gjeldende kravene til fast timetall etterutdanning innenfor revisjon, regnskap og skatterett ikke legger godt nok til rette for etterutdanning tilpasset den enkelte revisors behov. Det er ikke nødvendig at alle revisorer i hver løpende treårsperiode skal måtte oppfylle en så stor del av etterutdanningskravet med det fastsatte antallet timer innenfor disse fagområdene. Utvalget mener at det i stedet bør fastsettes et overordnet krav om at etterutdanningen skal sikre at revisor opprettholder et tilstrekkelig høyt nivå av teoretisk kunnskap, profesjonelle ferdigheter og verdier. Dette fordrer tilstrekkelig bredde i etterutdanningen slik at revisor over tid holder sin generelle revisorkompetanse oppdatert. Utvalget går derfor inn for å fjerne krav til et konkret antall timer etterutdanning innenfor enkelte fagemner, men etter forslaget skal revisorene fortsatt gjennomføre en tilstrekkelig del av etterutdanningen innenfor fagemnene som utgjør sentral revisorkompetanse – finansregnskap, revisjon, verdsettelse og analyse, skatte- og avgiftsrett og foretaksrett. All etterutdanningen må etter forslaget være innenfor fagkretsen til en mastergrad

som gir grunnlag for revisorgodkjenning. En slik innretning av reglene vil sikre relevans og samtidig åpne for spesialisering og fordypning i større grad enn i dag.

De gjeldende norske kravene til etterutdanning må i utgangspunktet oppfylles med deltakelse på eller ved å undervise ved relevante kurs eller høyskoleutdanning. I tillegg kan Finanstilsynet godkjenne andre aktiviteter, for eksempel deltakelse i arbeid med revisjons- eller regnskapsstandarder. Etter IES 7 kan etterutdanning blant annet omfatte relevante kurs, utdanning, profesjonell veiledning og egenstudier. Kravene til formen på etterutdanning varierer en del mellom de landene utvalget har undersøkt (jf. ovenfor), men gir gjennomgående mer fleksible rammer enn de gjeldende norske reglene.

Utvalget mener at etterutdanningen bør bestå av former for strukturert opplæring. Egenstudier og deltakelse i møter der faglige spørsmål diskuteres skal ikke kunne regnes med. I tillegg til deltakelse på kurs og høyskoleforelesninger, skal aktiviteter som tilrettelagte gruppediskusjoner kunne regnes med. Det samme gjelder studieopplegg som kombinerer egen lesing med besvarelse av oppgaver eller annen interaktivitet. En viktig side ved dette er å legge til rette for ulike nettbaserte opplæringsopplegg som gjerne kan kombinere forelesning, gruppediskusjon, gjennomgang av skriftlig studiemateriell og oppgaveløsning. Etterutdanningen vil etter forslaget kunne gjennomføres hos profesjonelle kurs- og e-læringsarrangører, internt i revisjonsforetakene, offentlige etater eller andre, så lenge opplæringen er strukturert og holder et tilstrekkelig faglig nivå.

Egne aktive bidrag i relevante fagaktiviteter, slik som undervisning på kurs og høyskoleutdanning, utarbeidelse av undervisningsopplegg, fagartikler og annet faglige materiale, deltakelse i fagteknisk utvalgsarbeid og verv som sensor ved eksamen, bidrar til å opprettholde kompetansen på linje med strukturert opplæring. Slike aktiviteter bør også kunne regnes med som relevant etterutdanning. Det er imidlertid utfordrende å oppnå tilfredsstillende kontroll med at slike aktiviteter utgjør relevant etterutdanning, at de er gjennomført, og å beregne timeantallet på aktivitetene. Ut fra en avveining av fleksibilitet og kontrollbarhet, har utvalget kommet til at et lavere krav til dokumentasjon (se nedenfor) tilsier at slik etterutdanning bare kan medregnes med inntil 30 timer innenfor hver treårsperiode.

Utvalget foreslår ut fra dette at etterutdanning skal bestå av strukturert opplæring innenfor fagkretsen for en mastergrad som gir grunnlag for

revisorgodkjenning. Undervisning, utarbeidelse av undervisningsopplegg, fagartikler og annet faglige materiale, deltakelse i fagteknisk utvalgsarbeid, sensurering ved eksamen og likeverdig aktivitet innenfor den samme fagkretsen, kan regnes med som relevant etterutdanning med inntil 30 timer. Det presiseres at kravene til etterutdanning skal være oppfylt fra og med det fjerde årsskiftet etter at revisoren fikk godkjenning.

Det vises til lovforslaget § 5-1 første til tredje ledd.

Dokumentasjon og administrasjon

Det er ulike løsninger for å sikre tilstrekkelig dokumentasjon av etterutdanningen i de utenlandske reglene utvalget har undersøkt. I Sverige er det krav om at 20 timer per år skal være verifiserbare timer. Utvalget oppfatter at det omfatter kurs og annen aktivitet som revisor har en form for ekstern bekreftelse på at er gjennomført. I Tyskland skal halvparten av timene være strukturert opplæring som må dokumenteres. Utvalget anser at etterutdanningen må kunne dokumenteres for å regnes med. Dokumentasjonen skal gi et grunnlag for kontroll med at kravene til etterutdanning er oppfylt. Det anses ikke hensiktsmessig at Finanstilsynet går gjennom all dokumentasjonen. Den enkelte revisor må holde løpende oversikt over gjennomført etterutdanning og oppbevare dokumentasjonen. Utvalget anser at kravene til etterutdanning, som i dag, kan følges opp gjennom revisors egenrapportering i det dokumentbaserte tilsynet og at dokumentasjonen etter forholdene kan kontrolleres i forbindelse med kvalitetskontroll og stedlig tilsyn.

Et særskilt punkt i denne forbindelse var at det må være tilstrekkelig klart for revisorene hvor mange timer ulike former for etterutdanning gir. Forslaget nedenfor tar utgangspunkt i at der revisoren deltar i strukturert opplæring, vil arrangøren kunne angi varigheten på aktiviteten. Oftest vil slik opplæring ha en forholdsvis klart avgrenset varighet slik at det er enkelt å angi timetallet. For noen former for strukturert opplæring, må arrangøren anvende større grad av skjønn ved angivelse av varigheten, for eksempel for e-kurs i form av skriftlig opplæringsmaterieell og oppgaveløsning. Så lenge arrangøren vurderer varigheten og opplyser om det i opplæringsdokumentasjonene, vil revisor ha et klart grunnlag for å vurdere antall timer etterutdanning. Denne løsningen legger vekt på å unngå detaljerte krav om beregning av timer fra ulike former for etterutdanning. Samtidig overlates det ikke til revisors skjønn å

beregne antall timer. Løsningen medfører at revisorene ikke kan medregne timer fra opplæring som er gjennomført hos arrangører som ikke angir aktivitetens varighet, selv om opplæringen kan være relevant. Løsningen fratrukker ikke revisor ansvar for klare feilberegninger gjort av arrangøren. I utvalgets forslag reguleres dette gjennom krav om at arrangøren må utarbeide dokumentasjon som blant annet skal gi opplysninger om antall timer deltakelse.

Det er utfordrende å regulere beregningen av timer fra annen relevant etterutdanning enn strukturert opplæring. Et alternativ er å gi detaljerte regler om beregning av timer fra hver type aktivitet, slik det er gjort i Danmark. Utvalget ønsker ikke en slik løsning. Utvalget går inn for at revisor selv kan og må vurdere timetallet fra annen etterutdanning og angi det i den samlede oversikten. Denne vurderingen vil kunne utfordres ved tilsyn og kvalitetskontroll. Utgangspunktet er at revisor kan medregne det faktiske antallet timer som er brukt på aktiviteten. Det overordnede kravet om at etterutdanningen skal sikre at revisor opprettholder et høyt nivå av teoretisk kunnskap, profesjonelle ferdigheter og verdier, vil sette en grense. Dokumentasjon for etterutdanningen skal være utarbeidet av andre enn revisor selv, men det er ikke krav om at dokumentasjonen må angi time-tall. Med et slikt lavere krav til kontrollerbarhet, går utvalget som angitt ovenfor inn for at revisor kun kan medregne 30 timer etterutdanning fra slik etterutdanning.

Utvalget foreslår at etterutdanningen skal dokumenteres. For den enkelte etterutdanningsaktiviteten skal dokumentasjonen inneholde opplysninger om faglig innhold, varighet/omfang og typen etterutdanning. Deltakelse skal være sannsynliggjort. Dokumentasjon av strukturert opplæring skal være utarbeidet av den som arrangerer opplæringen. For å ha egen oversikt og muliggjøre kontroll med de overordnede kravene til å opprettholde kunnskap mv. og til totalt timetall, skal revisoren kunne fremvise en samlet oppstilling over etterutdanning som er gjennomført i hver treårsperiode, med fordeling på fagemnene som utgjør sentral revisorkompetanse – finansregnskap, revisjon, verdsettelse og analyse, skatte- og avgiftsrett og foretaksrett.

Hensikten med etterutdanningskravet er å sikre et oppdatert faglig nivå. Utvalget foreslår derfor at timetallet på 120 timer enten må være gjennomført i løpet av de tre foregående kalenderårene eller i løpet av det inneværende og de to foregående kalenderårene. Det klargjør at en revisor med deponert godkjenning kan få tilbake god-

kjenningen så snart etterutdanningskravet er oppfylt, og ikke må vente til over årsskiftet. Det sikrer videre at en revisor som reelt sett har fått etterutdanningen på plass, ikke formelt sett er i brudd med etterutdanningskravet frem til neste årsskifte.

Det kan være rimelig å forlenge treårsperioden for fullføring av etterutdanningskravet i tilfeller der revisoren blir langvarig syk eller skal ha foreldrepermisjon. I motsatt fall må revisoren deponere godkjenningen for ikke å bryte reglene, og søke om å få godkjenningen tilbake når vedkommende igjen oppfyller etterutdanningskravet. Det innebærer en byrde. På den annen side tilsier faglig oppdatering for personer som kan ha ansvar for revisjonsoppdrag og bruke revisortittelen at det ikke gjøres unntak.

Utvalget foreslår at foreldrepermisjon ut over seks måneder skal gi automatisk utsettelse i ett år. Finanstilsynet skal ved enkeltvedtak i særlige tilfeller og i en tidsbegrenset periode kunne tillate et lavere krav til etterutdanning, for eksempel ved langvarig sykdom. Det gjelder et slikt unntak for autoriserte regnskapsførere.

Det vises til lovforslaget § 5-1 fjerde til syvende ledd.

9.2 Ansvarlig revisor

9.2.1 Gjeldende rett

Etter revisorloven § 2-2 første ledd skal årsregnskapet til revisjonspliktige revideres av minst én ansvarlig revisor, jf. revisorloven § 3-7. Revisjon av årsregnskapet til revisjonspliktige kan etter § 2-2 annet ledd utføres av revisjonsselskap som er godkjent av Finanstilsynet. Revisjonsselskapet skal utpeke en ansvarlig revisor for hvert oppdrag, jf. § 3-7 (oppdragsansvarlig revisor).

«Ansvarlig revisor» er definert i revisorloven § 3-7. En godkjent registrert eller statsautorisert revisor regnes som «ansvarlig revisor» dersom vedkommende er tildelt revisorregisternummer fra Finanstilsynet etter å ha dokumentert at følgende vilkår er oppfylt:

- Krav til etterutdanning i samsvar med regler fastsatt av departementet er tilfredsstillt.
- Vedkommende har fast kontorsted etter § 3-5 første ledd nr. 3 og er bosatt i EØS-land.
- Vedkommende har nødvendig sikkerhet for mulig ansvar etter kapittel 8 i samsvar med regler fastsatt av departementet.

Dette gjelder også for revisorer som bekrefter opplysninger overfor offentlige myndigheter eller

utfører forenklet revisorkontroll etter aksjeloven § 7-7 til § 7-9, jf. revisorloven § 1-1 tredje ledd annet punktum.

9.2.2 EØS-rett

Etter direktiv 2013/34/EU (regnskapsdirektivet) artikkel 34 skal medlemslandene sikre at finansregnskapet til foretak av allmenn interesse, mellomstore foretak og store foretak blir revidert av en eller flere revisorer eller revisjonsselskaper som er godkjent av medlemslandene til å foreta lovfestet revisjon i henhold til direktiv 2006/43/EF som endret ved direktiv 2014/56/EU (revisjonsdirektivet). Etter revisjonsdirektivet artikkel 3 skal de fysiske personer som foretar lovfestet revisjon på vegne av et revisjonsselskap være godkjent som revisorer til å foreta lovfestet revisjon. Disse bestemmelsene er ikke endret med direktiv 2014/56/EU (endringsdirektivet).

9.2.3 Danmark og Sverige

Godkjente revisorer må etter den danske revisorloven § 3 første ledd nr. 6 være forsikret mot mulig tap i revisjonsvirksomheten og oppfylle krav til etterutdanning etter § 4. Det stilles ikke tilleggskrav, slik som i den norske revisorloven, for at en godkjent revisor skal kunne ha ansvar for revisjonsoppdrag.

En godkjent revisor i Sverige («auktoriserad eller godkänd revisor») skal etter revisorsförordningen § 6 gjennomgå etterutdanning. Etter revisorslagen § 27 skal godkjente revisorer og revisjonsselskaper tegne forsikring for mulig erstatningsansvar i revisjonsvirksomheten. Det stilles ikke tilleggskrav, slik som i den norske revisorloven, for at en godkjent revisor skal kunne ha ansvar for revisjonsoppdrag.

9.2.4 Utvalgets vurdering

Etter de gjeldende reglene kan godkjente registrerte og statsautoriserte revisorer som ikke har ansvar for revisjonsoppdrag, beholde godkjenningen og benytte revisortittelen uten å oppfylle de løpende kravene til etterutdanning, sikkerhet for mulig erstatningsansvar, bosted i EØS og fast kontorsted. Dette omfatter medarbeidere i revisjonsselskaper uten oppdragsansvar samt revisorer som arbeider utenfor revisjonsbransjen. Før en registrert eller statsautorisert revisor kan få ansvar for revisjonsoppdrag og undertegne revisjonsberetninger, må revisoren oppfylle kravene

til etterutdanning mv. og gå gjennom søknadsprosedyren med tildeling av revisorregisternummer.

Utvalget mener at godkjenningsordningen primært bør innrettes med tanke på at godkjenningen skal gi grunnlag for å kunne ha ansvar for oppdrag om lovfestet revisjon. Godkjenning som statsautorisert revisor bør i seg selv gi grunnlag for å kunne utpekes som oppdragsansvarlig revisor eller velges som revisor. Det innebærer at alle statsautoriserte revisorer må oppfylle krav til etterutdanning og øvrige løpende krav. Utvalget legger vekt på at det er ordningen etter revisjonsdirektivet og i de andre landene i EU/EØS.

Det kan være en ulempe for godkjente revisorer å måtte oppfylle kravene til etterutdanning og øvrige løpende krav i perioder der de ikke har ansvar for revisjonsoppdrag eller oppdrag om revisorbekreftelser. Utvalget anser at løpende faglig oppdatering gjennom krav til etterutdanning er et rimelig krav å stille for å kunne benytte revisortittelen, også der revisorgodkjenningen og tittelen benyttes i andre sammenhenger enn som ansvarlig for revisjonsoppdrag og oppdrag om revisorbekreftelser. Utvalget legger vekt på at forslaget om å fjerne krav til sikkerhet for mulig erstatningsansvar, bosted i EØS og fast kontorsted, begrenser ulempene med å endre ordningen.

Endring av dagens ordning medfører etter utvalgets syn behov for at revisorer som frivillig sier fra seg revisorgodkjenningen, kan få godkjenningen tilbake etter en forenklet fremgangsmåte. Den forenklete fremgangsmåten for å få godkjenningen tilbake, vil ha en tilsvarende funksjon som tildelingen av revisorregisternummer i dagens ordning. Dette kalles i det følgende for deponering av godkjenningen, og er omtalt nærmere i punkt 6.8.

En endring vil ha konsekvenser for Finanstilsynets forvaltning av godkjenninger og tilsynet med revisorer. Tilsynets prøving av tilleggsvilkår for å bli ansvarlig revisor faller bort. Revisorregisteret må tilpasses muligheten for revisorene til å deponere godkjenningen, jf. utvalgets forslag om det nedenfor. Endringen forutsetter en viss tilsynsmessig oppfølging av alle godkjente revisorer for å følge opp at etterutdanning og øvrige løpende krav blir oppfylt, samt å holde oversikt over revisorer som har oppdragsansvar. Etter utvalgets vurdering vil dette samlet sett medføre begrensede administrative konsekvenser.

Utvalget går ut fra dette inn for å fjerne ordningen med prøving av tilleggsvilkår for å regnes som ansvarlig revisor og kunne ha ansvar for revisjonsoppdrag. Forslaget innebærer at alle godkjente revisorer må oppfylle krav til etterutdan-

ning og øvrige løpende krav. Utvalget foreslår en overgangsregel som skal gi godkjente revisorer, som ikke er ansvarlig revisor etter de gjeldende reglene, tid til å oppfylle etterutdanningskravet. Det vises til lovforslaget § 16-2 nr. 3.

9.3 Bosted og fast kontorsted

9.3.1 Gjeldende rett

I tillegg til krav til etterutdanning, må en ansvarlig revisor etter § 3-7 nr. 2 oppfylle krav til fast kontorsted i Norge eller i et annet EØS-land. Finanstilsynet kan i enkeltvedtak gjøre unntak fra dette, forutsatt at revisors dokumenter som gjelder klienter i Norge oppbevares på et fast sted her i riket på en ordnet og forsvarlig måte. Dokumentene skal være tilgjengelig og tilrettelagt for innsyn av offentlig kontrollmyndighet og lovhjemlet innsyn for øvrig.

Videre må en ansvarlig revisor etter § 3-7 nr. 3 være bosatt i et EØS-land. Finanstilsynet kan gjøre unntak fra dette kravet.

9.3.2 EØS-rett

Direktiv 2006/43/EF som endret ved direktiv 2014/56/EU (revisjonsdirektivet) stiller ikke krav om at revisor skal ha fast kontorsted eller bosted i EØS.

9.3.3 Danmark og Sverige

Etter den danske revisorloven § 3 og den svenske revisorslagen § 4, må en person som skal gis god-

kjenning som revisor, være bosatt i et EØS-land. I Danmark kan personen også være bosatt i et land som EU har inngått avtale med. I Sverige kan personen også være bosatt i Sveits. Etter § 7 faller godkjenningen bort dersom kravene ikke lenger er oppfylt.

De danske og svenske reglene setter ikke krav om fast kontorsted.

9.3.4 Utvalgets vurdering

Ved innføringen av kravene til bosted og fast kontorsted, ble det lagt vekt på at revisor må være tilgjengelig for klienten og tilsynsmyndigheten, og at det er viktig å sikre at revisor er kjent med vesentlige utviklingstrekk og endringer innen norsk lovgivning.² Utvalget anser at disse hensynene har mindre vekt i dag. Det vises til utvalgets lovforslag § 4-2 tredje ledd og § 9-9 syvende ledd om oppbevaring av oppdragsdokumentasjon. Oppbevaringskravet innebærer at dokumentasjonen skal være tilgjengelig for Finanstilsynets kontroll i hele oppbevaringsperioden. Utvalget legger vekt på muligheten for elektronisk tilgjengelighet. Blant annet oppbevares revisjonsdokumentasjonen normalt elektronisk i dag.

Utvalget foreslår på denne bakgrunn at det ikke stilles krav om bosted eller fast kontorsted for statsautoriserte revisorer.

² Ot.prp. nr. 75 (1997–98) punkt 6.7.5.

Kapittel 10

Organisering av virksomheten

10.1 Organisering og kvalitetsstyring

10.1.1 Gjeldende rett

Etter revisorloven § 5b-1 om intern kvalitetskontroll i revisjonsselskap, skal revisjonsselskap etablere forsvarlige systemer for intern kvalitetskontroll av revisjonsvirksomheten. I Ot.prp. nr. 78 (2008–2009) står det i merknadene til bestemmelsen i punkt 16.1:

«At det etableres og gjennomføres intern kvalitetskontroll er vesentlig for å sikre jevn og god kvalitet på revisjonsoppdragene. Bestemmelsen er forutsatt å skulle støtte opp under den bransjefastsatte standarden om intern kvalitetskontroll. Nevnte standard vil være av vesentlig betydning for vurderingen av om kvaliteten til systemet kan anses for å være 'forsvarlig' i bestemmelsens forstand. Systemer for å kontrollere uavhengighet, interessekonflikter m.m. og selskapets vurderinger av hvem som skal utpekes som ansvarlig revisor, jf. § 2-2 annet ledd, vil naturlig inngå som ledd i kontrollen av revisjonsvirksomheten. At det skal etableres 'forsvarlige' systemer innebærer at det ikke vil være tilstrekkelig utlukkende å etablere et system, men revisjonsselskapet må også påse at det i praksis fungerer på en forsvarlig måte.»

Det siktes her til den internasjonale standarden for kvalitetskontroll ISQC 1 (International Standard for Quality Control 1). Den norske versjonen av standarden er utarbeidet av Revisjonskomiteen i Revisorforeningen, og er en oversettelse av standarden utgitt av International Assurance and Auditing Standards Board (IAASB).

Revisjonsselskapets mål er etter ISQC 1 punkt 11 å etablere og vedlikeholde et system for kvalitetssikring som gir revisjonsselskapet rimelig sikkerhet for at revisjonsselskapet og personalet etterlever faglige standarder og relevante lovmessige og regulatoriske krav, og for at uttalelser som

avgis av revisjonsselskapet eller oppdragsansvarlige revisorer er hensiktsmessige ut fra omstendighetene. Etter punkt 16 skal revisjonsselskapet etablere og vedlikeholde et system for kvalitetssikring som omfatter retningslinjer og rutiner for hvert av de følgende elementene:

- Lederansvar for kvalitetssikring i revisjonsselskapet. Nærmere krav er gitt i punkt 18 og 19.
- Relevante etiske krav. Krav om retningslinjer og rutiner for å sikre uavhengighet mv er gitt i punkt 20 til 25.
- Aksept og fortsettelse av klientforhold og enkeltoppdrag. Krav om retningslinjer og rutiner for å sikre de har tid og ressurser til å utføre oppdraget og vurderer om det foreligger forhold som tilsier at de ikke påtar seg oppdraget, m.v. er gitt i punkt 26 til 28.
- Menneskelige ressurser. Krav om retningslinjer og rutiner for å sikre nødvendig kompetanse, sammensetning av oppdragsteam, m.v. er gitt i punkt 29 til 31.
- Gjennomføring av oppdrag. Krav om retningslinjer og rutiner for å gi sikkerhet for at revisjonen utføres i samsvar med lov og standarder, inkludert om intern konsultasjon, oppdragskontroll, håndtere intern uenighet og oppdragsdokumentasjon, er gitt i punkt 32 til 47.
- Overvåking. Krav til overvåking og evaluering av revisjonsfirmaets retningslinjer og rutiner for kvalitetskontroll, identifisering og utbedring av mangler og håndtering av klager er gitt i punkt 48 til 56.

Revisjonsselskapet skal dokumentere sine retningslinjer og rutiner, og kommunisere dem til revisjonsselskapets personale jf. punkt 17 og 57 til 59.

10.1.2 EØS-rett

Direktiv 2014/56/EU (endningsdirektivet) stiller nye krav til intern organisering av virksomheten hos godkjente revisorer og revisjonsselskaper, jf. direktiv 2006/43/EF som endret ved direktiv

2014/56/EU (revisjonsdirektivet) ny artikkel 24a. Etter bestemmelsen skal medlemslandene sikre at revisorer og revisjonsselskaper (revisjonsforetak) oppfyller følgende organisatoriske krav:

- a. Et revisjonsselskap skal etablere tilstrekkelige retningslinjer og prosedyrer for å sikre at verken eierne, aksjonærene eller medlemmene av revisjonsselskapet eller et tilknyttet foretaks ledelse, styre eller tilsynsorgan ikke griper inn i en lovfestet revisjon på en måte som kan skape tvil om den revisoren som utfører revisjonen på revisjonsselskapets vegne er uavhengig og objektiv.
- b. Et revisjonsforetak skal ha gode administrasjons- og regnskapsrutiner, interne kvalitetskontrollmekanismer, effektive prosedyrer for risikovurdering og effektive kontroll- og sikkerhetstiltak for informasjonsbehandlings-systemer. De interne kvalitetskontrollmekanis-mene skal utformes for å sikre at beslutninger og rutiner på alle nivåer i revisjonsforetakets arbeidsstruktur overholdes.
- c. Et revisjonsforetak skal etablere tilstrekkelige retningslinjer og rutiner for å sikre at deres ansatte, og enhver annen fysisk person som stiller sine tjenester til rådighet til foretaket eller er under foretakets kontroll, og som er direkte involvert i lovfestet revisjon, har nødvendig kunnskap og erfaring i relasjon til de oppgaver de utfører.
- d. Et revisjonsforetak skal etablere tilstrekkelige retningslinjer og prosedyrer for å sikre at viktige revisjonsfunksjoner ikke overlates til tredjepersoner på en slik måte at kvaliteten på revisjonsforetakets interne kvalitetskontroll forringes eller at de kompetente myndigheters mulighet for å føre tilsyn med om revisjonsforetaket oppfyller sine forpliktelser i henhold til revisjonsdirektivet og forordning (EU) nr. 537/2014 (revisjonsforordningen) blir svekket.
- e. Et revisjonsforetak skal iverksette tilstrekkelige og effektive organisatoriske og administrative tiltak for å forebygge, identifisere, eliminere eller håndtere og offentliggjøre trusler mot egen uavhengighet slik de er omtalt i direktivets artikkel 22, 22a og 22b.
- f. Et revisjonsforetak skal etablere tilstrekkelige retningslinjer og prosedyrer for utførelse av lovfestet revisjon, opplæring, tilsyn og kontroll med de ansattes aktiviteter og for organisering av oppdragsdokumentasjon.
- g. Revisjonsforetaket skal etablere et internt system for kvalitetssikring av lovfestet revisjon. Systemet for kvalitetssikring skal minst omfatte de retningslinjer og prosedyrer som

nevnt i punkt f ovenfor. I et revisjonsselskap skal ansvaret for det interne systemet for kvalitetssikring ligge hos en person med godkjenning som revisor.

- h. Revisjonsforetaket skal ved hjelp av egnede systemer, ressurser og prosedyrer sikre kontinuitet og regelmessighet i utførelsen av lovfestet revisjon.
- i. Revisjonsforetaket skal også etablere hensiktsmessige og effektive organisatoriske og administrative ordninger for å håndtere og registrere hendelser som har eller som kan få alvorlige konsekvenser for integriteten til foretakets utførelse av lovfestet revisjon.
- j. Et revisjonsforetak skal ha passende retningslinjer for fastsetting av lønn og annen godtgjørelse, herunder overskuddsdeling. Retningslinjene skal gi tilstrekkelige insentiver til å sikre revisjonskvalitet. Den inntekten som revisjonsforetaket får fra andre tjenester enn revisjon, skal ikke inngå i prestasjonsvurderingen eller godtgjørelsen til personer som er involvert i eller kan påvirke utførelsen av revisjonen.
- k. Et revisjonsforetak skal overvåke og evaluere hensiktsmessigheten og effektiviteten av egne systemer, interne kvalitetskontrollmekanismer og ordninger etablert i samsvar med revisjonsdirektivet og revisjonsforordningen. Revisjonsforetaket skal treffe passende tiltak for å avhjelpe eventuelle mangler. Revisjonsforetaket skal utføre en årlig evaluering av det interne systemet for kvalitetssikring. Revisjonsforetaket skal registrere resultatene av denne evalueringen, samt eventuelle forslag til tiltak for å endre den interne kvalitetskontrollen.

Disse retningslinjene og prosedyrene skal dokumenteres og formidles til revisjonsforetakets ansatte.

Medlemslandene kan bestemme at forenklede krav skal gjelde for revisjon av årsregnskapet og konsernregnskapet til små foretak.

Det er presisert at utkontraktering av viktige revisjonsfunksjoner som nevnt i bokstav d ovenfor, påvirker ikke revisjonsforetakets ansvar overfor den reviderte.

Det følger av artikkel 24a nr. 2 at revisjonsforetaket skal ta høyde for omfanget og kompleksiteten i sin virksomhet i forbindelse med oppfyllelse av de krav som er fastsatt i første punkt.

Revisjonsforetaket skal overfor den kompetente myndighet kunne dokumentere at de retningslinjer og prosedyrer som er utformet for å

sikre slik oppfyllelse, står i et rimelig forhold til kompleksiteten av revisjonsforetakets aktiviteter.

Etter revisjonsdirektivet artikkel 30e nr. 3, skal medlemslandene sikre at revisjonsselskaper etablerer egnede rutiner for rapportering av potensielle eller faktiske brudd på direktivet eller revisjonsforordningen internt gjennom en egen kanal. Bestemmelsen er vurdert i punkt 20.3.4 om rapportering av overtredelser, sammen med artikkel 30e nr. 1 og 2 om rapportering av brudd på direktivet eller revisjonsforordningen til tilsynsmyndighetene.

10.1.3 Danmark og Sverige

Danmark

Den danske revisorloven kapittel 6 gjelder intern organisering, kvalitetsstyring og kvalitetskontroll. I § 28 er det gitt overordnede bestemmelser om intern organisering. Et revisjonsforetak skal ha et internt kvalitetsstyringssystem som skal ha som formål å forebygge eventuelle trusler mot selskapets og revisors uavhengighet og objektivitet. Videre skal det bidra til å sikre kvaliteten, integriteten og grundigheten ved utførelse av lovfestet revisjon og bekreftelsesoppgaver. I oppfyllelsen av dette kravet skal revisjonsforetaket ta hensyn til omfanget av virksomheten og hvordan den drives, samt om revisjonsforetaket er del av et nettverk. Revisjonsforetaket skal kunne dokumentere oppfyllelsen av kravene, herunder anvendelsen av kvalitetsstyringssystemet.

Etter § 28a skal revisjonsselskaper som ledd i sitt kvalitetsstyringssystem, ha en intern ordning for varsling av brudd på revisjonslovgivningen. Det vises til omtalen av dette i punkt 20.3.2 om rapportering av overtredelser.

Det er fastsatt nærmere krav til gjennomføring av kravene i revisjonsdirektivet om intern organisering, herunder krav til kvalitetsstyringssystemet, i bekendtgørelse nr. 762 av 21. juni 2016 om *godkendte revisionsvirksomheders interne organisation*.

Sverige

I Sverige er regler til gjennomføring av kravene i revisjonsdirektivet om intern organisering av revisjonsforetak, gitt i *Revisorsnämndens föreskrifter om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet* (RNFS 2001:2 som endret ved RNFS 2016:1) § 13.

10.1.4 Utvalgets vurdering

Utvalget går inn for at de nye kravene om organisering av virksomheten og risikostyring i revisjonsdirektivet artikkel 24a i utgangspunktet gjennomføres uten særnorske tillegg. Det vises til omtalen i punkt 10.1.2 ovenfor. Revisjonsdirektivet gjelder imidlertid bare lovfestet revisjon. Utvalget anser at god kvalitetsstyring er relevant også for oppdrag om revisorbekreftelser. Lovforslaget omfatter også denne delen av virksomheten, og det er presisert i lovteksten der det er nødvendig. Utvalget foreslår videre at de mer spesifiserte kravene til risikostyring og internkontroll i Finanstilsynets risikostyringsforskrift gjøres gjeldende også for revisorer. Dette er omtalt i punkt 10.2.

Utvalget har vurdert behovet for å fastsette forenklete krav for revisorer og revisjonsselskaper som kun reviderer små foretak, slik direktivet åpner for. Små foretak omfatter etter regnskapsloven § 1-5 regnskapspliktige som oppfyller to av følgende tre vilkår: Balansesum lavere enn 35 millioner kroner, årlig salgsinntekt under 70 millioner kroner og færre enn 50 årsverk. I Danmark er det fastsatt at slike revisjonsselskaper kan anvende mer uformelle og mindre omfattende metoder når de skal dokumentere og kommunisere sine retningslinjer og rutiner, slik som notater, sjekklister og skjemaer. Utvalget anser at det også vil være adgang til å erstatte detaljkrav med mer overordnede krav til intern organisering og kvalitetsstyring for denne gruppen. Hensikten må være at det kan redusere kostnadene innenfor forsvarlige rammer. Utvalget viser til at direktivet ikke setter særskilte krav til formelle og omfattende metoder (jf. det danske forslaget), men tvert imot krever at revisjonsselskapet eller revisoren skal ta hensyn til omfanget av og kompleksiteten i sin virksomhet ved oppfyllelsen av kravene til intern organisering av virksomheten. Utvalget anser, og legger vekt på, at dette kravet legger til rette for enklere retningslinjer, rutiner og dokumentasjon hos revisjonsselskaper og revisorer som kun reviderer små foretak eller for øvrig driver en enklere revisjonsvirksomhet. For de som driver omfattende og kompleks revisjonsvirksomhet, stilles det større krav. Utvalget har derfor ikke sett behov for egne forenklinger for revisorer og revisjonsselskaper som kun reviderer små foretak.

Bestemmelsene om intern organisering og kvalitetsstyring er relevante for statsautoriserte revisorer som påtar seg revisjonsoppdrag som valgt revisor i eget navn (driver revisjonsvirksomhet i enkeltpersonforetak). Utvalget mener at det bør presiseres i lovbestemmelsen.

Ved den nærmere utformingen av lovforslaget, er følgende lagt til grunn når det gjelder forholdet til bestemmelsene i direktivet artikkel 24a:

- Artikkel 24a nr. 1 (b) angir overordnede krav om gode administrative rutiner og regnskapsrutiner, rutiner for risikovurdering, rutiner for sikring av informasjon («informasjonsbehandlingssystemer») og om kvalitetsstyring («mekanismer for intern kvalitetskontroll»). Kravet om rutiner for risikovurdering, gjennomføres ved forslaget om at risikostyringsforskriften skal gjelde for revisorer, jf. punkt 12.2 nedenfor.
- Kvalitetsstyring angir her det som i direktivet omtales som «mekanismer for intern kvalitetskontroll». Utvalget oppfatter at slike «mekanismer» er relevante for alle de øvrige «organisatoriske kravene» som oppstilles i artikkel 24a, og er derfor brukt som det overordnede begrepet i lovforslaget. Det vises til lovforslaget § 6-1 første ledd.
- Kvalitetsstyring anses å være en mer dekkende betegnelse enn «intern kvalitetskontroll» i denne sammenhengen. Kvalitetskontroll brukes dessuten i andre sammenhenger for å betegne intern eller ekstern gjennomgang eller etterprøving av at lovkrav overholdes, at revisjon blir utført i samsvar med standarder og god revisjonsskikk mv. I direktivet artikkel 24a brukes «intern kvalitetskontroll» i en videre betydning om alt det revisoren eller revisjonsselskapet gjør for å ha rimelig grad av sikkerhet for god revisjonskvalitet og at virksomheten drives i samsvar med lover og regler. Det er også i denne videre betydningen begrepet kvalitetskontroll brukes i kvalitetsstandarden ISQC 1, jf. omtalen i punkt 12.1.1.
- Systemet for intern kvalitetskontroll som etter direktivet artikkel 24a nr. 1 bokstav g skal etableres for å sikre kvaliteten i revisjonen, er en del av kvalitetsstyringen som er særskilt innrettet for å anvendes av den oppdragsansvarlige revisoren på det enkelte revisjonsoppdraget. Dette er dermed et annet og mer spesifikt systemkrav enn det gjeldende kravet i revisorloven § 5b-1 om å etablere forsvarlige systemer for intern kvalitetskontroll av revisjonsvirksomheten. Kravet etter lovforslaget er derfor å ha et system for å sikre kvaliteten på lovfestet revisjon. Etter forslaget skal systemet også anvendes i oppdrag om revisorbekreftelser.

Det vises til lovforslaget § 7-1.

10.2 Risikostyring

10.2.1 Gjeldende rett

Etter risikostyringsforskriften § 1 gjelder forskriften for mange av foretakene som er underlagt tilsyn av Finanstilsynet. Revisjonsselskaper er unntatt, jf. forskriften § 1. Forskriften gjelder ikke for tilsynspliktig virksomhet som drives i enkeltpersonforetak.

Etter § 2 skal foretakene tilpasse risikostyringen og internkontrollen etter arten, omfanget av og kompleksiteten i foretakets virksomhet.

Etter § 3 skal styret påse at foretaket har hensiktsmessige systemer for risikostyring og internkontroll, herunder

- at det er klar ansvarsdeling mellom styret og daglig ledelse fastsatt i instruks for styret og daglig leder
- at foretaket har en klar organisasjonsstruktur
- fastsette mål og strategi for foretaket, samt overordnede retningslinjer for virksomheten, hvor det skal fremgå hvilken risikoprofil foretaket skal ha, samt hvilke risikorammer som gjelder der hvor dette er relevant
- fastsette prinsipper for risikostyring og internkontroll for foretaket som helhet og innenfor hvert enkelt virksomhetsområde
- påse at risikostyringen og internkontrollen blir etablert i samsvar med lover og forskrifter, vedtekter, pålegg fra Finanstilsynet og retningslinjer gitt av styret til administrasjonen, blant annet gjennom behandling av rapporter utarbeidet i henhold til § 8 og kapittel 4
- påse at risikostyringen og internkontrollen er gjennomført og overvåket, blant annet gjennom behandling av rapporter utarbeidet i samsvar med § 8 og kapittel 4
- avgjøre om foretaket skal ha internrevisjon i samsvar med § 9
- evaluere sitt arbeid og sin kompetanse knyttet til foretakets risikostyring og internkontroll minimum årlig

Etter § 4 skal daglig leder

- sørge for å etablere en forsvarlig risikostyring og internkontroll på basis av en vurdering av aktuelle risikoer etter retningslinjer fastsatt av styret
- løpende følge opp endringer i foretakets risikoer, og påse at foretakets risikoer er forsvarlig ivaretatt i samsvar med styrets retningslinjer
- gi styret relevant og tidsriktig informasjon som er av betydning for foretakets risikostyring og

internkontroll, herunder informasjon om nye risikoer

- påse at foretakets risikostyring og internkontroll er dokumentert
- påse at risikostyringen og internkontrollen blir gjennomført og overvåket på en forsvarlig måte

Etter § 5 har foretaket ansvar for risikostyring og internkontroll også der deler av virksomheten er utkontraktert. Det skal foreligge en skriftlig avtale som sikrer dette. Avtalen må sikre at foretaket gis rett til innsyn i og kontroll med utkontraktert virksomhet. Avtalen skal etter annet ledd sikre at Finanstilsynet gis tilgang til opplysninger fra og tilsyn med virksomheten der Finanstilsynet finner det nødvendig. Foretaket skal etter tredje ledd sørge for at organisasjonen besitter tilstrekkelig kompetanse til å håndtere utkontrakteringsavtalen.

Foretaket skal etter § 6 løpende vurdere hvilke vesentlige risikoer som er knyttet til virksomheten. Ved endringer eller etablering av produkter og rutiner av vesentlig betydning skal en slik risikovurdering foreligge før virksomheten igangsettes. Etter annet ledd skal det minst én gang årlig foretas en gjennomgang av vesentlige risikoer for alle virksomhetsområder med utgangspunkt i definerte mål og strategier for virksomheten. Det skal for alle virksomhetsområder foretas en systematisk vurdering av om foretakets risikostyring og internkontroll er tilstrekkelig for å håndtere foretakets identifiserte risikoer på en forsvarlig måte.

Etter § 7 om gjennomføring av internkontrollen skal ledere på alle vesentlige virksomhetsområder løpende vurdere gjennomføringen av internkontrollen. Etter annet ledd skal det minst én gang årlig foretas en oppsummerende vurdering av om internkontrollen har vært gjennomført på en tilfredsstillende måte.

Etter § 8 om dokumentasjon og rapportering skal vurderingene etter § 6 annet ledd og § 7 annet ledd dokumenteres. Et sammendrag med konklusjoner om risikosituasjonen og om det er behov for nye tiltak skal foreligge for det enkelte virksomhetsområdet. Etter annet ledd skal daglig leder minst én gang årlig utarbeide en samlet vurdering av risikosituasjonen som skal forelegges styret til behandling. Dokumentasjonen skal oppbevares i minst tre år, og være tilgjengelig for Finanstilsynet (jf. fjerde ledd).

Etter § 10 skal styret i foretak hvor det ikke er etablert internrevisjon sørge for at foretakets

valgte revisor avgir en årlig bekreftelse til styret om

- det er foretatt risikovurderinger i henhold til § 6 annet ledd
- det er foretatt vurderinger i henhold til § 7 annet ledd
- det foreligger dokumentasjon i samsvar med § 8
- foretakets rutiner sikrer at den samlede vurdering av risikosituasjonen som er forelagt styret, jf. § 8 annet ledd, bygger på de risikovurderinger som er foretatt

Etter § 11 kan Finanstilsynet i særlige tilfeller gjøre unntak fra bestemmelsene i risikostyringsforskriften.

10.2.2 EØS-rett

Etter direktiv 2006/43/EF som endret ved direktiv 2014/56/EU (revisjonsdirektivet) artikkel 24a nr. 1 bokstav b, skal en godkjent revisor eller et revisjonsselskap ha effektive rutiner for risikovurdering. Også andre bestemmelser i artikkel 24a er relevante for risikostyring av revisjonsvirksomheten. Det vises til omtalen i punkt 10.1.2.

10.2.3 Danmark og Sverige

Etter den danske bekendtgørelsen om internorganisation skal revisjonsselskapet ha rutiner for risikovurdering for å sikre at beslutninger og rutiner på alle nivåer i revisjonsselskapet overholdes.

Etter den svenske Revisorsnämndens föreskrifter om villkor för revisorer och registrerade revisionsbolags verksamhet (RNFS 2001:2 som endret ved RNFS 2016:1) § 13 nr. 2, skal et revisjonsforetak ha effektive rutiner for risikovurdering.

10.2.4 Utvalgets vurdering

Utvalget har vurdert om Finanstilsynets risikostyringsforskrift bør gjøres gjeldende for revisjonsselskaper, og om de deler av forskriften som passer bør gjøres gjeldende for statsautoriserte revisorer som driver revisjonsvirksomhet i eget navn som valgt revisor.

Risikostyring er ifølge Finanstilsynets veiledning til forskrift om risikostyring og internkontroll «hva foretaket gjennom strategi, organisasjon, rutiner og forsvarlig drift gjør for å nå fastsatte mål og sikre sine kundenes verdier, samt pålitelig rapportering og etterlevelse av lover og

regler. Dette innebærer mer enn det som tradisjonelt har vært oppfattet som internkontroll.» Etter veiledningen er internkontroll «en prosess, utført av styre, ledelse og ansatte, utformet for å gi rimelig grad av sikkerhet for å oppnå foretakets mål».

Begrunnelsen for å unnta revisjonsselskaper, er særlig at disse må følge den internasjonale kvalitetsstandard ISQC 1. Det er derfor nødvendig med en nærmere vurdering av forholdet mellom risikostyring og internkontroll i risikostyringsforskriften på den ene siden og kvalitetsstyring/ intern kvalitetskontroll etter revisjonsdirektivet artikkel 24a og ISQC 1 på den andre siden. Risikostyring fordrer at ledelsen gjør vurderinger som sikrer at vesentlige risikoer i virksomheten blir identifisert. Ledelsen må sørge for at det settes inn hensiktsmessige tiltak i form av strategi, organisasjon, rutiner og forsvarlig drift for å håndtere risikoene. Risikostyringsforskriften setter visse krav til ansvarsdelingen mellom styret, daglig leder og øvrig ledelse (se særlig § 3 og § 4). Foretakets interne kontroller er sentrale tiltak for å håndtere risikoene i virksomheten. Dette inkluderer i særdeleshet intern kvalitetskontroll etter ISQC 1 med de rutiner og retningslinjer foretaket må etablere for å møte disse kravene. Kvalitetsstyring i samsvar med direktivet artikkel 24a og ISQC 1 er et egnet tiltak for å håndtere risiko for at revisjonen utføres i samsvar med lov, forskrift og god revisjonsskikk. I tillegg kommer interne kontroller i økonomistyringen og foretakets kriseberedskap. Økt bruk av digitale og internettbaserte løsninger medfører særskilte sikkerhetsutfordringer også i revisjonsforetakene. Risiko knyttet til dette må etter forskriften håndteres på linje med andre risikoer i foretakene.

Utvalget anser ut fra dette at risikostyringsforskriften angir en overordnet ramme for risikostyring og internkontroll, og at de tiltak som iverksettes for å oppfylle lovkravene som gjennomfører direktivet artikkel 24a og for å oppfylle kravene i ISQC 1, vil være egnet til å dekke de risikoer som relaterer seg til kvalitet i revisjonen og oppfyllelsen av kravene i revisjonslovgivningen. Etter utvalgets vurdering er god risikostyring og internkontroll sentralt for å kunne drive en forsvarlig og effektiv virksomhet. Det vil være en fordel å krevne at også revisorer må systematisere dette arbeidet i tråd med prinsippene i risikostyringsforskriften. Utvalget legger videre vekt på at pålegg om å følge risikostyringsforskriften vil oppfylle kravet i revisjonsdirektivet artikkel 24a nr. 1 bokstav b om å ha effektive rutiner for risikovurdering. Utvalget går inn for at risikostyringsforskriften gjøres gjeldende for revisjonsselskaper.

Intern rapportering og forholdet mellom ledelsesnivåene og ledelsesorganene i selskapene under tilsyn, er sentralt i risikostyringsforskriften. Disse kravene passer ikke for statsautoriserte revisorer som utfører lovfestet revisjon i eget navn (driver revisjonsvirksomhet i enkeltpersonforetak). Også i disse tilfellene er det viktig at vedkommende tenker gjennom de risikoene som påhviler virksomheten. Normalt vil virksomheten da være begrenset og risikovurderingene enklere. Selv i små foretak vil gode rutiner som er tilpasset den konkrete virksomheten, være et viktig risikoreduserende tiltak. Etter utvalgets vurdering bør derfor grunnleggende krav til risikostyring også gjelde for enkeltpersonforetak under tilsyn, og går inn for at risikostyringsforskriften § 6 første ledd skal gjelde også for disse. Utvalget foreslår at dette også skal gjelde revisjonsselskap med kun én oppdragsansvarlig revisor og regnskapsførerselskap med kun én oppdragsansvarlig regnskapsfører. Etter bestemmelsen skal foretaket løpende vurdere hvilke vesentlige risikoer som er knyttet til virksomheten. Ved endringer eller etablering av produkter og rutiner av vesentlig betydning skal en slik risikovurdering foreligge før virksomheten igangsettes. Vurderingene skal dokumenteres.

Det vises til forslaget til endringer i risikostyringsforskriften.

10.3 Dokumentasjon på foretaksnivå

10.3.1 Gjeldende rett

Revisorloven inneholder i dag ingen særskilte bestemmelser om dokumentasjon på foretaksnivå. God revisjonsskikk inneholder imidlertid enkelte slike krav, se særlig internasjonal standard for kvalitetskontroll ISQC 1 *Kvalitetskontroll for revisjonsfirmaer som utfører revisjon og forenklet revisjonskontroll av regnskaper samt andre attestasjonsoppdrag og beslektede tjenester*.

10.3.2 EØS-rett

Revisor skal etter direktiv 2006/43/EF som endret ved direktiv 2014/56/EU (revisjonsdirektivet) artikkel 24b nr. 4 opprette et klientregister. Klientregisteret skal for hver enkelt kunde inneholde følgende opplysninger:

- Kundens navn, adresse og forretningssted.
- For et revisjonsselskaps vedkommende; navn på oppdragsansvarlige revisorer.

- Honoraret for den lovfestede revisjonen og honoraret for andre tjenester i et gitt regnskapsår.

Revisjonsdirektivet artikkel 24b nr. 3 første avsnitt krever at revisor skal føre register over overtredelser av bestemmelsene i revisjonsdirektivet, samt revisjonsforordning (EU) nr. 537/2014 ved revisjon av foretak av allmenn interesse. Medlemslandene kan fritta revisor fra denne forpliktelsen med hensyn til mindre overtredelser. Revisor skal også føre registre over eventuelle konsekvenser av overtredelser, herunder de tiltak som er truffet vedrørende slike overtredelser og for å endre revisors interne system for kvalitetssikring. Revisor skal utarbeide en årlig rapport med en oversikt over slike tiltak og kommunisere den internt. Bestemmelsens nr. 7 tillater imidlertid at medlemslandene på dette området kan fastsette forenklete krav for revisjoner som ikke kreves i EU-retten, men som kreves i henhold til nasjonal rett for så vidt angår små virksomheter. Det samme gjelder revisjoner som foretas frivillig på anmodning av små virksomheter, og som overholder nasjonale rettslige krav som svarer til kravene til en revisjon, i de tilfeller hvor den nasjonale lovgivning definerer slike revisjoner som lovfestede revisjoner.

Videre følger det av revisjonsdirektivet artikkel 24b nr. 6 at revisor skal føre register over eventuelle skriftlige klager over resultatet av de utførte lovfestede revisjoner. Bestemmelsens nr. 7 tillater også her at medlemslandene kan fastsette forenklete krav på dette området for revisjoner som ikke kreves i EU-retten, men som kreves i henhold til nasjonal rett for så vidt angår små virksomheter. Det samme gjelder revisjoner som foretas frivillig på anmodning av små virksomheter, og som overholder nasjonale rettslige krav som svarer til kravene til en revisjon, i de tilfeller hvor den nasjonale lovgivning definerer slike revisjoner som lovfestede revisjoner.

Artikkel 24b ble tilføyd ved direktiv 2014/56/EU (endringsdirektivet).

10.3.3 Danmark og Sverige

Danmark

I Danmark er det bekendtgørelse av 17. juni 2016 nr. 734 om godkendte revisorers og revisionsvirksomheders tilrettelæggelse af arbejdet § 6 som stiller krav om klientregister (stamkort) for hver kunde. Klientregisteret skal minst omfatte opplysninger om den revidertes navn, adresse og hjem-

sted, navn på oppdragsansvarlige revisorer, samt vederlag for lovfestet revisjon og for andre tjenester i et gitt regnskapsår.

Bekendtgørelse av 17. juni 2016 nr. 734 om godkendte revisorers og revisionsvirksomheders tilrettelæggelse af arbejdet § 5 stk. 1 nr. 1 og 2 krever at det føres register over overtredelser av revisorlovgivningen og revisjonsforordning (EU) nr. 537/2014 ved lovfestet revisjon av foretak av allmenn interesse, som konstateres i forbindelse med revisors etterfølgende interne kontroll. Ved revisjon av årsregnskap for små virksomheter gjelder dette imidlertid kun ved grove overtredelser, herunder overtredelse av uavhengighetsreglene. Eventuelle konsekvenser av overtredelsene skal også registreres, herunder de tiltak som er gjort for å håndtere konstaterte overtredelser og for å endre revisors system for kvalitetssikring. Det følger av stk. 5 at revisor skal utarbeide en årlig oversikt over de tiltak som er gjort innen tre måneder etter regnskapsårets slutt. Oversikten skal utleveres internt.

Bekendtgørelsen § 5 stk. 1 nr. 3 krever at revisjonsvirksomheten skal føre register over skriftlige klager over resultatet av en utført revisjonsoppgave. Det følger av stk. 4 at kravet ikke gjelder ved revisjon av årsregnskap for små virksomheter, men at revisor likevel skal kunne fremvise klagen ved intern og ekstern kvalitetskontroll.

Sverige

I Sverige følger krav til klientregister av Revisorsnämndens föreskrifter (RNFS 2001:2) om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet § 14. En revisor eller et revisjonsselskap skal føre et klientregister, som for hver revisjonskunde skal inneholde informasjon om firma, adresse og etableringssted, hovedansvarlig revisors navn i de tilfeller oppdraget utføres av et revisjonsselskap, navn på revisorer som underskriver revisjonsberetningen i større datterselskaper (der dette er aktuelt) og vederlag for lovfestet revisjon og vederlag for andre tjenester for hvert regnskapsår.

Dokumentasjon av overtredelser av de bestemmelser som gjelder for virksomheten, samt de tiltak som gjøres i anledning slike overtredelser, reguleres i revisorslagen (2001:883) § 24 tredje ledd. Overtredelser som er av mindre betydning behøver likevel ikke dokumenteres. Förordning (1995:665) om revisorer § 18 krever at revisor skal utarbeide en rapport med oversikt over tiltak som gjøres i anledning overtredelser av

de bestemmelser som gjelder for virksomheten. Rapporten skal distribueres internt.

I Sverige kom man til at kravet om dokumentasjon av skriftlige klager kunne innfortolkes i revisorslagen § 24 første ledd annet punktum, som krever at dokumentasjonen skal inneholde informasjon som er vesentlig for at revisors arbeid skal kunne bedømmes i ettertid.¹ Det ble dermed ikke foreslått noen egen bestemmelse om dokumentasjon av skriftlige klager.

10.3.4 Utvalgets vurderinger

Dokumentasjon av systemer og rutiner

Utvalget foreslår, i samsvar med revisjonsdirektivet artikkel 24a nr. 1 annet avsnitt, at revisjonsforetaket skal dokumentere systemene, rutinene og retningslinjene for organisering av virksomheten og kvalitetsstyring. Revisjonsforetaket skal også informere medarbeiderne om dem.

Det vises til lovforslaget § 7-1 femte ledd annet punktum.

Klientregister

Revisjonsdirektivet artikkel 24b nr. 4 krever at det skal opprettes et klientregister, som for hver revisjonskunde skal inneholde opplysninger om klientens navn, adresse og forretningssted. For revisjonsselskap skal klientregisteret inneholde navnet på den som er utpekt som oppdragsansvarlig revisor. Ved konsernrevisjon skal også navnet på oppdragsansvarlige revisorer i vesentlige datterselskaper registreres. Klientregisteret skal etter direktivet inneholde opplysninger om honoraret for henholdsvis den lovfestede revisjonen og andre tjenester for hvert regnskapsår.

Det er ikke stilt særskilte krav i gjeldende revisorlov om et klientregister eller registrering av opplysninger som nevnt om revisjonskunder. Krav om registrering av enkelte opplysninger om kunder, inkludert navn, organisasjonsnummer og adresse, følger likevel av hvitvaskingsloven § 8.

Klientregisteret er etter revisjonsdirektivet ikke det samme som oppdragsarkivet for den enkelte lovfestede revisjon. Klientregisteret skal være et samlet register over revisjonskundene, som gir mulighet for å raskt få en oversikt over både klientene og omfanget av leverte tjenester fordelt på revisjon og andre tjenester. Etter utvalgets forslag vil opplysningene kunne registreres i

ulike systemer, så lenge opplysningene om hver klient er koblet forsvarlig og kan hentes frem på en oversiktlig måte.

Utvalget foreslår at revisjonsforetak skal opprette et klientregister. Klientregisteret skal inneholde opplysninger om navn, adresse og forretningssted til de reviderte, hvem et revisjonsselskap har utpekt som oppdragsansvarlig revisor, samt honorar fordelt på den lovfestede revisjonen og andre tjenester for hvert regnskapsår. Forslaget gjennomfører krav til klientregister i samsvar med revisjonsdirektivet artikkel 24b nr. 4.

Det vises til lovforslaget § 7-2.

Registrering av overtredelser av revisorloven

Revisjonsdirektivet artikkel 24b nr. 3 første avsnitt krever at revisjonsforetak skal føre et register over eventuelle overtredelser av bestemmelsene i revisjonsdirektivet og revisjonsforordning (EU) nr. 537/2014. Revisjonsforetaket skal også registrere eventuelle konsekvenser av overtredelser, herunder de tiltak som er iverksatt for å følge opp overtredelser og for å endre revisjonsforetakets interne system for kvalitetssikring. Revisor skal videre utarbeide en årlig rapport med oversikt over slike tiltak og levere den til alle ansatte i revisjonsforetaket. Etter nr. 7 kan medlemslandene fastsette forenklede krav for revisjon av små foretak (tilsvarende definisjonen av små foretak i regnskapsloven § 1-6). Revisorloven stiller i dag ikke krav om registrering av brudd på revisorloven.

Utvalget antar at kravet om et register over brudd på revisorloven kan forstås i lys av krav i internasjonal standard for kvalitetskontroll ISQC 1 *Kvalitetskontroll for revisjonsfirmaer som utfører revisjon og forenklet revisorkontroll av regnskaper samt andre attestasjonsoppdrag og beslektede tjenester* punkt 32. Revisor skal etter standarden etablere retningslinjer og rutiner som er utformet for å gi rimelig sikkerhet for at oppdrag gjennomføres i samsvar med faglige standarder og relevante lovkrav, samt at revisor avgir uttalelser som er hensiktsmessig ut fra omstendighetene. Rutinene skal omfatte forhold som er relevante for å sikre konsistent kvalitet på gjennomføringen av oppdraget. Standarden har ikke et særskilt krav om å registrere overtredelser av lovkrav. Imidlertid kan og bør registreringskravet etter direktivet og utvalgets forslag være en del av et slikt kvalitetssikringssystem.

Revisjonsdirektivet åpner for å gjøre unntak fra kravet til registrering for mindre overtredelser. Utvalget mener at et slikt unntak er nødven-

¹ SOU 2015: 49 Nya regler för revisorer och revision punkt 7.9.4.

dig for å legge registreringskravet på et fornuftig nivå, der bidraget til kvalitetsforbedring veies mot ressursbruken. Utvalget viser til at de svenske og danske reglene gjør unntak for mindre overtredelser.

Revisjonsdirektivet åpner videre for å fastsette forenklete krav for revisjon av små foretak som etter direktiv 2013/34/EU (regnskapsdirektivet) kan unntas fra revisjonsplikt. Dette tilsvarer små foretak som nevnt i regnskapsloven § 1-6. Utvalget legger til grunn at det er adgang til å gjøre unntak fra registreringskravet for overtredelser som gjelder gjennomføringen av oppdrag om revisjon av små foretak. Det er ikke gjort unntak eller fastsatt andre forenklete regler ved revisjon av små foretak i de svenske reglene. I Danmark er det gjort et slikt unntak, men ikke for det som kalles «grove overtredelser», herunder overtredelser av uavhengighetsreglene. En mest mulig helhetlig oppfølging av avvik tilsier at det ikke gjøres unntak, mens hensynet til forenklet oppfølging og begrensning av ressursbruken tilsier at det gjøres unntak. Utvalget mener at en rimelig avveining tilsier at det gjøres unntak fra registreringskravet for overtredelser som gjelder gjennomføringen av oppdrag om revisjon av små foretak.

Utvalget foreslår at revisor som utfører lovfestet revisjon skal registrere overtredelser av bestemmelser i revisorloven eller revisjonsforordningen som gjelder oppdrag om lovfestet revisjon, samt tiltak som er gjennomført i den forbindelse. Revisor skal også registrere opplysninger om eventuelle konsekvenser av overtredelse, herunder hvordan overtredelsen er fulgt opp og endringer som er gjort i revisors interne system for kvalitetssikring. Etter forslaget er det ikke nødvendig å registrere mindre overtredelser. Revisor skal etter forslaget utarbeide en årlig rapport som gir en oversikt over oppfølgingen av overtredelser og kommunisere den internt. Etter forslaget gjelder ikke kravene ved revisjon av små foretak som nevnt i regnskapsloven § 1-6. Forslaget gjennomfører krav til registrering av overtredelser i samsvar med revisjonsdirektivet artikkel 24b nr. 3 første avsnitt.

Det vises til lovforslaget § 7-3 første, tredje og fjerde ledd.

Registrering av skriftlige klager

Revisjonsdirektivet artikkel 24b nr. 6 krever at revisor skal registrere skriftlige klager på resultatet av utførte revisjonsoppdrag.

ISQC 1 punkt 55, 56 og 59 krever at revisor etablerer retningslinjer og rutiner som er utformet for å gi rimelig sikkerhet for at revisor på en hensiktsmessig måte håndterer klager og beskyldninger om at arbeidet som er utført av revisjonsfirmaet ikke overholder faglige standarder og relevante lovmessige og regulatoriske krav. Dersom det under undersøkelsene av slike beskyldninger identifiseres mangler i utformingen eller gjennomføringen av revisjonsfirmaets retningslinjer og rutiner for kvalitetskontroll, skal revisor iverksette hensiktsmessige tiltak for å utbedre disse. Revisor skal også etablere retningslinjer og rutiner for dokumentasjon av klager og beskyldninger og svarene på dem. Det forutsettes at klart ubegrunnede klager og beskyldninger ikke må følges opp (ISQC 1 punkt A70). Kravet i revisjonsdirektivet og utvalgets forslag om å registrere klager, vil etter utvalgets vurdering dekke dokumentasjonskravet i ISQC 1.

Revisjonsdirektivet åpner for å fastsette forenklete krav for revisjon av små foretak som etter direktiv 2013/34/EU (regnskapsdirektivet) kan unntas fra revisjonsplikt. Dette tilsvarer små foretak som nevnt i regnskapsloven § 1-6. Utvalget legger til grunn at det er adgang til å gjøre unntak fra registreringskravet for skriftlige klager som gjelder oppdrag om revisjon av små foretak. Det er ikke gjort unntak eller fastsatt andre forenklete regler ved revisjon av små foretak i de svenske reglene. I Danmark er det gjort et slikt unntak, men likevel slik at revisor skal kunne fremvise klagene ved intern eller ekstern kvalitetskontroll. Unntaket ser dermed ut til å ha begrenset praktisk betydning. Av samme grunn som for registrering av overtredelser, mener utvalget at det bør gjøres unntak fra registreringskravet for skriftlige klager som gjelder oppdrag om revisjon av små foretak.

Utvalget foreslår at revisor skal registrere skriftlige klager på utførelsen av oppdrag om lovfestet revisjon. Etter forslaget gjelder ikke kravene ved revisjon av små foretak som nevnt i regnskapsloven § 1-6. Forslaget gjennomfører krav til registrering av skriftlige klager i samsvar med revisjonsdirektivet artikkel 24b nr. 6.

Det vises til lovforslag til § 7-3 annet, tredje og fjerde ledd.

Kapittel 11

Uavhengighet og objektivitet

11.1 Objektivitet – allmennhetens tillitsperson

11.1.1 Gjeldende rett

Revisorloven § 1-2 om revisors rolle fastsetter at revisor er allmennhetens tillitsperson ved revisjon av årsregnskap. Revisor skal etter bestemmelsen utøve sin virksomhet med integritet, objektivitet og aktsomhet.

11.1.2 EØS-rett

Etter direktiv 2006/43/EF som endret ved direktiv 2014/56/EU (revisjonsdirektivet) artikkel 21 nr. 1, skal medlemslandene sikre at alle revisorer og revisjonsselskaper omfattes av yrkesetiske prinsipper, som minst omfatter deres funksjon av allmenn interesse, integritet og objektivitet samt faglige dyktighet og tilbørlige aktsomhet. Bestemmelsen er ikke endret ved direktiv 2014/56/EU (endringsdirektivet).

11.1.3 Danmark og Sverige

Etter den danske revisorloven § 16 første ledd, er revisor offentlighetens tillitsrepresentant under utførelsen av lovfestet revisjon og revisorbekrefteelser med sikkerhet. Det presiseres at god revisorskikk innebærer at revisor skal utvise profesjonell skepsis, integritet, objektivitet, fortrolighet, profesjonell adferd, profesjonell kompetanse og fornøden omhu ved utførelsen av oppgavene.

I Sverige er krav om revisors objektivitet fastsatt i revisorslagen § 20 første ledd.

11.1.4 Utvalgets vurderinger

I Ot.prp. nr. 78 (2008–2009) punkt 6.5, sluttet departementet seg til Kredittilsynets forslag til en ny bestemmelse i revisorloven § 1-2 om revisors integritet, objektivitet og aktsomhet, samt revisors rolle som allmennhetens tillitsperson ved revisjon av årsregnskap for revisjonspliktige. Det

ble ansett nødvendig «for fullt ut å bringe norsk lovgivning i overensstemmelse med direktivets krav» (punkt 6.3). Utvalget foreslår å videreføre en lovbestemmelse om at revisor er allmennhetens tillitsperson ved utførelse av lovfestet revisjon og at revisor skal utøve virksomheten med integritet, objektivitet og aktsomhet.

Det vises til lovforslaget § 9-1 annet ledd.

11.2 Uavhengighet

11.2.1 Gjeldende rett

Prinsippregler om uavhengighet

Etter revisorloven § 4-1 første ledd kan ikke en revisor som har en slik tilknytning til den revisjonspliktige eller dennes ansatte eller tillitsvalgte at dette kan svekke revisors uavhengighet eller objektivitet, revidere den revisjonspliktiges årsregnskap. Det samme gjelder dersom revisors nærstående har en slik tilknytning, eller dersom det foreligger andre særlige forhold som er egnet til å svekke tilliten til revisor. Etter revisorloven § 4-1 annet ledd nr. 1 kan ikke årsregnskapet for revisjonspliktige revideres av den som er ansatt hos den revisjonspliktige eller for øvrig står i et samarbeids-, underordnings- eller avhengighetsforhold til den revisjonspliktige.

Etter revisorloven § 4-2 første ledd kan ingen være oppdragsansvarlig revisor når andre revisorer (her siktes det til oppdragsansvarlige revisorer) eller ledende ansatte i revisjonsselskapet eller medlemmer eller varamedlemmer i revisjonsselskapets styrende organer har et forhold til den revisjonspliktige som er i strid med kravene til uavhengighet i § 4-1 første og annet ledd. Etter § 4-3 omfattes på samme måte medarbeidere på det aktuelle revisjonsoppdraget. Etter § 4-2 annet ledd gjelder det også aksjeeier eller deltaker som innehar mer enn 10 prosent av aksje- eller innskuddskapitalen og stemmene i revisjonsselskapet.

Etter revisorloven § 4-5 første ledd kan ikke en revisor som reviderer årsregnskap for en revisjonspliktig utføre rådgivnings- eller andre tjenester for den revisjonspliktige, dersom dette er egnet til å påvirke eller reise tvil om revisors uavhengighet eller objektivitet.

Etter revisorloven § 4-5 annet ledd kan ikke revisor yte tjenester som hører inn under den revisjonspliktiges egne ledelses- og kontrolloppgaver. Etter revisorforskriften § 4-5 gjelder dette også når revisor reelt sett utfører ledelses- og kontrolloppgaver som noen hos den revisjonspliktige har det formelle ansvaret for.

Særskilte krav til uavhengighet

Etter revisorloven § 4-1 annet ledd nr. 2 til 5 kan ikke årsregnskapet for revisjonspliktige revideres av den som står i et samarbeids-, underordnings- eller avhengighetsforhold til

- den som har eierandeler i, er innehaver av eller deltaker i det revisjonspliktige foretaket
- den som har fordring eller gjeld hos den revisjonspliktige med unntak av utestående honorar for de to siste regnskapsår (det samme gjelder for sikkerhetsstillelser)
- den som er medlem eller varamedlem av den revisjonspliktiges styrende organer eller kontrollkomité, eller er daglig leder hos den revisjonspliktige
- den som har ansvaret for eller deltar i utførelsen av den revisjonspliktiges regnskapsføring eller utarbeidelsen av årsberetningen, eller gir konkrete anbefalinger om vurdering av poster i årsregnskapet eller i oppgaver til offentlige myndigheter

Som nevnt i punkt 11.1.1 må medarbeidere på det aktuelle revisjonsoppdraget være uavhengige. Etter § 4-3 kan disse likevel ha fordring eller gjeld til den revisjonspliktige på markedsmessige vilkår og som er tilbudt en ubestemt krets av personer. Dette unntaket har særlig betydning der det reviderte foretaket er en bank. I disse tilfellene har Finanstilsynet i tillegg en begrenset praksis etter revisorloven § 4-8 for å gjøre unntak også for revisorer, ledere og eiere i revisjonsselskapet som ikke deltar i revisjonen av banken.

Videre må aksjeeier eller deltaker som innehar mer enn 10 prosent av aksje- eller innskuddskapitalen og stemmene i revisjonsselskapet være uavhengige. For disse eierne i revisjonsselskapet har ikke eierandeler, fordringer eller gjeld i det reviderte foretaket betydning for uavhengigheten,

med mindre disse er vesentlige, jf. § 4-2 annet ledd.

Etter § 4-1 tredje ledd omfattes også nærstående av den valgte revisoren, revisjonsselskapet og den oppdragsansvarlige revisoren. Etter § 4-2 tredje ledd omfattes nærstående av andre revisorer eller ledende ansatte i revisjonsselskapet, medlemmer eller varamedlemmer i revisjonsselskapets styrende organer, samt aksjeeier eller deltaker som innehar mer enn 10 prosent av aksje- eller innskuddskapitalen og stemmene i revisjonsselskapet. Kretsen av nærstående er videre når det gjelder den valgte revisoren, revisjonsselskapet og den oppdragsansvarlige revisoren i revisjonsselskapet enn for de øvrige.

For den valgte revisoren, revisjonsselskapet og den oppdragsansvarlige revisoren inkluderer nærstående etter § 4-1 fjerde ledd

- ektefelle og en person som vedkommende bor sammen med i ekteskapslignende forhold
- mindreårige barn til vedkommende selv, samt mindreårige barn til person som nevnt over og som vedkommende bor sammen med
- slektninger i rett oppstigende eller nedstigende linje og søsken
- slektninger i rett oppstigende eller nedstigende linje og søsken til en person som nevnt i første punkt
- ektefelle til, og en person som bor sammen i ekteskapslignende forhold med, noen som er nevnt i forrige punkt

For andre revisorer eller ledende ansatte i revisjonsselskapet, medlemmer eller varamedlemmer i revisjonsselskapets styrende organer, og for aksjeeier eller deltaker som innehar mer enn 10 prosent av aksje- eller innskuddskapitalen og stemmene i revisjonsselskapet, omfattes

- ektefelle og en person som vedkommende bor sammen med i ekteskapslignende forhold
- mindreårige barn til vedkommende selv, samt mindreårige barn til person som nevnt ovenfor og som vedkommende bor sammen med
- slektninger i rett oppstigende eller nedstigende linje og søsken

For disse omfattes dermed ikke personer disse er i svogerskap med, steforeldre, barns ektefeller og samboere og søskens ektefeller og samboere.

I et stort revisjonsselskap innebærer disse bestemmelsene behov for å holde oversikt over en stor gruppe personer, og om noen av disse har en forbindelse til det reviderte foretaket som dekkes av uavhengighetsreglene.

For andre nærstående enn ektefelle, samboer og mindreårige barn til den valgte eller oppdragsansvarlige revisoren, har eierandeler, fordringer og gjeld i det revisjonspliktige foretaket bare betydning for uavhengigheten når de er vesentlige, jf. revisorloven § 4-1 tredje ledd. Den samme vesentlighetsbegrensningen gjelder for nærstående av andre revisorer eller ledende ansatte i revisjonsselskapet, medlemmer eller varamedlemmer i revisjonsselskapets styrende organer, og for aksjeeier eller deltaker som innehar mer enn 10 prosent av aksje- eller innskuddskapitalen og stemmene i revisjonsselskapet, jf. § 4-2 tredje ledd.

Etter revisorloven § 4-6 første ledd skal revisor påse at honoraret fra én klient, én gruppe samarbeidende klienter eller fra én og samme kilde ikke utgjør en så stor del av revisors samlede honorarer at det er egnet til å påvirke eller reise tvil om revisors uavhengighet og objektivitet. Etter revisorloven § 4-6 annet ledd kan en revisor ikke avtale betinget honorar. Honoraret kan heller ikke være helt eller delvis bestemt eller påvirket av levering av andre tjenester enn revisjon.

Forbudet mot å utføre rådgivningstjenester mv. i revisorloven § 4-5, er presisert i revisorforskriften § 4-3 til § 4-5. Rådgivnings- eller andre tjenester er alle revisors tjenester til den revisjonspliktige som ikke er

- revisjon etter lov og god revisjonsskikk samt tjenester revisor må utføre for å kunne revidere årsregnskapet. herunder regnskapsteknisk bistand, forutsatt at oppsettet bygger på materiale hvor prinsipper og vurderinger er fastsatt og utført av den revisjonspliktige
- revisjon av delårsrapporter
- attestasjoner og bekreftelser i henhold til lov, forskrift eller krav fra offentlige myndigheter eller overfor tredjepart

Revisor skal påse at han eller hun ikke opptrer slik at det oppstår risiko for at han eller hun må revidere resultatet av egne rådgivningstjenester eller av andre tjenester, eller at det oppstår risiko for at han eller hun ivaretar funksjoner som er en del av den revisjonspliktiges beslutningsprosess. Slik risiko vil normalt foreligge dersom revisor

- gir råd om eller er med på å utføre funksjoner eller utforme strategier eller systemer som har direkte betydning for den revisjonspliktiges regnskapstransaksjoner og avleggelse av regnskaper samt for sentrale deler av den revisjonspliktiges interne kontrollfunksjoner
- leverer vesentlige premisser for den revisjonspliktiges beslutninger i strategi- og budsjettar-

beid, forretningsmessige disposisjoner, drift, ledelse, kontroll eller internrevisjon

- over tid utfører rådgivnings- eller andre tjenester som erstatter den revisjonspliktiges manglende kapasitet og kompetanse, særlig hvis samme type bistand ytes regelmessig

For øvrig skal revisor ikke sette seg i en situasjon hvor samlet inntekt fra rådgivnings- eller andre tjenester over tid er betydelig i forhold til revisjonshonoraret fra den samme revisjonspliktige.

Etter revisorloven § 4-5 tredje ledd kan ikke revisor opptre som fullmektig for den revisjonspliktige, unntatt i forbindelse med bistand i skattesaker etter domstolloven § 218.

11.2.2 EØS-rett

Direktiv 2006/43/EF som endret ved direktiv 2014/56/EU (revisjonsdirektivet) artikkel 22 nr. 1 første avsnitt fastslår prinsippet om at en revisor eller et revisjonsselskap, når disse utfører lovfestet revisjon, må være uavhengig av det reviderte foretaket. Bestemmelsen angir i tillegg at disse ikke kan være involvert i den revidertes beslutningstaking. Tillegget har neppe noen selvstendig betydning ut over kravet om å være uavhengig.

Ved direktiv 2014/56/EU (endningsdirektivet) er det føyet til at også personer som har mulighet til direkte eller indirekte å påvirke utfallet av revisjonen, skal være uavhengige.

Artikkel 22 nr. 1 andre avsnitt er nytt med endningsdirektivet. Bestemmelsen angir at uavhengighet skal opprettholdes gjennom hele oppdragsperioden. Bestemmelsen presiserer at uavhengighet må kreves minst i både den perioden som er dekket av det regnskapet som skal revideres og i den perioden revisjonen blir utført.

Artikkel 22 nr. 1 tredje avsnitt er også nytt med endningsdirektivet. Bestemmelsen krever at en revisor eller et revisjonsselskap, når disse utfører lovfestet revisjon, gjør alt som med rimelighet kan kreves for å sikre at uavhengigheten ikke blir svekket av en aktuell eller potensiell interessekonflikt, et forretningsforhold eller en annen direkte eller indirekte forbindelse som involverer revisoren eller revisjonsselskapet som utfører revisjonen. Det samme gjelder for dets nettverk, ledelse, revisorer, ansatte, andre som yter tjenester for revisoren eller noen som har en direkte eller indirekte forbindelse med revisoren gjennom bestemmende innflytelse, der dette er aktuelt.

Nettverk er definert i direktivet artikkel 2 nr. 7 som en større struktur som

- tar sikte på samarbeid og som en godkjent revisor eller et revisjonsselskap tilhører
- klart tar sikte på overskudds- eller kostnadsdeling eller som har felles eierskap, kontroll eller ledelse, felles prinsipper og framgangsmåter for kvalitetskontroll, felles forretningsstrategi, som bruker felles merkenavn eller som deler en betydelig andel av faglige ressurser

Denne definisjonen er ikke endret med endringsdirektivet.

Artikkel 22 nr. 1 fjerde avsnitt omhandler forhold som kan true uavhengigheten, herunder finansielle forhold, forretningsmessige forhold, ansettelsesforhold eller andre forbindelser mellom revisorforetaket eller dets nettverk og det foretaket som revideres. Videre nevnes eksempler på trusler mot uavhengigheten, og det fremgår at revisorforetaket skal anvende forholdsregler for å redusere slike trusler. Bestemmelsen er ny med endringsdirektivet, men viderefører delvis bestemmelser i tidligere artikkel 22 nr. 2.

De angitte truslene mot uavhengighet er videreført med endringsdirektivet – egenkontroll, egeninteresse, partiskhet, fortrolighet og press. Forholdsreglene for å redusere slike trusler, er regulert på en noe annen måte i endringsdirektivet. Før endringen påla direktivet revisor å ta nødvendige forholdsregler for å redusere trusler mot uavhengigheten. Dersom betydningen av truslene sammenlignet med forholdsreglene som ble anvendt, var slik at uavhengigheten stod i fare, skulle revisorforetaket ikke utføre revisjonen. Etter endringen er utgangspunktet at revisor ikke kan utføre revisjonen dersom det foreligger en trussel mot uavhengigheten som ville gi en rimelig og opplyst tredjepart grunn til å konkludere med at revisorforetaket ikke er uavhengig. Forholdsregler som er tatt for å redusere trusler mot uavhengigheten, tas i betraktning i forbindelse med denne «tredjepersontesten». Systemet med mulige trusler og forholdsregler er beholdt, men endringen innebærer antakelig en viss innstramning i anvendelsen.

Artikkel 22 nr. 3 angir et krav om å dokumentere alle betydelige trusler mot uavhengigheten, samt de forholdsregler som tas for å redusere disse. Videre oppstilles det i artikkel 22b et krav om å vurdere om det foreligger trusler mot uavhengigheten, samt hvilke forholdsregler som tas for å redusere disse i forbindelse med aksept og fortsettelse av revisjonsoppdrag.

Systemet med trusler og forholdsregler innebærer at det kan foreligge trusler mot uavhengigheten som ikke nødvendigvis er til hinder for å

akseptere eller fortsette et revisjonsoppdrag. Revisor må anvende «tredjepersontesten» på forhold som potensielt kan true uavhengigheten. I den forbindelse kan det være aktuelle tiltak revisor kan iverksette – forholdsregler – som gjør at forholdet ikke er til hinder for å akseptere eller fortsette revisjonsoppdraget. Revisor må dokumentere de potensielle truslene, eventuelle tiltak som er gjennomført, samt sin vurdering av betydningen for uavhengigheten.

Presiseringen av de ulike forbindelsene til klienten som kan påvirke uavhengigheten er for en stor del videreført. Disse forbindelsene var før endringen angitt som direkte eller indirekte økonomiske, forretningsmessige, ansettelses- eller andre forhold, herunder yting av andre tjenester enn revisjon. Etter endringen er de angitt som økonomiske, personlige, forretningsmessige, ansettelses- eller andre forhold. Bestemmelsen etter endringen bør også ses i sammenheng med den nye bestemmelsen i artikkel 22 nr. 1 tredje avsnitt om å iverksette tiltak for å sikre uavhengighet. Aktuelle forhold er der angitt som en aktuell eller potensiell interessekonflikt, et forretningsforhold eller et annet direkte eller indirekte forhold til det foretaket som revideres.

11.2.3 Danmark og Sverige

I Danmark og Sverige er det kun gjort slike endringer i uavhengighetsreglene i den gjeldende revisorlovgivningen, som har vært nødvendige for å gjennomføre endringene i revisjonsdirektivet.

Når det gjelder reglene i Sverige, vises det til SOU 2015:49 punkt 7.3, Prop. 2015/16:162 kapittel 7 og Lag 2016:430 om endringer i den svenske revisorslagen, jf. revisorslagen §§ 21 følgende.

Når det gjelder reglene i Danmark, vises det til kapittel 7 i Revisorkommissionens rapport om endringer i revisorlovgivningen og lov nr. 631 af 8. juni 2016 om endringer i revisorloven, jf. revisorloven § 24.

11.2.4 Utvalgets vurderinger

Hensyn

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, jf. lovforslaget § 9-1 første ledd og omtalen i punkt 13.1.4. Tillit til at revisor har vært objektiv ved revisjonen av regnskapet, er en grunnleggende

forutsetning for å oppfylle dette formålet. Lovregler om revisors uavhengighet skal bidra til å sikre slik tillit.

De nærmere kravene til uavhengighet bør hindre tilknytning mellom revisor og det reviderte foretaket som er egnet til å svekke tilliten til revisors objektivitet, og ta hensyn til at krav som går ut over dette innebærer en unødvendig svekkelse av tilbudet i revisjonsmarkedet. Tilliten kan både påvirkes av forhold som faktisk svekker revisors uavhengighet og av forhold som utad fremstår på den måten. Det bør være en god avveining mellom prinsippbaserte regler om uavhengighet og mer detaljerte særkrav. Reglene bør være tilstrekkelig klare til at det er tydelig hvordan de skal etterleves og håndheves. Utvalget har søkt å ta hensyn til dette. Samtidig setter nye EØS-regler på området klare rammer.

Før endringene ved direktiv 2014/56/EU (endringsdirektivet), stilte revisjonsdirektivet overordnede krav til regulering av revisors uavhengighet i medlemslandene. Ved endringsdirektivet er dette bygget ut med utfyllende uavhengighetsregler. Det vises til omtalen i punkt 11.1.2 og 11.2.2. I Danmark og Sverige er det kun gjort slike endringer i de eksisterende uavhengighetsreglene som har vært nødvendige for å gjennomføre endringene i revisjonsdirektivet. Utvalget anser at dette ikke vil være en god løsning i en ny revisorlov. Uavhengighetsreglene i revisorloven bør etter utvalgets syn utarbeides i samsvar med uavhengighetsreglene i revisjonsdirektivet uten særnorske tillegg. Utvalget foreslår likevel andre formuleringer på en del punkter for å gjøre reglene mer forståelige og tilgjengelige for de som skal bruke dem.

Prinsippregler om uavhengighet

Utvalgets forslag til lovregler om uavhengighet er bygget opp på en annen måte enn de gjeldende uavhengighetsreglene i revisorloven. Forslaget innebærer imidlertid ikke vesentlige endringer i de forhold som er til hinder for at revisor kan påta seg eller fortsette revisjonsoppdraget. Både etter de gjeldende reglene i revisorloven og etter utvalgets forslag, er det overordnede kravet at revisor ikke kan revidere regnskapet hvis det foreligger en tilknytning til det reviderte foretaket som er egnet til å svekke tilliten til revisors uavhengighet. Revisjonsdirektivet og utvalgets forslag presiserer risikoforhold (trusseltyper) som er relevante i den forbindelse – egenkontroll, egeninteresse, partiskhet, fortrolighet og press. Dette er sentralt

også ved vurderingen av uavhengighet etter de gjeldende reglene.

Revisor må vurdere om det foreligger forhold som kan være i strid med uavhengighetsreglene. For å påta seg eller fortsette revisjonsoppdraget, må revisor enten kunne konkludere forsvarlig med at forholdet ikke er i strid med uavhengighetsreglene eller avvikle forholdet. I enkelte tilfeller kan revisor gjøre endringer som gjør at forholdet ikke lenger er i strid med uavhengighetsreglene. Utvalget foreslår egne regler om krav til å vurdere uavhengigheten og tiltak for å sikre uavhengighet. Dette gjennomfører systemet med trusler og forholdsregler i revisjonsdirektivet. Revisor må vurdere forhold som potensielt kan sette uavhengigheten i fare, og om nødvendig og mulig iverksette tiltak for å sikre uavhengigheten. Den foreslåtte bestemmelsen åpner ikke for at revisor fritt kan konkludere med at et tiltak er tilstrekkelig eller unødvendig for å sikre uavhengigheten.

Når revisor har fullført vurderingen etter å ha gjennomført eventuelle tiltak, må forholdet være i samsvar med uavhengighetsreglene i loven. Da må revisor kunne konkludere med at forholdet ikke er egnet til å svekke tilliten til revisors uavhengighet, jf. den motsvarende bestemmelsen i revisjonsdirektivet om at revisjonen ikke kan utføres hvis det aktuelle forholdet ville gi en opplyst tredjeperson grunn til å mene at revisor ikke er uavhengig. Ofte vil det ikke finnes andre aktuelle tiltak enn å avvikle forholdet. Hvis det heller ikke er mulig (eller ønskelig), må revisor avstå fra å revidere foretaket.

Uavhengighetsproblemer knyttet til rådgivning og andre tjenesteytelser til det reviderte foretaket, dekkes først og fremst av forbudet mot å utføre revisjon dersom det foreligger en risiko for egenkontroll som er egnet til å svekke tilliten til revisors uavhengighet. Bestemmelsen motsvarer det operative kravet i revisorforskriften § 4-4 om at revisor skal påse at han eller hun ikke opptre slik at det oppstår risiko for at han eller hun må revidere resultatet av egne rådgivningstjenester eller av andre tjenester. Forslaget innebærer således ingen endringer av betydning i adgangen for revisor til å levere rådgivningstjenester og andre tjenester til det reviderte foretaket, inkludert skatterådgivning og regnskapsføring.

Lovforslaget slår fast at revisor skal være uavhengig av den reviderte i hele oppdragsperioden. Revisor skal etter forslaget ikke utføre lovfestet revisjon hvis det foreligger en tilknytning mellom revisor og den reviderte som utgjør en risiko for egenkontroll, egeninteresse, partiskhet, fortrolig-

het eller press som er egnet til å svekke tilliten til revisors uavhengighet. Revisor skal heller ikke utføre en lovfestet revisjon hvis et foretak i revisors nettverk eller noen som deltar i eller kan påvirke utfallet av revisjonen har en slik tilknytning til den reviderte.

Det vises til lovforslaget § 8-1 om overordnede krav til uavhengighet.

Utvalget foreslår videre at revisor eller noen som deltar i eller kan påvirke utfallet av revisjonen ikke skal delta i den revidertes beslutningstaking. Revisor, et foretak i revisors nettverk, eller noen som deltar i eller kan påvirke utfallet av revisjonen kan ikke ha et ansettelsesforhold, forretningsforhold eller annen forbindelse til den reviderte som kan medføre eller oppfattes å medføre en interessekonflikt.

Det vises til lovforslaget § 8-4 om interessekonflikter og deltakelse i beslutningstaking.

Revisor skal etter forslaget vurdere sin uavhengighet. Hvis det foreligger forhold som kan reise tvil om revisors uavhengighet, skal revisor iverksette nødvendige tiltak for å sikre uavhengigheten. Vurdering skal gjøres før et revisjonsforetak påtar seg eller fortsetter et oppdrag om lovfestet revisjon. Fornyet vurdering skal gjøres når revisor blir kjent med nye forhold eller ny informasjon som tilsier det. Vurdering av uavhengigheten skal også gjøres hvis den reviderte blir overtatt av, slår seg sammen med eller overtar et annet foretak. Levering av andre tjenester enn revisjon skal vurderes særskilt. Revisor skal snarest mulig og senest innen tre måneder etter sammenslåingen avvikle forhold i strid med uavhengighetsreglene. Revisor skal dokumentere disse vurderingene og de tiltakene som måtte være truffet.

Det vises til lovforslaget § 8-5 om vurdering av uavhengighet og tiltak for å sikre uavhengighet og § 9-2 annet ledd om dokumentasjon.

Etter forslaget skal revisjonsforetak sikre at eiere, styremedlemmer og ledende ansatte i revisjonsforetaket eller i et revisjonsforetak i revisors nettverk ikke griper inn i utførelsen av en lovfestet revisjon på en måte som kan reise tvil om uavhengigheten og objektiviteten til den oppdragsansvarlige revisoren.

Det vises til lovforslaget § 8-6 om forbud mot påvirkning

Særskilte krav til uavhengighet

Utvalget foreslår at revisor ikke skal ha en vesentlig og direkte eier- eller avkastningsinteresse i finansielle instrumenter utstedt eller garantert av den reviderte eller aktivt handle med slike instru-

menter. Finansielle instrumenter eiet gjennom diversifiserte ordninger for kollektive investeringer skal være unntatt fra dette.

Forbudet mot eierinteresser skal også gjelde for

- foretak i revisors nettverk
- oppdragsansvarlige revisorer i samme revisjonsselskap
- noen som deltar i eller kan påvirke utfallet av revisjonen

Videre skal forbudet mot eierinteresser etter forslaget gjelde for revisors nærstående eller nærstående av de som er nevnt i strekpunktene ovenfor. Med nærstående menes etter forslaget

- ektefelle og en person som vedkommende bor sammen med i ekteskapslignende forhold
- mindreårige barn til vedkommende selv og til person som nevnt i bokstav a, som vedkommende bor sammen med
- slektninger som vedkommende bor sammen med og har bodd sammen med i minst ett år
- foretak som vedkommende selv eller noen som er nevnt i bokstav a til c har bestemmende innflytelse over eller sammenfallende økonomiske interesser med

I tråd med reglene i revisjonsdirektivet, foreslås det å begrense kretsen av nærstående til slektninger, ektefelle og samboer i samme husstand. Etter gjeldende revisorlov omfattes foreldre, besteforeldre, barn, barnebarn og søsken samt ektefeller og samboere til alle disse. Forhold mellom personer i den videre kretsen og det reviderte foretaket, vil fortsatt rammes av det overordnede kravet til uavhengighet når forholdet kan svekke tilliten til revisors uavhengighet. Utvalget mener ut fra dette at begrensningen er forsvarlig og at det ikke er behov for å videreføre særnorske tillegg. Det er en fordel at loven ikke hindrer levering av revisjon på grunn av forbindelser som ikke innebærer noe reelt uavhengighetsproblem. Endringen vil også gi besparelser ved at det blir mindre ressurskrevende å administrere de systemene revisjonsforetakene må ha for å holde oversikt over finansielle forbindelser mv. som nærstående har med det reviderte foretaket.

Det foreslås at revisor ikke skal kunne eie finansielle instrumenter utstedt av et foretak i samme konsern som den reviderte eller et foretak med lignende tilknytning, dersom eierskapet kan medføre eller oppfattes å medføre en interessekonflikt, unntatt finansielle instrumenter eiet gjennom diversifiserte ordninger for kollektive investeringer. På samme måte som for eierinteresser,

skal dette også gjelde for foretak i revisors nettverk, oppdragsansvarlige revisorer i samme revisjonsselskap og noen som deltar i eller kan påvirke utfallet av revisjonen.

Det vises til lovforslaget § 8-2 om finansielle forbindelser til den reviderte.

Etter utvalgets forslag skal personer eller foretak som nevnt i lovforslaget § 8-2 ikke motta gaver eller andre fordeler fra den reviderte som er egnet til å svekke tilliten til revisors uavhengighet. Det samme skal gjelde for gaver eller andre fordeler fra foretak i samme konsern som den reviderte og foretak med lignende tilknytning.

Det vises til lovforslaget § 8-3 om gaver.

Utvalget foreslår at revisor ikke skal kunne avtale betinget honorar. Honoraret kan heller ikke være helt eller delvis bestemt eller påvirket av levering av andre tjenester enn revisjon.

Det vises til lovforslaget § 8-7 om honorar.

Utvalget foreslår videre at personer som har vært oppdragsansvarlig eller valgt revisor for den reviderte ikke skal kunne tiltre en ledende stilling hos den reviderte i en periode på ett år etter at vedkommende avsluttet sitt oppdrag. Ved konsernrevisjon skal dette også gjelde for personer som har vært oppdragsansvarlig revisor i vesentlige datterselskaper hvor det samme revisjonsselskapet er revisor. Andre statsautoriserte revisorer som har vært direkte involvert i et oppdrag om lovfestet revisjon, kan etter forslaget ikke ta en stilling som nevnt hos den reviderte i en periode på minst ett år etter at vedkommende var direkte involvert i oppdraget.

Det vises til lovforslaget § 8-8 om karenperiode for adgang til å tiltre ledende stilling hos den reviderte.

Forslag fra et mindretall i utvalget, *medlemmene Elvestad og Irgens*, er omtalt i punkt 11.2.5.

11.2.5 Forslag fra medlemmene Elvestad og Irgens

Medlemmene Elvestad og Irgens mener at den muligheten for nasjonale valg som forordningen åpner for i artikkel 5 nr. 4 skal benyttes slik at en revisor som fullt ut har ivaretatt rollen som et foretaks internrevisor, ikke skal kunne velges til revisor det påfølgende året.

At valgt revisor ikke kan yte tjenester knyttet til den reviderte virksomhetens internrevisjon er klart etter forordningens artikkel 5 nr. 1, annet ledd, bokstav h). Levering av internrevisjonstjenester reiser også et uavhengighetsproblem i en situasjon det senere er aktuelt å velge den revisoren som har levert tjenester som foretakets valgte

revisor. Etter forordningen artikkel 5 første ledd nr. 1 bokstav b) kan derfor ikke en revisor utføre lovpliktig revisjon av et regnskap dersom revisoren i den foregående regnskapsperioden har utformet eller gjennomført prosedyrer for intern kontroll eller risikostyring knyttet til utarbeidelsen av og/eller kontrollen med finansiell informasjon eller utforming og gjennomføring av finansielle IKT-systemer. Forordningens forbud er rettet inn mot det området som er mest sentralt for revisjonen og der det vil oppstå et uavhengighetsproblem i et etterfølgende revisjonsoppdrag fordi revisor da må revidere resultatet av eget arbeid. Det forordningens forbud ikke fanger opp er imidlertid det forholdet at revisor, ved å ivareta internrevisjonsfunksjonen fullt ut, har vært et helt sentralt element i arbeidet med risikostyring og internkontroll i foretaket. Internrevisjonen er i seg selv en sentral og integrert del av foretakets internkontroll, i tillegg til at det ligger i sakens natur at det er en løpende, nær kontakt mellom internrevisjonen og foretakets ledelse og styre. Det er denne rollen som disse medlemmene mener er uforenlig med et påfølgende revisjonsoppdrag, fordi risikoen for at det faktisk er et uavhengighetsproblem er for stor. Videre vil det generelt kunne reises spørsmål ved om en revisor som har gått fra en sentral rolle i foretakets ledelse og styre, vil være i stand til å utføre en uavhengig revisjon med den nødvendige profesjonelle skeptiske holdning. Dette kan i seg selv bidra til å svekke tilliten til revisors rolle som allmennhetens tillitsperson.

Hensynet til å bevare tillit til revisors rolle, er viktigere enn de eventuelle utfordringer i revisjonsmarkedet som kan tenkes å oppstå på grunn av få store tilbydere av internrevisjons- og eksternrevisjonstjenester, særlig i kombinasjon med at foretakene får en plikt til å bytte revisjonsselskap etter bestemmelsene for det. Disse medlemmene mener at dette vil finne sin løsning i markedet ved at det kommer flere tilbydere av slike tjenester. Disse medlemmene mener videre at det ikke er avgjørende at andre nordiske land har valgt å legge seg på det som følger av forordningen.

En situasjon der revisor ikke har ivaretatt internrevisjonsfunksjonen, men levert tjenester som underleverandør til internrevisjonen, vil måtte vurderes etter forordningens bestemmelse slik den er i artikkel 5 første ledd, nr. 1 bokstav b). At de alminnelige uavhengighetsreglene gjelder innebærer at revisor må gjøre en vurdering av om det må gå mer enn ett år før lovfestet revisjon kan utføres.

Normalt vil det bare være foretak av allmenn interesse som har etablert en internrevisjon. De synspunktene som det er gitt uttrykk for foran gjelder også dersom revisjonskunden ikke er et foretak av allmenn interesse, og uavhengig av om plikten til å etablere internrevisjon følger av lov eller forskrift. Disse medlemmene mener derfor at forbudet mot å kunne velges som revisor året

etter at revisor har ivaretatt foretakets internrevisjonsfunksjon, må tas inn i kapittel 8 og på den måten benytte valgmuligheten til å ha strengere regler enn forordningen når det gjelder revisjon av foretak av allmenn interesse.

Disse medlemmene viser til sitt forslag til § 8-1 tredje ledd.

Kapittel 12

Revisors taushetsplikt og opplysningsplikt

12.1 Taushetsplikt og behandling av taushetsbelagte opplysninger

12.1.1 Gjeldende rett

Etter revisorloven § 6-1 første ledd har revisor og revisors medarbeidere taushetsplikt om alt de under sin virksomhet får kjennskap til, med mindre annet følger av lov, eller den som opplysningene gjelder har samtykket til at taushetsplikten ikke skal gjelde. Revisor og revisors medarbeidere kan ikke utnytte slike opplysninger i egen virksomhet, eller i tjeneste, eller arbeid for andre. Taushetsplikten gjelder etter femte ledd også etter at oppdraget er avsluttet.

Overordnet skal lovbestemt taushetsplikt for revisorer, på samme måte som den øvrige reguleringen av revisorer og revisjon, bidra til å skape tillit til at reviderte regnskaper oppfyller gjeldende lovkrav og ikke inneholder vesentlig feilinformasjon. Fortrolighet er en forutsetning for det tillitsforholdet som må bestå mellom revisor og den reviderte for å sikre revisor best mulig tilgang til nødvendig informasjon.

Lovbestemt taushetsplikt skal sikre at ledelsen og ansatte hos det reviderte foretaket kan være trygg på at den informasjonen de deler med revisor ikke kommer på avveie. Revisor er avhengig av god tilgang på slik informasjon for å kunne gjennomføre en effektiv revisjon. En viktig del av dette er å beskytte det reviderte foretaket, personer i foretaket og andre som revisor mottar informasjon fra mot skade, ved at revisor lekket fortrolig informasjon (interessevernet). Hensynet til å beskytte tillitsforholdet og revisors tilgang på informasjon har imidlertid betydning selv om interessevernet ikke konkret er truet. Taushetsplikten for revisorer er derfor ikke avgrenset til opplysninger som kan medføre skade, slik det er for taushetsplikt etter forvaltningsloven som omfatter forretningshemmeligheter og personlige forhold.

I innstillingen til Revisorlovkomitéen fra 1953 står det:

«Komitéen finner at revisors taushetsplikt bør understrekes sterkt. Taushetsplikten er av avgjørende betydning for det nødvendige tillitsforhold mellom klienten og revisor. Dette tillitsforhold er igjen avgjørende for at revisor skal få de opplysninger han trenger under utførelsen av sitt arbeid.»

Revisorlovutvalget fremhevet dette hensynet i NOU 1997: 9, og pekte samtidig på at samfunnsutviklingen har gått i retning av større åpenhet og innsyn. Utvalget uttalte på s. 109:

«På mange måter kan det være naturlig å løse opp revisors taushetsplikt som en «funksjon» av de informasjons- og innsyns krav som samfunnet setter. Finner lovgiver det riktig å sette gitte krav til informasjon og innsyn, bør ikke revisors taushetsplikt hindre at han medvirker til at informasjons- og innsyns kravene blir oppfylt. Dette må imidlertid veies mot faren for at en aktiv og omfattende opplysnings- og rapporteringsplikt for revisor kan føre til redusert tilgang på informasjon fra klient til revisor. Fører dette til reduserte muligheter for å avdekke uregelmessigheter, er lite oppnådd.»

Videre ble det uttalt på s. 114:

«Som nevnt foran har reglene om taushetsplikt hatt et tosidig siktemål: Å styrke tillitsforholdet mellom klient og revisor for derved best mulig sikre revisor nødvendig informasjon og å sikre interessevernet.

Utvalget er enig i at dette er viktige hensyn å ta når reglene skal utformes. På den annen side må utforming og fortolkning av reglene også tilpasses den alminnelige samfunnsutvikling. Finner samfunnet det riktig å sette krav til åpenhet og innsyn i foretakets virksomhet, må reglene om revisors taushetsplikt ikke utformes slik at reglene om åpenhet og innsyn svekkes.»

Utvalget sammenlignet også revisors taushetsplikt med taushetsplikt etter forvaltningsloven, s. 109:

«I utgangspunktet har man følgelig en meget omfattende taushetsplikt for revisor. Dette har sammenheng med at det, som det fremgår ovenfor, er lagt stor vekt på at taushetsplikten skal sikre tillitsforholdet mellom revisor og klient. Bestemmelsen om revisors taushetsplikt skiller seg på denne bakgrunn klart fra den bestemmelse man har om taushetsplikt i forvaltningsloven § 13. Den siste pålegger taushetsplikt om personlige forhold, tekniske innretninger og fremgangsmåter samt drifts- eller forretningsforhold som det av konkurransemessige årsaker er av betydning å hemmeligholde av hensyn til den opplysningen angår. Forvaltningsloven regner altså konkret opp hvilke forhold som omfattes av taushetsplikten og bygger på interessevernet/ønsket om å forebygge skade for «den som opplysningen angår». De to bestemmelser er følgelig vesentlig forskjellige. Det er så vel i praksis som i teori lagt til grunn at revisorlovens bestemmelse om taushetsplikt ikke kan fortolkes innskrenkende slik at den bygger på prinsippet om interessevern/ønske om å forebygge skade for den opplysningen gjelder.»

Bror Petter Gulden vektlegger at taushetsplikt er en fundamental forutsetning for ekstern revisjon, men påpeker samtidig at den ikke er ubegrenset (Gulden 2015 s. 174–175):

«For å kunne attestere regnskapsinformasjon for et foretak må revisor ha ubegrenset tilgang til alle opplysninger om foretaket og dets virksomhet. I et senere kapittel drøftes hvordan tilgangen til opplysninger sikres. Foretakets ledelse må på sin side kunne ha tillit til at opplysningene som gis, ikke blir brukt på en måte som kan skade foretaket eller andre, og revisor og revisors medarbeidere er derfor underlagt taushetsplikt i revl. § 6-1 første ledd første punktum:

[...]

Taushetsplikt er en fundamental forutsetning for ekstern revisjon, men den er ikke ubegrenset. Det finnes situasjoner der samfunnsinteresser taler for at revisor bør bringe informasjon om kritikkverdige forhold videre til instanser som ellers ikke ville få kjennskap til dem. I andre situasjoner kan taushetsplikt være upraktisk, fordi den fører til at personer eller

grupper som ellers har rett til informasjon som revisor har, må skaffe seg den på andre, mer tidkrevende eller ressurskrevende måter. Reglene om taushetsplikt må derfor balansere hensynet til tillitsforholdet mellom revisor og klient med hensynet til andre interesser.»

Det er i samsvar med den gjeldende taushetspliktbestemmelsen å dele taushetsbelagte opplysninger innenfor et revisjonsforetak når det er nødvendig for å gjennomføre oppdrag forsvarlig. Det samme gjelder nødvendig informasjonsdeling med personer og foretak utenfor revisjonsforetaket som er involvert i oppdragsutførelsen, for eksempel i andre revisjonsselskaper i samme nettverk eller innleide eksperter. Taushetsbelagte opplysninger kan også deles innenfor et revisjonsforetak når det er nødvendig for å sikre en god og forsvarlig drift av foretaket. For eksempel vil opplysninger om et revisjonsoppdrag som kan ha betydning for erstatningsansvar eller at rutiner bør endres, kunne deles med de andre eierne og oppdragsansvarlige revisorer i revisjonsforetaket. Opplysninger kan også deles i forbindelse med intern kvalitetskontroll. Finanstilsynet har full tilgang på opplysninger etter finanstilsynsloven § 3, og eksterne kvalitetskontrollører har tilgang etter revisorloven § 6-1 annet ledd. En forutsetning er i alle tilfeller forsvarlig deling slik at opplysningene ikke bringes videre, jf. taushetsplikten for tilsynets styremedlemmer og tjenestemenn etter finanstilsynsloven § 7 og for kvalitetskontrollører etter revisorloven § 6-1 annet ledd.

Opplysninger som gjelder klienten kan deles med klienten. Det gjelder både for revisjonsoppdrag og andre oppdrag, og det gjelder uavhengig av hvilke personer hos klienten revisor har mottatt opplysningene fra. Slike opplysninger kan alltid gis til styret hos klienten. Opplysningene kan også gis til andre personer hos klienten når det er nødvendig for å gjennomføre revisjonen eller for å utføre et annet oppdrag forsvarlig. Det betyr at revisor ganske generelt må kunne dele opplysninger om klienten med daglig leder i tillegg til styret. Opplysninger kan deles med andre personer hos klienten når det er nødvendig for en forsvarlig utførelse av oppdraget. Revisor må dele informasjon for å oppfylle sine plikter etter loven og god revisjonsskikk, inkludert til å kommunisere med ledelsen hos det reviderte foretaket og til å innhente og verifisere revisjonsbevis, jf. revisorloven § 5-2 tredje ledd om god revisjonsskikk og § 5-2 fjerde ledd og § 5-4 om at revisor skal påpeke visse forhold i nummererte brev til den revisjonspliktiges ledelse. På tilsvarende måte må revisor

kunne dele informasjon mottatt fra og om andre selskaper i konsernet eller med relevante personer i andre selskaper i konsernet, når det er nødvendig for å utføre oppdraget forsvarlig. Revisjon dreier seg om innhenting og vurdering av informasjon som skal utgjøre revisjonsbevis. Taushetsplikten må forstås slik at den ikke hindrer revisor i å utføre sine lovbestemte oppgaver. På denne måten styrer revisors oppgaver og plikter den konkrete anvendelsen av taushetsplikten.

Den gjeldende bestemmelsen gjelder hele revisors virksomhet, ikke bare opplysninger revisor får kjennskap til i forbindelse med revisjonsoppdrag. De hensyn som begrunner revisors taushetsplikt ved utførelsen av andre oppdrag enn revisjonsoppdrag, er ikke særskilt omtalt i tidligere lovforarbeider.

12.1.2 EØS-rett

Etter direktiv 2006/43/EF som endret ved direktiv 2014/56/EU (revisjonsdirektivet) artikkel 23 nr. 1 skal medlemslandene sikre at alle opplysninger og dokumenter som en revisor eller et revisjonsselskap har tilgang til ved utførelse av lovfestet revisjon, er beskyttet av tilstrekkelige regler for fortrolighet og taushetsplikt. Bestemmelsen er ikke endret ved direktiv 2014/56/EU (endringsdirektivet).

Etter artikkel 23 nr. 2 skal regler for revisors fortrolighet og taushetsplikt ikke være til hinder for håndhevingen av bestemmelsene i revisjonsdirektivet. Etter endringsdirektivet gjelder dette også for forordning (EU) nr. 537/2014 (revisjonsforordningen).

Artikkel 23 nr. 3 gjelder plikt for tidligere revisor til å gi informasjon til påtroppende revisor. Bestemmelsen er omtalt i punkt 17.1.2.

Etter artikkel 23 nr. 4 skal en revisor eller et revisjonsselskap som ikke lenger deltar i et bestemt revisjonsoppdrag, og en tidligere revisor eller et tidligere revisjonsselskap, fortsatt omfattes av bestemmelsene i nr. 1 og 2 med hensyn til revisjonsoppdraget.

Artikkel 23 nr. 5 gjelder adgangen for revisor for et datterforetak til å dele informasjon med konsernrevisor. Bestemmelsen gjelder også adgangen for revisor for et foretak som er notert i et annet land, eller for et foretak i et internasjonalt konsern, til å gi opplysninger til tilsynsmyndigheter i andre land. Bestemmelsen ble tilføyet ved direktiv 2014/56/EU (endringsdirektivet). Se nærmere omtale i punkt 12.2.2.

12.1.3 Danmark og Sverige

Danmark

Etter den danske revisorloven § 30 gjelder bestemmelser i den danske straffeloven om forbud for personer i offentlig tjeneste mot å videreformidle eller utnytte fortrolige opplysninger mv. tilsvarende for revisorer. Det er presisert at disse bestemmelsene i straffeloven også gjelder tilsvarende for revisors medarbeidere.

Det er forbudt for revisor og revisors medarbeidere å uberettiget videreformidle eller utnytte fortrolige opplysninger som revisor har fått kjennskap til i sin tjeneste, jf. straffeloven § 152 første ledd. En opplysning er fortrolig når det er nødvendig å hemmeligholde den for å ivareta vesentlige hensyn til offentlige eller private interesser eller når opplysningen ved lov eller annen gyldig bestemmelse er betegnet som fortrolig, jf. § 152 tredje ledd. Bestemmelsene omfatter ikke tilfeller hvor vedkommende er forpliktet til å gi opplysningene videre, eller handler i berettiget varetakelse av åpenbar allmenn interesse eller av eget eller andres tarv, jf. straffeloven 152e. Etter revisorloven § 30 annet ledd kan revisor i et datterforetak uten hinder av taushetsplikt videreformidle opplysninger til konsernrevisor i et morforetak.

I den danske revisorloven § 30 er det i tillegg fastsatt at enkelte andre bestemmelser i straffeloven skal gjelde tilsvarende, blant annet om uberettigede gaver, misbruk av stilling og tilskyndelse til forbrytelse i tjeneste. Her er bare bestemmelsene som gjelder taushetsplikt og fortrolig behandling av opplysninger omtalt.

Sverige

I Sverige følger bestemmelser om revisorers og revisjonsselskapers taushetsplikt og behandlingen av taushetspliktige opplysninger av den svenske revisorslagen og enkelte andre selskapsrettslige lover. I det følgende vil det gis en nærmere beskrivelse av reglene i revisorslagen og aktiebolagslagen.

Etter revisorslagen § 26 første ledd fremgår det at en revisor ikke får anvende opplysninger som revisor har fått i sin yrkesutøving til fordel for seg selv, eller til skade eller nytte for andre. Revisor får heller ikke gi slike opplysninger videre til uberettigede. Revisor skal også påse at bistand som gis til ham eller henne følger disse bestemmelsene:

«En revisor får inte, till fördel för sig själv eller till skada eller nytta för någon annan, använda

oppgifter som revisorn har fått i sin yrkesutövning. Revisorn får inte heller obehörigen röja sådana uppgifter. Revisorn ska se till att biträde till honom eller henne iakttar dessa föreskrifter.»

Etter aktiebolagslagen kapittel 9 § 41 fremgår det at en revisor uten samtykke ikke kan gi opplysninger til en enkelt aksjonær eller en utenforstående om det reviderte selskapets virksomhet, som revisoren har blitt klar over under utøvelsen av revisjonsoppdraget og som kan være til skade for det reviderte selskapet:

«Revisorn får inte till en enskild aktieägare eller till någon utomstående obehörigen lämna upplysningar om sådana bolagets angelägenheter som revisorn får kännedom om när han eller hon fullgör sitt uppdrag, om det kan vara till skada för bolaget.»

I SOU 2015: 49 ble gjennomføring av direktiv 2014/56/EU (endningsdirektivet) vurdert opp mot gjeldende svenske regler. I utredningen ble det konkludert med at svensk rett er forenelig med endningsdirektivet når det gjelder reglene om taushetsplikt og opplysningsplikt. Det vises i denne sammenheng til drøftelsen i SOU 2015: 49 kapittel 7.7 om taushetsplikt og opplysningsplikt.

12.1.4 Utvalgets vurdering

Hovedregel om taushetsplikt

Utvalget anser at hensynet til å beskytte tillitsforholdet mellom revisor og klient, for å sikre revisor tilgang på informasjon, fortsatt er mest sentralt for revisors taushetsplikt. Hensynet til å unngå skade for klienten ved at fortrolig informasjon kommer ut, interessevernet, har vekt som en del av dette. Det vises til redegjørelsen i punkt 12.1.1. Disse hensynene er utgangspunktet for utvalgets vurderinger av hvordan en hovedregel om revisors taushetsplikt bør avgrenses, og de vilkår som bør gjelde for samtykke som fritar revisor fra taushetsplikten. Dette er etter utvalgets vurdering i tråd med revisjonsdirektivet artikkel 23 nr. 1 som stiller krav om at alle opplysninger og dokumenter som revisor eller et revisjonsselskap har adgang til i forbindelse med den lovpliktige revisjon, skal beskyttes av tilstrekkelige regler om taushetsplikt.

Samtidig tilsier andre viktige hensyn at taushetsplikten ikke kan være absolutt. Revisor skal rapportere offentlig om resultatet av revisjonen i

revisjonsberetningen. Gjennom en rekke krav i lovgivningen skal revisor bekrefte opplysninger overfor myndigheter eller allmennheten (revisorbekreftelser). Slik rapportering er sentral for revisors rolle, og må naturlig nok kunne skje uten hinder av taushetsplikt. Revisor skal gjennom revisjonen bidra til å forebygge og avdekke misligheter og feil. Dette kan begrunne unntak fra taushetsplikten i form av opplysningsrett eller opplysningsplikt overfor domstolene, politiet og kontrollmyndigheter. Et effektivt tilsyn med revisorer forutsetter at Finanstilsynet har full tilgang til revisors dokumentasjon. God intern og ekstern kvalitetskontroll kan tilsi at andre revisorer som utfører slik kvalitetskontroll, får tilgang til relevant dokumentasjon. Utvalget vurderer unntak fra taushetsplikten som gir revisor rett til å gi opplysninger i punkt 12.2 og revisors plikt til å gi opplysninger i punkt 12.3 nedenfor.

Den gjeldende hovedregelen om revisors taushetsplikt i revisorloven § 6-1 fastsetter at revisor og revisors medarbeidere har taushetsplikt om alt han eller hun får kjennskap til under sin virksomhet. Utvalget har vurdert om taushetsplikten etter den gjeldende hovedregelen er videre enn formålet tilsier, og om taushetsplikten er tilstrekkelig klart avgrenset.

For at beskyttelsen av tillitsforholdet skal være effektiv, er det nødvendig at alle som blir kjent med opplysninger som skal beskyttes av taushetsplikten, bevarer taushet om det de får vite. Taushetsplikten må omfatte både den oppdragsansvarlige revisoren, medarbeidere som benyttes på oppdraget, andre medarbeidere i revisjonsforetaket og ledere og tillitsvalgte i revisjonsselskapet. Det foreslås at taushetsplikten også skal omfatte revisjonsselskapet, slik det er fastsatt for finansforetak i finansforetaksloven § 16-2. Et selskap handler gjennom de personene som opptrer på vegne av det. Taushetsplikt på foretaksnivået innebærer et ansvar for å hindre at uvedkommende får adgang eller kjennskap til taushetsbelagte opplysninger i IKT-systemene og på andre måter. Taushetsplikten må etter utvalgets vurdering også omfatte personer utenfor revisjonsforetaket som benyttes på revisjonsforetakets oppdrag.

Utvalget anser at de hensyn som begrunner taushetsplikt om det revisor får vite i forbindelse med revisjonsoppdrag, har tilsvarende vekt for oppdrag om revisorbekreftelser. Det samme gjelder etter utvalgets vurdering der revisor yter andre tjenester til en revisjonskunde. For at beskyttelsen av tillitsforholdet skal være effektiv, må taushetsplikten omfatte alle oppdrag innenfor klientforholdet. Hensynene har ikke samme vekt

der en revisor yter rådgivningstjenester til andre enn egne revisjonskunder. Utvalget legger likevekt på at taushetsplikten innfor slike oppdrag også bidrar til å bevare den generelle tilliten til revisors konfidensialitet. Etter utvalgets vurdering bør det derfor ikke innføres en generell opplysningsrett for revisor innenfor andre oppdrag enn lovfestet revisjon og revisorbekreftelser. Utvalget legger også vekt på at en generell taushetsplikt innenfor revisors virksomhet er enklere å forholde seg til enn dersom taushetsplikten skulle avgrenses til visse typer oppdrag. Utvalget går ut fra dette inn for at revisors taushetsplikt fortsatt skal omfatte alle typer oppdrag i virksomheten. Utvalget anser at det i tråd med gjeldende rett bør fastsettes unntak fra taushetsplikten der det vurderes å være særskilt behov for at revisor skal kunne gi opplysninger. Det vises til vurderingen i punkt 12.2.4. Opplysningsplikt krever uansett særskilt lovhjemmel, jf. punkt 12.3.

Utvalget anser at en presisering av at taushetsplikten gjelder overfor uvedkommende, vil gjøre det tydeligere at informasjonsdeling som er nødvendig for å utføre oppdrag og drive virksomheten forsvarlig, er i samsvar med loven, jf. omtalen i punkt 12.1.1. En slik presisering gir også et signal om at revisor ved overholdelsen av opplysningsplikten og benyttelse av unntak fra taushetsplikten, må sikre at det er rette vedkommende som mottar opplysninger. Utvalget legger også vekt på at et slikt forbehold er vanlig i andre lover. Utvalget foreslår ut fra dette en presisering av at taushetsplikten gjelder overfor uvedkommende.

For å ivareta formålet må taushetsplikten også gjelde etter at oppdraget er avsluttet. Det foreslås å videreføre et slikt krav.

Samtykke til fritak fra taushetsplikten

Tilliten til revisors fortrolighet svekkes ikke dersom revisor får relevant samtykke til å gi opplysningene videre. Etter gjeldende regler kreves samtykke fra den som opplysningene gjelder. Taushetsplikten skal særlig beskytte tillitsforholdet til klienten. Det kan tilsi at samtykke bør innhentes fra klienten. Ut fra formålet kan det også vurderes om samtykke fra klienten vil være tilstrekkelig selv om opplysningene gjelder andre. Taushetsplikten har også betydning for tillitsforholdet til andre som revisor innhenter opplysninger fra for å skaffe seg revisjonsbevis mv. Dette vil riktignok for en stor del være kontrollopplysninger der tillitsforholdet til revisjonskunden fortsatt vil være det sentrale hensynet med taushetsplikten. I enkelte tilfeller vil imidlertid den innhentede

informasjonen inkludere opplysninger som også andre enn klienten har en beskyttelsesverdig interesse i at revisor bevarer taushet om. Det kan tilsi at samtykke bør innhentes fra den som har gitt opplysningene eller som på annen måte er revisors kilde for opplysningene.

Bror Petter Gulden drøfter adgangen til å fritta revisor fra taushetsplikten (Gulden 2015 s. 208 – 209). Han fremhever at revisjon har utviklet seg i retning av at revisor i større grad må ta hensyn til alle interessenter rundt det reviderte foretaket, og viser til vurderinger i en dansk redegjørelse:

«I en redegjørelse fra 1987 om danske revisors taushetsplikt hevder professor v. Eyben at 'samtykke fra klienten til at fremkomme med opplysninger ikke uten videre kan fritage revisor fra hans tavshedsplikt, idet det afgørende må være hensynet til dem, af hensyn til hvem tavshedsplikten er foreskrevet, hvilket ikke er ensbetydende med, at det er klienten og ham alene, der har krav herpå'. v. Eybens syn er altså at revisor må vurdere hvem som har krav på beskyttelse av taushetsplikten, og kun godta et fritak hvis det er gitt av dem. [...]

Revl. § 6-1 avgrenser nå taushetsplikten ved å si at den gjelder med mindre unntak følger av lov 'eller den opplysningene gjelder har samtykket til at taushetsplikten ikke skal gjelde'. I NOU 1997: 9 foreslo revisorlovutvalget at styret (eierne i foretak som ikke har styre) skulle kunne fritta revisor fra taushetsplikten i enhver sammenheng (lovforslaget § 6-2). Ot.prp. nr. 75 (1997–98) begrunnet formuleringen i loven med at den gir samsvar med reglene om forvaltningens taushetsplikt. Det hevdes videre at det vil følge av alminnelige selskapsrettslige regler hvem som har kompetanse på vegne av foretaket til å fritta fra taushetsplikten, og at det derfor ikke er behov for spesifisering av hvilket selskapsorgan som skal kunne fritta. Det er ikke lett å se om Ot.prp. nr. 75 (1997–98) støtter opp under v. Eybens tanker, eller om loven bare er ment som en forenklet formulering av det revisorlovutvalget foreslo, det vil si at styret/eierne alltid kan fritta. En setning i første avsnitt i Ot.prp. nr. 75 (1997–98) punkt 8.1.5 synes å indikere at det siste er tilfellet: 'Det foreslås i samsvar med utvalgets forslag at unntak fra taushetsplikten skal gjelde dersom dette følger av lov eller den opplysningene gjelder har samtykket til at taushetsplikten ikke skal gjelde [forfatterens utheving]'. Siden utvalget som det refereres til, foreslo at styret/eierne i foretaket alltid skal kunne fritta fra taushetsplik-

ten, må det antas at loven med betegnelsen 'den opplysningene gjelder' egentlig mener foretaket selv og ikke har andre interessenter i tankene. Det vil si at v. Eybens synspunkt om at foretaket ikke alltid er kompetent til å frita fra taushetsplikten, ikke har fått gjennomslag i loven.»

Utvalget har havnet på at det vil være best å videreføre bestemmelsen om at samtykke skal innhentes fra den som opplysningene gjelder. Det vil i de fleste tilfellene samsvare med revisors kilde. Videre tilsier formålet at det kreves samtykke fra klienten der revisor har innhentet opplysninger fra andre, men som gjelder klienten.

Revisorlovutvalget foreslo i NOU 1997: 9 en bestemmelse som skulle presisere adgangen til å frita revisor fra taushetsplikten, det vises til utredningen s. 193:

«Utvalget har tidligere påpekt at det knytter seg en viss usikkerhet til hvem som eventuelt kan frita revisor for taushetsplikten. Dette bør avklares i loven. Utvalget foreslår derfor at det i loven presiseres følgende:

– Styret kan frita revisor fra taushetsplikten. Har ikke foretaket styre, kan eierne fatte slikt vedtak.»

Utvalget foreslår å videreføre at taushetsplikten ikke skal gjelde der den som opplysningene gjelder har samtykket til at taushetsplikten ikke skal gjelde.

Behandling av taushetsbelagte opplysninger

Etter gjeldende revisorlov § 6-1 kan ikke revisor og revisors medarbeidere «utnytte slike opplysninger i egen virksomhet eller i tjeneste eller arbeid for andre». Etter revisjonsdirektivet artikkel 23 nr. 1 skal alle opplysninger og dokumenter som revisor eller et revisjonsselskap har adgang til i forbindelse med den lovpliktige revisjon beskyttes av tilstrekkelige regler om fortrolighet. Utvalget går i tråd med dette inn for å supplere forbudet mot å utnytte taushetsbelagte opplysninger, med et overordnet krav om fortrolig behandling av taushetsbelagte opplysninger.

Utvalget viser videre til bestemmelsen i revisorloven § 6-1 femte ledd, hvor det fremgår at taushetsplikten gjelder etter at revisjonsoppdraget er avsluttet. Bestemmelsen dekker de delene av revisjonsdirektivet artikkel 23 nr. 4 som knytter seg til tidsaspektet knyttet til taushetsplikten, men ikke behandling av de taushetsbelagte opplysningene.

Utvalget foreslår å presisere at også kravene til fortrolig behandling av de taushetsbelagte opplysningene gjelder etter at revisjonsoppdraget er avsluttet.

Oppsummering

På bakgrunn av ovennevnte foreslår utvalget en regel om at revisor og revisors medarbeidere skal ha taushetsplikt om alt de får kjennskap til under sin virksomhet, med mindre annet følger av lov eller den som opplysningene gjelder har samtykket til at taushetsplikten ikke skal gjelde. Det foreslås videre å presisere at taushetsbelagte opplysninger skal behandles fortrolig, og at de taushetsbelagte opplysningene ikke skal kunne utnyttes i revisors egen virksomhet eller i tjeneste eller arbeid for andre. Etter forslaget skal taushetsplikten og den fortrolige behandlingen av taushetsbelagte opplysninger gjelde også etter at oppdraget er avsluttet.

Det vises til lovforslaget § 10-1.

12.2 Unntak fra taushetsplikten

12.2.1 Gjeldende rett

Etter revisorloven § 6-1 annet ledd kan en revisor som foretar kontroll av en annen revisors revisjonsoppdrag gis opplysninger og dokumentasjon i forbindelse med denne kontrollen, uten hinder av den andre revisorens taushetsplikt etter § 6-1 første ledd. Taushetsplikten etter § 6-1 første ledd gjelder tilsvarende for revisoren som foretar slike kontroller, jf. annet punktum.

Etter § 6-1 tredje ledd er taushetsplikten etter første ledd ikke til hinder for at en revisor som reviderer årsregnskap for et datterselskap, et tilknyttet selskap eller en felleskontrollert virksomhet gir nødvendige opplysninger til den revisor som reviderer årsregnskap for morselskapet, et selskap med betydelig innflytelse eller deltakere som kontrollerer virksomheten.

Etter § 6-1 fjerde ledd annet punktum kan revisor uten hinder av taushetsplikten underrette politiet dersom det i forbindelse med revisjonsoppdrag eller andre tjenester fremkommer forhold som gir grunn til mistanke om at det er begått en straffbar handling. Etter § 6-1 fjerde ledd første punktum er taushetsplikten etter første ledd eller avtalt taushetsplikt ikke til hinder for at revisor kan avgi forklaring og fremlegge dokumentasjon vedrørende revisjonsoppdrag eller andre tjenester til politiet når det er åpnet etterforskning i straffesak. Revisors adgang til å varsle politiet om mis-

tanke, må inkludere en mulighet til å gi presis informasjon om de forholdene som har utløst mistanken.

Etter § 6-1 sjette ledd første punktum kan departementet gi forskrift om unntak fra taushetsplikten overfor revisortilsyn i annen stat, når den revisjonspliktige har utstedt omsettelige verdipapirer som er opptatt til handel på et regulert marked i vedkommende land, eller inngår i konsern som utarbeider konsernregnskap som er underlagt revisjonsplikt i vedkommende land. Slikt unntak er gitt i revisorforskriften § 6-1, hvor Finanstilsynet er gitt myndighet til å fatte slike beslutninger. Bestemmelsen i § 6-1 sjette ledd med tilhørende forskrift er fastsatt for å gjennomføre EØS-forpliktelser som svarer til revisjonsdirektivet artikkel 23 nr. 2 og artikkel 47 angående utveksling av opplysninger med revisortilsyn i tredjeland. Det vises til nærmere omtale i Ot.prp. nr. 78 (2008–2009) kapittel 11.2.5 og spesialmerknader til § 6-1.

Etter § 6-1 syvende ledd kan departementet ved enkeltvedtak eller forskrift nekte revisorer eller revisjonsselskaper å utlevere informasjon om sin virksomhet eller om sine klienter til utenlandske revisortilsynsmyndigheter, dersom det er nødvendig for å oppfylle Norges internasjonale forpliktelser. Departementet har ikke fattet vedtak i medhold av bestemmelsen. Bestemmelsen er gitt for å gjennomføre revisjonsdirektivet artikkel 47. Det vises til nærmere omtale i Prop. 84 L (2009–2010) kapittel 10 og spesialmerknader til § 6-1.

Lovpålagte unntak fra revisors taushetsplikt følger også av bestemmelser om opplysningsplikt i revisorloven og i andre lover. Dette er omtalt i kapittel 12.3. En lovpålagt opplysningsplikt medfører ikke uten videre unntak fra lovbestemt taushetsplikt. Det er likevel flere eksempler på lovbestemt opplysningsplikt som konkret må forstås slik at den går foran revisors taushetsplikt. Det vises i denne sammenheng til oversikten i punkt 12.3.1 over en del sentrale opplysningspliktregler som gjelder uten hinder av revisors taushetsplikt.

12.2.2 EØS-rett

Etter direktiv 2006/43/EF som endret ved direktiv 2014/56/EU (revisjonsdirektivet) artikkel 23 nr. 1 skal medlemslandene sikre at alle opplysninger og dokumenter som en revisor eller et revisjonsselskap har adgang til i forbindelse med revisjonen er beskyttet av «tilstrekkelige regler» om fortrolighet og taushetsplikt. Utvalget legger til grunn at bestemmelsen åpner for å fastsette unntak

fra revisors taushetsplikt og opplysningsplikter som skal gjelde uten hinder av taushetsplikten, ut fra en forsvarlig vurdering av at unntakene ikke går lenger enn at taushetsplikten fortsatt er tilstrekkelig.

Etter artikkel 23 nr. 5 første avsnitt fremgår det at dersom en revisor eller et revisjonsselskap utfører lovpålagt revisjon av en virksomhet som inngår i et konsern hvor morselskapet er hjemmehørende i et tredjeland, må reglene om taushetsplikt ikke være til hinder for at revisoren eller revisjonsselskapet kan utlevere relevant dokumentasjon vedrørende revisjonsarbeidet til konsernrevisoren i tredjeland, gitt at dokumentasjon er nødvendig for å utføre konsernrevisjonen.

Etter artikkel 23 nr. 5 annet avsnitt fremgår det at en revisor eller et revisjonsselskap som utfører lovfestet revisjon av en virksomhet som har utstedt verdipapirer i et tredjeland, eller som inngår i et konsern som utarbeider konsernregnskaper i et tredjeland, må kunne utlevere revisjonsdokumenter og andre dokumenter knyttet til revisjonen av denne virksomheten til kompetente myndigheter i et tredjeland i henhold til bestemmelsene om dette i artikkel 47. Artikkel 47 inneholder nærmere regler om samarbeid med kompetente myndigheter fra tredjeland.

Etter artikkel 23 nr. 5 tredje avsnitt følger det at utlevering av opplysninger til konsernrevisoren i et tredjeland skal skje i overensstemmelse med direktiv 95/46/EF (personverndirektivet) kapittel 4, og de til enhver tid gjeldende nasjonale regler om beskyttelse av personopplysninger. Personverndirektivet kapittel 4 inneholder nærmere regler om opplysningsplikt for den behandlingsansvarlige.

Bestemmelsene i artikkel 23 nr. 5 er nye med direktiv 2014/56/EU (endringsdirektivet).

12.2.3 Danmark og Sverige

Danmark

I Danmark er bestemmelsen i revisjonsdirektivet artikkel 23 gjennomført i den danske revisorloven § 18 stk. 2 og revisorloven § 30. Bestemmelsene inneholder nærmere regler om revisors taushetsplikt og unntak fra denne taushetsplikten, herunder regler om opplysningsplikt.

Etter revisorloven § 30, jf. straffeloven § 152, er revisors taushetsplikt avgrenset til «uberettiget» videreformidling av fortrolige opplysninger. Revisor kan blant annet gi opplysninger om det reviderte foretaket som har fremkommet i revisjonen til daglig leder og styret.

Etter revisorloven § 30, jf. straffeloven § 152 e, er det ikke brudd på taushetsplikten å videreformidle fortrolige opplysninger når dette følger av lov.

Etter revisorloven § 30 annet ledd er taushetsplikten ikke til hinder for at revisor i et datterforetak kan gi videre opplysninger til en konsernrevisor i et tilknyttet morforetak.

Sverige

Verken den svenske revisorslagen eller den svenske selskapslovgivningen har særskilte regler om rett for revisor til å gi videre informasjon uten hinder av taushetsplikt. Opplysningsrett må praktiseres innenfor de grensene for revisors taushetsplikt som fremgår av revisorslagen § 26 og i aktiebolagslagen kapittel 9 § 41 og tilsvarende bestemmelser i annen selskapslovgivning. Aktiebolagslagen kapittel 9 § 41 forutsetter at revisor kan gi opplysninger til foretakets styre og daglige leder, jf. at bestemmelsen forbyr revisor å gi opplysninger om foretaket «till någon utomstående».

Både revisorslagen § 26 og aktiebolagslagen kapittel 9 § 41 forbyr revisor å viderebringe opplysninger «obehörigen» (uberrettiget) som er motatt i utøvelsen av yrket eller oppdraget. Bestemmelsen gir grunnlag for å gi ellers taushetsbelagte opplysninger videre etter samtykke, og for å bruke opplysninger på en måte som er nødvendig for å gjennomføre revisjonsoppdraget. Bestemmelsen gir antakelig ikke revisor adgang til å gi ellers taushetsbelagte opplysninger til politiet eller kontrollmyndigheter. Det forutsetter lovbestemt opplysningsplikt. Se punkt 12.3.3.

12.2.4 Utvalgets vurderinger

Unntak fra taushetsplikt ved kvalitetskontroll

Intern kvalitetskontroll som gjennomføres som ledd i revisjonsselskapenes systemer for kvalitets sikring, utføres som utgangspunkt av andre revisorer innenfor samme revisjonsselskap. I små revisjonsselskaper kan det imidlertid være nødvendig å få en revisor utenfra til å gjennomføre intern kvalitetskontroll. Periodisk (ekstern) kvalitetskontroll gjennomføres enten av Finanstilsynet eller av Revisorforeningen på vegne av Finanstilsynet ved bruk av erfarne revisorer som inspektører.

Etter utvalgets vurdering er det nødvendig at en revisor som skal utføre kontroll med en annen revisors arbeid, gis tilgang til all relevant informasjon, herunder opplysninger om revisjonskunden

ved kontroll av revisjonsoppdrag. Dette sikrer at kontrollen blir så god og effektiv som mulig. Overfor Finanstilsynet har revisorene opplysningsplikt etter finanstilsynsloven § 3. For intern kvalitetskontroll og foreningsbasert periodisk kvalitetskontroll, er det behov for et unntak fra taushetsplikt som sikrer at revisor kan gi kontrolløren tilgang til alle relevante opplysninger. Den revisoren som foretar kontrollen må ha samme taushetsplikt som den kontrollerte revisoren. Et slikt unntak fra taushetsplikten er nødvendig for et effektivt system for å sikre kvaliteten på lovfestet revisjon i tråd med revisjonsdirektivet artikkel 24a nr. 1 bokstav g og lovforslaget § 7-1 annet ledd. Unntaket er etter utvalgets vurdering i samsvar med kravet i revisjonsdirektivet artikkel 23 nr. 1 om tilstrekkelige regler om fortrolighet og taushetsplikt.

Utvalget foreslår at revisor som foretar kontroll av en annen revisors revisjonsoppdrag, i forbindelse med denne kontrollen kan gis opplysninger og dokumentasjon uten hinder av den kontrollerte revisorens taushetsplikt. Utvalget foreslår videre at revisoren som foretar kontrollen skal underlegges samme taushetsplikt som den kontrollerte revisoren.

Det vises til lovforslaget § 10-1 femte ledd.

Adgang til å gi opplysninger til revisor i morforetak mv.

Hensynet til en effektiv og forsvarlig revisjon av konsernregnskapet eller selskapsregnskapet til et morforetak, tilsier at revisorer i datterforetak kan gi relevante opplysninger og utlevere relevant dokumentasjon til revisor i morforetaket. Hensynet har også vekt ved revisjon av et foretak med investeringer i tilknyttede foretak og felleskontrollert virksomhet. Det vises til omtalen av utvalgets forslag om opplysningsplikt etter forespørsel fra morforetakets revisor i punkt 12.3.4.

Bestemmelsen understøtter kravet i revisjonsdirektivet artikkel 27 om at konsernrevisor skal gjennomgå og dokumentere revisjonsarbeidet utført av andre revisorer som det bygges på i konsernrevisjonen. Unntaket er etter utvalgets vurdering i samsvar med kravet i revisjonsdirektivet artikkel 23 nr. 1 om tilstrekkelige regler om fortrolighet og taushetsplikt. Bestemmelsen gjennomfører revisjonsdirektivet artikkel 23 nr. 5 første og tredje avsnitt om adgang til å overføre revisjonsdokumentasjon som er nødvendig for å revidere konsernregnskapet til konsernrevisor i et tredjeland, forutsatt at overføringen er i samsvar med direktiv 95/46/EF (personverndirektivet)

kapittel IV, jf. personopplysningsloven kapittel V om overføring av personopplysninger til utlandet.

Utvalget foreslår at en revisor som reviderer årsregnskap for et datterforetak, et tilknyttet foretak eller en felleskontrollert virksomhet, uten hinder av taushetsplikt skal kunne gi relevante opplysninger og utlevere relevant dokumentasjon til en revisor som reviderer konsernregnskap eller årsregnskap for et morforetak eller et foretak med investeringer i tilknyttede foretak og felleskontrollert virksomhet. Dette gjelder også der et slikt foretak er hjemmehørende i et annet land, forutsatt at opplysninger og dokumentasjon overføres i samsvar med reglene i personopplysningsloven kapittel V. Også den revisoren som mottar opplysningene, har taushetsplikt etter første ledd.

Det vises til lovforslaget § 9-8 syvende ledd.

Adgang til å gi opplysninger til politiet

Revisor kan gjennom revisjonen få kjennskap til straffbare forhold, eller forhold som kan være relevante for politiet i etterforskningen av straffbare forhold. Utvalget har vurdert i hvilken grad det bør fastsettes unntak fra taushetsplikten som gir revisor adgang til å gi opplysninger til politiet. Vurderingen er gjort i lys av revisors rapporteringsplikt etter hvitvaskingsloven og de gjeldende bestemmelsene i revisorloven om adgang til å gi opplysninger til politiet.

Hvitvaskingsloven kapittel 2 pålegger blant annet foretak i finanssektoren en plikt til å gjennomføre særskilt kundekontroll, og rapportere mistanke om at en transaksjon har tilknytning til utbytte av en straffbar handling til ØKOKRIM, dersom undersøkelser ikke kan avkrefte mistanken, jf. kapittel 3. Statsautoriserte og registrerte revisorer er rapporteringspliktige etter hvitvaskingsloven § 4 annet ledd nr. 1. Utvalget viser til at tiltak mot hvitvasking og gjennomføring av EØS-forpliktelser på området, nylig er utredet i NOU 2016: 27. Hvitvaskingslovutvalget fremmet i utredningen forslag til en ny hvitvaskingslov. Rapporteringsplikt for revisorer er et krav etter EØS-regler som svarer til direktiv (EU) 2015/849 (hvitvaskingsdirektivet), og foreslås videreført i ny hvitvaskingslov.

Etter revisorloven § 6-1 fjerde ledd kan revisor uten hinder av taushetsplikt underrette politiet om forhold som gir grunn til mistanke om at det er foretatt en straffbar handling. Unntaket gir revisor adgang til å rapportere om mistanke som ikke omfattes av rapporteringsplikten etter hvitvaskingsloven. Politiet har ikke nødvendigvis identifisert

sert det mulige straffbare forholdet eller vurdert om forholdet skal etterforskes. I Ot.prp. nr. 75 (1997–98) punkt 8.2.5.3 uttalte departementet:

«Departementet slutter seg til forslaget fra utvalgets flertall om at revisors taushetsplikt ikke skal være til hinder for at vedkommende kan underrette politiet dersom det foreligger mistanke om straffbare handlinger. Det er fra enkelte av høringsinstansene vist til at en slik bestemmelse kan sette tillitsforholdet til revisorklienten i fare. Departementet er imidlertid enig med utvalgets flertall når de legger til grunn at tillitsforholdet mellom revisor og klient ikke lenger kan anses som noen beskyttelsesverdig interesse i situasjoner som vil omfattes av forslaget. Etter departementets syn bør det legges vekt på en styrking av tilliten til revisor utad overfor de ulike brukergruppene og allmennheten for øvrig. Departementet legger videre vekt på hensynet til å bidra til bekjempelse av økonomisk kriminalitet.»

Etter revisorloven § 6-1 fjerde ledd kan revisor videre avgi forklaring og fremlegge dokumentasjon vedrørende revisjonsoppdrag eller andre tjenester til politiet når det er åpnet etterforskning i en straffesak. Bestemmelser gjelder for tilfeller der politiet har identifisert et mulig straffbart forhold og besluttet å iverksette etterforskning. I Ot.prp. nr. 75 (1997–98) punkt 8.2.5.2 uttalte departementet:

«Departementet slutter seg til forslaget fra utvalgets mindretall når det gjelder revisors rett til å avgi forklaring og fremlegge dokumentasjon overfor politiet når det er åpnet etterforskning i en straffesak. Departementet kan ikke se at det knytter seg store betenkeligheter til en slik bestemmelse. Departementet viser til at revisor uansett vil ha plikt til å avgi forklaring om sitt forhold som revisor under rettslig avhør. De samme synspunkter vil gjøre seg gjeldende når det gjelder revisors dokumentasjon, som politiet også vil kunne få tilgang til gjennom straffeprosessuelle virkemidler som beslag. Det foreslås ingen forklaringsplikt for revisor. Revisor vil dermed kunne reservere seg mot å avgi forklaring til politiet i henhold til straffeprosesslovens alminnelige bestemmelser. Departementet antar at den foreslåtte regel vil virke ressursbesparende både for politiet og rettsvesenet, i de tilfeller der revisor velger å benytte seg av adgangen.»

Flertallet i revisorlovutvalget gikk ikke inn for et slikt unntak fra taushetsplikten. I NOU 1997: 9 punkt 8.5.4.3 la flertallet blant annet vekt på at under et politiavhør vil det, «dersom forklaringsretten er ubegrenset, være lett for å gi informasjon som åpenbart er belagt med taushetsplikt. Det vil derfor være i rettssikkerhetens interesse at det ikke foretas vesentlige endringer i reglene på dette punkt».

Utvalget legger, i tråd med departementets uttalelser i Ot.prp. nr. 75 (1997–98), vekt på at en adgang for revisor til å underrette politiet om forhold som gir grunn til mistanke om at det er foretatt en straffbar handling, bidrar til bekjempelse av økonomisk kriminalitet og til å styrke den allmenne tilliten til revisor. Utvalget legger vekt på disse hensynene også når det gjelder adgang for revisor til å avgi forklaring og fremlegge dokumentasjon for politiet når det er åpnet etterforskning i en straffesak. Utvalget er ikke kjent med erfaringer som tilsier at den gjeldende adgangen har medført en vesentlig begrensning i revisors tilgang på nødvendig informasjon.

Utvalget anser at adgangen til å gi opplysninger og dokumentasjon til politiet bør avgrenses på samme måte som i dag. Adgangen til å underrette politiet om mistanke, gir revisor mulighet til å gi presis informasjon om de forholdene som har utløst mistanken. Bestemmelsen gir imidlertid ikke revisor adgang til å forklare seg for politiet i avhør eller til å utlevere dokumentasjon. Det forutsetter etter forslaget at politiet har besluttet å åpne etterforskning. Adgangen til å avgi forklaring og utlevere dokumentasjon er begrenset til forhold som er relevante for den aktuelle etterforskningen. Utvalget mener at rammene for de foreslåtte unntakene fra revisors taushetsplikt overfor politiet, innebærer en forsvarlig avveining av hensynet til å sikre revisor tilgang på informasjon og revisors mulighet til å bidra i bekjempelse av kriminalitet.

De foreslåtte unntakene fra revisors taushetsplikt overfor politiet, er etter utvalgets vurdering i samsvar med kravet i revisjonsdirektivet artikkel 23 nr. 1 om tilstrekkelige regler om fortrolighet og taushetsplikt. Revisorers rapporteringsplikt etter hvitvaskingsdirektivet gir etter utvalgets vurdering støtte for dette.

Utvalget foreslår at revisjonsforetaket, eller den ansvarlige for oppdraget, uten hinder av taushetsplikt skal kunne underrette politiet om forhold som gir grunn til mistanke om en straffbar handling. Utvalget foreslår videre at revisors taus-

hetsplikt ikke skal være til hinder for å avgi forklaring og utlevere dokumentasjon til politiet når det er åpnet etterforskning i en straffesak.

Det vises til lovforslaget § 10-1 sjette og sjuende ledd.

Adgang til å gi opplysninger til den revidertes regnskapsfører

Dersom den reviderte bruker ekstern regnskapsfører, vil revisor ha behov for tilgang til informasjon fra regnskapsføreren. Den reviderte vil ha plikt til å bidra til det etter lovforslaget § 2-2 om at den reviderte skal gi revisor adgang til å foreta de undersøkelser og gi de opplysninger revisor finner nødvendig for utførelsen av sitt oppdrag. Den reviderte vil kunne gi et generelt forhåndssamtykke til at regnskapsføreren kan gi opplysninger til sin revisor. Det er vanlig at det gjøres i tilknytning til oppdragsavtalen med regnskapsføreren.

Det kan også være et praktisk behov for at revisor gir opplysninger om det reviderte foretaket til deres regnskapsfører. Etter gjeldende rett må revisor innhente samtykke til det fra den reviderte. Utvalget anser at det fortsatt bør kreves samtykke for at revisor skal kunne gi opplysninger fra revisjonen til den revidertes regnskapsfører. Det vil være nødvendig for å gi opplysninger som ikke er kjent for regnskapsføreren fra før. Revisor og regnskapsfører vil kunne kommunisere om forhold som er kjent for begge.

Forslag fra et mindretall i utvalget, *medlemmene Opsahl og Winkelman*, er omtalt i punkt 12.2.5.

Utlevering av taushetsbelagte dokumenter til revisor-tilsyn i andre land

Utvalget legger til grunn at finanstillitsloven § 7 gir adgang til overføring av taushetsbelagte opplysninger til tilsynsmyndigheter i andre EØS-land, jf. revisjonsdirektivet artikkel 33 om tilsynssamarbeid.

Utvalget legger videre til grunn at finanstillitsloven § 7 gir hjemmel for å gi regler om overføring av taushetsbelagte opplysninger til tilsynsmyndigheter i tredjeland i henhold til revisjonsdirektivet artikkel 23 nr. 5 annet avsnitt og artikkel 47, kan gis i medhold av finanstillitsloven § 7. Det vises også til forskrift 30. november 1998 nr. 1102 om utveksling av opplysninger med tilsynsmyndigheter fra land i og utenfor EØS-området.

Det vises til omtalen av tilsyn i kapittel 20.

12.2.5 Forslag fra medlemmene Opsahl og Winkelman

Disse medlemmene viser til at revisors taushetsplikt skal sikre den revidertes tillit til revisor gjennom å forhindre at informasjon kommer uvedkommende i hende. Dette kommer tydeligere frem av forslaget til § 10-1 enn av gjeldende revisorlov § 6-1. Disse medlemmene mener det kan argumenteres for at den revidertes regnskapsfører ikke er uvedkommende når det gjelder informasjon som er av betydning for den revidertes regnskapsførsel. Gjennom oppdragsavtalen har den reviderte overlatt til regnskapsfører å utføre enkelte eller samtlige av den revidertes plikter etter regnskaps- og bokføringslovgivningen og å utarbeide pliktig regnskapsrapportering for den reviderte, jf. også omtale i kapittel 3 om forholdet mellom revisor- og regnskapsførerprofesjonen. Regnskapsfører blir på denne måten en del av den revidertes regnskapsfunksjon, og ikke en uvedkommende part når det gjelder opplysninger som vedrører den revidertes regnskapsførsel. Disse medlemmene kan derfor ikke se tungtveiende grunner til at revisor ikke skal gis adgang til å kommunisere direkte med den revidertes regnskapsfører om forhold som er av relevans for regnskapsførers utførelse av sitt oppdrag. Så lenge det bare gis som en rett, vil revisor også alltid – dersom hans profesjonelle skjønn tilsier det – kunne unnlate å gi opplysninger som han mener bare bør gis direkte til den revidertes ledelse.

Disse medlemmene viser videre til at regnskapsfører og regnskapsførers medarbeidere etter regnskapsførerloven § 10 første ledd har taushetsplikt om alt de under sin virksomhet får kjennskap til med mindre annet følger av eller i medhold av lov, eller den opplysningene gjelder har samtykket til at taushetsplikten ikke skal gjelde. Dette innebærer at både revisor og den reviderte kan være trygge på at informasjon som revisor gir til regnskapsfører, ikke kommer uvedkommende i hende.

Disse medlemmene vil primært mene at forslaget til § 10-1 første og annet ledd ikke er til hinder for at revisor gir opplysninger til den revidertes eksterne regnskapsfører, når opplysningene må kunne antas å være relevante for regnskapsførers utførelse av sitt oppdrag for den reviderte. Den revidertes regnskapsfører anses ikke som uvedkommende i så måte. Dersom et slikt syn ikke kan legges til grunn, mener mindretallet at slik adgang bør gis som unntaksbestemmelse i loven. Unntaket foreslås å gjelde for opplysninger som må kunne antas å være relevante for regn-

skapsførers utførelse av sitt oppdrag for den reviderte. Det vises til lovforslaget § 10-1 nytt åttende ledd.

Unntak fra taushetsplikt mellom revisor og regnskapsfører gjelder for øvrig allerede etter hvitvaskingsreglene. I medhold av forskrift til hvitvaskingsloven § 14 nr. 4 kan regnskapsfører og revisor, uten hinder av taushetsplikten, kommunisere om eventuelle undersøkelser eller rapporter til ØKOKRIM som gjelder felles klient.

Disse medlemmene viser til sitt forslag til § 10-1 åttende ledd.

12.3 Opplysningsplikt

12.3.1 Gjeldende rett

Etter revisorloven § 6-2 første ledd skal revisor innenfor rammen av revisjonsoppdraget gi opplysninger om forhold vedrørende den revisjonspliktige som revisor har fått kjennskap til under revisjonen, når dette kreves av en aksjeeier på generalforsamlingen, deltaker i selskapsmøte, medlem av bedriftsforsamling, kontrollkomité eller styre, daglig leder, eller en gransker. Etter bestemmelsens første ledd annet punktum gjelder ikke plikten til å gi opplysninger dersom de opplysninger som kreves ikke kan gis uten uforholdsmessig skade for den revisjonspliktige.

Etter revisorloven § 6-2 annet ledd kan revisor som utenfor møte blir anmodet om å gi informasjon til et medlem av en bedriftsforsamling, kontrollkomite eller styret, kreve å få gi svar i møtet i vedkommende organ.

Etter revisorloven § 6-2 tredje ledd plikter en revisor som reviderer årsregnskap i et datterselskap, et tilknyttet selskap eller en felleskontrollert virksomhet å gi nødvendige opplysninger når det kreves av den revisor som reviderer årsregnskap for morselskapet, et selskap med betydelig innflytelse, eller deltakere i felleskontrollert virksomhet.

Av revisorloven § 6-2 fjerde ledd fremgår det at dersom den revisjonspliktige ikke oppfylder en lov- eller forskriftsbestemt plikt til å utlevere bestemte dokumenter til offentlige myndigheter, skal revisor etter forespørsel fra vedkommende myndighet utlevere kopi av dokumenter som revisor har i sin besittelse. Etter bestemmelsens annet punktum skal revisor sende kopi til skattekontoret av sin begrunnelse som gjelder krav om bekreftelser etter skatteforvaltningsloven, jf. revisorloven § 5-2 fjerde ledd nr. 5. Kravet om å sende nummerert brev som gjelder bekreftelser etter skatteforvalt-

ningsloven til skattekontoret, ble foreslått av Skatteunndragelsesutvalget i NOU 2009: 4 Tiltak mot skatteunndragelser. Det vises til nærmere uttalelse fra departementet i Prop. 1 L (2009–2010) punkt 5.7.4. Skattemyndighetene har taushetsplikt om opplysningene etter skatteforvaltningsloven § 3-1.

Etter revisorloven § 6-2 femte ledd gjelder konkursloven § 18a om revisors opplysnings- og bistandsplikt dersom den revisjonspliktige har åpnet gjeldsforhandling. Er den revisjonspliktiges bo tatt under konkursbehandling, gjelder konkursloven § 101 fjerde ledd. Bestemmelsen ble tatt inn i loven i forbindelse med vedtakelsen av ny konkurslov. Det vises til nærmere omtale i Ot.prp. nr. 26 (1998–99) del IV kapittel 6, samt spesialmerknadene i del VIII til konkursloven § 18a og § 101 fjerde ledd og til revisorloven § 6-2 femte ledd.

Etter revisorloven § 7-2 annet ledd skal den revisjonspliktiges forrige revisor uten hinder av taushetsplikten gi opplysninger og dokumentasjon om sitt revisoroppdrag når den nye revisoren ber om det og når dette kan ha betydning for den fremtidige revisjonen.

Det gjelder også en rekke andre bestemmelser om opplysningsplikt som er relevante for revisorer og som gjelder uten hinder av revisors taushetsplikt. Blant de mest sentrale bestemmelsene om opplysningsplikt nevnes følgende:

- Etter finanstilsynsloven § 3 annet og tredje ledd, jf. § 1 nr. 17, plikter en godkjent revisor eller et revisjonsselskap når som helst å gi alle opplysninger som tilsynet måtte kreve. Plikten omfatter også å la tilsynet få innsyn i, og i tilfelle få utlevert til kontroll, foretakets protokoller, registrerte regnskapsopplysninger, regnskapsmateriale, bøker, dokumenter, datamaskiner eller annet teknisk hjelpemiddel og materiale som er tilgjengelig ved bruk av slikt hjelpemiddel, samt beholdninger av enhver art. Hvis opplysningsplikten som er pålagt foretaket ikke oppfylles, kan opplysningsplikten pålegges de enkelte tillits- og tjenestemenn i foretaket. Bestemmelsene må forstås slik at de gjelder uten hinder av taushetsplikt etter revisorloven.
- Etter tvisteloven § 21-5 plikter enhver å gi forklaring om faktiske forhold og gi tilgang til gjenstander mv. som kan utgjøre bevis i en rettssak, med de begrensninger som følger av bevisforbud og bevisfritak i kapittel 22 og andre bevisregler i loven. Etter § 22-5 kan ikke retten ta imot bevis fra blant annet prester, advokater og leger. Det er ikke fastsatt en slik begrensning for revisorer. Forklaringsplikten

etter tvisteloven forstås slik at den går foran revisors taushetsplikt etter revisorloven.

- Det samme gjelder i straffesaker etter straffeprosessloven § 108, jf. § 119.
- Etter stiftelsesloven § 7 annet ledd har stiftelsens revisor plikt til å gi Stiftelsestilsynet de opplysninger og annen bistand som er nødvendig for at Stiftelsestilsynet skal kunne gjennomføre sine tilsynsoppgaver etter loven. Revisors taushetsplikt gjelder ikke i forhold til Stiftelsestilsynet.
- Etter hvitvaskingsloven § 18 første ledd, jf. § 20, skal revisor av eget tiltak, og uten hinder av taushetsplikten, oversende opplysninger til ØKOKRIM om en mistenkelig transaksjon som etter undersøkelser ikke er blitt avkreftet, samt gi opplysninger om de forhold som har ført til mistanken om at transaksjonen har tilknytning til utbytte fra en straffbar handling, eller til en handling som rammes av straffeloven § 131 til § 136a (terrorfinansiering).
- Etter konkursloven § 18a plikter revisor uten hinder av taushetsplikt å utlevere til gjeldsnemnda regnskaper og regnskapsmateriale vedrørende skyldneren, samt å bistå gjeldsnemnda med opplysninger om skyldners regnskaps- og forretningsførsel. Revisor har samme opplysnings- og bistandsplikt dersom den revisjonspliktiges bo er tatt underkonkursbehandling, jf. konkursloven § 101 fjerde ledd.

12.3.2 EØS-rett

Reglene om revisors opplysnings- og taushetsplikt følger av direktiv 2006/43/EF som endret ved direktiv 2014/56/EU (revisjonsdirektivet) artikkel 23. Bestemmelsen er endret ved endringsdirektivet 2014/56/EU artikkel 1 nr. 17, hvor det er gjort enkelte mindre presiseringer i nr. 2 og nr. 3, i tillegg til at det er inntatt ett nytt nr. 5.

Etter revisjonsdirektivet artikkel 23 nr. 1 skal medlemslandene sikre at alle opplysninger og dokumenter som en revisor eller et revisjonsselskap har adgang til i forbindelse med den lovpliktige revisjonen er beskyttet av «tilstrekkelige regler» om fortrolighet og taushetsplikt.

Etter artikkel 23 nr. 2 må reglene om fortrolighet og taushetsplikt ikke være til hinder for at bestemmelsene i revisjonsdirektivet eller i forordning (EU) nr. 537/2014 (revisjonsforordningen) skal kunne gjennomføres.

Etter artikkel 23 nr. 3 fremgår det videre at dersom en revisor eller revisjonsselskap erstattes av en annen revisor eller revisjonsselskap, skal den tidligere revisoren eller revisjonsselskapet gi

den nye revisoren eller det nye revisjonsselskapet adgang til alle relevante opplysninger om den reviderte virksomheten og den seneste revisjonen av foretaket. Bestemmelsen om å gi relevante opplysninger om den seneste revisjonen, ble tilføyet ved endringsdirektivet.

12.3.3 Danmark og Sverige

Danmark

Den danske revisorloven § 18 annet ledd og § 30 inneholder regler om taushetsplikt og unntak fra taushetsplikten, herunder regler om opplysningsplikt.

Etter revisorloven § 18 annet ledd annet punktum, heter det blant annet at en fratredende revisor har plikt til å opplyse tiltredende revisor om årsaken til sin fratreden. Etter § 18, stk. 2, siste punktum, har den fratredende revisor videre en plikt til å gi den nye revisoren adgang til alle relevante opplysninger om den virksomhet som revisors erklæring vedrører.

Etter den danske selskapsloven § 103 annet ledd skal selskapets valgte revisor på generalforsamlingen i selskapet besvare spørsmål om den årsrapport mv. som behandles på generalforsamlingen. Etter § 229 fjerde ledd skal revisor dersom selskapet går konkurs gi skifteretten eller bostyrer opplysninger som er nødvendige for å vurdere bestående og fremtidige krav.

Sverige

I Sverige følger bestemmelsene om revisorers og revisjonsselskapers opplysnings- og taushetsplikt av den svenske aktiebolagslagen (2005:551). Tilsvarende regler for andre foretaksformer følger av revisorslagen (2001:883) og enkelte andre selskapsrettslige lover. I det følgende vil det gis en nærmere beskrivelse av reglene i aktiebolagslagen.

Etter aktiebolagslagen kapittel 9 § 45 er revisor som er valgt av generalforsamlingen forpliktet til å gi de opplysninger som generalforsamlingen krever, såfremt dette ikke vil være til vesentlig skade for selskapet. Etter kapittel 9 § 46 har en revisor opplysningsplikt om det reviderte foretakets virksomhet overfor en medrevisor, en ny revisor, en lekmannsrevisor, en særskilt gransker og en bostyrer dersom selskapet går konkurs.

Etter aktiebolagslagen kapittel 9 § 7 har revisor i et datterselskap opplysningsplikt overfor revisoren i et morselskap i konsern.

I delutredningen SOU 2015: 49 om «Nya regler för revisorer och revision», hvor gjennomføring av endringsdirektivet ble vurdert opp mot gjeldende svenske regler, ble det konkludert med at svensk rett er forenelig med endringsdirektivet når det gjelder reglene om taushetsplikt og opplysningsplikt. Det vises i denne sammenheng til drøftelsen i SOU 2015: 49 kapittel 7.7 om taushetsplikt og opplysningsplikt.

12.3.4 Utvalgets vurderinger

Opplysningsplikt overfor foretakets organer

Utvalget mener at det bør videreføres en plikt for revisor til å gi opplysninger til det reviderte foretakets daglige leder og medlemmer av styrende organer. En aksjeeier på generalforsamlingen og en deltaker i selskapsmøtet bør stille spørsmål til revisor og kreve å få svar. Utvalget anser at det er rimelig ut fra det ansvaret daglig leder og medlemmene av foretakenes styrende organer skal ivareta, at de skal kunne be revisor om relevant informasjon om foretaket fra revisjonen. Kontrollkomité er opphevet som lovpålagt organ. Utvalget anser at det ikke bør fastsettes opplysningsplikt overfor eventuelle vedtektsfestede foretaksorganer.

Opplysningsplikten bør ivaretas av den oppdragsansvarlige revisoren. Det enkelte medlem av styret og bedriftsforsamlingen bør ha en rett til å kreve opplysninger, men revisor bør i utgangspunktet gi opplysningene til det samlede styret eller bedriftsforsamlingen. Revisor bør derfor fortsatt kunne kreve å gi opplysninger i møte i organet.

Utvalget har særskilt vurdert revisors opplysningsplikt overfor en gransker. Etter aksjeloven og allmennaksjeloven kapittel 5 del VI kan tingretten oppnevne én eller flere granskere når et forslag om gransking har fått tilslutning av aksjeeiere som har minst en tidel av den aksjekapital som er representert på generalforsamlingen. Det er slike granskere som omfattes av den gjeldende bestemmelsen, jf. Ot.prp. nr. 75 (1997–98) s. 123. Granskingen kan omfatte selskapets stiftelse, forvaltning eller nærmere angitte forhold ved forvaltningen eller regnskapene. Utvalget anser at granskerens funksjon tilsier at de bør kunne innhente opplysninger fra revisor i det granskede foretaket.

Opplysningsplikt som angitt her, er etter utvalgets vurdering i samsvar med revisjonsdirektivet artikkel 23 nr. 1 om tilstrekkelige regler om taushetsplikt. I Sverige gjelder det tilsvarende opplysningsplikt overfor generalforsamlingen, daglig

leder og styrende organer. I Danmark har revisor plikt til å besvare spørsmål om årsoppgjøret i generalforsamlingen, mens adgang til å gi relevante opplysninger til styret og daglig leder følger av at taushetsplikten er begrenset til uberettiget videreformidling.

Utvalget foreslår at dersom en aksjeeier på generalforsamling, en deltaker i selskapsmøte, et medlem av bedriftsforsamlingen eller styret eller daglig leder krever det, skal den oppdragsansvarlige revisoren innenfor rammen av den lovfestede revisjonen gi opplysninger om forhold vedrørende den reviderte, som revisor har fått kjennskap til i forbindelse med revisjonen. Plikten til å gi opplysninger skal ikke gjelde dersom det vil være til uforholdsmessig skade for den reviderte. Dersom et medlem av bedriftsforsamlingen eller styret anmoder revisor utenfor møte om å gi informasjon, kan revisor kreve å gi svar i møte i vedkommende organ.

Utvalget foreslår å videreføre revisors opplysningsplikt overfor gransker oppnevnt etter aksjeloven eller allmennaksjeloven i bestemmelsene om gransking i aksjeloven og allmennaksjeloven kapittel 5 del VI.

Det vises til lovforslaget § 10-2 første ledd og forslaget til endringer i aksjeloven og allmennaksjeloven § 5-27 første ledd.

Plikt til å gi opplysninger til revisor i morforetak mv.

Skal en konsernrevisjon eller revisjon av selskapsregnskapet til et morforetak kunne gjennomføres effektivt og forsvarlig, er det nødvendig at konsernrevisor kan innhente opplysninger fra revisorer i datterforetak.

Revisjonsdirektivet artikkel 27 krever at konsernrevisor gjennomgår og dokumenterer revisjonsarbeidet utført av andre revisorer som det bygges på i konsernrevisjonen. Opplysningsplikt for revisor i datterforetak støtter denne plikten. En slik opplysningsplikt er etter utvalgets vurdering i samsvar med revisjonsdirektivet artikkel 23 nr. 1 om tilstrekkelige regler om taushetsplikt. I Sverige gjelder tilsvarende opplysningsplikt for revisor i datterforetak. I Danmark har revisor i datterforetak rett til å gi opplysninger til morforetakets revisor.

Utvalget foreslår at den revisor som reviderer årsregnskap i et datterforetak skal ha plikt til å gi nødvendige opplysninger når det kreves av en revisor som reviderer årsregnskap for et morforetak og foreslår derfor at en slik plikt videreføres.

Hensynet til en effektiv og forsvarlig revisjon har også vekt ved revisjon av et foretak med inves-

teringer i tilknyttede foretak og felleskontrollert virksomhet. På den annen side har ikke eierforetaket bestemmende innflytelse. Det svekker etter utvalgets syn hensynet til at revisoren i eierforetaket skal ha en særskilt rett til å kreve opplysninger. Det kan likevel være uheldig at revisoren i det investerte foretaket kan unnlate å gi opplysninger til eierforetakets revisor, for eksempel fordi det tar tid eller fordi det er utført en mangelfull revisjon. Revisor har behov for informasjon ved revisjon av alle vesentlige eiendeler, inkludert fra andre revisorer. Utvalget anser at det ikke er tilstrekkelig grunn til å innføre en særskilt opplysningsplikt til eierforetakets revisor ved investeringer i tilknyttede foretak eller felleskontrollert virksomhet. Det gjelder ikke en slik opplysningsplikt etter revisjonsdirektivet eller reglene i Danmark eller Sverige. Utvalget går imidlertid inn for et lovfestet unntak fra taushetsplikten, jf. omtalen i punkt 12.2.4. Revisor i et tilknyttet foretak eller felleskontrollert virksomhet vil normalt gi opplysninger til eierforetakets revisor.

Utvalget går ikke inn for å videreføre opplysningsplikten for revisor i tilknyttede foretak og felleskontrollert virksomhet. Her mener utvalget at det er tilstrekkelig at revisoren har adgang til å gi opplysningene uten hinder av taushetsplikt.

Det vises til lovforslaget § 9-8 sjettede ledd.

Utlevering av dokumenter til offentlige myndigheter dersom klienten ikke oppfyller sin utleveringsplikt

Dersom det reviderte foretaket ikke oppfyller en plikt etter lov eller forskrift til å utlevere skriftlig materiale til offentlige myndigheter, og revisor har det skriftlige materialet i sin besittelse, vil vedkommende myndighet ha en særlig interesse i å få materialet utlevert fra revisor. Den gjeldende bestemmelsen om dette i revisorloven § 6-2 fjerde ledd er begrunnet slik i Ot.prp. nr. 75 (1997–98) punkt 8.1, s. 91:

«Utvalget foreslår også en bestemmelse om at dokumenter som revisjonskunden er pliktig til å utlevere, først skal søkes utlevert fra revisjonskunden. Departementet støtter utvalgets forslag på dette punkt. Det legges til grunn at utleveringsplikten først og fremst bør påhvile foretaket selv. Dersom den revisjonspliktige ikke oppfyller plikt etter lov eller forskrift til å utlevere bestemte dokumenter til offentlige myndigheter, skal revisor på forespørsel fra vedkommende myndighet utlevere kopi av dokumenter som innehas av revisor til vedkommende myndighet ...»

Utvalget anser etter en samlet avveining at videreføring av en slik utleveringsplikt utgjør et forsvarlig unntak fra revisors taushetsplikt. Utvalget legger vekt på den offentlige interessen i at lovbestemte opplysningsplikter oppfylles og at plikten begrenses til utleveringspliktig materiale som revisor måtte ha i sin besittelse. Bestemmelsen gir ikke revisor rett til å forklare seg eller utlevere annen informasjon til offentlige myndigheter. En slik utleveringsplikt er etter utvalgets vurdering i samsvar med revisjonsdirektivet artikkel 23 nr. 1 om tilstrekkelige regler om taushetsplikt.

Utvalget foreslår å videreføre at dersom den reviderte ikke oppfyller en plikt etter lov eller forskrift til å utlevere et bestemt skriftlig materiale til offentlige myndigheter, skal revisor etter forespørsel fra vedkommende myndighet utlevere kopi av materialet som revisor har i sin besittelse.

Det vises til lovforslaget § 10-2 tredje ledd.

Utvalget foreslår en egen plikt for revisor til å sende skriftlig begrunnelse for manglende underskrift på næringsoppgave til skattekontoret. Det vises til omtalen i punkt 15.5.4 og utvalgets forslag til endring av skatteforvaltningsforskriften § 8-2-6.

Bistandsplikt overfor gjeldsnemnd og bostyrer

Revisor i et foretak der det er åpnet gjeldsforhandling eller som er slått konkurs, plikter etter konkursloven § 18a og § 101 fjerde ledd å bistå gjeldsnemnda, tingretten, bostyreren, bostyret og borevisor med opplysninger om skyldnerens regnskaps- og forretningsførsel. Plikten skal oppfylles uten hinder av taushetsplikt. Det er ikke

nødvendig med en egen bestemmelse i revisorloven som presiserer bistandsplikten, men utvalget mener det gir god veiledning, og at en slik bestemmelse derfor bør videreføres. Utvalget anser at bistandsplikten er i samsvar med direktivet artikkel 23 nr. 1 om at opplysninger og dokumenter skal beskyttes av tilstrekkelige regler om taushetsplikt.

Utvalget foreslår ikke endringer i revisors opplysnings- og bistandsplikt, men anser at det er unødvendig å videreføre en henvisning til konkursloven § 18a og § 101 fjerde ledd i revisorloven.

Plikt til å gi opplysninger til ny revisor

Det vises til at utvalget i punkt 17.1.4 foreslår å videreføre at det påtroppende revisjonsforetaket skal be det reviderte foretakets forrige revisor om å opplyse om det foreligger forhold som tilsier at en ny revisor ikke bør påta seg oppdraget. Etter forslaget skal den forrige revisoren uten hinder av taushetsplikten gi opplysninger som nevnt og opplyse om begrunnelsen for sin fratreden. Det vises til lovforslaget § 9-2 første ledd.

Utvalget går videre inn for å videreføre at en tidligere revisor skal ha opplysningsplikt overfor en ny valgt revisor dersom den nye revisoren ber om det, og opplysningene kan ha betydning for den fremtidige revisjonen. Bestemmelsen gjennomfører opplysningsplikt for tidligere revisor etter revisjonsdirektivet artikkel 23 nr. 3. Det vises til lovforslaget § 10-2 annet ledd.

Kapittel 13

Revisjonens omfang og utførelse

13.1 Formålet med lovfestet revisjon

13.1.1 Gjeldende rett

Revisorloven har ikke noen egen formålsbestemmelse. God revisjonsskikk etter revisorloven § 5-2 annet ledd gis i stor grad innhold gjennom de internasjonale revisjonsstandardene, jf. omtalen i kapittel 14. Etter internasjonal revisjonsstandard ISA 200 *Overordnede mål for den uavhengige revisor og gjennomføringen av en revisjon i samsvar med de internasjonale revisjonsstandardene* punkt 3, er formålet med lovfestet revisjon å øke de tiltenkte brukernes tillit til årsregnskapet og konsernregnskapet, ved at revisor i revisjonsberetningen gir uttrykk for en mening om regnskapet i det alt vesentlige gir et rettviseende bilde i samsvar med det regnskapsregelverket som er benyttet og oppfyller krav i lov og forskrifter.

Etter revisorloven § 1-2 om revisors rolle, er revisor allmennhetens tillitsperson ved utøvelse av lovfestet revisjon som nevnt i § 1-1 annet ledd. Revisor skal utøve sin virksomhet med integritet, objektivitet og aktsomhet. Etter § 1-1 annet ledd skal revisjon av revisjonspliktiges årsregnskap foretas i samsvar med bestemmelsene i revisorloven. Tilsvarende gjelder revisjon av årsregnskap for noen som ikke er revisjonspliktig, dersom revisor i revisjonsberetning eller på annen måte gir uttrykk for at regnskapet er revidert. Bestemmelser i tråd med dette er omtalt i kapittel 11.

Bestemmelsene om revisjonens innhold i revisorloven § 5-1 og revisjonsberetningen i § 5-6 angir også noe om hva revisor gjennom den lovfestede revisjonen skal oppnå. Det vises til punkt 13.2.1 og 14.1.1.

13.1.2 EØS-rett

Formålsbestemmelsen i direktiv 2006/43/EF som endret ved direktiv 2014/56/EU (revisjonsdirektivet) artikkel 1 angir at «[i] dette direktiv fastsettes regler for lovfestet revisjon av årsregnskap og konsernregnskap». Etter artikkel 2 nr. 2 defineres

lovfestet revisjon som revisjon av årsregnskap eller konsernregnskap i den grad som kreves i henhold til fellesskapsretten.

13.1.3 Danmark og Sverige

Verken den danske revisorloven (nr. 468 av 15. juni 2008), den svenske aktiebolagslagen (2005: 551) eller den svenske revisionslagen (1999:1079) inneholder egne bestemmelser om formålet med lovfestet revisjon.

Etter den danske revisorloven § 16 første ledd, er revisor offentlighetens tillitsrepresentant under utførelse av lovfestet revisjon og avgivelse av revisorberetninger. Revisor skal utføre oppgavene i overensstemmelse med god revisorskikk, herunder utvise den nøyaktighet og hurtighet som oppgavene tillater. God revisorskikk innebærer etter bestemmelsen dessuten at revisor skal utvise profesjonell skepsis, integritet, objektivitet, fortrolighet, profesjonell adferd, profesjonell kompetanse og fornøden omhu ved utførelsen av oppgavene.

Den svenske aktiebolagslagen § 3 og revisionslagen § 5 angir visse overordnede krav til revisors oppgaver ved lovfestet revisjon. Det vises til omtalen i punkt 13.2.3 nedenfor.

13.1.4 Utvalgets vurderinger

Utvalget har vurdert om revisorloven bør inneholde en bestemmelse om formålet med loven eller en egen bestemmelse om formålet med lovfestet revisjon. Utvalget har kommet til at en bestemmelse om formålet med lovfestet revisjon vil være en god løsning. En slik formålsbestemmelse skal angi en overordnet ramme for lovbestemmelsene som gjelder revisors plikter ved utførelsen av en lovfestet revisjon.

Revisjonsplikt skal, sammen med regnskapsplikt, sikre regnskapsbrukerne pålitelig informasjon om revisjonspliktige foretaks eiendeler, gjeld, finansielle stilling og resultat. Allment tilgjengelige regnskaper som brukerne kan stole

på, gir samfunnsmessige gevinster i form av reduserte transaksjonskostnader, sikrere skattegrunnlag og likere konkurransevilkår. Revisjonen og revisjonsberetningen skal skape tillit til foretakenes finansielle rapportering blant regnskapsbrukerne. Dette oppnås ved at revisor utfører en uheldet og faglig kompetent kontroll av om regnskapet gir et rettviseende bilde av foretakets eiendeler, gjeld, finansielle stilling og resultat. Revisor skal gjennom revisjonen skaffe seg betryggende sikkerhet for at regnskapet totalt sett ikke inneholder vesentlig feilinformasjon, hverken som følge av misligheter eller ubevisste feil. Dette tilsier etter utvalgets syn at en lovbestemmelse om formålet med lovfestet revisjon skal fremheve revisjonens tillitsfunksjon. Tillitsfunksjonen er fremhevet som det sentrale formålet med revisjon i internasjonal revisjonsstandard ISA 200 *Overordnede mål for den uavhengige revisor og gjennomføringen av en revisjon i samsvar med de internasjonale revisjonsstandardene* (se punkt 13.1.1 ovenfor). Det vises også til utvalgets omtale av revisors rolle i punkt 2.5.

Gjennom arbeidet med å kontrollere at regnskapene er fri for vesentlig feilinformasjon, har revisor en viktig rolle i å forebygge og avdekke økonomisk kriminalitet. Bevisst manipulering av regnskapsinformasjon kan inngå som et ledd i alvorlig økonomisk kriminalitet. Revisjonen bidrar til at slik kriminalitet kan avdekkes og forebygges. Vesentlig feilinformasjon i regnskapet kan også i andre tilfeller skyldes misligheter og økonomisk kriminalitet, for eksempel ved skatteunndragelser. Revisjonen skal innrettes for å gi betryggende sikkerhet også mot slik feilinformasjon. Revisor skal blant annet finne årsaker til avdekket feilinformasjon og ha oppmerksomhet mot forhold som bryter med den forståelsen av virksomheten som revisor må opparbeide seg. Revisjonshandlinger rettet mot interne kontroller i regnskapsrapporteringsprosessen er egnet til å forebygge både ubevisste feil og økonomisk kriminalitet. Det vises til omtalen av revisjonens funksjon i Ot.prp. nr. 75 (1997–98) punkt 1.1 (s. 7):

«Både med sikte på effektiv ressursallokering gjennom regnskapets informasjonsverdi ved økonomiske beslutninger, og tiltak mot økonomisk kriminalitet, er det behov for at en uavhengig person vurderer om regnskapet er avlagt i samsvar med gjeldende regelverk. Utøvelsen av revisors funksjoner skal dermed medvirke til effektiv ressursallokering og til

bekjempelse av ulike former for økonomisk kriminalitet, herunder kriminalitet på skatte- og avgiftsområdet. Hensiktsmessige regler om revisjon og revisors virksomhet har således en vesentlig samfunnsøkonomisk betydning.»

Utvalget foreslår å fastsette en egen lovbestemmelse om formålet med lovfestet revisjon. Etter forslaget skal lovfestet revisjon 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.

Det vises til forslaget til § 9-1 første ledd.

13.2 Revisors plikter ved utførelse av lovfestet revisjon

13.2.1 Gjeldende rett

Etter revisorloven § 5-1 skal revisor

- vurdere om årsregnskapet er utarbeidet og fastsatt i samsvar med lov og forskrifter
- vurdere om den revisjonspliktiges ledelse har oppfylt sin plikt til å sørge for ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger i samsvar med lov og forskrifter
- vurdere om opplysninger i årsberetningen og i eventuell redegjørelse for foretaksstyring etter regnskapsloven om årsregnskapet, forutsetningen om fortsatt drift, og forslag til anvendelse av overskudd eller dekning av tap er i samsvar med lov og forskrifter, og om opplysningene er konsistent med årsregnskapet (gjelder tilsvarende for de opplysninger som minst skal gis i redegjørelser for samfunnsansvar, samt for opplysninger som er inntatt i redegjørelser for samfunnsansvar gitt i annet dokument enn årsberetningen)
- se etter at den revisjonspliktige har ordnet formuesforvaltningen på en betryggende måte og med forsvarlig kontroll
- gjennom revisjonen bidra til å forebygge og avdekke misligheter og feil

Bestemmelsen angir hva som skal være gjenstand for revisjon og dermed hva som er revisors ansvarsområde. Bestemmelsen gjelder ikke revisjonsutførelsen, og det kan ikke utledes av bestemmelsene hva revisor skal foreta seg av revisjonshandlinger. Det er regulert i § 5-2 om revisors plikter, som er omtalt i punkt 13.3.1.

13.2.2 EØS-rett

Etter direktiv 2006/43/EF som endret ved direktiv 2014/56/EU (revisjonsdirektivet) artikkel 1 fastsetter direktivet regler for lovfestet revisjon av årsregnskap og konsernregnskap. Med «lovfestet revisjon» menes etter artikkel 2 nr. 1 revisjon av årsregnskap eller konsernregnskap i den grad som kreves i henhold til fellesskapsretten. Direktivet gjelder regnskapsrevisjon eller finansiell revisjon. Se om dette i punkt 13.2.4. Revisjonsdirektivet artikkel 28, regnskapsdirektivet (2013/34/EU) artikkel 34 og revisjonsforordning (EU) nr. 537/2014 artikkel 10 inneholder bestemmelser om innholdet i revisjonsberetningen og hva revisor skal uttale seg om. Disse bestemmelsen avgjør hva som etter EU og EØS-reglene skal inngå i en lovfestet revisjon.

Revisjonsdirektivet artikkel 28 nr. 2 første avsnitt bokstav c krever at revisjonsberetningen skal inneholde en uttalelse om årsregnskapet gir et rettviseende bilde i overensstemmelse med det relevante rammeverk for regnskapsavleggelse og oppfyller eventuelle lovbestemte krav.

Revisor skal ifølge regnskapsdirektivet artikkel 34 nr. 1 annet avsnitt, jf. revisjonsdirektivet artikkel 28 nr. 2 første ledd bokstav e, avgi en uttalelse om årsberetningen er i overensstemmelse med årsregnskapet for samme regnskapsår, samt om årsberetningen har blitt utarbeidet i samsvar med gjeldende lovkrav. Revisor skal videre avgi en uttalelse om han eller hun, på bakgrunn av kunnskap om og forståelse av virksomheten og dens omgivelser opparbeidet under revisjonen, har funnet vesentlig feilaktige opplysninger i årsberetningen, samt angi arten av slike feilaktige opplysninger.

Direktivet åpner for at revisor kan gjøre en begrenset vurdering av pliktig informasjon i årsberetningen eller i separate rapporter om samsvaransvar og foretaksstyring. Dette er omtalt nærmere i punkt 15.2.2 om revisjonsberetningen.

Revisjonsdirektivet artikkel 28 nr. 2 første avsnitt bokstav f krever at revisor skal uttale seg om eventuelle vesentlige usikkerheter vedrørende begivenheter eller forhold som kan sette alvorlige spørsmålstegn ved virksomhetens evne til fortsatt drift. Artikkel 25a om revisjonens omfang, presiserer imidlertid at den lovfestede revisjonen ikke skal omfatte en uttalelse om det reviderte foretakets fremtidige overlevelse eller om ledelsen og styret har drevet eller vil drive virksomheten effektivt.

Medlemslandene kan etter revisjonsdirektivet artikkel 28 nr. 2 annet ledd fastsette ytterligere krav til innholdet i revisjonsberetningen.

Etter regnskapsdirektivet artikkel 34 nr. 2 skal reglene om revisjon av årsregnskapet og revisors uttalelser om årsberetningen gjelde på samme måte for konsernregnskap og konsernberetning.

Kravene til revisjonsberetningen i revisjonsdirektivet og revisjonsforordningen er nærmere omtalt i punkt 15.2.2.

13.2.3 Danmark og Sverige

Danmark

Etter den danske revisorloven § 1 annet ledd om lovens virkeområde, gjelder loven ved revisors avgivelse av revisjonsberetninger på regnskaper, herunder revisors uttalelser om årsberetninger i henhold til årsregnskapsloven. Revisorloven § 16 om revisors virksomhet, angir visse krav til revisjonsutførelsen. Krav til hva som inngår i revisjonen, følger av bestemmelsene i revisorloven § 19 og bekendtgørelse av 15. juni 2016 nr. 736 om godkente revisors erklæringer om hva revisor skal uttale seg om i revisjonsberetningen. Revisor skal avgi revisjonsberetning til det reviderte årsregnskapet og i tilfelle konsernregnskapet (revisorloven § 19 og bekendtgørelsen § 3). Dersom det er utarbeidet årsberetning, skal revisor også uttale seg om årsberetningen (bekendtgørelsen § 5 nr. 7). Revisjonsberetningen skal inneholde:

- En konklusjon om regnskapet er utarbeidet i overensstemmelse med lovgivningens og eventuelle andre krav til regnskapsavleggelsen. Herunder skal det opplyses om regnskapet gir et rettviseende bilde av virksomhetens eiendeler og gjeld, finansielle stilling og resultat i overensstemmelse med regnskapsreglene.
- En konklusjon om årsberetningen, etter en gjennomlesing og basert på den gjennomførte revisjonen av årsregnskapet, er i overensstemmelse med årsregnskapet og er utarbeidet i samsvar med lovbestemte krav, samt om revisor har funnet vesentlig feilaktig informasjon i årsberetningen (med opplysninger om arten av slike feilaktige opplysninger).

Revisor skal videre opplyse særskilt om eventuelle vesentlige usikkerheter vedrørende begivenheter eller forhold som kan reise betydelig tvil om virksomhetens evne til fortsatt drift.

Revisor skal gi opplysning i revisjonsberetningen hvis revisor under sitt arbeid blir oppmerk-

som på at lovgivningen om bokføring og oppbevaring av regnskapsmateriale ikke er overholdt og overtredelsen ikke er uvesentlig. Revisor skal videre opplyse særskilt om ikke uvesentlige forhold som revisor har blitt kjent med i sitt arbeid, og som gir en begrunnet formodning om at medlemmer av ledelsen kan komme i erstatnings- eller straffansvar (bekendtgørelsen § 7 annet ledd). Dette omfatter blant annet overtredelser av enkelte bestemmelser i straffeloven, samt overtredelser av skatte- avgifts-, tilskudds-, selskaps-, regnskaps- og bokføringslovgivningen. Er det avtalt at revisor skal avgi erklæringer (bekreftelser) om annen rapportering som inngår i en årsrapport, kan erklæringene utarbeides særskilt (bekendtgørelsen § 4).

Sverige

Etter den svenske akteiebolagslagen (2005: 551) kapittel 9 § 3 skal revisor revidere foretakets årsregnskap og bokføring, samt styrets og daglig leders forvaltning. Revisjonen skal utføres med profesjonell skepsis og være så inngående og omfattende som god revisjonsskikk krever.

I tillegg følger bestemmelser i akteiebolagslagen § 30 til § 35a om hva revisor skal uttale seg om i revisjonsberetningen. I hovedsak går dette ut på at revisor skal uttale seg om årsregnskapet er utarbeidet i overensstemmelse med gjeldende regnskapslovgivning, herunder om årsregnskapet gir et rettvise bilde av foretakets resultat og stilling, og om årsberetningen er i samsvar med årsregnskapet. Revisor skal uttale seg om eventuelle vesentlige usikkerheter som gjelder hendelser eller forhold som kan medføre betydelig tvil om foretakets evne til fortsatt drift. Revisor kan ikke ut over dette uttale seg om foretakets fremtidige lønnsomhet eller om hvor effektivt og hensiktsmessig ledelsens har drevet eller kommer til å drive foretaket.

Det skal anmerkes i revisjonsberetningen dersom revisor ved sin revisjon har funnet at noen i foretaksledelsen har gjort seg skyldig i handlinger eller unnlater som kan medføre erstatningsansvar. Det stilles også krav om opplysning i revisjonsberetningen dersom revisor gjennom revisjonen har funnet at det reviderte foretaket ikke har oppfylt visse plikter etter skatte- og avgiftslovgivningen. Revisor kan ut over dette gi andre opplysninger i revisjonsberetningen som revisor mener at brukerne bør få kjennskap til.

Tilsvarende gjelder for andre foretaksformer etter den svenske revisionslagen (1999:1079) § 5 og i § 27 til § 31, jf. § 6,

13.2.4 Utvalgets vurderinger

Reglene om hva revisor skal uttale seg om i revisjonsberetningen, angir ganske presist hva som er gjenstand for en lovfestet revisjon. Revisjonsdirektivet har ikke egne bestemmelser om hva som skal inngå i en lovfestet revisjon ut over det som følger av bestemmelsene om revisjonsberetningen (se punkt 13.2.2 og 14.1.2). Dette er også den løsningen som langt på vei er benyttet i Danmark og Sverige (se punkt 13.2.3). Disse forholdene kan tale mot slike bestemmelser. På den annen side kan egne lovbestemmelser om hva som skal inngå i en lovfestet revisjon gi en tydeligere ramme for bestemmelsene om revisors plikter ved utførelsen av en lovfestet revisjon. I gjeldende revisorlov § 5-1 første og annet ledd er det gitt egne bestemmelser om de forhold revisor skal vurdere og se etter i revisjonen. Utvalget legger vekt på dette og mener at bestemmelsene om hva revisor skal uttale seg om i revisjonsberetningen bør suppleres med bestemmelser om de forholdene revisor skal vurdere i revisjonen.

Revisjon av årsregnskapet, og i tilfelle konsernregnskapet, er utgangspunktet for en finansiell revisjon i samsvar med kravene i revisjonsdirektivet og internasjonalt anerkjente prinsipper for finansiell revisjon. Dette ligger også til grunn for de gjeldende reglene i revisorloven § 5-1 første ledd. I NOU 1997: 9 punkt 6.3.2 presiserte revisorlovutvalget at den lovfestede revisjonen må knytte seg direkte mot årsregnskapet og årsregnskapets grunnlag. Lovutvalget kom den gang til at dette samsvarte med de oppfatninger om revisors primær oppgave, den «egentlige revisjon», som kommer til uttrykk i internasjonal og nasjonal teori og de standarder som gir innhold til begrepet god revisjonsskikk. Finansdepartementet sluttet seg til dette i Ot.prp. nr. 75 (1997–98) punkt 5.1.5.1. Dette skiller den lovfestede revisjonen etter revisorloven fra andre former for revisjon, inkludert

- operasjonell revisjon, hvor revisor bekrefter at organisasjon, rutiner og interne kontroll er etablert og fungerer effektivt slik at foretakets mål kan nås
- forvaltningsrevisjon, hvor revisor bekrefter at foretaket følger lover, forskrifter, vedtekter og retningslinjer fastsatt av ledelsen, (forvaltningsrevisjon er også en egen fagdisiplin innen offentlig revisjon som omfatter systematiske vurderinger av økonomi, produktivitet og måloppnåelse ut fra politiske myndigheters vedtak og forutsetninger)
- mislighetsrevisjon, hvor revisor utfører særskilte handlinger med det formål å avdekke

underslag, korrupsjon og andre former for misligheter og økonomisk kriminalitet

- kontroll av ulike forhold på grunnlag av revisjonsmessige fremgangsmåter og der resultatene rapporteres på lignende måte som ved finansiell revisjon, slik som IT-revisjon, miljørevisjon, kvalitetsrevisjon og revisjon av helse, miljø og sikkerhet

Utvalget legger vekt på at revisors primære oppgave med å vurdere om årsregnskapet og i tilfelle konsernregnskapet er utarbeidet og fastsatt i samsvar med gjeldende lovkrav, inkludert god regnskapsskikk, fortsatt bør fremheves i loven. Dette utdypes gjennom kravene til revisors uttalelser om årsregnskapet og konsernregnskapet i revisjonsberetningen.

Kravene i revisjonsdirektivet artikkel 28 og regnskapsdirektivet artikkel 34 til revisors uttalelser om årsberetningen i revisjonsberetningen, innebærer at revisor må vurdere om årsberetningen og i tilfelle konsernberetningen inkluderer de opplysninger som skal gis i henhold til gjeldende lovkrav, om årsberetningen er konsistent med årsregnskapet og om revisjonen av årsregnskapet har avdekket vesentlig feilinformasjon i årsberetningen. Utvalget går inn for at dette angis særskilt i loven på tilsvarende måte som for årsregnskapet og konsernregnskapet. Revisjonens innhold følger på den måten av hvilke forhold revisor skal uttale seg om i revisjonsberetningen vedrørende årsberetningen (se kapittel 15). Revisor skal ikke revidere årsberetningen, det vil si gjennomføre særskilte revisjonshandlinger for å oppnå sikkerhet for at informasjonen er fri for vesentlig feilinformasjon, slik revisor skal for årsregnskapet. Revisor skal imidlertid ha et ansvar for å se gjennom årsberetningen og, på grunnlag av revisjonen av årsregnskapet, gi opplysninger som nevnt i revisjonsberetningen.

De oppgavene som er angitt ovenfor er rettet mot den informasjonen som gis i årsregnskapet og konsernregnskapet og informasjon som publiseres sammen med regnskapene i årsberetningen og eventuelle andre rapporter. Utvalget mener at dette skal være rammen for den lovfestede revisjonen etter revisorloven. Innenfor denne rammen skal revisor kontrollere den underliggende bokføringen, overholdelsen av lover, regler og konsepsjonskrav som har betydning for regnskapet, og at interne kontroller i regnskapsrapporteringsprosessen er effektive. Revisjonen skal i det hele tatt innrettes for å oppnå sikkerhet for at regnskapet totalt sett ikke inneholder vesentlig feilinformasjon. Utvalget mener at revisorloven ikke bør defi-

nere særskilte oppgaver knyttet til disse eller andre forhold som går ut over det som er nødvendig for å uttale seg om årsregnskapet, konsernregnskapet og informasjonen som publiseres sammen med regnskapene. Slike oppgaver bør i tilfelle knyttes til egne krav om revisorbekreftelser i den aktuelle lovgivningen, slik det blant annet kreves for næringsoppgaven etter skatteforvaltningsforskriften (jf. omtalen i punkt 15.5.4).

I samsvar med dette foreslår utvalget at det presiseres i loven at revisor skal vurdere om årsregnskapet og konsernregnskapet er utarbeidet i samsvar med gjeldende lovkrav. Utvalget foreslår videre at revisor skal vurdere om årsberetningen inkluderer de opplysninger som skal gis i henhold til gjeldende lovkrav, om årsberetningen er konsistent med årsregnskapet og om revisor, basert på kunnskapen opparbeidet gjennom revisjonen av årsregnskapet, har avdekket vesentlig feilinformasjon i årsberetningen. Det samme skal gjelde for konsernberetningen ved revisjon av konsernregnskapet. Det vises til forslaget til § 9-4 første og annet ledd.

13.3 Revisjonsutførelsen

13.3.1 Gjeldende rett

Etter revisorloven § 5-2 første og annet ledd skal revisor

- utføre revisjonen etter beste skjønn, herunder vurdere risikoen for at det kan foreligge feilinformasjon i årsregnskapet som følge av misligheter og feil
- påse at vedkommende har tilstrekkelig grunnlag til å vurdere om det foreligger brudd på lover og forskrifter av vesentlig betydning for årsregnskapet
- utføre sin virksomhet i samsvar med god revisjonsskikk, jf. omtalen i kapittel 14

Departementet kan i forskrift fastsette krav til revisjonsutøvelsen dersom det er nødvendig for gjennomføringen av internasjonale forpliktelser. Bestemmelsen gir hjemmel for å gjennomføre EØS-regler som svarer til EU-kommisjonens vedtak om internasjonale revisjonsstandarder etter revisjonsdirektivet artikkel 26. Det er ikke truffet slike EU-vedtak, og forskriftshjemmelen er derfor ikke benyttet. Dette omtales i punkt 14.2.3.

13.3.2 EØS-rett

Direktiv 2006/43/EF som endret ved direktiv 2014/56/EU (revisjonsdirektivet) artikkel 21 nr. 2

krever at medlemslandene sikrer at revisor utviser profesjonell skepsis under hele den lovfestede revisjonen og erkjenner muligheten for vesentlig feilinformasjon som følge av forhold eller atferd som vitner om uregelmessigheter, herunder misligheter eller feil. Dette gjelder uavhengig av revisors tidligere erfaringer med ærligheten og integriteten til den reviderte virksomhetens ledelse og ledende medarbeidere. Revisor skal særlig utvise profesjonell skepsis i gjennomgangen av ledelsens vurderinger vedrørende virkelige verdier og nedskrivning av eiendeler, avsetninger og fremtidige kontantstrømmer av relevans for virksomhetens mulighet for fortsatt drift. Profesjonell skepsis defineres i direktivbestemmelsen som en holdning som innebærer en kritisk tilnærming, og hvor revisor skal være oppmerksom på omstendigheter som kan indikere mulig feilinformasjon som følge av feil eller misligheter, samt en kritisk vurdering av revisjonsbeviset.

Etter revisjonsdirektivet artikkel 25a om hva revisjonen omfatter (tilføyd ved direktiv 2014/56/EU (endningsdirektivet)), skal ikke revisjonen gi sikkerhet for det reviderte foretakets fremtidige overlevelse eller om ledelsen og styret har drevet eller vil drive virksomheten effektivt.

Bestemmelsen i revisjonsdirektivet artikkel 26 om vedtakelse av og utførelse av revisjon i samsvar med internasjonale revisjonsstandarder er omtalt i punkt 14.2.2.

13.3.3 Danmark og Sverige

Danmark

Den danske revisorloven § 16 første ledd inneholder enkelte bestemmelser om revisors plikter. Det fremgår der at revisor skal utføre oppgavene i overensstemmelse med god revisorskikk, herunder utvise den nøyaktighet og hurtighet som oppgavens beskaffenhet tillater. Det henvises til at god revisorskikk innebærer at revisor skal utvise profesjonell skepsis, integritet, objektivitet, fortrolighet, profesjonell atferd, profesjonell kompetanse og fornøden omhu ved utførelsen av oppgavene.

Etter § 16 annet ledd skal revisor utvise profesjonell skepsis under planleggingen og utførelsen av lovfestet revisjon og revisorbekreftelser, i erkjennelse av at det kan forekomme omstendigheter som kan indikere vesentlig feilinformasjon i regnskapet. Ved utførelse av revisjon skal revisor særskilt utvise profesjonell skepsis ved vurdering av regnskapsestimer vedrørende virkelige verdier og nedskrivning av eiendeler, avsetninger og

fremtidige kontantstrømmer som har betydning for det reviderte foretakets mulighet for å fortsette driften.

Sverige

Etter den svenske aktiebolagslagen (2005: 551) kapittel 9 § 3 skal revisjonen utføres med profesjonell skepsis og være så inngående og omfattende som god revisjonsskikk krever. Tilsvarende gjelder for andre foretaksformer etter den svenske revisionslagen (1999:1079) § 5. Etter aktiebolagslagen kapittel 9 § 35 a kan revisjonsberetningen ikke inneholde noen forsikring om selskapets fremtidige lønnsomhet eller om hvor effektivt og hensiktsmessig styret eller daglig leder har drevet eller kommer til å drive virksomheten.

13.3.4 Utvalgets vurderinger

Regler om revisors plikter

Utvalget mener at loven bør presisere grunnleggende krav til gjennomføring av en lovfestet revisjon i samsvar med god revisjonsskikk. En slik bestemmelse bør angi sentrale forhold revisor må vurdere i utførelsen av en lovfestet revisjon i tråd med revisjonens formål (jf. omtalen i punkt 13.1.4). En bestemmelse om revisors plikter ved lovfestet revisjon bør etter utvalgets oppfatning også gi noen føringer for hva revisor skal foreta seg knyttet til de aktuelle forholdene som vurderes. Utvalget anser at revisjonens innhold vanskelig lar seg detaljregulere i lovs form. Loven bør gi overordnede retningslinjer for utførelsen av revisjonen. Nærmere retningslinjer gis etter utvalgets vurdering mest hensiktsmessig gjennom lovkravet om å følge god revisjonsskikk. Innholdet i den enkelte lovfestede revisjon avhenger videre i stor grad av de konkrete omstendighetene rundt den reviderte og revisjonsoppdraget. Revisor må anvende sitt profesjonelle skjønn for å avgjøre hva som vil være en god angrepsvinkel og hensiktsmessige revisjonshandlinger i gjennomføringen av revisjonen.

Utvalget anser at dette oppnås best ved å ta utgangspunkt i trinnene i revisjonsprosessen basert på rammer for profesjonell utførelse av finansiell revisjon som er anerkjent i Norge og internasjonalt. Utvalget har basert seg på de internasjonale revisjonsstandardene som også anvendes i Norge. Finansdepartementet påpekte i Ot.prp. nr. 75 (1997–98) punkt 5.1.5.3 at de revisjonsstandarder som revisorlovutvalget bygget sitt forslag på, ikke til enhver tid nødvendigvis

ville utgjøre de viktigste hovedpunktene i den rettslige standarden god revisjonsskikk. Utvalget legger i tråd med dette vekt på at de trinnene i revisjonsprosessen som angis i disse standardene har en grunnleggende forankring i profesjonen ut over disse standardene. De internasjonale revisjonsstandardene er nærmere omtalt i kapittel 14 om god revisjonsskikk.

Etter internasjonal revisjonsstandard ISA 200 *Overordnede mål for den uavhengige revisor og gjennomføringen av en revisjon i samsvar med de internasjonale revisjonsstandardene*, skal revisor identifisere og vurdere risikoer for vesentlig feilinformasjon. Risikovurderingen skal være basert på en forståelse av foretaket og dets omgivelser. Revisor skal innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for sin konklusjon i revisjonsberetningen gjennom å utforme og gjennomføre egnede handlinger for å håndtere risikoene. Revisor skal danne seg en mening om regnskapet basert på konklusjoner som bygger på innhentet revisjonsbevis. Det vises til standardens punkt 7.

Forståelse av virksomheten

Det er sentralt for revisjonen at revisor har en god forståelse av virksomheten i det reviderte foretaket og de deler av foretakets interne kontroll som er relevant for revisjonen. Revisor må også ha en forståelse av eksterne forhold som har vesentlig betydning for foretakets regnskap.

Internasjonal revisjonsstandard ISA 315 *Identifisering og vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon gjennom forståelse av enheten og dens omgivelser* presiserer god revisjonsskikk på dette punktet. Etter standarden må revisor opparbeide seg en forståelse av foretakets virksomhet, eier- og styringsstruktur, investeringer, organisering og finansiering. Revisor må forstå relevante bransjemessige, regulatoriske og andre eksterne faktorer, bruken av regnskapsprinsipper, foretakets mål, strategier og forretningsrisikoer og resultatmålingen i foretaket (standardens punkt 11). Revisor må opparbeide seg en forståelse av den interne kontrollen som er relevant for revisjonen (standardens punkt 12). Det omfatter blant annet interne kontroller som skal sikre at bokførte opplysninger er fullstendige og korrekte. Dersom revisor avdekker svakheter eller mangler i den revidertes interne kontroll mv, må dette følges opp i revisjonen. Revisor må blant annet kommunisere forholdet til ledelsen i foretaket og etter forholdene til styret hos den reviderte, jf. omtalen av revisors kommunikasjon med styret og ledelsen i punkt 15.3.4.

Nødvendig forståelse av regulatoriske faktorer inkluderer en forståelse av gjeldende lovkrav for virksomheten som er relevante for årsregnskapet og konsernregnskapet. En god forståelse av virksomheten er også nødvendig for å kunne identifisere avvikende forhold som gir økt risiko for vesentlig feilinformasjon, inkludert som følge av økonomisk kriminalitet og andre misligheter. Bestemmelsen i gjeldende revisorlov § 5-1 annet ledd om at revisor skal se etter at den revisjonspliktige har ordnet formuesforvaltningen på en betryggende måte og med forsvarlig kontroll, dekkes gjennom denne delen av revisjonen.

Utvalget foreslår å presisere i loven at god revisjonsskikk blant annet innebærer at revisor skal opparbeide seg en forståelse av virksomheten, den interne kontrollen og andre forhold som kan være av betydning for revisjonen, herunder gjeldende lovkrav for virksomheten. Det vises til forslaget til § 9-4 tredje ledd bokstav a.

Svakheter ved bokføringen

Revisjonsdirektivet og regnskapsdirektivet knytter den lovfestede revisjonen til årsregnskapet og konsernregnskapet, jf. punkt 13.2.2. Revisjonsdirektivet eller andre EØS-regler presiserer ikke særskilte krav om at revisor skal vurdere den underliggende bokføringen eller uttale seg om den i revisjonsberetningen. I Danmark følger det av bekendtgørelse av 15. juni 2016 nr. 736 om godkendte revisors erklæringer § 7 stk. 2 første punktum at revisor skal gi supplerende opplysninger i revisjonsberetningen hvis revisor gjennom den lovfestede revisjonen blir oppmerksom på at lovgivningen om bokføring og oppbevaring av regnskapsmateriale ikke er overholdt og den aktuelle overtredelsen ikke er uvesentlig. Rapporteringsplikten gjelder ved lovbrudd som avdekkes gjennom den lovfestede revisjonen for øvrig, og oppfattes ikke å medføre særskilte tilleggsoppgaver for revisor. I Sverige følger det av revisionslagen (1999:1079) § 5 første ledd første punktum at revisoren skal kontrollere foretakets bokføring. Det er ikke krav om uttalelse i revisjonsberetningen om bokføringen, jf. § 27 til § 32a. Kontrollen knytter seg til forhold som er av betydning for revisors konklusjon om årsregnskapet.

Bokføringen skal etablere et grunnlag for å produsere årsregnskapet og annen pliktig regnskapsrapportering, spesifikasjoner av den pliktige regnskapsrapporteringen og andre regnskapsopplysninger som kan kreves med hjemmel i lov eller forskrift. Bokføringen skal dessuten muliggjøre kontroll av og innsyn i løpende transaksjoner og

grunnlaget for pliktig regnskapsrapportering. Det vises til omtalen i NOU 2002: 20 *Ny bokføringslov* punkt 4.1.4.

Trygghet for at regnskapet er riktig, forutsetter at bokføringen er innrettet slik at den gir et tilstrekkelig grunnlag for å utarbeide et årsregnskap som er i samsvar med regnskapsloven. Bokføringen må inkludere interne kontroller som forhindrer at opplysninger som er relevante for regnskapet ikke blir registrert eller at det blir registrert uriktige opplysninger. Vurdering av den revidertes bokføring er derfor helt sentralt i revisjonen av årsregnskapet. Bokføring i tråd med reglene i bokføringsloven, bokføringsforskriften og god bokføringsskikk forutsettes å gi et godt grunnlag for å utarbeide et årsregnskap som er i samsvar med regnskapsloven. Brudd på bokføringsreglene vil i mange tilfeller innebære at revisor ikke vil oppnå betryggende sikkerhet for at regnskapet er fritt for vesentlig feilinformasjon. Den revidertes ivaretagelse av pliktene etter bokføringsreglene har på denne måten stor betydning for lovfestet revisjon, selv om ikke alle brudd på bokføringsloven har betydning.

Revisor kan gjennom den lovfestede revisjonen avdekke svakheter i den revidertes bokføringsrutiner eller brudd på bokføringsreglene som krever rapportering, blant annet til styret og ledelsen hos den reviderte. Revisors kommunikasjon med styret og ledelsen omtales i punkt 15.3.4.

Kontroll av den revidertes bokføring kan være nødvendig av andre hensyn enn den lovfestede revisjonen av årsregnskapet og konsernregnskapet. Rapporteringen til skatte- og avgiftsmyndighetene gjennom revisors attestasjon på næringsoppgaven og skjema for lønns- og pensjonskostnader er aktuell i så måte, jf. skatteforvaltningsforskriften § 7-2-11, § 8-2-6 og § 8-9-4. Også for slike attestasjonsoppgaver må revisor utføre nødvendige kontrollhandlinger, inkludert kontroll av bokføringen, for å kunne avgi uttalelse med betryggende sikkerhet. Se også kapittel 18 om revisors oppgaver ved revisorbekreftelser.

Utvalget anser at det fortsatt bør presiseres i loven at revisor skal vurdere om den revisjonspliktiges ledelse har oppfylt sin plikt til å sørge for at foretakets bokføring er i samsvar med gjeldende lovkrav. Plikten bør knyttes til den lovfestede revisjonen. Det vises til forslaget til § 9-4 tredje ledd bokstav b.

Gjennom forståelsen av virksomheten og den interne kontrollen skal revisor identifisere og vurdere risikoene for vesentlig feilinformasjon i årsregnskapet og konsernregnskapet. Dette er et vik-

tig ledd i planleggingen av en effektiv og målrettet revisjon.

Etter revisorloven § 5-2 første ledd skal revisor utføre revisjonen etter beste skjønn, herunder vurdere risikoen for at det kan foreligge feilinformasjon i årsregnskapet som følge av misligheter og feil. ISA 315 presiserer god revisjonsskikk også på dette punktet. Standarden gir nærmere krav om å identifisere og vurdere risikoene for vesentlig feilinformasjon og hvordan revisor skal oppnå dette. Revisor skal utføre risikovurderingshandlinger for å danne grunnlag for å identifisere og anslå risikoer for vesentlig feilinformasjon (standarden punkt 5). Å identifisere risikoene innebærer å kartlegge hvilke feil som kan oppstå i årsregnskapet og konsernregnskapet. Å vurdere risikoene betyr at revisor for hver av de identifiserte risikoene danner seg en formening om sannsynligheten for at risikoen inntreffer og hvilken konsekvens dette i så fall kan få for årsregnskapet og konsernregnskapet. Risikoer med høy sannsynlighet for å inntreffe eller potensielt store feil i regnskapet som konsekvens, krever nødvendigvis større oppmerksomhet i revisjonen enn risikoer med lav sannsynlighet for å inntreffe eller små feil i regnskapet som konsekvens.

Risikovurderingene skal danne grunnlag for utformingen og utførelsen av videre revisjonshandlinger (standarden punkt 25). Formålet med revisjonshandlingene er å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis som grunnlag for revisors uttalelse i revisjonsberetningen. Internasjonal revisjonsstandard ISA 330 *Revisors håndtering av anslåtte risikoer* presiserer god revisjonsskikk på dette punktet. Å håndtere identifiserte risikoer innebærer etter ISA 330 punkt 6 at revisor utformer og utfører videre revisjonshandlinger hvor type, tidspunkt og omfang er basert på og tilpasset de anslåtte risikoene for vesentlig feilinformasjon.

Utvalget foreslår å presisere i loven at god revisjonsskikk blant annet innebærer at revisor skal identifisere risikoene for vesentlig feilinformasjon i regnskapet, enten de skyldes misligheter eller utilsiktede feil, herunder som følge av brudd på gjeldende lovkrav. Etter forslaget presiseres det også at revisor skal utforme og gjennomføre revisjonshandlinger for å håndtere de identifiserte risikoene. Det vises til forslaget til § 9-4 tredje ledd bokstav c og d.

Revisjonsbevis

Revisjonsbevis defineres som informasjon som brukes av revisor for å komme frem til konklusjo-

nene i revisjonsberetningen. Revisjonsbevis omfatter både informasjon som finnes i regnskapsmaterialet som underbygger regnskapet og annen informasjon. Revisjonsbevisets tilstrekkelighet er målet på kvantiteten av revisjonsbevis. Hvor mye revisjonsbevis som er nødvendig, avhenger av revisors vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon, men også av kvaliteten på revisjonsbeviset. Revisjonsbevisets hensiktsmessighet er målet på revisjonsbevisets kvalitet, det vil si dets relevans og pålitelighet når det gjelder å underbygge konklusjonene som revisors mening bygger på.¹

Etter internasjonal revisjonsstandard ISA 200 *Overordnede mål for den uavhengige revisor og gjennomføringen av en revisjon i samsvar med de internasjonale revisjonsstandardene*, må revisor som grunnlag for sin konklusjon i revisjonsberetningen, oppnå betryggende sikkerhet for at regnskapet totalt sett ikke inneholder vesentlig feilinformasjon verken som følge av misligheter eller feil (standarden punkt 5). Betryggende sikkerhet oppnås når revisor har innhentet tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for å redusere risikoen for at revisor gir uttrykk for en uriktig mening når regnskapet inneholder vesentlig feilinformasjon (revisjonsrisikoen) til et akseptabelt lavt nivå (standarden punkt 17).

Revisor skal fastslå om tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis er innhentet. Ved utformingen av en revisjonsberetning skal revisor vurdere alle relevante revisjonsbevis, uavhengig av om de synes å bekrefte eller motsi påstandene i regnskapet. Dersom revisor ikke har innhentet tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis for en vesentlig påstand i regnskapet, skal revisor forsøke å innhente ytterligere revisjonsbevis. Dersom revisor ikke er i stand til å innhente tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis, skal revisor avgi en revisjonsberetning med forbehold eller en beretning som konkluderer med at revisor ikke kan uttale seg om regnskapet. Dette er nærmere omtalt i punkt 15.2 om revisjonsberetningen.

Utvalget foreslår å presisere i loven at god revisjonsskikk blant annet innebærer at revisor skal innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis som grunnlag for sin uttalelse i revisjonsberetningen. Det vises til forslaget til § 9-4 tredje ledd bokstav e.

Profesjonell skepsis

Krav om å utvise profesjonell skepsis i revisjonen er presisert i de internasjonale revisjonsstandardene og er innarbeidet i god revisjonsskikk. Se særlig ISA 200 punkt 15 og punkt 13 bokstav l. For å sikre en tydelig gjennomføring av revisjonsdirektivet artikkel 21 nr. 2 om profesjonell skepsis, mener utvalget at revisorloven bør presisere et krav om at revisor skal utvise profesjonell skepsis i gjennomføring av den lovfestede revisjonen.

Direktivbestemmelsen om profesjonell skepsis er ganske detaljert, jf. omtalen i punkt 13.3.2 ovenfor. I Sverige er det i loven kun fastsatt at revisjonen skal utføres med profesjonell skepsis. For øvrig er det forutsatt at kravet utfylles gjennom normgivning og praksis. I Danmark angir lovkravet i tillegg at revisor må ta hensyn til at det kan forekomme omstendigheter som kan indikere vesentlig feilinformasjon i regnskapet, og at revisor særlig skal utvise profesjonell skepsis ved vurdering av regnskapsestimer om virkelige verdier og nedskrivning av eiendeler, avsetninger og fremtidige kontantstrømmer som har betydning for det reviderte foretakets mulighet for å fortsette driften. Definisjonen av profesjonell skepsis i direktivet er ikke tatt inn verken i den svenske eller danske loven.

Vurderingen av hvor den profesjonelle skepsisen er av særlig betydning, bør i utgangspunktet overlates til revisor basert på de konkrete omstendighetene i den enkelte revisjonen. Egne krav på områder hvor den profesjonelle skepsisen er av særlig stor betydning følger også av god revisjonsskikk. Samtidig legger utvalget vekt på tydelig gjennomføring av revisjonsdirektivet og et ønske om tydelighet rundt revisors plikter. Profesjonell skepsis må anvendes i hele revisjonen, ikke bare på de forholdene som er særskilt fremhevet. Utvalget har vurdert om også andre forhold bør fremheves i loven, og har kommet til at transaksjoner med nærstående parter bør nevnes i loven i tillegg til de forholdene som er nevnt i direktivet. Utvalget anser at det er unødvendig å ta inn definisjonen av profesjonell skepsis i loven for å gjennomføre direktivet eller oppnå en tydeligere regel. Utvalget har etter dette kommet til at den løsningen som er valgt i Danmark bør brukes også i den norske loven.

Utvalget foreslår at det presiseres i loven at revisor skal utføre revisjonen med profesjonell skepsis, herunder være oppmerksom på muligheten for vesentlig feilinformasjon i årsregnskapet og konsernregnskapet som skyldes misligheter eller utilsiktede feil. Revisor skal særlig utvise pro-

¹ Jf. ISA 200 punkt 13 (b) og ISA 500 punkt 5 (b), (c) og (e).

fesjonell skepsis ved vurdering av regnskapsestimater knyttet til virkelige verdier, nedskrivninger av eiendeler, avsetninger, transaksjoner med nærstående parter og fremtidige kontantstrømmer av betydning for foretakets evne til fortsatt drift.

Det vises til lovforslag til § 9-4 fjerde ledd.

I det videre drøftes enkelte særlige forhold knyttet til vesentlighet, misligheter og nærstående parter, brudd på gjeldende lovkrav, avgrensning av hva revisjonen omfatter og utkontraktering.

Vesentlighet

En revisjon vil alltid bygge på et vesentlighetskonsept, og vurderingen av vesentlighet er sentral i god revisjonsskikk. En systematisk tilnærming til vesentlighet i revisjonen, er grunnleggende for utførelsen av en forsvarlig revisjon i samsvar med anerkjente standarder for profesjonen. Vesentlighet gir grunnlag for en nødvendig avgrensning av hvor mye tid og ressurser som skal anvendes i revisjonen. Samtidig sørger en systematisk tilnærming til vesentlighet for at revisjonsinnsatsen rettes inn der den kan forutsettes å gi mest nytte.

Etter internasjonal revisjonsstandard ISA 200 *Overordnede mål for den uavhengige revisor og gjennomføringen av en revisjon i samsvar med de internasjonale revisjonsstandardene*, er revisors overordnede mål med revisjonen av et regnskap å oppnå betryggende sikkerhet for at regnskapet totalt sett ikke inneholder vesentlig feilinformasjon (standardens punkt 11). Etter ISA 200 punkt 6 skal revisor legge vesentlighetskonseptet til grunn både ved planlegging og gjennomføring av revisjonen, og ved vurdering av betydningen for revisjonen av identifisert feilinformasjon og betydningen for regnskapet av eventuell feilinformasjon som ikke er korrigert. Særlig ISA 320 *Vesentlighet ved planlegging og gjennomføring av en revisjon* og ISA 450 *Vurdering av feilinformasjon identifisert under revisjonen* er aktuelle i denne sammenheng. Det grunnleggende konseptet er at feilinformasjon, herunder utelatelser, er å anse som vesentlige dersom de, enkeltvis eller samlet, rimelig kan forventes å påvirke de økonomiske beslutningene som treffes av brukerne på grunnlag av regnskapet (ISA 320 punkt 2).

Bestemmelsen i revisorloven § 5-2 første ledd om vurdering av risikoen for at det kan foreligge feilinformasjon i årsregnskapet, presiserer ikke et vesentlighetskriterium. Revisorlovutvalgets forslag om dette, ble tatt ut i Finansdepartementets lovforslag. Departementet kom til at også risikoen for annen feilinformasjon i regnskapet bør vurde-

res av revisor, jf. Ot.prp. nr. 75 (1997–98) punkt 5.1.5.3. Det fremstår som uklart hva departementet nærmere bestemt la i dette. Det er uansett anerkjent under den gjeldende loven og god revisjonsskikk at revisor både kan og må anvende vesentlighet i revisjonen. Utvalget viser også til revisjonsdirektivet artikkel 21 nr. 2 om at revisor skal erkjenne muligheten for at det forekommer vesentlig feilinformasjon som følge av forhold eller atferd som vitner om uregelmessigheter, herunder misligheter eller feil.

Utvalgets lovforslag presiserer at revisor skal anvende vesentlighet i revisjonen, jf. forslaget om at revisor skal identifisere risikoene for vesentlig feilinformasjon i regnskapet, enten de skyldes misligheter eller utilsiktede feil.

Misligheter og nærstående parter

Det vises til utvalgets forslag til bestemmelse om formålet med lovfestet revisjon, som fremhever at revisor gjennom den lovfestede revisjonen skal bidra til å forebygge og avdekke økonomisk kriminalitet, jf. punkt 13.1.4 ovenfor. Som det også fremgår der, må revisjonen innrettes for å identifisere og vurdere risikoene for vesentlig feilinformasjon i årsregnskapet og konsernregnskapet enten disse skyldes misligheter eller utilsiktede feil. Utvalget mener med dette ikke å utvide revisors plikter eller revisjonens innhold, men å presisere at en lovfestet revisjon som gjennomføres i samsvar med god revisjonsskikk alltid må inneholde slike handlinger. Nærmere krav følger blant annet av internasjonal revisjonsstandard ISA 240 *Revisors oppgaver med og plikter til å vurdere misligheter ved revisjon av regnskaper*.

Relasjoner til nærstående parter og transaksjoner med disse har ofte betydning for mislighetsrisikoen. Internasjonal revisjonsstandard ISA 550 *Nærstående parter* presiserer god revisjonsskikk på dette punktet. ISA 550 stiller krav om at revisor må innhente informasjon som er relevant for å identifisere risikoer for vesentlig feilinformasjon i regnskapet som følge av relasjoner til nærstående parter og transaksjoner med disse. Revisor må videre utforme og utføre ytterligere revisjonshandlinger for å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis vedrørende de anslåtte risikoene for vesentlig feilinformasjon. Revisor må vurdere om de identifiserte relasjonene til nærstående parter og transaksjonene med disse er regnskapsført og om det er gitt tilleggsopplysninger i samsvar med gjeldende regnskapsregler. Utvalget mener at relasjoner til nærstående parter og transaksjoner med disse etter forholdene kan være

sentralt for revisors vurdering og håndtering av risikoen for vesentlig feilinformasjon i regnskapet som skyldes misligheter. Utvalget har derfor kommet til at det bør fremheves i loven at revisor særlig skal utvise profesjonell skepsis ved vurdering av transaksjoner med nærstående parter. Det vises også til omtalen av profesjonell skepsis ovenfor.

Revisor kan gjennom den lovfestede revisjonen avdekke forhold relatert til misligheter og økonomisk kriminalitet som krever rapportering, blant annet til styret og ledelsen hos den reviderte. Revisors rapportering omtales i kapittel 15. Revisor har også rapporteringsplikt til ØKOKRIM etter hvitvaskingsloven dersom revisor gjennom revisjonen eller på annen måte får mistanke om at en transaksjon har tilknytning til utbytte av en straffbar handling, og nærmere undersøkelser ikke avkrefter mistanken. Det vises også til utredningen av ny hvitvaskingslov i NOU 2016: 27.

Brudd på gjeldende lovkrav

Revisor skal etter revisorloven § 5-2 første ledd annet punktum påse at vedkommende har tilstrekkelig grunnlag til å vurdere om det foreligger brudd på lover og forskrifter av vesentlig betydning for årsregnskapet. Revisjonen skal være tilstrekkelig til at revisor har betryggende sikkerhet for at det ikke foreligger slike brudd på gjeldende lovkrav. Det kreves ikke at revisor planlegger eller gjennomfører revisjonshandlinger med sikte på å avdekke brudd som ikke er av betydning for årsregnskapet eller som bare er av uvesentlig betydning for årsregnskapet. Dersom revisor likevel avdekker slike lovbrudd som ikke er av vesentlig betydning for årsregnskapet, må imidlertid også disse følges opp.

Internasjonal revisjonsstandard ISA 250 *Vurdering av lover og forskrifter ved revisjon av regnskaper* er utformet for å hjelpe revisor med å identifisere vesentlig feilinformasjon i regnskapet som skyldes brudd på lover og forskrifter. Revisors mål er ifølge standarden punkt 10 å

- innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for overholdelse av bestemmelsene i lover og forskrifter som generelt anses å ha direkte betydning for fastsettelsen av vesentlige beløp og tilleggsopplysninger i regnskapet
- utføre spesifikke revisjonshandlinger for å bidra til å identifisere brudd på andre lover og forskrifter som kan være av vesentlig betydning for regnskapet

- håndtere brudd, eller mistanke om brudd, på lover og forskrifter, avdekket under revisjonen, på en hensiktsmessig måte

ISA 250 utdyper revisorlovens krav og presiserer god revisjonsskikk på dette punktet.

Det er nødvendig for revisor å vurdere om det foreligger brudd på gjeldende lovkrav av vesentlig betydning for regnskapet, for å være i stand til å uttale seg om regnskapet i revisjonsberetningen. Den særskilte plikten etter revisorloven § 5-2 første ledd er dermed strengt tatt overflødig. I NOU 1997: 9 punkt 12.1.5 uttaler lovutvalget at bestemmelsen pålegger revisor å skaffe seg tilstrekkelig innsikt og bevis til å vurdere om det er foretatt lovbrudd som har vesentlig betydning for regnskapet, og viser til at dette er i samsvar med ISA 250. Verken revisjonsdirektivet eller reglene i Danmark og Sverige inneholder særskilte krav om at revisor skal vurdere om det foreligger brudd på gjeldende lovkrav av vesentlig betydning for årsregnskapet og konsernregnskapet.

Utvalget legger vekt på at revisors vurdering av risikoen for brudd på gjeldende lovkrav av vesentlig betydning for årsregnskapet og konsernregnskapet, er et sentralt element i en lovfestet revisjon. Utvalget foreslår derfor at det presiseres i loven at revisors forståelse av virksomheten og andre forhold som kan være av betydning for revisjonen, inkluderer gjeldende lovkrav for virksomheten, og at revisors identifisering av risikoer for vesentlig feilinformasjon i regnskapet inkluderer feil som følge av brudd på gjeldende lovkrav. Det vises til forslaget til § 9-4 tredje ledd bokstav a og c.

Krav til revisors rapportering av lovbrudd som avdekkes gjennom den lovfestede revisjonen er omtalt i kapittel 15.

Avgrensing av hva revisjonen omfatter

Utvalget har vurdert om det er nødvendig eller ønskelig å presisere en negativ avgrensning av hva revisjonen omfatter i tråd med ny artikkel 25a revisjonsdirektivet. Etter direktivbestemmelsen skal ikke revisjonen gi sikkerhet for det reviderte foretakets fremtidige overlevelse eller om ledelsen og styret har drevet eller vil drive virksomheten effektivt. Bestemmelsen skal blant annet klargjøre at revisors uttalelse om fortsatt drift i revisjonsberetningen ikke innebærer at det gis slik sikkerhet.

Den danske Revisorkommissionen har vurdert at en direkte gjennomføring av den negative avgrensningen av revisjonens innhold i revisjons-

direktivet artikkel 25a ikke ville bidra til å skape mer klarhet med hensyn til formålet med revisjonen. En slik negativ avgrensning kunne derimot reise spørsmål om andre forhold, som ikke er eksplisitt omtalt i avgrensningen, i så fall omfattes av den lovfestede revisjonen.² I stedet foreslo Revisorkommissionen å fortsatt knytte revisjonens innhold direkte til de forhold revisor skal uttale seg om i revisjonsberetningen. I den svenske aktiebolagslagen er det tatt inn en bestemmelse i kapittel 9 § 35 a om at revisjonsberetningen ikke skal inneholde noen forsikring om selskapets fremtidige lønnsomhet eller om hvor effektivt og hensiktsmessig styret eller daglig leder har drevet eller kommer til å drive virksomheten.

Etter utvalgets vurdering er det ikke nødvendig å fastsette en særskilt lovbestemmelse for å oppfylle pliktene etter revisjonsdirektivets artikkel 25a. Utvalget mener videre at det ikke er et særskilt behov for å innføre en negativ avgrensning av revisjonen. Utvalget har ut fra dette kommet til at det ikke bør fastsettes en slik bestemmelse i revisorloven.

Utkontraktering

Revisjonsforetakenes rutiner skal sikre at utkontraktering av funksjoner ikke svekker kvalitetsstyringen eller muligheten til å føre tilsyn med virksomheten, jf. forslaget til § 7-1 tredje ledd bokstav c. Utvalget foreslår i tillegg å presisere at utkontraktering av oppgaver ikke påvirker revisors ansvar og plikter i utførelse av lovfestet revisjon. Det vises til forslaget til § 9-4 femte ledd.

13.4 Oppdragsansvarlig revisor

13.4.1 Gjeldende rett

Etter revisorloven § 2-2 skal årsregnskapet til revisjonsplichtige revideres av minst én ansvarlig revisor (jf. § 3-7). Slik revisjon kan utføres av godkjent revisjonsselskap (jf. § 3-1 annet ledd), men revisjonsselskapet skal da utpeke én ansvarlig revisor for hvert oppdrag (oppdragsansvarlig revisor, jf. § 3-7). En personlig valgt revisor vil selv alltid være ansvarlig revisor på sine revisjonsoppdrag.

Kravet om en oppdragsansvarlig revisor utdypes i god revisjonsskikk. Internasjonal standard for kvalitetskontroll ISQC 1 *Kvalitetskontroll for*

² Revisorkommissionens rapport af 18. september 2015 til Erhvervsstyrelsen *Revisorlovgivningen – styrkelse af revisionskvalitet, uafhængighed og konkurrence* punkt 2.3

revisjonsfirmaer som utfører revisjon og forenklet revisorkontroll av regnskaper samt andre attestasjonoppdrag og beslektede tjenester punkt 30 krever at revisjonsselskapet skal tildele ansvar for hvert enkelt oppdrag til en oppdragsansvarlig revisor, og stiller nærmere krav til retningslinjer og rutiner rundt dette. Internasjonal revisjonsstandard ISA 220 *Kvalitetskontroll av revisjon av regnskaper* punkt 8 presiserer at oppdragsansvarlig revisor skal ta ansvar for den totale kvaliteten på den enkelte lovfestede revisjon hvor vedkommende er utpekt. Oppdragsansvarlig revisors ansvar og oppgaver utdypes ytterligere i standardens punkt 15 til 19.

Revisorloven inneholder ikke særskilte krav til utvelgelse av personale og sammensetning av revisjonsteam.³ ISQC 1 punkt 31 krever imidlertid at revisor skal etablere retningslinjer og rutiner for utvelgelse av personale med den nødvendige kompetanse og kapabilitet til å utføre oppdrag i samsvar med faglige standarder og relevante lov-messige og regulatoriske krav, og som gjør revisor i stand til å avgi uttalelser som er hensiktsmessige ut fra omstendighetene. ISA 220 punkt 14 gir også oppdragsansvarlig revisor et ansvar for å forsikre seg om at revisjonsteamet og eventuelle eksperter som ikke er del av revisjonsteamet, samlet har tilstrekkelig ferdigheter og kompetanse til å utføre revisjonsoppdraget.

13.4.2 EØS-rett

Når en lovfestet revisjon utføres av et revisjonsselskap, krever direktiv 2006/43/EF som endret ved direktiv 2014/56/EU (revisjonsdirektivet) artikkel 24b nr. 1 at revisjonsselskapet utpeker minst én ansvarlig revisjonspartner. Sikring av revisjonskvalitet, uavhengighet og kompetanse skal være de viktigste kriteriene når revisjonsselskapet utpeker den eller de ansvarlige revisjonspartnere. Den eller de ansvarlige revisjonspartnere skal involveres aktivt i utførelsen av den lovfestede revisjonen. Artikkel 24b ble tilføyd ved direktiv 2014/56/EU (endringdirektivet). Revisjonsdirektivet før endringene ved direktiv 2014/56/EU inneholdt likevel enkelte bestemmelser om oppdragsansvarlig revisor.

³ Et revisjonsteam omfatter alle partnere og alt personale som deltar på et oppdrag, herunder eventuelle personer som er engasjert av firmaet eller et nettverksfirma for å utføre revisjonshandlinger i forbindelse med oppdraget. Revisjonsteamet omfatter ikke revisors eksterne eksperter som er engasjert av firmaet eller av et nettverksfirma. (Jf. ISQC 1 punkt 12 bokstav f og ISA 200 punkt 7 bokstav d).

Etter revisjonsdirektivet artikkel 24b nr. 1 skal revisjonsselskapet gi oppdragsansvarlig revisor tilstrekkelige ressurser og personale med nødvendig kompetanse og ferdigheter til å utføre sine oppgaver på en tilfredsstillende måte. Etter artikkel 24b nr. 2 skal en personlig valgt revisor på samme måte sette av tilstrekkelig tid til oppdraget, samt avse tilstrekkelige ressurser til å sikre at revisors plikter kan utføres på en tilfredsstillende måte.

13.4.3 Danmark og Sverige

Danmark

I Danmark følger det av revisorloven av 15. juni 2008 nr. 468 § 19 første ledd at revisjonsberetningen skal avgis av den eller de revisorer som er valgt til å utføre oppdraget, eller, hvor en revisjonsvirksomhet er valgt, av den eller de revisorer som har utført og har det endelige ansvar for oppdraget. Kravene i revisjonsdirektivet artikkel 24b nr. 1 er for øvrig gjennomført ved at revisorloven § 16 stk. 5 bestemmer at Erhvervsstyrelsen kan fastsette nærmere regler og standarder om blant annet tilretteleggelse av revisjonsoppgaver.⁴ Slike regler er gitt i bekendtgørelse nr. 734 av 15. juni 2016 om godkendte revisorer og revisionsvirksomheders tilrettelæggelse af arbejdet kapittel 2 og 3. Det følger av bekendtgørelsen § 2 at dersom en revisjonsvirksomhet er valgt til å utføre revisjon av et årsregnskap eller konsernregnskap, skal virksomheten utpeke en eller flere revisorer til å forestå revisjonen. Den eller de utpekte revisorene har det endelige ansvaret for revisjonsopdraget. Ved utpeking av en eller flere revisorer skal revisjonsvirksomheten særlig ta hensyn til revisjonskvalitet, uavhengighet og kompetanse. Revisor skal ifølge § 4 delta aktivt i utførelsen av revisjon av årsregnskaper og eventuelle konsernregnskaper. Revisor skal ta ansvar for den overordnede kvalitet av de revisjoner som revisor er utpekt til. Revisors ansvar omfatter minst:

- Ledelse, tilsyn og utførelse av revisjonsopdraget.
- Gjennomgang av dokumentasjonen.
- Gjennomføring av nødvendige konsultasjoner i forbindelse med revisjonen.
- Gjennomføring av kvalitetssikringsgjennomgang ved revisjon av årsregnskaper og eventuelle konsernregnskaper for virksomheter av

interesse for offentligheten, ved andre revisjonsoppdrag hvor kvalitetssikringsgjennomgang kreves i lovgivningen eller hvor virksomheten har fastslått at en slik gjennomgang er nødvendig.

Bestemmelsen presiserer at reglene om revisors ansvar for den overordnede kvalitet av de revisjoner som revisor er utpekt til, gjelder uavhengig av om revisor benytter arbeid utført av andre revisorer. Utkontraktering av oppgaver påvirker ikke revisjonsvirksomhetens og den underskrivende revisors ansvar og plikter.

Revisjonsselskapet skal ifølge bekendtgørelsen § 2 stk. 3 gi oppdragsansvarlig revisor tilstrekkelige ressurser, samt knytte eventuelle andre personer til oppdraget som har den nødvendige kompetanse og ferdigheter til å utføre revisjonsopdraget. Dette gjelder på samme måte hvis en revisor er personlig valgt som revisor for en virksomhet. Revisor skal etter § 3 stk. 1 sette av tilstrekkelig tid og ressurser til utførelse av revisjonsopdraget.

Sverige

Revisorslagen (2001:883) § 17 bestemmer at et revisjonsselskap for hvert oppdrag som det påtar seg skal utpeke en av de yrkesaktive revisorene i selskapet som hovedansvarlig. Den hovedansvarlige skal være autorisert revisor, dersom dette kreves i lovgivningen. Revisjonsselskapet skal uten unødig opphold underrette oppdragsgiveren om hvem som er hovedansvarlig. Den hovedansvarlige skal undertegne revisjonsberetningen og andre uttalelser. Hvis en beretning eller uttalelse undertegnes av flere revisorer, skal det angis hvem som er hovedansvarlig.

Den svenske utrederen kom til at det ikke var nødvendig med en særskilt gjennomføring av øvrige krav til oppdragsansvarlig revisor som følger av revisjonsdirektivet. Direktivets krav om at utpeking av hovedansvarlig revisor skal styres av hensynene til sikring av revisjonskvalitet, uavhengighet og kompetanse, anses gjennomført ved at den hovedansvarlige ifølge revisorslagen § 17 skal være autorisert revisor dersom dette kreves i lovgivningen. Videre følger det av samme bestemmelse at den hovedansvarlige revisoren skal undertegne revisjonsberetningen og andre uttalelser. Dette innebærer ifølge utrederen at den hovedansvarlige skal involveres aktivt i revisjonen, og at også revisjonsdirektivets krav på dette punktet anses å være oppfylt.⁵

⁴ Revisorkommissionens rapport af 18. september 2015 til Erhvervsstyrelsen *Revisorlovgivningen – styrkelse af revisjonskvalitet, uafhængighed og konkurrence* side 121.

Den svenske utrederen kom til at revisjonsdirektivets krav til utvelgelse av personale og sammensetning av revisjonsteam er av generell karakter og uten spesifikke krav til hvordan revisjonen skal utføres. Utrederen konkluderte med at disse kravene allerede var gjennomført gjennom henvisninger til god revisjonsskikk, blant annet i revisjonslagen § 5 første ledd annet punktum.⁶

13.4.4 Utvalgets vurderinger

I forslag til § 1-2 første ledd har utvalget definert «revisor» som det revisjonsselskapet som er valgt revisor og den statsautoriserte revisoren som er utpekt som oppdragsansvarlig revisor ved oppdrag om lovfestet revisjon. Hvis oppdraget ikke utføres av et revisjonsselskap, menes den statsautoriserte revisoren som er valgt revisor.

«Oppdragsansvarlig revisor» defineres i de internasjonale revisjonsstandardene som den partneren eller annen person i firmaet som er ansvarlig for revisjonsoppdraget og dets utførelse, og for revisjonsberetningen som avgis på vegne av firmaet, og som, der det er påkrevd, er godkjent av en tilsynsmyndighet, regulerende myndighet eller et faglig organ.⁷

Begrepet «oppdragsansvarlig revisor» gjenfinnes ikke i revisjonsdirektivet. Revisjonsdirektivet definerer imidlertid «ansvarlig revisjonspartner» i artikkel 2 nr. 16:

Med «ansvarlig revisjonspartner» menes i denne lov:

1. den eller de revisorer som er utpekt av et revisjonsselskap for et bestemt revisjonsoppdrag som hovedansvarlig for å foreta den lovfestede revisjonen på vegne av revisjonsselskapet, eller
2. ved konsernrevisjon, minst den eller de revisorer som er utpekt av et revisjonsselskap som hovedansvarlig for å foreta den lovfestede revisjonen på konsernnivå, og den eller de revisorer som er utpekt som hovedansvarlig for viktige datterforetak, eller

3. den eller de revisorer som undertegner revisjonsberetningen.

«Oppdragsansvarlig revisor» vil i utgangspunktet være det samme som «ansvarlig revisjonspartner», med ett unntak. Revisorer som er utpekt som hovedansvarlig for revisjonen av viktige datterforetak vil ikke defineres som «oppdragsansvarlige revisorer» i forbindelse med konsernrevisjonen. Det vil alltid være den revisor som er utpekt av et revisjonsselskap som ansvarlig for å foreta den lovfestede revisjonen av konsernregnskapet, som er oppdragsansvarlig revisor i slike tilfeller.

Gjeldende revisorlov § 2-2 annet ledd bestemmer at revisjonsselskapet skal utpeke én ansvarlig revisor for hvert revisjonsoppdrag. Av revisjonsdirektivet artikkel 24b nr. 1 følger det imidlertid at revisjonsselskapet skal utpeke *minst* én oppdragsansvarlig revisor. Det åpnes med andre ord for at det kan utpekes flere oppdragsansvarlige revisorer på et oppdrag om lovfestet revisjon. I og med at god revisjonsskikk gjennom ISQC 1 punkt 30 stiller krav om at det skal utpekes én oppdragsansvarlig revisor for hvert revisjonsoppdrag, legger utvalget til grunn at det er mest hensiktsmessig å videreføre gjeldende rett. Utvalget foreslår dermed ikke å åpne opp for at det kan utpekes to eller flere oppdragsansvarlige revisorer for samme lovfestede revisjon. En slik løsning antas også å redusere risikoen for usikkerhet om hvilket ansvar og hvilke oppgaver og plikter den enkelte oppdragsansvarlige revisor skal ha.

Det følger av revisjonsdirektivet at sikring av revisjonskvalitet, uavhengighet og kompetanse skal være de viktigste kriteriene når revisjonsselskapet utpeker en oppdragsansvarlig revisor på et oppdrag om lovfestet revisjon. Dette gir veiledning om forhold revisjonsselskapet skal ta særlig hensyn til ved utpekingen av oppdragsansvarlig revisor. Et generelt krav om at revisor skal sørge for tilstrekkelige ressurser og kompetanse til å utføre den lovfestede revisjonen omtales nedenfor. Dette vil også gi føringer for revisjonsselskapets utpeking av oppdragsansvarlig revisor. Det følger videre av god revisjonsskikk gjennom ISQC 1 punkt 30 at revisjonsselskapet skal etablere retningslinjer og rutiner som krever at oppdragsansvarlig revisor har tilstrekkelig kompetanse, kapabilitet og myndighet til å utføre oppgavene. Krav til revisors uavhengighet følger av forslag til bestemmelser i revisorloven kapittel 8, se omtale i utredningen kapittel 11. For å sikre en tydelig gjennomføring av revisjonsdirektivet, foreslår utvalget i tillegg en særskilt bestemmelse i revi-

⁵ SOU 2015: 49 *Nya regler för revisorer och revision* punkt 7.9.4.

⁶ SOU 2015: 49 *Nya regler för revisorer och revision* punkt 7.9.4.

⁷ Jf. internasjonal standard for kvalitetskontroll ISQC 1 *Kvalitetskontroll for revisjonsfirmaer som utfører revisjon og forenklet revisorkontroll av regnskaper samt andre attestasjonsoppdrag og beslektede tjenester* punkt 12 bokstav c og internasjonal revisjonsstandard ISA 220 *Kvalitetskontroll av revisjon av regnskaper* punkt 7 bokstav a.

sorloven om at sikring av revisjonskvalitet, uavhengighet og kompetanse skal være de viktigste kriteriene for utpekingen av oppdragsansvarlig revisor.

Revisjonsdirektivets bestemmelser om ansvarlige revisjonspartnere handler i første rekke om utpeking av slike, men sier lite om deres ansvar og oppgaver. Det følger imidlertid av definisjonen i artikkel 16 at ansvarlig revisjonspartner skal være hovedansvarlig for utførelsen av det spesifikke revisjonsoppdraget på vegne av revisjonsselskapet (jf. også ISA 220 punkt 8). Dette viser både at oppdragsansvarlig revisor har et totalansvar for den lovfestede revisjonen, og at dette totalansvaret omfatter kvaliteten på det utførte arbeidet. Oppdragsansvarlig revisors ansvar gjelder uavhengig av om det benyttes arbeid utført av andre revisorer. Det er også oppdragsansvarlig revisor som underskriver revisjonsberetningen (se kapittel 15). For at oppdragsansvarlig revisor skal være i stand til å oppfylle sine forpliktelser som ansvarlig for den totale kvaliteten på den lovfestede revisjonen, er det etter utvalgets oppfatning viktig at oppdragsansvarlig revisor involveres aktivt i utføringen av revisjonen. Gjennom aktiv involvering i revisjonsprosessen settes oppdragsansvarlig revisor i stand til å lede og styre revisjonen på en hensiktsmessig måte, herunder sørge for tilstrekkelig kvalitet. Utvalget mener på bakgrunn av dette at revisjonsdirektivets krav om at oppdragsansvarlig revisor skal være aktivt involvert i oppdragsutførelsen, bør gjennomføres i revisorloven. Nærmere føringer for oppdragsansvarlig revisors ansvar og oppgaver vil følge av god revisjonsskikk.

Slik direktiv 2006/43/EF (revisjonsdirektivet) er utformet, stilles det eksplisitte krav om at revisor skal sørge for tilstrekkelige ressurser og nødvendig kompetanse til å gjennomføre den lovfestede revisjonen på en forsvarlig måte. Utvalget mener at en gjennomføring av disse kravene i norsk rett er nødvendig. For det første må revisjonsselskapet sørge for at den oppdragsansvarlige revisoren har tilgang på tilstrekkelige ressurser og personer med nødvendig kompetanse til å utføre sine oppgaver på en forsvarlig måte. For det andre må oppdragsansvarlig revisor selv sette av tilstrekkelig tid og ressurser til å utføre sine oppgaver på en forsvarlig måte. Dette gjelder også en statsautorisert revisor som utfører lovfestet revisjon i eget navn. Nærmere om hva kravene til utvelgelse av personale og sammensetning av revisjonsteam innebærer vil følge av god revisjonsskikk.

Det vises til lovforslag til § 9-3.

13.5 Særlige forhold ved revisjon av konsernregnskap

13.5.1 Gjeldende rett

For et morselskap består årsregnskapet av selskapsregnskap og konsernregnskap, jf. regnskapsloven § 3-2 tredje ledd. Konsernregnskapet skal omfatte morselskapet og alle datterselskaper. Konsernregnskapet skal vise disse foretakene som en økonomisk enhet (konsolidering). Transaksjoner mellom konsoliderte foretak skal ikke regnskapsføres i konsernregnskapet. Små foretak som definert i regnskapsloven § 1-6 kan som hovedregel unnlate å utarbeide konsernregnskap, jf. § 3-2 fjerde ledd.

Etter revisorloven § 5-1 første ledd skal revisor vurdere om årsregnskapet, herunder konsernregnskapet, er utarbeidet og fastsatt i samsvar med lov og forskrifter. Revisorloven § 5-7 stiller særlige krav ved revisjon av konsernregnskaper. Konsernrevisor skal med sikte på konsernrevisjonen gjennomgå revisjonsarbeid utført av revisor i datterselskap av betydning for konsernregnskapet. Slik gjennomgang skal dokumenteres på en måte som er tilstrekkelig til å kunne etterprøve arbeidet. For øvrig reguleres revisjonsberetningen for konsernet (se kapittel 15) og tilsynsmessige forhold (se kapittel 20).

Internasjonal revisjonsstandard ISA 600 *Særlige hensyn ved revisjon av konsernregnskaper (herunder arbeidet til revisorer i konsernenheter)* slår fast at konsernrevisor er ansvarlig for revisjonen av hele konsernregnskapet, uavhengig av om konsernrevisor selv eller en annen revisor reviderer regnskapet til en konsernenhet (typisk et datterselskap). Den oppdragsansvarlige revisoren for konsernet er ifølge punkt 11 ansvarlig for styring, oppfølging og gjennomføring av konsernrevisjonsoppdraget i samsvar med profesjonsstandarder og gjeldende lovmessige og regulatoriske krav, og for at revisjonsberetningen som utstedes er hensiktsmessig etter omstendighetene (jf. også ISA 200 *Kvalitetskontroll av revisjon av regnskaper* punkt 15). Standarden forklarer forhold som konsernrevisor må vurdere ved fastsettelse av typen, tidspunktet for og omfanget av sin medvirkning i revisjonshandlinger som utføres av en annen revisor i en konsernenhet. Videre stilles det, på samme måte som revisorloven § 5-7, krav til konsernrevisors dokumentasjon av eget arbeid og involvering i arbeidet som er utført av revisorene i de underliggende konsernenhetene.

13.5.2 EØS-rett

Konsernrevisor skal ifølge direktiv 2006/43/EF som endret ved direktiv 2014/56/EU (revisjonsdirektivet) artikkel 27 nr. 1 bokstav a ha det fulle ansvaret for revisjonsberetningen for konsernregnskapet. I Norge følger dette etter gjeldende rett av kravet i revisorloven § 5-1 om at revisor skal vurdere om årsregnskapet, herunder konsernregnskapet, er utarbeidet og fastsatt i samsvar med lov og forskrifter. Etter direktiv 2014/56/EU (endringsdirektivet) skal konsernrevisor også ha det fulle ansvaret for rapporten til revisjonsutvalget etter revisjonsforordningen artikkel 11, se omtale i kapittel 22.

Etter revisjonsdirektivet artikkel 27 nr. 1 bokstav b skal konsernrevisor vurdere det arbeidet som er gjort av andre revisorer med henblikk på konsernrevisjonen. Konsernrevisor må dokumentere arten av, tidsplanen for og omfanget av det arbeid som slike andre revisorer utfører, samt eventuelt konsernrevisorens gjennomgang av relevante deler av disse revisorenes revisjonsdokumentasjon. Dette kravet er nytt med endringsdirektivet, og kommer i tillegg til det eksisterende kravet om en gjennomgang av andre revisorers arbeid (se nedenfor).

Det følger videre av revisjonsdirektivet artikkel 27 nr. 1 bokstav c at konsernrevisor skal gjennomgå og dokumentere det arbeid som er gjort av andre revisorer med henblikk på konsernrevisjonen. Dette er ikke nytt med endringsdirektivet, og er gjennomført i gjeldende revisorlov § 5-7 annet ledd.

Konsernrevisor må i forbindelse med sin gjennomgang av andre revisorers arbeid innhente de andre revisorenes samtykke til at de vil utlevere relevant dokumentasjon til konsernrevisor, jf. revisjonsdirektivet artikkel 27 nr. 1 tredje avsnitt. Hvis konsernrevisor ikke er i stand til å oppfylle de kravene som stilles til gjennomgang og dokumentasjon av andre revisorers arbeid, skal konsernrevisor ifølge artikkel 27 nr. 2 gjennomføre passende tiltak og underrette Finanstilsynet om forholdet. Der det er relevant skal slike tiltak omfatte at konsernrevisor selv utfører ytterligere revisjonshandlinger i det konsernforetaket forholdet gjelder, eventuelt leier inn slike tjenester fra andre revisorer. Disse kravene ble tilføyd ved endringsdirektivet, og er derfor ikke gjennomført i gjeldende revisorlov.

Den dokumentasjonen som konsernrevisor oppbevarer, skal etter revisjonsdirektivet artikkel 27 nr. 1 annet avsnitt gjøre det mulig for Finanstilsynet å vurdere konsernrevisors arbeid. Dette føl-

ger i dag av dokumentasjonskravet i revisorloven § 5-7 annet ledd annet punktum, jf. også § 5-3 første ledd.

13.5.3 Danmark og Sverige

Danmark

I Danmark anses kravet i revisjonsdirektivet artikkel 27 nr. 1 bokstav a om konsernrevisors ansvar, gjennomført i revisorloven av 17. juni 2008 nr. 468 § 19 om revisjonsberetningen.⁸ Det kreves at revisjonsberetningen avgis av den eller de revisorer som er valgt til å utføre oppgaven, eller, hvor en revisjonsvirksomhet er valgt, av den eller de revisorer som har stått for og har det endelige ansvar for oppgaven. Det henvises i tillegg til at konsernrevisors ansvar også følger av regnskapslovgivningen. Det er etter dette ikke utformet noen egen og særskilt bestemmelse om konsernrevisors ansvar. Kravene til vurdering av andre revisorers arbeid er gjennomført som dokumentasjonsbestemmelser i revisorloven § 23. Ved revisjon av morforetak som avlegger konsernregnskap, skal arbeidspapirene dokumentere den gjennomgang og vurdering som er fortsatt av revisjonsarbeid utført av andre revisorer med henblikk på konsernrevisjonen. Konsernrevisors arbeidspapirer skal videre dokumentere andre revisorers samtykke til overføring av relevant dokumentasjon vedrørende revisjonsarbeidet under utførelsen av konsernrevisjonen. Dersom konsernrevisor er forhindret fra å gjennomgå og vurdere revisjonsarbeid som er utført av andre revisorer med henblikk på konsernrevisjonen, skal revisor treffe passende foranstaltninger og underrette Erhvervsstyrelsen om forholdet.

Sverige

Den svenske revisionslagen (1999:1079) § 5 annet ledd bestemmer at dersom foretaket er et morselskap, skal revisor også granske konsernregnskapet og konsernselskapenes innbyrdes forhold. Revisorslagen (2001:883) § 32 b krever at revisor i forbindelse med en konsernrevisjon skal bedømme og vurdere det revisjonsarbeid som er utført av revisorer i de øvrige konsernforetakene. Konsernrevisor skal se til at han eller hun kan få tilgang til dokumentasjon av det revisjonsarbeid som er utført av andre revisorer og som er rele-

⁸ Jf. Revisorkommissionens rapport af 18. september 2015 til Erhvervsstyrelsen *Revisorlovgivningen – styrkelse af revisionskvalitet, uafhængighed og konkurrence* side 125.

vant for konsernrevisjonen. Hvis konsernrevisor er forhindret fra å vurdere andre revisorers arbeid, skal han eller hun utføre ytterligere revisjonsarbeid hva gjelder datterselskapene eller gjennomføre andre egnede tiltak. En autorisert eller godkjent revisor eller et registrert revisjons-selskap, skal i tillegg underrette Revisorsnämnden om hinderet.

13.5.4 Utvalgets vurderinger

Kravet i revisjonsdirektivet artikkel 27 nr. 1 bokstav a om at konsernrevisor skal ha det fulle ansvaret for revisjonsberetningen for konsernregnskapet, er i dag ikke eksplisitt gjennomført i revisorloven. I stedet følger dette av øvrige bestemmelser om revisjonens innhold. For å sikre en tydelig gjennomføring av revisjonsdirektivet, foreslår utvalget at det tas inn en særskilt bestemmelse i revisorloven om at konsernrevisor har ansvaret for revisjonsberetningen til konsernregnskapet. Dette medfører ingen materielle endringer i forhold til gjeldende rett.

Konsernrevisor skal ifølge revisjonsdirektivet artikkel 27 nr. 1 bokstav b *vurdere* det arbeid som er gjort av andre revisorer med henblikk på konsernrevisjonen. Kravet ble tilføyd ved direktiv 2014/56/EU (endringsdirektivet), og kommer i tillegg til dagens krav i revisorloven om at konsernrevisor med sikte på konsernrevisjonen skal *gjennomgå* revisjonsarbeid utført av revisor i datterforetak av betydning for konsernregnskapet, jf. revisjonsdirektivet artikkel 27 nr. 1 bokstav c. Kravene retter seg mot revisjon av mor- eller datterforetak som ikke utføres av konsernrevisor selv. En «annen revisor» vil i denne sammenheng være et hvilket som helst annet revisjonsforetak enn det revisjonsforetaket som utfører lovfestet revisjon av konsernregnskapet (konsernrevisor). Dette innebærer at også foretak i revisors nettverk omfattes, jf. definisjonen av «revisors nettverk» i lovforslaget § 1-2 femte ledd.

Den danske Revisorkommissionen mente at kravene til gjennomgang, vurdering og dokumentasjon av arbeid som er utført av andre revisorer med henblikk på konsernrevisjonen, i utgangspunktet burde være tilstrekkelig dekket av det overordnede kravet om at revisor alltid skal dokumentere grunnlaget for de revisjonsberetninger som avgis. Revisorkommissionen kom likevel til at gjennomføring av revisjonsdirektivet fordret en egen bestemmelse om en dokumentert gjennomgang og vurdering av det arbeid som er gjort av andre revisorer.⁹ Utvalget slutter seg til denne konklusjonen.

Etter gjeldende revisorlov er det kun revisjonsarbeid utført av revisor i datterforetak som kreves gjennomgått. Dette har naturlig sammenheng med at konsernregnskapet er en del av morforetakets årsregnskap, og at morforetakets revisor derfor alltid også er konsernrevisor. Når utvalget i kapittel 15 foreslår å gå bort fra dette utgangspunktet, åpnes det samtidig opp for at morforetakets årsregnskap og konsernregnskapet kan revideres av ulike revisorer. Dette innebærer at også revisjonsarbeid utført av en annen revisor i morforetaket kan måtte gjennomgås og vurderes av konsernrevisor, noe som bør reflekteres i lovteksten.

Utvalget kommer etter dette til at revisorloven bør inneholde en overordnet bestemmelse som krever at konsernrevisor skal gjennomgå og vurdere revisjon utført av andre revisorer som er nødvendig for konsernrevisjonen. De nærmere føringene for konsernrevisors arbeid vil følge av god revisjonsskikk, herunder de til enhver tid gjeldende revisjonsstandarder på området.

Konsernrevisors gjennomgang og vurdering av andre revisorers arbeid skal dokumenteres på en måte som er tilstrekkelig til å kunne etterprøves. Dette følger allerede av forslaget til § 9-9 første ledd, hvor det kreves at revisor skal dokumentere hvert oppdrag om lovfestet revisjon på en måte som er tilstrekkelig til å underbygge revisjonsberetningen og at revisjonen er utført i samsvar med § 9-2 til § 9-8. Revisor må etter dette alltid dokumentere at en konsernrevisjon er utført i samsvar med de særskilte kravene som stilles til slik revisjon. Utvalget mener derfor at det ikke er nødvendig med en egen dokumentasjonsbestemmelse for konsernrevisjon. Konsernrevisors dokumentasjon skal ifølge revisjonsdirektivet blant annet omfatte arten av, tidsplanen for og omfanget av andre revisorers arbeid, samt eventuelt dokumentasjon av konsernrevisors gjennomgang av relevante deler av disse revisorenes revisjonsdokumentasjon. Utvalget mener at det ikke er nødvendig å innta en slik nærmere presisering av dokumentasjonsplikten innhold direkte i loven. Dette er heller ikke gjort i Danmark eller Sverige. Enkelte føringer for dokumentasjonen følger av god revisjonsskikk, se blant annet internasjonal revisjonsstandard ISA 600 *Særlige hensyn ved revisjon av konsernregnskaper (herunder arbeidet til revisorer i konsernenheter)* punkt 50.

⁹ Jf. Revisorkommissionens rapport af 18. september 2015 til Erhvervsstyrelsen *Revisorlovgivningen – styrkelse af revisionskvalitet, uafhængighed og konkurrence* side 127-128.

Utvalget støtter de konklusjoner som ble trukket i Danmark og Sverige om at gjennomføring av revisjonsdirektivet fordrer at det innføres et krav om at konsernrevisor, for å kunne bygge på revisjonsarbeid utført av en annen revisor, om nødvendig må innhente samtykke fra den andre revisoren til overføring av relevant dokumentasjon. Gjennomføring av revisjonsdirektivet medfører videre behov for å innføre et nytt krav om at konsernrevisor må sørge for ytterligere revisjonshandlinger dersom konsernrevisor ikke er i stand til å gjennomgå og vurdere revisjonsarbeid utført av revisor i det aktuelle konsernforetaket. Det samme må gjelde hvis konsernrevisors vurdering er at det ikke kan bygges på den revisjonen som er utført av andre revisorer.¹⁰ Selv om et slikt krav ikke følger direkte av revisjonsdirektivet, mener utvalget at det er hensiktsmessig at det inntas i revisorloven. Eksempler på ytterligere revisjonshandlinger kan være at konsernrevisor selv utfører revisjonshandlinger i konsernforetaket eller leier inn slike tjenester fra andre revisorer.

Konsernrevisor skal underrette Finanstilsynet hvis konsernrevisor ikke er i stand til å gjennomgå og vurdere revisjonsarbeid utført av revisor i det aktuelle foretaket.

Det vises til forslag til § 9-8 første til tredje ledd.

13.6 Den revidertes plikt til å legge til rette for revisjonen

13.6.1 Gjeldende rett

Revisorloven § 5-2 tredje ledd krever at den revisjonspliktige skal gi revisor adgang til å foreta de undersøkelser revisor finner nødvendig, og gi revisor adgang til de opplysninger denne krever for utførelsen av sitt oppdrag.

13.6.2 EØS-rett

Direktiv 2006/43/EF som endret ved direktiv 2014/56/EU (revisjonsdirektivet) inneholder ingen bestemmelser om den revidertes plikt til å legge til rette for revisjonen

13.6.3 Danmark og Sverige

Den svenske revisionslagen (1999:1079) § 8 krever at foretaksledelsen skal gi revisoren adgang til å gjennomføre revisjonshandlinger i det omfang revisoren anser som nødvendig. Ledelsen skal gi

de opplysninger og den hjelp som revisoren ber om. Foretaksledelsen og revisor i et datterselskap har samme plikter i forhold til revisor i morforetaket. Den danske revisorloven (nr. 468 av 15. juni 2008) inneholder ingen tilsvarende bestemmelse.

13.6.4 Utvalgets vurderinger

Bakgrunnen for et eget lovkrav om at den reviderte skal legge til rette for revisjonen, er at revisor må ha ubegrenset tilgang til relevant informasjon i foretaket for å kunne ivareta sin rolle og gjennomføre en uavhengig revisjon av den revidertes årsregnskap og konsernregnskap. Bestemmelsen i gjeldende revisorlov var ikke en del av det opprinnelige forslaget i NOU 1997: 9, men ble tilføyd av Finansdepartementet i Ot.prp. nr. 75 (1997–98) punkt 5.1.5.3 basert på en høringsuttalelse fra Justisdepartementet. Justisdepartementet påpekte at det burde komme klarere frem at den reviderte har plikt til å sørge for at revisor får de opplysninger og den bistand vedkommende krever for å kunne utføre sitt oppdrag.

I internasjonal revisjonsstandard ISA 210 *Inngåelse av avtale om vilkårene for revisjonsoppdraget* er dette løst på en annen måte. Standardens punkt 6 bokstav b nr. iii, jf. punkt 10, krever at revisor må inngå en skriftlig avtale med ledelsen om at denne erkjenner og forstår sitt ansvar for å gi revisor tilgang til all informasjon ledelsen er kjent med som er relevant for utarbeidelsen av regnskapet (for eksempel regnskapsmateriale, dokumentasjon og andre forhold), gi revisor ytterligere informasjon som revisor kan be ledelsen om i forbindelse med revisjonen og gi revisor ubegrenset tilgang til personer i enheten som revisor finner det nødvendig å innhente revisjonsbevis fra. Revisor skal etter standardens punkt 8 avstå fra å akseptere revisjonsoppdraget dersom slik avtale ikke er inngått, med mindre annet følger av lov eller forskrift. Revisor må i tillegg sørge for at den revisjonspliktige hvert år skriftlig bekrefter at plikten til å gi revisor informasjon og tilganger som avtalt i vilkårene for revisjonsoppdraget er overholdt, jf. ISA 580 *Skriftlige uttalelser* punkt 11 bokstav a.

Utvalget mener det er en grunnleggende forutsetning for revisjon at revisor gis adgang til å foreta de undersøkelser revisor finner nødvendig og adgang til de opplysninger denne krever for utførelsen av sitt oppdrag. Utvalget mener derfor at et slikt krav bør lovfestes. Samtidig er utvalget av den oppfatning at det ikke er naturlig å regulere den reviderte i revisorlovens kapittel om revisors plikter. Konseptuelt ville det etter utvalgets mening vært mest riktig å regulere dette i den lov-

¹⁰ Jf. også ISA 600 punkt 43.

givning som gjelder for de reviderte, for eksempel allmennaksjeloven, aksjeloven og selskapsloven. Det er likevel slik at enkelte av den revidertes plikter av praktiske hensyn fortsatt vil reguleres i revisorloven, herunder selve revisjonsplikten. Utvalget foreslår derfor en bestemmelse i kapitlet

om revisjonsplikt som krever at den reviderte gir revisor adgang til å foreta de undersøkelser revisor finner nødvendig, og gir revisor de opplysninger revisor finner nødvendig for utførelsen av sitt oppdrag.

Det vises til forslag til § 2-2.

Kapittel 14

God revisjonsskikk og anvendelse av revisjonsstandarder

14.1 God revisjonsskikk

14.1.1 Gjeldende rett

Etter revisorloven § 5-2 annet ledd skal revisor utøve sin virksomhet i samsvar med god revisjonsskikk.

Lovkravet om god revisjonsskikk er en rettslig standard som innebærer at innholdet av handlingsnormen fastsettes ut fra en målestokk som ligger utenfor loven (ekstern), og at standarden skifter innhold etter hvert som målestokken endrer seg (dynamisk).

Lovkravet refererer til en faktisk eksisterende praksis i profesjonen – «skikk» – som er anerkjent som god. Innholdet i profesjonsstandarder om god skikk defineres vanligvis som den praksis den dyktige og ansvarsbevisste utøver av yrket legger til grunn. Dette er lagt til grunn for kravet til god revisjonsskikk blant annet i Ot.prp. nr. 78 (2008–2009) punkt 8.5, NOU 1997: 9 på s. 78 og i Motiver og utkast til lov om revisjon og revisorer (1953) s. 54. Departementet uttaler i Ot.prp. nr. 78:

«På generelt grunnlag vil departementet dessuten bemerke at det ikke er mulig å gi en uttømmende angivelse av innholdet i en rettslig standard på forhånd. Det ligger i begrepet 'standard' at innholdet defineres ved etablert praksis for hvordan samvittighetsfulle og dyktige revisorer utfører revisjonen. I begrepet 'skikk' ligger at denne praksisen må oppfylle visse krav til utbredelse, og også at skikken, og dermed standarden, kan utvikle seg over tid.»

Profesjonsstandarder om god skikk skiller seg på denne måten noe fra andre god skikk-normer, slik som god regnskapsskikk og god bokføringsskikk, der utgangspunktet i større grad inkluderer at skikken er innarbeidet gjennom fast anvendelse over tid. Større grad av regulering gjennom regnskaps- og bokføringsstandarder, har imidlertid medført at kravet til anvendelse over tid har kom-

met mer i bakgrunnen også ved fastsettelsen av god regnskapsskikk og god bokføringsskikk.¹

God revisjonsskikk er et selvstendig lovkrav som både revisorene og de som skal etterprøve revisjonsutøvelsen må forholde seg til. I avgjørelsen av hva som er god revisjonsskikk har følgende kilder særlig betydning

- de internasjonale revisjonsstandardene (ISA)
- tilhørende utfylling og veiledende forklaringer til ISAene
- rettspraksis
- uttalelser fra Finanstilsynet
- uttalelser fra Revisorforeningen
- sakkyndige uttalelser
- fagartikler og lignende

De internasjonale revisjonsstandardene «International Standards on Auditing» (ISA), fastsettes av det standardsettende organet The International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). Revisorforeningen, ved Revisjonskomiteen, oversetter standardene og fastsetter dem som revisjonsstandarder i Norge.

IAASBs uttalte formål er å ivareta samfunnets interesser ved å fastsette internasjonale standarder av høy kvalitet for årsregnskapsrevisjon, andre revisorbekreftelser og relaterte tjenester. Standardene er ifølge IAASB i dag i bruk, eller er i ferd med å bli tatt i bruk i 111 land per juni 2016, enten direkte eller som grunnlag for utarbeiding av nasjonale revisjonsstandarder.² Prosessen for fastsetting av nye og endrede standarder omfatter utarbeiding av utkast i en arbeidsgruppe basert på forskning og konsultasjoner, alminnelig høring av forslag til standard, behandling i møter i IAASB som er åpne for allmennheten og vedtak i IAASB med minst to tredels flertall. IAASB har atten medlemmer. Ni av medlemmene i IAASB er

¹ Se omtalen av innholdet i god regnskapsskikk i NOU 2015: 10 Lov om regnskapsplikt punkt 11.3 og god bokføringsskikk i Ot.prp. nr. 46 (2003–2004) om lov om bokføring punkt 5.2.4.

² IAASB Fact Sheet, juni 2016. www.iaasb.org (15. mai 2017).

erfarne praktiserende revisorer. De øvrige ni, inkludert styrelederen, kan ikke være praktiserende revisorer. Minst tre av disse skal være «offentlige medlemmer» som forventes og oppfattes å reflektere allmennhetens interesser. Medlemmene i IAASB oppnevnes av styret i The International Federation of Accountants (IFAC) og godkjennes av et eget Public Interest Oversight Board (PIOB).³ PIOB skal også ettergå IAASBs standardsetting. PIOB er del av en stiftelse etablert av IOSCO, BIS og IAIS⁴ og medlemmene innstilles av en Monitoring Group og oppnevnes av styret i denne stiftelsen. Monitoring Group består av Baselkomiteen for banktilsyn, EU-kommisjonen, Financial Stability Board, International Forum of Independent Audit Regulators, IOSCO og Verdensbanken.⁵

Revisjonsstandardene er sentrale i fastsettingen av innholdet i god revisjonsskikk. Konsekvent rettspraksis⁶, tilsynspraksis og bransjepraksis viser at de øvrige kildene tar utgangspunkt i revisjonsstandardene for å avgjøre hva som nærmere bestemt utgjør god revisjonsskikk.

Høyesterett uttaler følgende om god revisjonsskikk etter revisorloven fra 1964 i Rt. 2003 s. 696, avsnitt 47 (Ivaran Shipping):

«Lovbestemmelsene viser til 'god revisjonsskikk', og viktig for å belyse hva dette innebærer, er normer vedtatt av Norges Statsautoriserte Revisorers Forening (NSRF).»

Et illustrerende eksempel er Borgarting lagmannsretts dom i RG 2008 s. 705 (Sponsor Service), der retten uttaler følgende om lovens krav til god revisjonsskikk og at revisor skal utføre revisjonen etter beste skjønn:

«Av § 5-2 tredje ledd følger at revisor skal utføre sin virksomhet i samsvar med 'god revisjonsskikk'. Bakgrunnen er at lovens regler om utførelsen av revisjonen suppleres av de til enhver tid gjeldende revisjonsstandarder – i praksis standarder vedtatt av Den norske Revisorforening, jf. Ot.prp.nr.75 side 35.

³ Se www.ipiob.org (21. juni 2017).

⁴ International Organization of Securities Commissions (IOSCO), Bank for International Settlements (BIS), International Association of Insurance Supervisors (IAIS).

⁵ Se www.iosco.org (15. mai 2017).

⁶ Høyesterett: Rt. 2003 s. 696 (omtalt nedenfor). Nyere lagmannsrettsdommer: LE-2014-200373 (Eidsivating), LB-2013-139504-1 (Borgarting), LB-2014-86310 – UTV-2015-1383 (Borgarting), LB-2009-100834 (Borgarting), LB-2009-131909 (Borgarting), LB-2006-87376 – RG-2008-705 (Borgarting – omtalt nedenfor).

I følge lovforarbeidene henviser begrepet 'beste skjønn' i § 5-2 i første rekke til plikten til å planlegge og gjennomføre revisjonen med en profesjonelt skeptisk holdning. Dette er et supplement innenfor rammen av de plikter som følger av lovgivningen og god revisjonsskikk, jf. Innst. O. (1998–1999) side 18.

...

Lagmannsretten finner det hensiktsmessig også å gjengi sentrale bestemmelser i enkelte revisjonsstandarder som har betydning ved vurderingen revisjonen av årsregnskapet for 2000: ...»

Praksisen med å vektlegge revisjonsstandardene har forsterket seg etter at Revisorforeningen fra slutten av 1990-tallet har lagt oversettelser av de internasjonale revisjonsstandardene til grunn som profesjonsstandarder i Norge. Se her Birkeland 2017 s. 154:

«Revisjonsstandardene er de som hyppigst blir vektlagt i domstolenes vurdering av innholdet i god revisjonsskikk. Rettspraksis viser at domstolene i de senere årene har vektlagt revisjonsstandardene i økende grad, og i dommene vises det lite til andre normer.»

Andre regler i loven vil imidlertid alltid gå foran revisjonsstandarder etter god revisjonsskikk, slik departementet presiserer i Ot.prp. nr. 75 (1997–98) punkt 5.1.5.3:

«Departementet legger til grunn at krav til god revisjonsskikk skal ha en supplerende funksjon i forhold til lovens øvrige bestemmelser. Det vil ikke kunne gjøres unntak fra lovens øvrige bestemmelser i form av standarder for god revisjonsskikk.»

Rettspraksis som bygger på vurderinger av hva som er god revisjonsskikk, særlig høyesterettsdommer, vil være en betydningsfull kilde. Dommer er en mer tungtveiende kilde enn for eksempel Finanstilsynets og Revisorforeningens uttalelser. Høyesterettsdommer veier aller tyngst. Dommer vil, i likhet med Finanstilsynets merknader etter tilsyn, ha den begrensningen som ligger i at de er knyttet til det konkrete faktumet. Som nevnt må revisjonsstandardene langt på vei antas å gi innhold til god revisjonsskikk fra de trer i kraft. Når retten ut over dette tar stilling til det nærmere innholdet i god revisjonsskikk, må den på vanlig måte for god skikk-normer vurdere om det foreligger en relativt fast forekommende prak-

sis som anerkjennes av samvittighetsfulle utøvere av yrket som god og nødvendig å følge. I praksis benytter domstolene sakkyndige uttalelser fra erfarne revisorer for å klarlegge praksis og avgjøre om revisors handlemåte i den enkelte sak er i samsvar eller i strid med god revisjonsskikk. Det er også vanlig å benytte erfarne revisorer som sakkyndige meddommere i saker mot revisorer. Uttalelser fra Finanstilsynet og relevante fagaritikler kan også bidra til å klarlegge anerkjent praksis i profesjonen.

Det er særlig der en dom bygger på en vurdering av hva som er anerkjent praksis i profesjonen, at dommen vil ha selvstendig betydning for å avgjøre innholdet av god revisjonsskikk. Utvalget har ikke funnet klare eksempler fra rettspraksis på slike vurderinger. Retten gjengir gjerne aktuelle punkter fra revisjonsstandardene og vurderer deretter handlemåten konkret. Se for eksempel lagmannsrettsdom LE-2014-200373 (Eidsivating), der retten uttaler:

«På bakgrunn av den risiko revisor under planleggingsfasen mente forelå, var det etter lagmannsrettens syn, ikke tilstrekkelig å kontrollere holdbarheten av selskapets kalkyler kun gjennom samtaler med daglig leder. Dersom revisor skulle ha handlet i tråd med god revisjonsskikk, burde han ha innhentet eksterne bevis, som støttet holdbarheten av at kalkylene var rimelige.»

Uttalelser fra Finanstilsynet kan være generelle tolkningsuttalelser og retningslinjer, merknader etter stedlige tilsyn og vedtak om tilbakekall av godkjenningen som revisor. Finanstilsynet gir gjerne generelle oppsummerende uttalelser i den fellesrapporten som utarbeides etter tematilsyn. Merknadene etter stedlige tilsyn vil være de uttalelsene som oftest bestemmer hva som er god revisjonsskikk. Vedtak om tilbakekall av godkjenningen som revisor er også i noen tilfeller begrunnet i brudd på god revisjonsskikk. Vedtakene må antas å veie tyngre enn merknader. Både merknader og vedtak vil imidlertid være begrenset til hva som er god revisjonsskikk i den konkrete situasjonen. På samme måte som i dommer, er det særlig der Finanstilsynet bygger på en vurdering av hva som er anerkjent praksis i profesjonen, at en uttalelse vil ha selvstendig betydning for å avgjøre innholdet av god revisjonsskikk. Finanstilsynet uttaler seg fra tid til annen om hvordan praksis bør være. Slike uttalelser kan medvirke til at praksis i profesjonen endres, og på den måten påvirke utviklingen av god revisjonsskikk.

Uttalelser fra Revisorforeningen kan ha betydning for å avgjøre innholdet av god revisjonsskikk på tilsvarende måte som Finanstilsynets uttalelser. Veiledningsdelen til revisjonsstandardene har antakelig størst betydning her.

Finansdepartementet uttalte seg om betydningen av Revisorforeningens og Kredittilsynets uttalelser og om veiledningsdelen til revisjonsstandardene i forbindelse med gjennomføring av direktivreglene om vedtakelse av internasjonale revisjonsstandarder for anvendelse i EU, jf. Ot.prp. nr. 78 (2008–2009) punkt 8.5:

«Interesseorganisasjoner som DnR og tilsynsmyndigheter som Kredittilsynet vil naturlig nok inneha en avgjørende normskapende funksjon ved de fortolkninger og retningslinjer som oppstilles for hva som til enhver tid kan anses for å være innholdet i standarden. Det vises til at slike fortolkninger og retningslinjer både kan gi en presumsjon for hvordan samvittighetsfulle og dyktige revisorer faktisk utøver sitt yrke, og at de vil kunne øve innflytelse på hvordan samvittighetsfulle og dyktige revisorer vil innrette sin yrkesutøvelse etter at fortolkningen/retningslinjen blir avgitt.

... På den annen side finner departementet på det nåværende tidspunkt ikke grunn til å betvile at veiledningsdelene og de nasjonale standardene også i fremtiden vil måtte tillegges betydelig vekt ved fortolkningen av innholdet av standarden god revisjonsskikk (i den grad det er behov for og adgang til utfylling av de internasjonale standardene som da forutsetningsvis vil være fastsatt ved forskrift).»

Kravet til god revisjonsskikk har antakelig begrenset anvendelse utenfor området for revisjonsutførelsen (eller utførelsen av revisorbekreftelser). Kravet til god revisjonsskikk vil i liten grad kunne supplere lovens øvrige krav. Departementet uttaler i Ot.prp. nr. 75 (1997–98) punkt 5.1.5.3:

«Etter departementets forslag vil bestemmelser om revisjonens innhold fullt ut følge av loven, mens de foreslåtte regler om hvordan revisjonen skal utføres, vil kunne suppleres av god revisjonsskikk.»

Dette trekker i retning av at god revisjonsskikk bare kan supplere lovens regler om revisjonsutførelsen.

14.1.2 EØS-rett

Etter direktiv 2006/43/EF som endret ved direktiv 2014/56/EU (revisjonsdirektivet) artikkel 26 kan EU-kommisjonen vedta internasjonale revisjonsstandarder for anvendelse i EU. Bestemmelsen er nærmere omtalt i punkt 14.2.2. Revisjonsdirektivet fastsetter ikke krav om at lovfestet revisjon skal utføres i samsvar med god revisjonsskikk. Direktivet presiserer heller ikke andre krav til revisjonsutførelsen.

14.1.3 Danmark og Sverige

Danmark

Etter den danske revisorloven § 16 skal revisor «utføre oppgaverne i overensstemmelse med god revisorskikk, herunder udvise den nøjagtighed og hurtighed, som opgavernes beskaffenhed tillader. God revisorskikk indebærer desuden, at revisor skal udvise integritet, objektivitet, fortrolighed, professionel adfærd, professionel kompetence og fornøden omhu ved udførelsen af opgaverne.»

Sverige

Etter den svenske revisionslagen § 19 skal en revisor «iaktta god revisorssed» (første ledd). «Om arbete som hänför sig till ett uppdrag i revisionsverksamheten utförs av ett biträde till revisorn, är revisorn skyldig att se till att även biträdet iakttar god revisorssed» (annet ledd).

Etter den svenske aktiebolagslagen § 3 skal revisor «granska bolagets årsredovisning och bokföring samt styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning. Granskningen ska utföras med professionell skepticism och vara så ingående och omfattande som god revisionsledning kräver.»

14.1.4 Utvalgets vurderinger

Etter utvalgets vurdering har lovkravet om god revisjonsskikk, som første gang ble innført ved revisorloven av 1964, utgjort en hensiktsmessig ramme for å angi krav til revisjonsutførelsen. Den rettslige standarden har gitt rom for å utvikle bransjefastsatte nasjonale standarder for god revisjon og senere for å gjøre de internasjonale revisjonsstandardene gjeldende i Norge. Det overordnede bildet er etter utvalgets syn at dette har fungert godt både som lovgrunnlag for at revisjonsstandardene skal følges og som supplerende norm. Utvalget anser ikke at andre type krav til

revisjonsutførelsen i lov eller forskrift vil kunne bidra til å klargjøre revisors plikter. God revisjon forutsetter uansett at revisor må anvende profesjonelt skjønn. Det lar seg ikke fullt ut regulere verken gjennom lov, forskrifter eller revisjonsstandarder. Etter utvalgets syn bør loven fortsatt inneholde et krav til å utføre revisjonen i samsvar med god revisjonsskikk.

Utvalget har vurdert om lovgrunnlaget for at revisjonsstandardene skal følges fortsatt bør være god revisjonsskikk eller om revisjonsstandarder i stedet bør fastsettes som forskrifter med god revisjonsskikk som supplerende rettslig standard.

Det kan bli nødvendig å fastsette de internasjonale revisjonsstandardene som forskrifter for å gjennomføre EØS-regler om vedtak EU-kommisjonens måtte fatte i medhold av revisjonsdirektivet artikkel 26 om anvendelse av internasjonale revisjonsstandarder i EU. Det omtales nedenfor. EU-kommisjonen har foreløpig ikke fastsatt slike regler. Kommisjonen har, så vidt utvalget har forstått, gitt uttrykk for at det ikke er aktuelt å fastsette slike regler på kort sikt og at det ikke er avgjort om og eventuelt når det vil skje. Det vises også til omtalen av dette i punkt 14.2.2 og 14.2.1 nedenfor.

Her vurderes det om revisjonsstandarder som skal anvendes i Norge bør fastsettes som forskrifter også uten slike EU-regler. Utvalget anser at fastsetting av revisjonsstandardene som forskrifter kan gi fordeler ved at

- fastsetting gjennom forskrifter gir et klart rettslig grunnlag for plikten til å følge standardene
- standardene gis et godkjenningsstempel fra myndighetene

På den annen side anser utvalget at å beholde god revisjonsskikk som lovgrunnlag for revisjonsstandardene gir fordeler ved at

- normsettingen vil bygge på en langvarig praksis som er godt innarbeidet og som understøtter anvendelse av de internasjonale revisjonsstandardene
- fastsetting gjennom god revisjonsskikk innebærer et fleksibelt og dynamisk system, og det er ikke nødvendig med forskriftsendringer for å endre standardene
- det er erfaring for at bransjefastsatte standarder har bidratt til et forsvarlig grunnlag for god revisjon
- det er uheldig å endre et system som fungerer godt
- det vil være komplisert og dyrt å etablere et system med å fastsette standardene som forskrift, og det vises i den forbindelse til de vur-

deringene som ble gjort av fastsetting av regnskapsstandarder i forbindelse med ny regnskapslov

Utvalget legger til grunn at de internasjonale revisjonsstandardene vil gjelde uansett om grunnlaget er god revisjonsskikk eller forskrifter. Det har vært kritikk av at de internasjonale revisjonsstandardene ikke er godt tilpasset revisjon av små foretak. Det vil eventuelt kunne fastsettes egne standarder tilpasset revisjon av små foretak både i medhold av god revisjonsskikk og en forskriftshjemmel.

Utvalget mener at en samlet vurdering av disse hensynene taler mot å fastsette revisjonsstandardene som forskrifter på nasjonalt nivå. Etter utvalgets vurdering bør det fortsatt være en del av god revisjonsskikk å følge revisjonsstandardene.

Det vises til lovforslaget § 9-4 tredje ledd.

14.2 EU-vedtak om bruk av internasjonale revisjonsstandarder

14.2.1 Gjeldende rett

Etter revisorloven § 5-2 annet ledd annet punktum kan departementet i forskrift fastsette krav til revisjonsutøvelsen dersom det er nødvendig for gjennomføringen av internasjonale forpliktelser.

Bestemmelsen ble innført i juni 2009 til gjennomføring av vedtak etter artikkel 26 i direktiv 2006/43/EF som ga EU-kommisjonen adgang til å vedta internasjonale revisjonsstandarder for bruk i det europeiske fellesskapet. Hjemmelen er ikke benyttet.

14.2.2 EØS-rett

Som nevnt ovenfor ga direktiv 2006/43/EF (revisjonsdirektivet) artikkel 26, før endringen ved direktiv 2014/56/EU, EU-kommisjonen adgang til å vedta internasjonale revisjonsstandarder for bruk i EU. Det har imidlertid ikke blitt fattet noen slike vedtak.

Hovedelementene i bestemmelsen er videreført i endringsdirektivet artikkel 26. Adgangen for EU-kommisjonen til å vedta internasjonale revisjonsstandarder for bruk i EU er beholdt. Det er også videreført vilkår om at standardene har blitt fastsatt etter en forsvarlig prosess, at de bidrar til høy grad av tillit og kvalitet på regnskapene og at de er i den europeiske allmennhets interesse. Det er føyet til en bestemmelse om at standardene

ikke kan endre eller supplere direktivets bestemmelser, med unntak av direktivets bestemmelser om uavhengighet, revisjonsberetning og revisjon av konsernregnskap.

Medlemslandene skal også etter endringsdirektivet kreve at lovfestet revisjon blir utført i samsvar med internasjonale revisjonsstandarder som EU-kommisjonen har vedtatt i medhold av bestemmelsen. Medlemslandene kan bruke nasjonale revisjonsstandarder, fremgangsmåter eller krav så lenge Kommisjonen ikke har vedtatt en internasjonal revisjonsstandard som dekker samme emne. Det er innført en begrenset adgang for medlemslandene til å pålegge supplerende nasjonale krav om revisjonsutførelsen i tillegg til vedtatte internasjonale revisjonsstandarder.

Det er særskilt fastsatt i endringsdirektivet at de standardene som er omtalt i bestemmelsen sikter til standardene for revisjon (ISA), standarden for kvalitetskontroll (ISQC 1) og andre relaterte standarder fastsatt av The International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), i den grad de er relevante for lovfestet revisjon. Kommisjonens vedtakskompetanse omfatter slike standarder innenfor områdene revisjonsutførelse, uavhengighet og intern kvalitetskontroll.

14.2.3 Utvalgets vurderinger

Utvalget anser at det bør videreføres en hjemmel i loven til at departementet kan fastsette forskrifter til gjennomføring av EU-kommisjonens vedtak i medhold av revisjonsdirektivet artikkel 26 om bruk av internasjonale revisjonsstandarder i EU.

Det vises til lovforslaget § 9-4 sjette ledd.

14.3 Forholdsmessig bruk

14.3.1 EØS-rett

Med direktiv 2014/56/EU (endringsdirektivet) er det innført en egen bestemmelse i revisjonsdirektivet artikkel 26 nr. 5 om at medlemsland som krever lovfestet revisjon av små foretak, kan fastsette at bruken av EU-godkjente internasjonale revisjonsstandarder skal stå i forhold til størrelsen og kompleksiteten til virksomheten i slike foretak. Bestemmelsen har ikke selvstendig betydning før EU-kommisjonen vedtar internasjonale revisjonsstandarder for bruk i EU.

Med små foretak menes etter artikkel 2 nr. 18 foretak under terskelverdiene i regnskapsdirektivet artikkel 3 nr. 2. Det vil si foretak som ikke overskrider to av tre av balansesum 4 millioner euro, salgsinntekt 8 millioner euro og 50 årsverk.

I regnskapsloven er terskelverdiene satt til balansesum 35 millioner kroner, salgsinntekt 70 millioner kroner og 50 årsverk.

Etter bestemmelsen kan medlemslandene også iverksette tiltak for å sikre forholdsmessig bruk av revisjonsstandardene ved lovfestet revisjon av små foretak.

Slike tiltak kan gjelde bruken av EU-godkjente internasjonale revisjonsstandarder eller slike nasjonale revisjonsstandarder mv. som kan anvendes så lenge Kommisjonen ikke har vedtatt en internasjonal revisjonsstandard som dekker samme emne. Det vises også til bestemmelsen i artikkel 29 nr. 1, bokstav k om at ekstern kvalitetskontroll skal være passende og forholdsmessig ut fra størrelsen og kompleksiteten til virksomheten til den godkjente revisoren eller revisjonsselskapet som kontrolleres.

14.3.2 Danmark og Sverige

Det er ikke gitt egne lovregler om forholdsmessig bruk av revisjonsstandarder eller tilsvarende bestemmelser om at det skal tas hensyn til det reviderte foretakets størrelse og kompleksitet i Sverige eller Danmark.

14.3.3 Utvalgets vurderinger

Etter revisjonsdirektivet artikkel 26 nr. 5 kan medlemslandene iverksette tiltak for å sikre forholdsmessig bruk av revisjonsstandardene ved lovfestet revisjon av små foretak. Slike tiltak vil blant annet kunne være retningslinjer for utførelsen av revisjonen eller tilsyn med revisorene. Et tiltak vil også kunne være å lovfeste et prinsipp om forholdsmessig bruk.

Revisjon både av store og små foretak skal skape tillit til at årsregnskapet oppfyller gjeldende lovkrav og ikke inneholder vesentlig feilinformasjon, men revisjonshandlingene for å oppnå dette kan og må nødvendigvis tilpasses størrelsen og kompleksiteten til det reviderte foretaket. Utvalget anser at kravet om god revisjonsskikk legger til rette for å ta hensyn til størrelsen og kompleksiteten til det reviderte foretaket. Utvalget går ikke inn for en egen lovbestemmelse om det. Innenfor formålet, gir god revisjonsskikk også rom for at eventuelle egne revisjonsstandarder for revisjon av små eller enkle foretak kan bli retningsgivende for hva som anses som god revisjonsskikk ved revisjon av slike foretak.

Kapittel 15

Revisors rapportering

15.1 Rapporteringsplikter som er utredet

Utvalget har utredet krav til revisjonsberetningen i revisorloven og særlovgivningen, og revisors kommunikasjon med styret og ledelsen som ledd i en lovfestet revisjon. Utvalget har også utredet krav til revisors rapportering til Finanstilsynet ved revisjon av foretak som er underlagt tilsyn.

Utvalget har ikke utredet krav til revisors rapportering som følger av krav om revisorbekreftelser fastsatt i annen lovgivning, slik som revisors underskrift på næringsoppgaven i medhold av skattebetalingsloven og revisorbekreftelser etter selskapslovgivningen. Utvalget har ikke utredet revisors plikter etter hvitvaskingsloven til å rapportere mistenkelige transaksjoner til ØKOKRIM. Utvalget har heller ikke vurdert revisors plikt til å gi melding til Finanstilsynet om finansiell rapportering i noterte foretak som ikke gir et rettviseende bilde (verdipapirhandeloven § 15-2 syvende ledd og verdipapirforskriften § 13-7).

15.2 Revisjonsberetningen

15.2.1 Gjeldende rett

Etter revisorloven § 5-6 skal revisor avgis revisjonsberetning uten unødig opphold etter at årsregnskapet er fastsatt og senest syv måneder etter regnskapsårets slutt. For aksjeselskaper eller allmennaksjeselskaper gjelder likevel aksjeloven og allmennaksjeloven § 7-4 annet punktum om at revisjonsberetningen skal være styret i hende senest to uker før den ordinære generalforsamlingen.

Revisjonsberetning skal avgis også der årsregnskap ikke foreligger eller er ufullstendig. Revisjonsberetningen skal dateres og underskrives av oppdragsansvarlig revisor.

Revisjonsberetning for revisjonspliktige skal være på norsk, med mindre departementet ved forskrift eller enkeltvedtak bestemmer noe annet. Etter revisorforskriften § 5-2 kan revisjonsberet-

ningen avgis på det samme språket som årsregnskapet dersom den revisjonspliktige har fått tillatelse etter regnskapsloven til å avgis dette på annet språk enn norsk.

Revisjonsberetningen skal inneholde en innledning der det minst skal opplyses hvilket årsregnskap som er revidert og hvilket regelverk for finansiell rapportering som er anvendt ved utarbeidelsen av årsregnskapet.

I revisjonsberetningen skal revisor bekrefte at revisjonen er utført i samsvar med lov, forskrift og god revisjonsskikk. Revisjonsberetningen skal inneholde en beskrivelse av hva revisjonen har omfattet der det minst skal opplyses hvilke revisjonsstandarder som er anvendt ved revisjonen.

I revisjonsberetningen skal revisor uttale seg om følgende forhold

- en klar angivelse av om årsregnskapet etter revisors oppfatning gir et rettviseende bilde i samsvar med det regelverket for finansiell rapportering som er anvendt
- om årsregnskapet er utarbeidet og fastsatt i samsvar med lov og forskrifter
- om den revisjonspliktiges ledelse har oppfylt sin plikt til å sørge for ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger
- om opplysninger i årsberetningen og i eventuell redegjørelse for foretaksstyring etter regnskapsloven § 3-3 b om årsregnskapet, forutsetningen om fortsatt drift og forslag til anvendelse av overskudd eller dekning av tap, er i samsvar med lov og forskrifter, samt om opplysningene er konsistent med årsregnskapet

Det siste gjelder tilsvarende for de opplysninger som minst skal gis i redegjørelser for samfunnsansvar etter regnskapsloven § 3-3 c første ledd, samt for opplysninger som er inntatt i redegjørelser for samfunnsansvar gitt i annet dokument enn årsberetningen, jf. regnskapsloven § 3-3 c sjette ledd.

Dersom regnskapet ikke gir de opplysninger om foretakets resultat og stilling som burde vært gitt, skal revisor ta forbehold, og eventuelt gi nød-

vendige tilleggsopplysninger i sin beretning. Det skal henvises til eventuelle forhold som revisor har påpekt ved bruk av presisering uten å ha tatt forbehold i revisjonsberetningen.

Finner revisor at regnskapet ikke bør fastsettes slik det foreligger, skal dette angis særskilt.

Dersom revisor ved sine undersøkelser har funnet at det foreligger forhold som kan føre til ansvar for medlem av styret, bedriftsforsamlingen, representantskapet eller daglig leder, skal det gjøres merknad om dette i revisjonsberetningen. Det skal videre gjøres merknad i revisjonsberetningen dersom den revisjonspliktige plikter å holde årlig møte med revisor uten at daglig leder eller andre fra den daglige ledelsen er til stede (revisorloven § 2-3), og det ikke er holdt slikt møte i løpet av siste år. Revisor skal også ellers gi opplysning om forhold som vedkommende mener bør gjøres kjent for den revisjonspliktiges deltakere eller aksjeeiere.

Departementet kan i forskrift fastsette regler om revisjonsberetningen dersom det er nødvendig for gjennomføringen av internasjonale forpliktelser.

Bestemmelser om revisjonsberetningen i særlovgivningen

Etter stiftelsesloven § 44 annet ledd skal revisor for en stiftelse uttale seg i revisjonsberetningen om stiftelsen er forvaltet og om utdelinger er foretatt i samsvar med lov, stiftelsens formål og vedtektene for øvrig. Etter tredje ledd skal revisor, dersom styremedlemmer eller ansatte i stiftelsen, oppretter, eller nærstående til noen av disse, har mottatt lån eller annen ytelse fra stiftelsen, attestere at ytelsen er i samsvar med lov, forskrifter og stiftelsens formål. Denne attestasjonen kan gis i revisjonsberetningen eller separat.

Etter finansforetaksloven § 21-13 skal Finanstilsynet oppnevne en eller flere revisorer for et finansforetak¹ som er satt under offentlig administrasjon. Etter § 21-14 femte ledd skal revisor «revidere finansforetakets forretningsførsel og utarbeide en revisjonsberetning».

Etter finansforetaksloven § 18-1 fjerde ledd skal styret i morselskapet i et finanskonsern sørge for at det avgis en felles revisjonsberetning for morselskapet og finanskonsernet.

¹ Banker, kredittforetak, forsikringsforetak, pensjonsforetak, holdingforetak i finanskonsern og andre finansforetak som er medlem av Bankenes sikringsfond.

Ulike begreper som benyttes ved omtale av revisjonsberetninger

Ren revisjonsberetning benyttes normalt på en beretning der revisor konkluderer med at regnskapet er fritt for vesentlig feilinformasjon og dermed gir et rettviseende bilde (dvs. positiv konklusjon) der revisor verken har tatt forbehold, har inntatt en presisering eller gitt andre merknader.

Avvikende revisjonsberetning benyttes i enkelte sammenhenger om en beretning der revisor har tatt forbehold, inntatt en presisering eller gitt andre merknader.

Negativ revisjonsberetning beskriver normalt en beretning der revisor gir uttrykk for at regnskapet inneholder vesentlig feilinformasjon og dermed ikke gir et rettviseende bilde (dvs. negativ konklusjon).

Umodifisert revisjonsberetning benyttes i den norske versjonen av de internasjonale revisjonsstandardene og beskriver en beretning der revisor har konkludert med at regnskapet er fritt for vesentlig feilinformasjon og dermed gir et rettviseende bilde (dvs. en positiv konklusjon). En umodifisert revisjonsberetning inneholder ikke forbehold, men kan inneholde presiseringer eller andre merknader.

Modifisert revisjonsberetning benyttes i den norske versjonen av de internasjonale revisjonsstandardene og beskriver en beretning der revisor konkluderer med at regnskapet inneholder vesentlig feilinformasjon og dermed ikke gir et rettviseende bilde (negativ konklusjon) eller at revisor har tatt forbehold i beretningen.

15.2.2 EØS-rett

Etter direktiv 2006/43/EF som endret ved direktiv 2014/56/EU (revisjonsdirektivet) artikkel 28 nr. 1 skal revisor presentere resultatet av den lovfestede revisjonen i en revisjonsberetning. Revisjonsberetningen skal være utarbeidet i samsvar med kravene i revisjonsstandarder som måtte bli vedtatt av EU-kommisjonen i medhold av revisjonsdirektivet artikkel 26 eller revisjonsstandarder som anvendes i det enkelte medlemsland.

Etter revisjonsdirektivet artikkel 28 nr. 2 skal revisjonsberetningen være skriftlig og skal inkludere følgende:

- Revisjonsberetningen skal angi det foretaket som har fått sitt årsregnskap eller konsernregnskap revidert, hvilket årsregnskap eller konsernregnskap som er revidert og den dato og periode regnskapene dekker, samt hvilket

- rammeverk for finansiell rapportering som er benyttet ved utarbeidelsen.
- Revisjonsberetningen skal inneholde en beskrivelse av hva revisjonen har omfattet som minst skal angi hvilke revisjonsstandarder som er anvendt ved den lovfestede revisjonen.
 - Revisjonsberetningen skal inneholde en konklusjon om regnskapet, enten uten forbehold, med forbehold eller negativ, som klart angir om den godkjente revisoren eller revisjonsselskapet mener at regnskapet gir et rettviseende bilde i samsvar med det relevante rammeverket for finansiell rapportering og oppfyller gjeldende lovkrav.
 - Dersom den godkjente revisoren eller revisjonsselskapet ikke er i stand til å avgi en konklusjon om regnskapet, skal revisjonsberetningen inneholde revisors konklusjon om at revisor ikke kan uttale seg.
 - Revisjonsberetningen skal hen vise til forhold som revisor har påpekt ved bruk av presisering uten å ha tatt forbehold.
 - Revisjonsberetningen skal inneholde en uttalelse basert på revisjonsarbeidet, om årsberetning er konsistent med regnskapene for samme regnskapsår og er utarbeidet i samsvar med gjeldende lovkrav, jf. regnskapsdirektivet artikkel 34.
 - Revisjonsberetningen skal angi om revisor, på grunnlag av kunnskapen og forståelsen av foretaket og dets omgivelser som er opparbeidet gjennom revisjonen, har avdekket vesentlig feilinformasjon i årsberetningen og indikere arten av slik feilinformasjon.
 - Revisjonsberetningen skal inneholde en uttalelse om eventuelle vesentlige usikkerheter knyttet til hendelser eller forhold som kan gi grunnlag for betydelig tvil om selskapets evne til fortsatt drift.
 - Revisjonsberetningen skal angi hvor den godkjente revisoren eller revisjonsselskapet er etablert.

Medlemslandene kan fastsette tilleggskrav om innholdet i revisjonsberetningen.

Etter regnskapsdirektivet artikkel 34 nr. 3 gjelder ikke kravene om revisors uttalelser i revisjonsberetningen for den ikke-finansielle rapporten (også kalt samfunnsansvarsrapport) som store foretak skal gi i årsberetningen eller i en separat rapport som publiseres samme med årsberetningen, jf. regnskapsdirektivet artikkel 19a nr. 1 og 4 (selskap) og artikkel 29a nr. 1 og 4 (konsern). Den ikke-finansielle rapporten skal inneholde opplysninger om miljø, sosiale forhold og

personalspørsmål, respekt for menneskerettighetene og bekjempelse av korrupsjon i det omfang som er nødvendig for å forstå foretakets utvikling, resultat, stilling samt virkningene av dets virksomhet. Etter artikkel 19a nr. 5 og 29a nr. 5 skal revisor imidlertid se til at denne informasjonen er gitt. Medlemslandene kan etter regnskapsdirektivet artikkel 19a nr. 6 og 29a nr. 6 kreve at opplysningene i den ikke-finansielle rapporten kontrolleres av en uavhengig tilbyder av attestasjonstjenester.

Etter regnskapsdirektivet artikkel 20 nr. 3 skal revisor bare uttale seg om deler av den redegjørelsen om foretaksstyring som noterte foretak skal gi i årsberetningen eller i en separat rapport som publiseres samme med årsberetningen. Kravene til revisors uttalelse om årsberetningen etter artikkel 34 gjelder for de opplysningene som skal gis om systemer for intern kontroll og risikostyring (artikkel 20 nr. 1 bokstav c) og informasjon om eierstruktur, stemmeretter, utpeking av styremedlemmer mv. for foretak som omfattes av direktivet om overtakelsestilbud (artikkel 20 nr. 1 bokstav d). For den øvrige informasjonen i redegjørelsen om foretaksstyring er det kun krav om at revisor skal se til at informasjonen er gitt, jf. artikkel 20 nr. 3. Etter artikkel 29 gjelder det samme for tilsvarende informasjon i konsernberetningen.

Der revisjonen er utført av mer enn én revisor, skal de godkjente revisorene eller revisjonsselskapene etter revisjonsdirektivet artikkel 28 nr. 3 bli enige om resultatet av den lovfestede revisjonen og avgi en felles revisjonsberetning med felles konklusjon om regnskapet. I tilfelle uenighet, skal hver av revisorene avgi sin konklusjon om regnskapet i et eget avsnitt i revisjonsberetningen og uttale seg om årsaken til uenigheten.

Etter revisjonsdirektivet artikkel 28 nr. 4 skal revisjonsberetningen underskrives og dateres av den eller de godkjente revisoren(e). Der et revisjonsselskap utfører den lovfestede revisjonen, skal revisjonsberetningen underskrives av den godkjente revisoren som utfører revisjonen på vegne av revisjonsselskapet. I særlige tilfeller kan medlemslandene fastsette at underskriften(e) kan holdes unna offentligheten dersom offentliggjøring kunne føre til en nærliggende og betydelig fare for noens personlige sikkerhet. Bestemmelsen retter seg mot tilfeller der revisor er utsatt for trusler om fysisk gjengjeldelse dersom han eller hun avgir en bestemt revisjonsberetning. Navnene skal uansett være kjent for de relevante kompetente myndighetene.

Etter revisjonsdirektivet artikkel 28 nr. 5 skal beretningen til den godkjente revisoren eller revisjonsselskapet på konsernregnskapet oppfylle

kravene i nr. 1 til 4. Ved uttalelsen om konsistensen mellom årsberetningen og regnskapene, skal revisor se på konsernregnskapet og årsberetningen for konsernet. Der morselskapets årsregnskap er vedlagt konsernregnskapet, kan revisjonsberetningene slås sammen.

15.2.3 Danmark og Sverige

Danmark

Den danske revisorloven § 19 og bekendtgørelsen om godkendte revisors erklæringer inneholder krav til revisjonsberetningen og konsernrevisjonsberetningen i tråd med kravene i revisjonsdirektivet, med følgende tilpasninger og tillegg:

- Revisjonsberetningen skal inneholde en omtale av revisors ansvar for revisjonen.
- Revisjonsberetningen for foretak som ikke er små foretak skal, hvis revisor avgir avvikende beretning, inneholde uttalelse om generalforsamlingen bør fastsette regnskapet.
- Revisor skal opplyse om at bokføringslovgivningen ikke er overholdt og overtredelsen ikke er uvesentlig hvis han eller hun gjennom revisjonen har blitt oppmerksom på det.
- Det skal gis opplysning om ikke uvesentlige forhold som revisor har blitt kjent med gjennom revisjonen og som gir en begrunnet formodning om at medlemmer av ledelsen kan komme i erstatnings- eller straffansvar.

Sverige

Den svenske aktiebolagslagen kapittel 9 § 28 til § 38 inneholder krav til revisjonsberetningen og konsernrevisjonsberetningen i tråd med kravene i revisjonsdirektivet, med følgende tilpasninger og tillegg:

- Revisjonsberetningen skal inneholde opplysning om hvilken dag revisjonen ble avsluttet.
- Det skal angis i revisjonsberetningen om revisor i et spørsmål som er behandlet i revisjonsberetningen har en mening som avviker fra styrets eller en annen revisor eller om revisjonen har et begrenset omfang eller innretning.
- Revisjonsberetningen skal inneholde uttalelser om generalforsamlingen bør fastsette resul-

tatregnskapet og balansen, om generalforsamlingen bør fatte beslutning om anvendelsen av overskudd eller tap i tråd med forslaget i årsberetningen, og om styret og daglig leder har oppfylt krav i loven om å utarbeide en oversikt over visse lån og garantier.

- Revisjonsberetningen skal inneholde en uttalelse om styremedlemmene og daglig leder bør innvilges ansvarsfrihet overfor selskapet.
- Det skal angis i revisjonsberetningen dersom revisor har funnet at et styremedlem eller daglig leder har foretatt seg eller unnlatt noe som kan gi grunnlag for erstatningsansvar eller har handlet i strid med selskapslovgivningen, regnskapslovgivningen eller vedtektene.
- Det skal angis i revisjonsberetningen dersom revisor har funnet at selskapet ikke har oppfylt sin plikt til å sette av for skatt, registrere seg, levere skattemelding eller betale skatter og avgifter til rett tid i henhold til den svenske skatteforfarandelagen (2011: 1244).
- Revisor kan i tillegg gi slike opplysninger som han eller hun anser at aksjeeierne bør få kjennskap til.
- Om en tidligere revisor har trukket seg før utløpet av tjenestetiden, skal revisjonsberetningen vedlegges kopi av denne revisorens lovpliktige meldinger til styret og Bolagsverket om sin fratreden.

I Sverige har en benyttet adgangen etter revisjonsdirektivet til å begrense revisors uttalelse om rapporteringen om foretaksstyring og samfunnsansvar.

Tilsvarende regler gjelder etter den svenske revisionslagen for revisjon av andre foretak.

15.2.4 Utvalgets vurdering

Oversikt over gjeldende krav

Tabellen nedenfor gir en oversikt over kravene til revisjonsberetningen som følger av direktiv 2014/56/EU (revisjonsdirektivet) etter direktiv 2014/56/EU (endringsdirektivet) (EU), revisorloven (NOR) og de internasjonale revisjonsstandardene (ISA).

Krav til innholdet i revisjonsberetningen	EU	NOR	ISA
<i>Innledende opplysninger mv.</i>			
Revisjonsberetningen skal			
– identifisere regnskapene som er revidert	X	X	X
– være skriftlig	X	(X)	X
– identifisere enheten som har fått sitt regnskap revidert	X	(X)	X
– angi datoen og regnskapsperioden som regnskapsoppstillingene dekker	X	(X)	X
– angi regnskapsregelverket som er anvendt ved utarbeidelsen av regnskapet	X	X	X
– inneholde en beskrivelse av hva revisjonen har omfattet som minst skal angi revisjonsstandardene som er anvendt	X	X	X
– inneholde en bekreftelse av at revisjonen er utført i samsvar med lov, forskrift og god revisjonsskikk / i samsvar med ISA-ene		X	X
– være på norsk (unntakshjemmel)		X	
<i>Beskrivelse av ledelsens og revisors ansvar og oppgaver</i>			
Revisjonsberetningen skal			
– gi en beskrivelse av ledelsens ansvar for regnskapet og for slik intern kontroll som er nødvendig for å sikre et regnskap uten vesentlig feilinformasjon			X
– angi revisors oppgaver og plikter med en generell beskrivelse av revisjonen			X
<i>Revisors uttalelser om regnskapet</i>			
– Revisor skal avgi en konklusjon om regnskapet som klart angir om revisor mener at regnskapet gir et rettviseende bilde i samsvar med regnskapsregelverket som er anvendt	X	X	X
– Revisors konklusjon skal enten være uten forbehold, med forbehold eller negativ	X	(X)	X
– Dersom regnskapet ikke gir de opplysninger om selskapets resultat og stilling som burde vært gitt, skal revisor ta forbehold, og eventuelt gi nødvendige tilleggsopplysninger	(X)	X	X
– Revisor skal uttale seg om regnskapet er utarbeidet og fastsatt i samsvar med lov og forskrifter	X	X	X
– Hvis revisor ikke er i stand til å uttale seg, skal beretningen inneholde revisors konklusjon om at revisor ikke kan uttale seg	X		X
– Revisor skal hen vise til eventuelle forhold som revisor har påpekt ved bruk av presisering uten å ha tatt forbehold	X	X	X
– Finner revisor at regnskapet ikke kan fastsettes slik det foreligger, skal dette angis særskilt		X	
– Revisor skal uttale seg om eventuell vesentlig usikkerhet knyttet til hendelser eller forhold som kan gi grunnlag for betydelig tvil om selskapets evne til fortsatt drift	X	(X)	(X)
<i>Revisors uttalelser om årsberetningen</i>			
– Revisor skal uttale seg om årsberetningen etter revisors mening er konsistent med årsregnskapet	X	X ¹	
– Revisor skal uttale seg om årsberetningen etter revisors mening er utarbeidet i samsvar med gjeldende lovkrav	X	X ¹	

Krav til innholdet i revisjonsberetningen	EU	NOR	ISA
– Revisor skal uttale seg om vedkommende på bakgrunn av sin kunnskap og forståelse av selskapet og dets omgivelser opparbeidet under revisjonen, har identifisert vesentlige feil i årsberetningen, og indikere arten av slike feil	X		
<i>Revisors uttalelser om andre forhold</i>			
– Revisor skal uttale seg om den revisjonspliktiges ledelse har oppfylt sin plikt til å sørge for ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger		X	
– Dersom revisor ved sine undersøkelser har funnet at det foreligger forhold som kan føre til ansvar for medlem av styret, bedriftsforsamlingen, representantskapet eller daglig leder, skal det gjøres merknad om dette i revisjonsberetningen		X	
– Det skal videre gjøres merknad i revisjonsberetningen dersom den revisjonspliktige plikter å holde møte som nevnt i § 2-3, og det ikke er holdt slikt møte i løpet av siste år		X	
– Revisor skal også ellers gi opplysning om forhold som vedkommende mener bør gjøres kjent for den revisjonspliktiges deltakere eller aksjeeiere		X	
<i>Sted og signatur</i>			
– Revisor skal angi hvor den valgte revisoren eller revisjonsselskapet er etablert	X		X
– Revisjonsberetningen skal være signert og datert av oppdragsansvarlig revisor	X	X	X

Merknader

(X) indikerer krav som gjelder, i hvert fall i det vesentlige, men som ikke fremgår eksplisitt av reglene

¹ Omfatter kun opplysningene i årsberetningen om årsregnskapet, forutsetningen om fortsatt drift og forslag til anvendelse av overskudd eller dekning av tap

Revisjonsforordningen inneholder tilleggskrav til revisjonsberetningen for foretak av allmenn interesse. Nedenfor er det vurdert om deler av disse kravene også bør gjelde ved revisjon av andre foretak. Revisjonsdirektivet og revisjonsforordningen åpner for at det enkelte land kan fastsette krav til revisjonsberetningen ut over kravene i direktivet og forordningen. Utvalget har derfor vurdert om slike krav til revisjonsberetningen i revisorloven bør videreføres.

Innledende opplysninger

Direktiv 2014/56/EU (endringsdirektivet) fastsetter noen ytterligere opplysningskrav som ikke fremgår av revisorloven, men som likevel ikke medfører praktiske konsekvenser i Norge fordi tilsvarende krav følger av de internasjonale revisjonsstandardene (ISA):

- Revisjonsberetningen skal angi hvor den valgte revisoren eller revisjonsselskapet er etablert.
- Revisjonsberetningen skal identifisere foretaket som har fått regnskapet sitt revidert.
- Datoen og regnskapsperioden som regnskapsoppstillingene dekker skal angis i beretningen.

Utvalget går inn for at det presiseres opplysningskrav i revisorloven i tråd med disse direktivkravene.

Gjeldende revisorlov inneholder et krav om at revisor bekrefter i revisjonsberetningen at revisjonen er utført i samsvar med lov, forskrift og god revisjonsskikk. Utvalget mener at det ikke er behov for å videreføre en særskilt lovbestemmelse om dette.

Revisjonsdirektivet krever ikke at språk reguleres. Utvalget anser at revisjonsberetningen bør avgis på det samme språket som regnskapet eller eventuelt på norsk, og foreslår at det presiseres i loven.

Beskrivelse av ledelsens og revisors ansvar og oppgaver

De internasjonale revisjonsstandardene (ISA) krever at det gis opplysninger i revisjonsberetningen om hva som er henholdsvis ledelsens og revisors ansvar og oppgaver når det gjelder det reviderte regnskapet. Slike krav følger ikke av revisorloven eller revisjonsdirektivet. Utvalget anser at opplysningene om dette i revisjonsberetningen i praksis kan oppfattes mer som en begrensning av ansvaret fra revisors side enn at det gir nyttig informa-

sjon til regnskapsbrukerne. Utvalget vil ikke foreslå lovkrav om dette.

Revisors uttalelser om regnskapet

Utvalget går inn for å videreføre kravene til revisors uttalelse om årsregnskapet i samsvar med bestemmelsene i revisjonsdirektivet. Revisor skal etter forslaget uttale seg om årsregnskapet etter revisors mening gir et rettviseende bilde i samsvar med det regnskapsregelverket som er benyttet, og om det oppfylder gjeldene lovkrav. Revisors konklusjon skal enten være uten forbehold, med forbehold eller negativ. I beretningen skal det vises til forhold i årsregnskapet som revisor mener bør fremheves ved bruk av presisering uten å ta forbehold om årsregnskapet.

Dersom revisor ikke har grunnlag for å konkludere, skal det opplyses at revisor ikke kan uttale seg. I tråd med de internasjonale revisjonsstandardene skiller det mellom negativ beretning i tilfeller der revisor

- konkluderer med at regnskapet inneholder vesentlig og gjennomgripende feilinformasjon
- ikke kan uttale seg fordi det ikke har vært mulig å innhente tilstrekkelig revisjonsbevis

Etter revisorloven skal det i tillegg angis særskilt dersom revisor finner at regnskapet ikke kan fastsettes slik det foreligger, såkalt negativ fastsettelseskonklusjon. Utvalget legger vekt på at dette ikke følger av revisjonsdirektivet eller de internasjonale revisjonsstandardene, og anser at det ikke er grunn til å videreføre dette kravet.

Revisors uttalelser om årsberetningen

Etter revisorloven skal revisor uttale seg om opplysningene i årsberetningen om forutsetningen om fortsatt drift er i samsvar med lov og forskrifter.² Dersom det er vesentlig usikkerhet om fortsatt drift, og det ikke er gitt korrekt eller tilstrekkelig informasjon i årsregnskapet, må revisor ta hensyn til dette i beretningen i form av forbehold eller negativ beretning med en begrunnelse. Dersom det er vesentlig usikkerhet om fortsatt drift, og det er gitt korrekt og tilstrekkelig informasjon i årsregnskapet, skal revisor gjøre oppmerksom på forholdet med en presisering i revisjonsberetningen. Direktiv 2014/56/EU (endringsdirektivet) fastsetter at revisor i revisjonsberetningen skal uttale seg om eventuell vesentlig usikkerhet knyt-

et til hendelser eller forhold som kan gi grunnlag for betydelig tvil om selskapets evne til fortsatt drift. Revisor skal ikke uttale seg om fortsatt drift når det ikke foreligger vesentlig usikkerhet som nevnt. Bestemmelsen underbygger at revisor skal begrunne et forbehold eller negativ beretning og omtale en presisering som gjelder fortsatt drift. Bestemmelsen medfører ikke at revisor skal utføre andre revisjonshandlinger enn det som er praksis i Norge i dag. Utvalget går inn for at revisor skal uttale seg om fortsatt drift på den måten revisjonsdirektivet krever.

Uttalelsene i revisjonsberetningen om opplysningene i årsberetningen er konsistent med årsregnskapet og om årsberetningen er utarbeidet i samsvar med lov og forskrifter, skal etter endringsdirektivet omfatte alle opplysningene i årsberetningen. Se likevel neste avsnitt om informasjon om samfunnsansvar og foretaksstyring. Etter de gjeldende reglene i revisorloven er disse uttalelsene begrenset til opplysninger i årsberetningen om årsregnskapet, forutsetningen om fortsatt drift og forslaget til anvendelse av overskuddet eller dekning av tap. Etter endringsdirektivet skal det angis i revisjonsberetningen om revisor, på bakgrunn av sin kunnskap og forståelse av selskapet og dets omgivelser opparbeidet under revisjonen, har identifisert vesentlig feilinformasjon i årsberetningen. Revisor skal i tilfelle gi en indikasjon på arten av slik feilinformasjon. På samme måte som i dag, innebærer ikke dette et selvstendig krav om å revidere årsberetningen. Det presiseres i direktivet at uttalelsene om årsberetningen skal være basert på arbeidet med revisjonen av årsregnskapet. Utvalget går inn for at revisor skal uttale seg om årsberetningen på den måten revisjonsdirektivet krever.

Etter revisorloven skal revisor uttale seg om angitte ikke-finansielle forhold som etter regnskapsloven kan gis i egne rapporter i stedet for i årsberetningen. Det gjelder redegjørelse for foretaksstyring i noterte foretak (regnskapsloven § 3-3b) og redegjørelse om samfunnsansvar i store foretak³ (regnskapsloven § 3-3c). På samme måte som for årsberetningen skal revisor uttale seg om opplysningene er konsistent med årsregnskapet og utarbeidet i samsvar med gjeldende lovkrav. Direktivreglene åpner for at revisor kan gjøre en begrenset vurdering av informasjonen i årsberetningen eller i en separat rapport om foretaksstyring og at revisor ikke må uttale seg om informa-

² Det vises til Regnskapslovutvalgets drøfting av forutsetningen om fortsatt drift i NOU 2015: 10 punkt 5.4.5.

³ Som store foretak regnes allmennaksjeselskaper, noterte foretak og andre regnskapspliktige dersom det er fastsatt i forskrift, jf. regnskapsloven § 1-5.

sjonen om samfunnsansvar (se punkt 15.2.2). Utvalget går inn for at revisor på tilsvarende måte som i dag skal uttale seg om disse redegjørelsene uavhengig av om de tas inn i årsberetningen eller egne rapporter.

Etter regnskapsloven skal morselskap avgi årsregnskap (selskapsregnskap) og konsernregnskap samlet, og etter revisorloven § 5-7 skal revisor avgi en felles revisjonsberetning. Etter Regnskapslovutvalgets forslag til ny regnskapslov i NOU 2015: 10, skal morselskap kunne avlegge årsregnskap (selskapsregnskap) og konsernregnskap hver for seg. Der morselskapets årsregnskap er vedlagt konsernregnskapet, kan det etter revisjonsdirektivet avgis en samlet revisjonsberetning. Utvalget anser ut fra dette at det ikke kan eller bør stilles krav om en samlet revisjonsberetning for konsern- og selskapsregnskapet. Det bør presiseres en adgang til å avgi samlet revisjonsberetning dersom regnskapsloven åpner for å avgi konsern- og selskapsregnskap hver for seg.

Sted og signatur

I særlige tilfeller kan medlemslandene etter revisjonsdirektivet fastsette at revisors underskrift på revisjonsberetningen kan holdes unna offentligheten dersom offentliggjøring kunne føre til en nærliggende og betydelig fare for noens personlige sikkerhet. Utvalget anser at det ikke er tilstrekkelig grunn til å benytte denne muligheten i revisorloven.

Revisors uttalelser om andre forhold

Etter revisorloven skal revisor uttale seg om den revisjonspliktiges ledelse har oppfylt sin plikt til å sørge for ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger. Det er ikke noe tilsvarende krav i revisjonsdirektivet. Kravet er i første rekke begrunnet i hensynet til skattekontroll. Det vises til omtalen i kapittel 13.2 om revisors oppgaver ved lovfestet revisjon, og forholdet mellom revisors kontroll med bokføringen for å kunne uttale seg om årsregnskapet og det som kreves i tillegg for å avgi uttalelse om ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon. Utvalget legger vekt på at revisjonsberetningen skal være rettet mot regnskapsbrukerne og revisors vurdering av om regnskapet inneholder vesentlig feilinformasjon. Utvalget legger videre vekt på at det ikke bør stilles særnorske krav til revisjonsberetningens innhold. Utvalget mener at det ikke bør stilles krav om at revisor skal uttale seg særskilt om ledelsens plikt til å

sørge for ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon.

Forslag fra et mindretall i utvalget, *medlemene Bamle, Sivertsen og Winkelman*, er omtalt i punkt 15.6.3 om uttalelse i revisjonsberetningen om registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger.

Dersom revisor ved sine undersøkelser har funnet at det foreligger forhold som kan føre til ansvar for medlem av styret, bedriftsforsamlingen, representantskapet eller daglig leder, skal det etter revisorloven gjøres merknad om dette i revisjonsberetningen. Revisor skal også ellers gi opplysning om forhold som vedkommende mener bør gjøres kjent for den revisjonspliktiges deltakere eller aksjeeiere. Kravet bør ses i sammenheng med revisors plikt etter revisorloven § 5-2 til å påpeke forhold som kan føre til ansvar mv. i nummerert brev til den reviderte. Det er ikke tilsvarende krav i revisjonsdirektivet. Etter internasjonal revisjonsstandard 706 om presisering og opplysning om andre forhold, skal revisor dersom det anses nødvendig, kommunisere andre forhold i revisjonsberetningen som etter revisors skjønn er relevant for brukernes forståelse av revisjonen, revisors oppgaver og plikter eller revisjonsberetningen. Utvalget anser at kravet i revisorloven om å gjøre merknad om forhold som kan føre til ansvar for ledelsen, er et eksempel på andre forhold som er relevante etter revisjonsstandarden. Det er likevel viktig å være oppmerksom på at forhold som kan føre til ansvar ofte vil være relevante å opplyse om i årsregnskapet. Da kan ikke revisor behandle forholdet som et «annet forhold» i revisjonsberetningen, men må innta en presisering, ta forbehold eller avgi negativ beretning. Utvalget har vært noe i tvil om lovkravet bør beholdes eller om krav til opplysninger om andre forhold heller bør fastlegges gjennom god revisjonsskikk, og i tilfelle om fremhevingen av forhold som kan føre til ansvar for ledelsen bør beholdes. Utvalget har kommet til at lovkravet bør videreføres med enkelte justeringer, blant annet bør kravet rette seg mot brukerne av revisjonsberetningen og ikke bare eierne.

Etter revisorloven skal det gjøres merknad i revisjonsberetningen dersom styret i det revisjonspliktige foretaket plikter å holde årlig møte med revisor uten at noen fra den daglige ledelsen er til stede, og det ikke er holdt slikt møte i løpet av siste år. Opplysningskravet henger sammen med plikten etter revisorloven § 2-3 for større foretak til å ha et slikt årlig møte med revisor. Utvalget legger vekt på at dette er et selskapsrettslig krav som påligger det reviderte foretaket

og som gjelder særskilte krav til den interne kommunikasjonen revisor skal ha med styret i reviderte foretak. Opplysninger om at dette møtet ikke er holdt, hører etter utvalgets syn ikke hjemme i revisjonsberetningen. Utvalget foreslår å oppheve dette opplysningskravet.

Forslag fra et mindretall i utvalget, *medlemmene Bamle, Sivertsen og Aarvold*, er omtalt i punkt 15.6.5 om merknad i revisjonsberetningen dersom pliktig møte med revisor ikke er holdt.

Krav til revisjonsberetningen i særlovgivningen

Utvalget foreslår ikke endringer i bestemmelsene om revisjonsberetningen i aksjeloven og allmennaksjeloven § 7-4, i stiftelsesloven § 44 eller finansforetaksloven § 21-14. Reglene er omtalt i punkt 15.2.1.

Utvalget mener at kravet i finansforetaksloven § 18-1 om felles revisjonsberetning for morselskapet og finanskonsernet, bør bringes i samsvar med adgangen etter ny regnskapslov til å avgi årsregnskap for morselskapet og konsernregnskap hver for seg og utvalgets forslag om å fjerne krav i revisorloven om felles revisjonsberetning.

Frist for å avgi revisjonsberetning

Revisorloven angir frist for avgivelse av revisjonsberetningen uten unødig opphold etter at årsregnskapet er fastsatt og senest syv måneder etter regnskapsårets slutt. For aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper gjelder aksjeloven og allmennaksjeloven § 7-4 om at revisjonsberetningen skal være styret i hende senest to uker før den ordinære generalforsamlingen. Revisjonsberetning skal etter revisorloven avgis også der årsregnskapet ikke foreligger eller er ufullstendig. Revisjonsdirektivet setter ikke krav om en egen frist for avgivelse av revisjonsberetning. Bestemmelsene om frist har en side mot at revisor ikke skal forsinke endelig fastsettelse og innsending av regnskapet, en side mot revisors oppfølging av selskaper som ikke avlegger regnskapet i tide og en selskapsrettslig side mot behandlingen av regnskapet i selskapets styre og generalforsamling. Utvalget anser at den selskapsrettslige siden om nødvendig bør reguleres i selskapslovgivningen, slik som i aksjeloven og allmennaksjeloven § 7-4. Revisors egen forsinkelse dekkes etter utvalgets forståelse gjennom kravet om å avgi revisjonsberetning uten unødig opphold. Utvalget foreslår å videreføre en slik relativ frist.

Plikten til å avgi revisjonsberetning innen syv måneder etter regnskapsårets slutt, innebærer at

revisor da må avgi en negativ revisjonsberetning i henhold til kravet om å avgi revisjonsberetning også der årsregnskapet ikke foreligger. Ved revisjon av aksjeselskaper praktiseres en frist på seks måneder i henhold til aksjeloven § 5-5 om frist for å holde ordinær generalforsamling. En slik negativ beretning sendes det reviderte foretaket, men blir ikke sendt inn til Regnskapsregisteret. Utvalget anser at en revisjonsberetning uten at det foreligger et regnskap, har begrenset verdi for regnskapsbrukerne og begrenset betydning for å disiplinere det reviderte foretaket. Det er bedre å fremheve revisors plikt til å kommunisere tydelig med ledelsen og vurdere fratreden i slike tilfeller. Utvalget går ikke inn for å videreføre fristen på syv måneder for å avgi revisjonsberetning og kravet om å avgi revisjonsberetning også der årsregnskapet ikke foreligger. Der det foreligger et ufullstendig regnskap, må revisor i henhold til forslaget i tilfelle avgi en beretning med konklusjon om at revisor ikke kan uttale seg.

Forslag fra et mindretall i utvalget, *medlemmene Bamle, Sivertsen og Winkelmann*, er omtalt i punkt 15.6.2 om tidspunkt for avgivelse av revisjonsberetning.

Vurdering av tilleggskrav i revisjonsforordningen

De generelle kravene til revisjonsberetningen som er omtalt ovenfor, vil gjelde fullt ut også for foretak av allmenn interesse. Revisjonsforordning (EU) nr. 537/2014 artikkel 10 angir tilleggskrav for foretak av allmenn interesse.

Revisjonsberetningen for foretak av allmenn interesse skal, til støtte for revisors konklusjon om årsregnskapet, gi en beskrivelse av det revisor har vurdert som de mest betydningsfulle risikoene for vesentlig feilinformasjon, inkludert vurderte risikoer for vesentlig feilinformasjon som følge av misligheter.⁴ Opplysningene skal støtte revisors uttalelse om årsregnskapet. Revisor skal beskrive disse risikoene. Revisor skal gi en oppsummering av hvordan risikoene er fulgt opp i revisjonen, angi sentrale forhold som er observert og gi referanser til relevante noteopplysninger i regnskapet. Tilsvarende er det fra 2016 tatt inn opplysningskrav i de internasjonale revisjonsstandardene om sentrale revisjonsforhold – «key audit matters» – i revisjonsberetningen til noterte foretak, som også gjelder i Norge. Målsettingen med

⁴ Den engelske språkversjonen av revisjonsforordningen: «[...] the most significant assessed risks of material misstatement, including assessed risks of material misstatement due to fraud».

disse kravene er å øke brukernytten av revisjonsberetningen ved at revisor skal redegjøre for forhold ved selskapet som har vært sentrale i revisjonen.

Utvalget anser at opplysninger i revisjonsberetningen om de betydeligste risikoene for vesentlig feilinformasjon i regnskapet kan være nyttig også for brukerne av regnskapet til andre enn foretakene av allmenn interesse. Loven vil ikke være til hinder for at revisor gir slike opplysninger i revisjonsberetningen. Utvalget anser samtidig at nytteverdien for brukerne er klart størst for foretak som henvender seg til allmennheten gjennom kapitalmarkedene. Det er, så langt utvalget kjenner til, ikke innført krav i andre land om å gi slike opplysninger i revisjonsberetningen til andre enn foretak av allmenn interesse. Utvalget mener at det ikke bør innføres lovkrav om å gi opplysninger i revisjonsberetningen om de betydeligste risikoene for vesentlig feilinformasjon i regnskapet for andre enn foretak av allmenn interesse.

Det skal forklares i revisjonsberetningen hvordan revisor har vurdert muligheten for å avdekke misligheter og andre uregelmessigheter⁵ gjennom revisjonen. I fortalen til revisjonsforordningen er dette fremhevet som særlig viktig for å øke tilliten til den finansielle rapporteringen. Opplysningskravet kan knyttes opp mot de forhold revisor skal vurdere etter ISA 240 om misligheter og ISA 250 om lover og forskrifter. I tillegg til kravet om å gi opplysninger i revisjonsberetningen, er det en bestemmelse i revisjonsforordningen artikkel 7 om at revisor, dersom det har oppstått mistanke om uregelmessigheter knyttet til regnskapene, skal informere selskapet og anmode om at det gransker forholdet og iverksetter passende tiltak for å håndtere uregelmessighetene og hindre gjentakelse. Dersom selskapet lar være å granske forholdet, skal revisor informere myndighetene (Finanstilsynet). Bestemmelsene har sammenheng med kravet i revisjonsdirektivet og de internasjonale revisjonsstandardene om å utvise profesjonell skepsis.

Utvalget anser at opplysninger i revisjonsberetningen om muligheten for å avdekke misligheter og andre uregelmessigheter kan ha en verdi for regnskapsbrukerne også i mindre foretak, men at denne verdien er begrenset. Forenklingshensyn taler mot å utvide kravet til å gjelde andre enn foretak av allmenn interesse. Utvalget går ikke inn for en slik utvidelse.

⁵ Den engelske språkversjonen av revisjonsforordningen: «irregularities».

Forslag fra et mindretall i utvalget, *medlemene Bamle og Sivertsen*, er omtalt i punkt 15.6.4 om omtale av misligheter og feil i revisjonsberetningen.

Revisjonsforordningen åpner, i likhet med direktivet, for at det enkelte land kan fastsette tilleggskrav om innholdet i revisjonsberetningen.

Det vises til lovforslaget § 9-7 om revisjonsberetningen.

15.3 Kommunikasjon med styret og ledelsen

15.3.1 Gjeldende rett

Etter revisorloven § 5-2 fjerde ledd skal revisor skriftlig påpeke følgende forhold overfor den revisjonspliktiges ledelse

- mangler ved plikten til å sørge for ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger
- feil og mangler ved organiseringen av og kontrollen med formuesforvaltningen
- misligheter og feil som kan medføre feilinformasjon i årsregnskapet
- forhold som kan føre til ansvar for medlem av styret, bedriftsforsamlingen, representantskapet eller daglig leder
- begrunnelse for manglende underskrift ved bekreftelser overfor offentlige myndigheter som gis i henhold til lov eller forskrift
- begrunnelse for å si fra seg oppdrag, som revisor for foretak av allmenn interesse etter § 7-1 skal sende til Finanstilsynet

Etter revisorloven § 5-4 skal slike forhold kommuniseres til den reviderte i nummererte brev. Etter bestemmelsen skal brev med påpekninger som nevnt nummereres fortløpende. For revisjonspliktige som har styre, skal brevet sendes styreleder. Dersom daglig leder også er styreleder, skal brevet samtidig sendes i kopi til samtlige av styrets medlemmer. Brev som gjelder forhold som kan føre til ansvar for medlem av styret, skal alltid sendes i kopi til samtlige av styrets medlemmer. Brev kan sendes elektronisk når det er benyttet en betryggende metode som autentiserer avsender og sikrer dokumentets innhold i lang tid.

Kravet i § 5-4 om nummerte brev gjelder også for revisor som bekrefter opplysninger overfor offentlige myndigheter, jf. revisorloven § 1-1 tredje ledd og § 5-2 fjerde ledd nr. 5.

15.3.2 EØS-rett

Direktiv 2006/43/EF som endret ved direktiv 2014/56/EU (revisjonsdirektivet) presiserer ikke krav til revisors kommunikasjon med den reviderte og den revidertes styre og ledelse.

15.3.3 Danmark og Sverige

Danmark

Den danske revisorloven § 20 om revisjonsprotokoll er opphevet ved lov nr. 631/2016. Etter opphevelsen gjelder det ikke egne lovkrav i Danmark om at revisor skal kommunisere skriftlig med ledelsen ut over kravene som etter revisjonsforordningen gjelder ved revisjon av foretak av allmenn interesse. Bestemmelsen oppfylte langt på vei samme formål som de norske bestemmelsene om nummererte brev. Revisjonsprotokollen skulle føres til bruk for oppdragsgiveren og i tilfelle revisjonsutvalget. I revisjonsprotokollen skulle revisor redegjøre for arten og omfanget av de utførte revisjons handlinger og konklusjonene fra disse. Herunder skulle revisor minst opplyse om

- vesentlige spørsmål vedrørende revisjonen, inkludert vesentlig usikkerhet, feil eller mangler i regnskapsføringen eller den interne kontrollen
- forhold som normalt må forventes å ha betydning for mottagerens eller oppdragsgiverens vurdering av årsregnskapet mv.
- om revisor oppfylder lovkravene til uavhengighet
- om revisor har mottatt alle de opplysninger som han eller hun har bedt om.

Opplysninger i revisjonsprotokollen kunne ikke erstattes av andre meddelelser.

For foretak av allmenn interesse gjelder kravet i revisjonsforordningen om en egen rapport til revisjonsutvalget, som i Danmark kalles «revisjonsprotokollat».

Sverige

Etter den svenske aktiebolagslagen kapittel 9 § 6 skal revisor i forbindelse med revisjonen gi slike anmerkninger («erinringar») og gjøre slike påpekninger til styret og daglig leder som følger av god revisjonsskikk. Hvis revisor har gitt en anmerking til styret eller daglig leder, skal den inntas i en protokoll eller i et annet dokument. Dokumentet skal avgis til styret, og selskapet skal oppbevare den på en betryggende måte. Styret skal

behandle revisors anmerkninger i møte. Møtet skal holdes innen fire uker fra anmerkningen ble gitt. Hvis anmerkningen gis senest i forbindelse med at revisjonsberetningen avgis til selskapet, skal et møte alltid holdes før den generalforsamlingen der revisjonsberetningen legges frem.

15.3.4 Utvalgets vurdering

Kommunikasjon med ledelsen hos den reviderte er en sentral del av revisjonen. I samsvar med god revisjonsskikk og de internasjonale revisjonsstandardene, må revisor kommunisere med ledelsen før revisor kan påta seg revisjonsoppdraget. Dette er påkrevet for å skaffe seg nødvendig forståelse av virksomheten, vurdere risikoer for vesentlige feil i regnskapet og skaffe seg nødvendig revisjonsbevis. Opplysninger fra ledelsen vil også kunne utgjøre revisjonsbevis. I tillegg er det sentralt at revisor kommuniserer med ledelsen og administrasjonen om forhold som har fremkommet gjennom revisjonen. I det følgende vurderer utvalget lovreguleringen av denne kommunikasjonen.

Kommunikasjon med ledelsen om forhold som har fremkommet gjennom revisjonen inkluderer forhold som er direkte relevant for årsregnskapet og revisjonen, slik som feilinformasjon i årsregnskapet, svakheter i regnskapsrelevant intern kontroll og brudd på lover og regler som har betydning for årsregnskapet. Det inkluderer også forhold som ikke har betydning for revisors konklusjon om årsregnskapet, men som revisor likevel har blitt kjent med gjennom revisjonen. Der revisor faktisk har blitt kjent med slik informasjon, kan det være påkrevet å kommunisere med ledelsen om forholdet. For eksempel kan revisor ha avdekket lovbrudd. Dersom revisor mener at det er behov for tiltak, må revisor følge opp at forholdet bringes i orden. Kravene i revisorloven § 5-2 fjerde ledd og § 5-4 om å påpeke visse forhold i nummererte brev til den reviderte, er en del av dette.

Utvalget har vurdert om det bør videreføres egne lovkrav om å påpeke visse forhold overfor ledelsen hos den reviderte, hvilke forhold loven i tilfelle bør kreve kommunisert, om det skal være krav om skriftlighet og i tilfelle om formen bør være nummererte brev slik som i gjeldende rett.

Revisors kommunikasjon med ledelsen om forhold som har fremkommet gjennom revisjonen, henger nøye sammen med revisors eksterne rapportering i revisjonsberetningen. Der revisor vurderer å avgi en avvikende revisjonsberetning, er det en forutsetning at de forholdene som gir

grunnlag for det blir kommunisert til ledelsen på en klar måte og til rett tid. Målet er i første rekke at den reviderte retter opp forholdet i tråd med revisors påpekninger, eventuelt gir en forklaring eller opplysninger som revisor mener er tilfredsstillende. Der den reviderte etter revisors vurdering ikke følger opp forholdet på en tilfredsstillende måte, er det nødvendig at revisor følger videre opp med mer formell skriftlig rapportering til ledelsen hos den reviderte. Etter den internasjonale revisjonsstandarden ISA 260, skal revisor kommunisere skriftlig med styret og daglig leder om viktige funn som fremkommer ved revisjonen, dersom muntlig kommunikasjon etter revisors profesjonelle skjønn ikke er hensiktsmessig. ISA 265 presiserer krav om å kommunisere mangler i intern kontroll som blir identifisert under revisjonen. Vesentlige mangler skal kommuniseres skriftlig. Dette er dermed dekket gjennom god revisjonsskikk. For foretak av allmenn interesse innføres det gjennom revisjonsforordningen artikkel 11 et eget krav til årlig rapportering til revisjonsutvalget som sikrer formell rapportering av en rekke forhold til slike foretak.

Utvalget mener at det i tillegg er behov for å presisere krav i loven om å kommunisere skriftlig med styret om vesentlige forhold som har fremkommet gjennom revisjonen. Skriftlighet bidrar til notoritet og kontrollerbarhet og til at vesentlige forhold tas på alvor av ledelsen.

Utvalget har vurdert om det bør fastsettes en overordnet bestemmelse om at revisor skal rapportere skriftlig om vesentlige forhold som har fremkommet ved revisjonen, eller om det fortsatt bør være en mer detaljert angivelse i loven av hvilke forhold som skal rapporteres. Reglene i revisorloven av 1964 og aksjeloven av 1976 som gjaldt før den gjeldende revisorloven, fastsatte et overordnet krav om rapportering i nummererte brev. I Ot.prp. nr. 75 (1997–98) uttaler departementet i punkt 5.2.5:

«Det er i dag ikke fastsatt krav til hvilke forhold revisor i sitt løpende arbeid skal påpeke overfor den revisjonspliktige. Dersom vedkommende påpeker forhold overfor den revisjonspliktige er det imidlertid fastsatt hvordan dette skal dokumenteres, i såkalte nummererte brev. Departementet anser det ikke tilfredsstillende at det etter loven er opp til revisor å vurdere hvilke forhold som bør tas opp med den revisjonspliktige.»

Utvalget legger vekt på at et overordnet krav styrker revisors profesjonelle skjønn og selvstendige

ansvar for å vurdere hva som bør kommuniseres og i hvilken form. Rapporteringen kan da bli bedre tilpasset de konkrete forholdene i den enkelte revisjonen og fange opp forhold som ikke hadde vært dekket i en detaljert oppregning. Samtidig anser utvalget at loven bør ha krav til kommunikasjon med styret som får frem formålet med å bringe et forhold til styrets kunnskap og når det skal skje. Utvalget har videre kommet til at det i tråd med gjeldende lov bør presiseres særskilt at revisor skal kommunisere brudd på bokføringsreglene og andre lovkrav og avdekke misligheter, som styret bør gjøre kjent med for å kunne ivareta sitt ansvar og oppgaver.

Utvalget mener det er naturlig at revisor har en plikt til å se etter at det som er kommunisert har blitt behandlet av styret. Videre må revisor i sin kommunikasjon angi hvilke konsekvenser det vil ha for revisjonen dersom forholdet ikke følges opp, inkludert konsekvenser for revisjonsberetningen og om revisor vil måtte fratruke. Revisors kommunikasjon og oppfølging av de forholdene som er tatt opp i samsvar med bestemmelsen, må dokumenteres på samme måte som annen oppdragsdokumentasjon.

Det gjeldende kravet om at brevene skal nummereres løpende er særnorsk og fremstår som utdatert. Utvalget anbefaler at dette formkravet tas bort. Den reviderte har en plikt til å oppbevare slik skriftlig kommunikasjonen med revisor etter bokføringsloven. For at den reviderte enkelt skal kunne ivareta denne plikten, mener utvalget at revisor må gjøre det klart for styret når det dreier seg om lovpliktig kommunikasjon av vesentlige forhold etter bestemmelsen.

Utvalget foreslår et lovkrav 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, herunder vesentlige mangler i foretakets interne kontroll og brudd på gjeldende lovkrav. Revisor skal påpeke manglende overholdelse av plikten til å sørge for ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger. Revisor skal også påpeke misligheter og feil som kan medføre feilinformasjon i årsregnskapet eller konsernregnskapet. Revisor skal angi hva forholdet gjelder og hvilke konsekvenser det vil ha for revisjonen dersom forholdet ikke følges opp. Revisor skal se etter at de kommuniserte forholdene er behandlet av styret. Det skal fremgå av den skriftlige kommunikasjonen at den er gitt etter lovbestemmelsen. I foretak som ikke har styre, skal kommunikasjonen skje til annet relevant ledelsesorgan.

Det vises til lovforslaget § 9-5 om kommunikasjon med styret.

Forslag fra et mindretall i utvalget, *medlemene Bamle, Elvestad, Irgens, Sivertsen og Aarvold* om nummerert rapportering til styret, er omtalt i punkt 15.6.1.

15.4 Årlig møte med revisor

15.4.1 Gjeldende rett

Etter revisorloven § 2-3 skal styret i revisjonspliktige foretak, som ikke er små foretak etter regnskapsloven § 1-6, hvert år ha et møte med revisor uten at daglig leder eller andre fra den daglige ledelsen er til stede. Dersom et flertall av styrets medlemmer også inngår i selskapets daglige ledelse, skal likevel hele styret, med unntak av daglig leder, delta i møtet. Formålet med møtet skal være at styret og revisor drøfter regnskapsmessige forhold der revisor ser vesentlige svakheter og mangler ved de vurderingene den daglige ledelsen har gjort, samt andre forhold som revisor mener styret bør informeres om.

Møtekravet gjelder ikke for datterselskaper dersom morselskapet avholder et slikt møte med revisor. Møtekravet gjelder heller ikke for revisjonspliktige filialer av utenlandske foretak dersom foretaket driver virksomhet utenfor Norge. Utenlandske foretak som kun driver virksomhet i Norge er omfattet.

15.4.2 EØS-rett

Direktiv 2006/43/EF som endret ved direktiv 2014/56/EU (revisjonsdirektivet) oppstiller ikke krav om et årlig møte med revisor og styret uten av daglig leder er til stede.

15.4.3 Danmark og Sverige

Det er ikke krav i Sverige eller Danmark om et årlig møte med revisor. Utvalget kjenner heller ikke til at det er stilt krav om det i andre land.

15.4.4 Utvalgets vurdering

Det foreslås å videreføre et krav om et årlig møte mellom styret og revisor uten at daglig leder eller andre fra den daglige ledelsen er til stede. Bestemmelsen om dette står nå i revisorloven. Dette er en selskapsrettslig bestemmelse. Aksjelovutvalget har i tråd med dette foreslått å innta kravet i aksjeloven og allmennaksjeloven, jf. forslaget i NOU 2016: 22 til ny § 7-5a i lovene.

Utvalget mener at dette bør gjennomføres også i øvrige relevante selskapsrettslige lover.

Utvalget foreslår at det angis et noe bredere formål med møtet enn i dag. Når det er lovkrav om å avholde et slikt møte hvert år, bør loven etter utvalgets syn angi sentrale forhold revisor skal ta opp også i de normale tilfellene der revisor ikke ser vesentlige svakheter og mangler ved de vurderingene den daglige ledelsen har gjort.

Utvalget foreslår at formålet med møtet skal være at styret og revisor drøfter sentrale regnskapsmessige forhold og andre forhold som revisor mener styret bør informeres om, herunder regnskapsmessige forhold der revisor ser vesentlige svakheter og mangler ved de vurderingene den daglige ledelsen har gjort.

Det vises til forslaget til ny § 7-5a i aksjeloven og allmennaksjeloven. Det foreslås henvisninger til denne bestemmelsen i lov om statsforetak § 43, stiftelsesloven § 63a, samvirkelova § 101a og i finansforetaksloven § 5-4, § 8-6 og § 8-17.

15.5 Rapportering til skattemyndighetene om skattemeldingen

15.5.1 Gjeldende rett

Etter lov 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven) § 8-14 kan departementet gi forskrift om blant annet bekreftelse av opplysninger fra revisor. Departementet kan utforme meldinger som skal brukes ved levering av opplysninger etter lovens kapittel 8 om opplysningsplikt for skattepliktige, trekkpliktige mv. Etter forskrift om skatteforvaltning (skatteforvaltningsforskriften) § 8-2-6 skal næringsoppgave og melding for selskaper som har mottatt eller avgitt konsernbidrag i skatleggingsperioden være signert av revisor når den skattepliktige har plikt til å ha revisor. Etter § 7-2-11 skal arbeidsgiveren legge ved skattemelding en kontrolloppstilling over bokførte og innberettede beløp som gjelder opplysninger om lønn, pensjoner mv. Har arbeidsgiveren revisor, skal revisor signere vedleggene i tillegg til arbeidsgiveren. Skatteforvaltningsloven og -forskriften trådte i kraft 1. januar 2017. Før det fulgte kravet av ligningsloven § 4-5 nr. 5.

Med sin underskrift bekrefter revisor at årsregnskapet som er gjengitt i næringsoppgaven er revidert og at det er eller planlegges avgitt revisjonsberetning med positiv konklusjon uten forbehold av betydning for skatte- eller avgiftsmessige forhold. Underskriften innebærer dessuten at revisor attesterer de spesielle skatte- og avgifts-

messige opplysningene som er gjengitt i næringsoppgaven samt i eventuell melding om konsernbidrag.

Etter revisorloven § 5-2 fjerde ledd nr. 5, jf. § 5-4, skal revisor i nummerert brev til ledelsen gi skriftlig begrunnelse for manglende underskrift ved bekreftelser overfor offentlige myndigheter som gis i henhold til lov eller forskrift. Revisor skal sende kopi av begrunnelse som gjelder krav om bekreftelser etter skatteforvaltningsloven til skattekontoret, jf. revisorloven § 6-2 fjerde ledd annet punktum.

15.5.2 EØS-rett

Direktiv 2006/43/EF som endret ved direktiv 2014/56/EU (revisjonsdirektivet) krever ikke at revisor skal uttale seg om skatterapportering.

15.5.3 Danmark og Sverige

Det er ikke tilsvarende krav i Sverige eller Danmark om at revisor skal attestere skatteopplysninger som det vi har i Norge.

15.5.4 Utvalgets vurdering

Dersom revisor ikke kan underskrive næringsoppgaven, vil det være et forhold som kommuniseres skriftlig til styret i henhold til lovforslaget §9-5. Etter bestemmelsen skal revisor kommunisere skriftlig til styret alle forhold som er fremkommet ved revisjonen og som styret bør gjøres kjent med for å kunne ivareta sitt ansvar og oppgaver, herunder vesentlige mangler i foretakets interne kontroll og brudd på lover og forskrifter. Revisor skal angi hva forholdet gjelder og hvilke konsekvenser det vil ha for revisjonen dersom forholdet ikke følges opp.

Kravene om at revisor skal signere næringsoppgaven, melding om konsernbidrag og kontrolloppstillingen for lønnsopplysninger mv. er fastsatt i skatteforvaltningsforskriften § 8-2-6 og § 7-2-11. Hensynet til helhetlig lovgivning taler for at bestemmelser om revisors rapportering til skattemyndighetene samles i skatteforvaltningslovgivningen. Det tilsier at også det supplerende kravet om at revisor skal sende begrunnelse for manglende underskrift til skattekontoret, inntas i samme bestemmelser i skatteforvaltningsforskriften. Det vil være enklere og mer i tråd med formålet om at skattemyndighetene skal informeres om begrunnelsen for manglende underskrift, at revisor skal sende skriftlig begrunnelse for manglende underskrift til skattekontoret i stedet for å

sende kopi av den begrunnelsen revisor har gitt til den skattepliktige. Det er allerede etablert en ordning med å sende inn begrunnelsen via Altinn.

Det vises til forslaget til endring i skatteforvaltningsforskriften § 8-2-6 og § 7-2-11.

15.6 Forslag fra mindretall

15.6.1 Forslag fra medlemmene Bamle, Elvestad, Irgens, Sivertsen og Aarvold – nummerert rapportering til styret

Utvalgets *mindretall*, medlemmene Bamle, Elvestad, Irgens, Sivertsen og Aarvold viser til at det i nåværende revisorlov § 5-4 er krav om at brev fra revisor med påpekninger skal nummereres fortløpende ved oversendelse til foretaket. I det foreliggende forslaget til lovtekst er kravet om nummerering av brev fra revisor til foretaket foreslått fjernet. Disse medlemmene mener at det fra et kontrollmessig ståsted er fornuftig å opprettholde kravet om nummerering av rapporter fra revisor til foretaket. Både for foretakets styre og kontrollmyndighetene er det viktig å sikre seg at alle vesentlige påpekninger fra revisor er håndtert på en forsvarlig måte av foretaket. Ved krav om nummerering er det mulig å kontrollere fullstendighet i styrets behandling av påpekninger som revisor har funnet det nødvendig å melde til foretaket. I lovforslaget § 9-5 settes det krav om at det skal fremkomme av kommunikasjonen mellom revisor og den revisjonspliktige at den er gitt ut fra bestemmelsen i § 9-5 i revisorloven. Nummerering av kommunikasjonen fra revisor til den revisjonspliktige er en naturlig følge av en slik bestemmelse. Disse medlemmer mener også at kommunikasjonen bør være klar og ikke til å misforstå. En ren henvisning til en presentasjon av punkter på et lysark vil ikke være tilstrekkelig klar kommunikasjon.

Disse medlemmene viser til sitt forslag til § 9-5 første ledd nytt femte punktum.

15.6.2 Forslag fra medlemmene Bamle og Sivertsen – begrunnelse for manglende underskrift

Et mindretall i utvalget, medlemmene Bamle og Sivertsen, viser til utvalgets forslag om å fastsette i skatteforvaltningsforskriften at revisor skal sende begrunnelse for manglende underskrift på næringsoppgaven, melding om konsernbidrag og kontrolloppstillingen for lønnsopplysninger til skattekontoret. Forslaget er omtalt i punkt 15.5.4.

Dette er en plikt som pålegges revisor og det bør derfor hjemles en utleveringsplikt tilsvarende dagens plikt i revisorloven § 5-2 fjerde ledd også i den nye revisorloven. Skatteforvaltningsloven legger plikter til den næringsdrivende/skattepliktige og det er derfor ikke tilstrekkelig å hjemle bestemmelsen som et pliktig vedlegg til næringsoppgaven. Disse medlemmene mener derfor at bestemmelsen bør hjemles i revisorloven som i dag. Dette ble også drøftet og konkludert da bestemmelsen kom i 2009 og hvor departementet sluttet seg til atplikten skulle hjemles i revisorloven.

Disse medlemmene viser til sitt forslag til § 9-5 annet ledd.

15.6.3 Forslag fra medlemmene Bamle, Sivertsen og Winkelmann – tidspunkt for avgivelse av revisjonsberetning

Utvalgets *mindretall, medlemmene Bamle, Sivertsen og Winkelmann*, viser til at gjeldende revisorlov i § 5-6 første ledd har en bestemmelse om tidspunkt for avgivelse av revisjonsberetning: «Revisor skal avgi revisjonsberetning uten unødig opphold etter at årsregnskapet er fastsatt og senest syv måneder etter regnskapsårets slutt.» I forslaget til ny lovbestemmelse om revisjonsberetningen foreslår utvalgets flertall å ikke ta med bestemmelsen om at revisor skal avgi beretning der det ikke er utarbeidet årsregnskap senest syv måneder etter regnskapsårets slutt. Flertallets begrunnelse for å utelate kravet om å avgi revisjonsberetning når det ved fristens utløp ikke foreligger årsregnskap, er at avgivelse av en slik revisjonsberetning har «begrenset verdi for regnskapsbrukerne og begrenset betydning for å disiplinere det reviderte foretaket». Disse medlemmene er uenig i dette synspunktet. Disse medlemmene mener det er viktig å opprettholde et krav om å avgi revisjonsberetning også når det ikke foreligger årsregnskap innen lovens frist. Krav om avgivelse av en negativ revisjonsberetning i slike tilfeller har en betydelig oppdragende effekt overfor virksomheten som revideres. En negativ revisjonsberetning vil også gi viktig informasjon til regnskapsbrukerne. Etter dagens regler sendes revisjonsberetningen til det reviderte foretaket når årsregnskap og årsberetning ikke er avlagt innen lovens frist. For å gi alle regnskapsbrukerne informasjon om manglende regnskapsavleggelse bør det vurderes om det også skal innføres krav om å sende denne revisjonsberetningen til Regnskapsregisteret. Denne informasjonen vil da være lett tilgjengelig for banker/

kreditorer, leverandører og andre brukere av regnskapet.

Disse medlemmene viser til sitt forslag til § 9-7 første ledd.

15.6.4 Forslag fra medlemmene Bamle, Sivertsen og Winkelmann – uttalelse i revisjonsberetningen om registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger

Utvalgets *mindretall, medlemmene Bamle, Sivertsen og Winkelmann*, viser til at gjeldende revisorlov i § 5-6 fjerde ledd, punkt 3 har en bestemmelse om at revisor i revisjonsberetningen skal uttale seg om ledelsen har oppfylt sin plikt til å sørge for ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger. I forslaget til ny lovbestemmelse om revisjonsberetningen foreslår utvalgets flertall å fjerne bestemmelsen om at revisor i sin revisjonsberetning skal uttale seg om hvorvidt foretakets ledelse har overholdt denneplikten. Dette begrunnes med at revisors gjennomgang av regnskapet begrenser seg til å vurdere om regnskapet inneholder vesentlig feilinformasjon, og at en særskilt uttalelse om ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av regnskapet dermed ikke er nødvendig. Disse medlemmene er uenig i dette synet. Ved enhver årsregnskapsrevisjon er det nødvendig å vurdere hvorvidt den revisjonspliktiges ledelse har oppfylt kravet om ordentlig og oversiktlig bokføring. Ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger er grunnleggende for brukernes tillit til den revisjonspliktiges regnskap. Det er derfor viktig at det opprettholdes et særlig fokus på dette i lovteksten, både i forhold til revisjonens innhold, revisors plikter og som informasjon i revisjonsberetningen. En vurdering i revisjonsberetningen av om det er foretatt en ordentlig og oversiktlig bokføring av virksomhetens regnskapsopplysninger vil være viktig for en rekke av brukerne av virksomhetens årsregnskap, herunder

- offentlige myndigheter
- kunder og leverandører
- banker
- øvrige forretningsforbindelser

Flertallet av brukerne har ikke tilgang til den revisjonspliktiges næringsoppgave siden den er taushetsbelagt. Fra et brukerperspektiv er det derfor viktig å opprettholde kravet om kontroll av registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysning-

ger, samt å beholde informasjon om denne kontrollen i revisjonsberetningen.

Disse medlemmene viser til sitt forslag til endring i § 9-7 annet ledd.

15.6.5 Forslag fra medlemmene Bamle og Sivertsen – omtale av misligheter og feil i revisjonsberetningen

Utvalgets *mindretall, medlemmene Bamle og Sivertsen*, viser til at utvalgets forslag til lovtekst i § 9-4 tredje ledd bokstav b, samt fjerde ledd (om revisors plikter ved utførelse av lovfestet revisjon), pålegger revisor en særlig aktsomhet ved revisjonsutførelsen i forhold til misligheter/økonomisk kriminalitet.

Revisorlovens bestemmelse om innholdet i revisors beretning inneholder per i dag ikke et spesifikt krav om omtale av misligheter. Den bransjefastsatte revisjonsstandard ISA 700 *Konklusjon og rapportering om regnskaper* inneholder imidlertid krav om at revisor i beretningen skal informere om revisors oppgaver og plikter. Herunder skal revisor ta med i revisjonsberetningen at en del av revisors oppgaver og plikter er å identifisere og vurdere risikoen for at regnskapet inneholder vesentlig feilinformasjon som skyldes tilsiktede eller utilsiktede feil.

Disse medlemmene mener at vurderingen av risiko for misligheter er av så vesentlig betydning at det også bør medtas i lovens § 9-7 med hensyn til hva som spesifikt skal omtales i revisors beretning. Et spesifikt krav om å ta med en slik vurdering i revisjonsberetningen har også en sammenheng til mandatets pkt. 3, der det påpekes at revisor har en viktig funksjon i bekjempelse av ulike former for økonomisk kriminalitet. Her bes utvalget komme med forslag til rapportering som kan bidra til forebygging og avdekking av økonomisk kriminalitet hos den revisjonspliktige. Som ledd i en slik målsetting foreslår utvalgets mindretall at det inntas i lovens § 9-7 et krav om å medta i revisjonsberetningen en vurdering av om det under revisjonen er oppnådd betryggende sikkerhet for at årsregnskapet som helhet ikke inneholder vesentlig feilinformasjon, verken som følge av misligheter eller utilsiktede feil.

I den nye versjonen av revisjonsstandard ISA 700 er for eksempel utformingen av og innholdet i revisjonsberetningen betydelig endret i forhold til tidligere. Etter standarden er det blant annet lagt opp til at det i revisjonsberetningen kan «lenkes» til en generell beskrivelse av revisors oppgaver og plikter til revisorforeningens nettsider. De betydelige endringene i de bransjefastsatte revisjonsstandardene som har funnet sted de senere år understreker hvor viktig det er å lovfeste sentrale forhold

i loven. Dersom loven kun henviser til den til enhver tid gjeldende standard – som utformes av bransjen selv – vil innholdet i pliktene variere tilsvarende. Det er etter disse medlemmers vurdering en lite hensiktsmessig lovteknikk, særlig sett hen til at brukerne av revisjonsberetningen nettopp ønsker seg en forutsigbar tjeneste med forutsigbart innhold, og som ikke varierer ut i fra hva bransjen selv anser som hensiktsmessige plikter. Etter disse medlemmers vurdering er det heller ikke en hensiktsmessig teknikk å henvise brukerne til en nettside – hvor innholdet vil variere – for å avklare hva de kan forvente av innholdet i tjenesten. Ofte vil behovet for å finne ut om tjenesten som er levert komme i etterkant av leveransen – ofte mange år senere – og det kan være vanskelig å få bekreftet hva som virkelig sto på nettsiden på det tidligere tidspunktet. Beretningen bør derfor stå på egne ben.

Disse medlemmene viser til sitt forslag til endring i § 9-7 annet ledd.

15.6.6 Forslag fra medlemmene Bamle, Sivertsen og Aarvold – merknad i revisjonsberetningen dersom pliktig møte med revisor ikke er holdt

Utvalgets *mindretall, medlemmene Bamle, Sivertsen og Aarvold*, viser til at gjeldende revisorlov har i § 5-6 syvende ledd har en bestemmelse der revisor pålegges å anmerke i revisjonsberetningen hvis pliktig årlig møte mellom revisor og den revisjonspliktige ikke er avholdt. Utvalgets flertall mener at en bestemmelse om et slikt møte er et selskapsrettslig krav, og at merknad om unnlatt møte mellom revisor og den revisjonspliktige derfor ikke hører hjemme i revisjonsberetningen. Disse medlemmene er uenig i et slikt syn. Årlig møte mellom revisor og den revisjonspliktige er viktig både i forhold til revisjonen av foretaket og for å sikre at foretakets styre ivaretar sitt forvaltnings- og kontrollansvar på en forsvarlig måte, kanskje særlig med tanke på misligheter. Det årlige møtet mellom revisor og foretakets styre er ikke minst viktig for å vurdere om rapporteringen fra foretakets daglige leder til styret er mangelfull eller misvisende. Avholdes ikke det lovpålagte møtet mellom foretaket og revisor, er dette vesentlig informasjon som bør meddeles regnskapsbrukerne ved anmerkning i revisors beretning – slik bestemmelsen i revisorloven er per i dag. Det vises forøvrig til merknader til § 9-5 vedrørende revisors kommunikasjon med styret.

Disse medlemmene viser til sitt forslag til endring i § 9-7 annet ledd.

Kapittel 16

Dokumentasjon av revisjonsoppdrag

16.1 Innledning

I dette kapitlet vurderes krav til dokumentasjon ved utførelse av et oppdrag om lovfestet revisjon som er nødvendig for å gjennomføre direktiv 2006/43/EF som endret ved direktiv 2014/56/EU (revisjonsdirektivet) artikkel 24b nr. 5 om oppdragsdokumentasjon. I tillegg omfattes kravet i revisjonsdirektivet artikkel 24b nr. 3 annet avsnitt om at hvis revisor i gjennomføringen av en lovfestet revisjon ber om rådgivning fra en ekstern ekspert, skal både forespørselen og den mottatte rådgivningen dokumenteres.

Øvrige dokumentasjonskrav omhandles i utgangspunktet på det området dokumentasjonen gjelder. Dette innebærer for eksempel at krav til dokumentasjon av etterutdanning omhandles i kapittel 9, krav til dokumentasjon av intern kvalitetskontroll, risikostyring og organisering av virksomheten i kapittel 10, krav til dokumentasjon av uavhengighet mv. i kapittel 11, krav til dokumentasjon ved fratreden og overføring av revisjonsoppdrag i kapittel 17, krav til dokumentasjon av revisorberetninger i kapittel 18 og krav til dokumentasjon ved revisjon av foretak av allmenn interesse i kapittel 22.

16.2 Oppdragsdokumentasjon

16.2.1 Gjeldende rett

Revisor skal ifølge revisorloven § 5-3 første ledd kunne dokumentere hvordan revisjonen er gjennomført, samt resultatet av revisjonen, på en måte som er tilstrekkelig til å kunne underbygge og etterprøve revisors konklusjoner. Forhold som tilsier at det kan foreligge misligheter eller feil, skal kunne dokumenteres særskilt med angivelse av hva revisor har foretatt seg i den anledning. Ved utføring av rådgivning og andre tjenester for revisjonspliktig skal revisor etter tredje ledd kunne dokumentere oppdragets art, omfang og eventuell anbefaling. Slike tjenester skal faktureres særskilt med en angivelse av oppdragets art.

Revisorloven § 5-5 krever at revisor skal oppbevare sin dokumentasjon etter § 5-3 og nummererte brev etter § 5-4 på en ordnet og betryggende måte i minst ti år. Det samme gjelder korrespondanse i tilknytning til rådgivning. Nærmere regler om oppbevaringsmåten er gitt i revisorforskriften § 5-1, hvor det kreves at dokumentasjon som nevnt i revisorloven kapittel 5 skal oppbevares ordnet og betryggende sikret mot ødeleggelse, tap og endring. Dokumentasjonen skal være tilgjengelig i lesbar form og kunne skrives ut på papir i hele oppbevaringsperioden. Det skal foreligge en sikkerhetskopi av oppbevaringspliktig dokumentasjon som oppbevares i elektronisk form, som oppbevares adskilt fra originalen. Oppbevaringen skal skje slik at det er mulig å skille ut dokumentasjonen knyttet til hvert enkelt oppdrag revisor har påtatt seg. Dokumentasjonen skal kunne fremlegges for offentlig kontrollmyndighet i hele oppbevaringstiden i en form som muliggjør etterkontroll, jf. også finansilsynsloven § 3 annet ledd (se også kapittel 20 om tilsyn med revisorer). Gjeldende regler om revisors taushetsplikt og opplysningsplikt avgjør hvem som ut over dette skal og kan få tilgang til dokumentasjonen, se kapittel 12.

Ytterligere føringer for dokumentasjon og oppbevaring følger av god revisjonsskikk. Særlig internasjonal revisjonsstandard ISA 230 *Revisjonsdokumentasjon* og internasjonal standard for kvalitetskontroll ISQC 1 *Kvalitetskontroll for revisjonsfirmaer som utfører revisjon og forenklet revisorkontroll av regnskaper samt andre attestasjonsoppdrag og beslektede tjenester* er av generell interesse i denne sammenheng.

16.2.2 EØS-rett

Direktiv 2006/43/EF som endret ved direktiv 2014/56/EU (revisjonsdirektivet) artikkel 24b nr. 5 krever at revisor skal opprette oppdragsdokumentasjon for hver enkelt lovfestet revisjon. Oppdragsdokumentasjon skal inneholde de opplysninger om uavhengighet som er registrert i medhold

av revisjonsdirektivet artikkel 22b første ledd, samt de opplysninger som kreves dokumentert ved revisjon av foretak av allmenn interesse etter revisjonsforordning (EU) nr. 537/2014 artikkel 6 til 8 (omhandles i kapittel 11 og 22). Videre skal oppdragsdokumentasjonen inkludere alle andre opplysninger og dokumenter som er av betydning for revisjonsberetningen, jf. revisjonsdirektivet artikkel 28 og revisjonsforordningen artikkel 10 og 11 ved revisjon av foretak av allmenn interesse, samt for overvåkingen av overholdelsen av revisjonsdirektivet og andre gjeldende lovkrav. Oppdragsdokumentasjonen skal stenges senest 60 dager etter underskrivelsen av revisjonsberetningen, jf. revisjonsdirektivet artikkel 28 og revisjonsforordningen artikkel 10 ved revisjon av foretak av allmenn interesse.

Hvis revisor ber om rådgivning fra eksterne eksperter, skal revisor etter revisjonsdirektivet artikkel 24b nr. 3 annet avsnitt dokumentere forespørselen og den mottatte rådgivning.

Revisjonsdirektivet artikkel 24b ble tilføyd ved direktiv 2014/56/EU (endringsdirektivet), og kravene om oppdragsdokumentasjon er derfor ikke gjennomført i gjeldende revisorlov i sin nåværende form.

16.2.3 Danmark og Sverige

Danmark

Den danske revisorloven av 17. juni 2008 nr. 468 § 23 stk. 1 stiller krav om at revisorer og revisjonsvirksomheter for enhver avgivelse av revisjonspåtegninger på regnskaper, herunder revisors uttalelser om ledelsesberetninger i henhold til årsregnskapsloven, og ved revisors avgivelse av andre erklæringer med sikkerhet som ikke utelukkende er bestemt til oppdragsgivers eget bruk, skal utarbeide arbeidspapirer som dokumenterer grunnlaget for den avgitte erklæring eller uttalelse.

Dokumentasjonskravet utdypes i bekendtgørelse av 17. juni 2016 nr. 734 om godkendte revisors og revisionsvirksomheders tilrettelæggelse af arbejdet. Oppdragsdokumentasjonen reguleres i § 7, hvor det fremgår av stk. 1 at revisor skal fastsette policyer og prosedyrer som sikrer at det opprettes et oppdragsarkiv for hvert enkelt revisjonsoppdrag. Oppdragsarkivet skal ifølge stk. 2 inneholde fyllestgjørende dokumentasjon av grunnlaget for den avgitte revisjonsberetningen. Bestemmelsens stk. 3 inneholder i tillegg særskilte krav til dokumentasjon ved lovfestet revisjon av foretak

av allmenn interesse etter revisjonsforordning (EU) nr. 537/2014 (se kapittel 22). Sammenstillingen av endelig oppdragsarkiv skal etter stk. 4 avsluttes senest 60 dager etter underskrivelse av revisjonsberetningen. I tillegg krever § 3 stk. 2 at hvis revisor eller andre personer tilknyttet revisjonsoppdraget ber eksterne eksperter om rådgivning, skal anmodningen og den mottatte rådgivning kunne dokumenteres.

Revisorloven § 23 stk. 1 og bekendtgørelsen § 7 stk. 5 krever at arbeidspapirer, kopi av avgitte erklæringer, revisjonsprotokoller mv. og regnskaper skal oppbevares i fem år fra tidspunktet for underskrivelsen av den erklæring som materialet vedrører.

Sverige

I Sverige krever revisorslagen (2001:883) § 24 at revisor skal dokumentere sine oppdrag i revisjonsvirksomheten. Dokumentasjonen skal inneholde informasjon som er vesentlig for at revisorens arbeid, uavhengighet og selvstendighet skal kunne vurderes i ettertid. Dokumentasjonen skal være ferdigstilt når revisjonsberetningen eller annen uttalelse avgis.

Det kan etter revisorslagen § 41 gis ytterligere bestemmelser og unntak i forskrift. Dette er gjort i Revisornämndens föreskrifter (RNFS 2001:2) om villkor för revisorer och registrerade revisionsbolags verksamhet. Forskriften § 2 og § 2 a krever at følgende skal fremgå av dokumentasjonen:

- Planleggingen av oppdraget og de vurderinger, slik som vesentlighets- og risikovurderinger, som har ligget til grunn for planleggingen.
- Hvilke revisjonshandlinger som er utført, hva disse har omfattet samt når og hvordan revisjonshandlingene er utført.
- Funn som er gjort gjennom revisjonshandlingene, og de konklusjoner som er trukket.
- Rådgivning eller annen bistand som er utført som en følge av de funn som er gjort gjennom revisjonshandlingene (revisjonsrådgivning).
- Rapportering som en følge av de funn som er gjort gjennom revisjonshandlingene.
- Identifiserte omstendigheter som er egnet til å skade tilliten til revisors uavhengighet og selvstendighet.
- Forholdsregler som er truffet for å motvirke identifiserte omstendigheter som er egnet til å skade tilliten til revisors uavhengighet og selvstendighet.
- Konklusjoner revisor har truffet om sin uavhengighet og selvstendighet.

- Spørsmål som er stilt og råd som er mottatt i de tilfeller hvor revisor har anmodet eksterne sakkyndige om rådgivning.

Forhold som ikke er av vesentlig betydning for vurdering av revisors arbeid, uavhengighet eller selvstendighet, kreves imidlertid ikke dokumentert.

Det følger av forskriften § 3 at dokumentasjonen skal være tydelig og strukturert på en oversiktlig måte. Dokumentasjonen skal være rettet mot vesentlig informasjon, men likevel være så detaljert at revisors arbeid, uavhengighet og selvstendighet kan vurderes i ettertid. Dokumentasjonen skal omfatte korrespondanse, revisjonsberetninger, memoranda og andre skriftlige uttalelser eller bekreftelser som revisor har avgitt. Dessuten skal muntlig kontakt med oppdragsgiver eller andre fremgå av dokumentasjonen hvis den kan være av vesentlig betydning for vurderingen av revisors arbeid, uavhengighet og selvstendighet.

Revisor skal ifølge forskriften § 4 oppbevare sin dokumentasjon i minst ti år fra utgangen av det kalenderår hvor revisjonen ble avsluttet. Dokumentasjonen skal oppbevares ordnet, på en betryggende måte og utilgjengelig for uvedkommende. Dokumentasjonen skal på forespørsel kunne utleveres til Revisorsnämnden uten ugrunnet opphold.

16.2.4 Utvalgets vurderinger

Begrepsbruk

Revisors dokumentasjon av revisjonsoppdrag kalles ofte revisors arbeidspapirer. Begrepet «arbeidspapirer» kan imidlertid forstås på en slik måte at det ikke omfatter all dokumentasjon som bør utarbeides og oppbevares i forbindelse med et revisjonsoppdrag. «Arbeidspapirer» omfatter normalt revisors interne dokumentasjon av det utførte arbeidet, men ikke alltid ekstern rapportering i form av revisjonsberetninger og rapportering til den revisjonspliktiges ledelse («nummererte brev»)¹ Videre kan det å benytte begrepet «arbeidspapirer» gi inntrykk av at kravene kun gjelder dokumentasjon på papir, noe som ikke medfører riktighet.² Utvalget velger derfor å benytte «oppdragsdokumentasjon» som begrep i det videre, ikke «arbeidspapirer», selv om forståel-

sen av disse er ment å omfavne det samme.³ Dette er også i samsvar med begrepsbruken i internasjonal standard for kvalitetskontroll ISQC 1 *Kvalitetskontroll for revisjonsfirmaer som utfører revisjon og forenklet revisorkontroll av regnskaper samt andre attestasjonsoppdrag og beslektede tjenester* punkt 45 til 47. I internasjonal revisjonsstandard ISA 230 *Revisjonsdokumentasjon* benyttes begrepet «revisjonsdokumentasjon». Punkt 6 bokstav (a) definerer revisjonsdokumentasjon som de gjennomførte revisjonshandlingene som er dokumentert, innhentede relevante revisjonsbevis og konklusjoner revisor er kommet frem til. Revisjonsdokumentasjon oppfattes i hovedsak å være det samme som oppdragsdokumentasjon på et oppdrag om lovfestet revisjon.

Formål

Hovedformålet med reglene om oppdragsdokumentasjon er å danne et grunnlag for tilsynsmyndighetenes vurdering av om revisjonen er forsvarlig utført.⁴ Revisors mål er ifølge ISA 230 punkt 5 å utarbeide dokumentasjon som gir et tilstrekkelig og hensiktsmessig grunnlag for revisjonsberetningen, samt bevis for at revisjonen ble planlagt og utført i samsvar med krav i lovgivningen og de internasjonale revisjonsstandardene. Revisor skal etter standardens punkt 8 utarbeide dokumentasjon på en slik måte at en erfaren revisor, som tidligere ikke har hatt tilknytning til revisjonsoppdraget, forstår typen, tidspunktet for og omfanget av revisjonshandlingene som er utført for å oppfylle ISA-ene og gjeldende lovmessige og regulatoriske krav, resultatene av gjennomførte revisjonshandlinger og innhentet revisjonsbevis, samt vesentlige forhold som avdekkes under revisjonen, konklusjonene på dem og viktige profesjonelle vurderinger som er foretatt for å komme frem til disse konklusjonene. Nagell (2015) presiserer at dokumentasjon skal omfatte så vel revisjonsbevis for de forhold som er gjenstand for revisjon, som bevisføring for den revisjon som er utført.⁵

Utvalget mener at formålet med oppdragsdokumentasjonen fortsatt bør være å skape notoritet for gjennomførte revisjonshandlinger, innhentede revisjonsbevis, funn som er gjort og konclu-

¹ Hans Cordt-Hansen, Henning Alme Siebke og Espen Knudsen, *Revisorloven med kommentarer*, Oslo 2010, side 222.

² Bror Petter Gulden, *Revisjon – teori og metode*, Oslo 2010, side 425.

³ I direktiv 2006/43/EF som endret ved direktiv 2014/56/EU (revisjonsdirektivet) artikkel 24b nr. 5 benyttes begrepet «audit file» på engelsk, «revisjonsfil» på dansk og «revisjonsdokumentation» på svensk.

⁴ NOU 1997: 9 *Om revisjon og revisorer* punkt 12.1.5, merknader til § 5-3.

⁵ Terje Nagell, *Erstatningsansvar for revisor – et tilsvar*, Oslo 2015, side 35.

sjoner som er trukket. Oppdragsdokumentasjonen gir dermed et grunnlag for kontroll av den gjennomførte revisjonen, herunder at det foreligger et tilstrekkelig og hensiktsmessig grunnlag for revisjonsberetningen og at revisjonen er gjennomført i samsvar med lovkrav og god revisjonsskikk. Utvalget legger særlig vekt på hensynet til tilsyn og ekstern kvalitetskontroll.

Innhold og omfang

Finansdepartementet kom i Ot.prp. nr. 75 (1997–98) punkt 5.4.5 til at det er viktig at hovedprinsippene for oppdragsdokumentasjon fremgår av revisorloven, men at det ikke var nødvendig å regne opp i lovteksten de ulike stadier av prosessen som skal dokumenteres, slik revisorlovutvalget opprinnelig foreslo.⁶ I kapittel 13, merknader til § 5-3, presiserer likevel departementet at revisor skal kunne dokumentere hele revisjonsprosessen, fra revisor har påtatt seg oppdraget til det er avsluttet gjennom avgivelse av revisjonsberetning.

Variasjonen i revisjonsforetak, reviderte virksomheter, anvendte revisjonsmetodikker og hva som er nødvendige revisjonshandlinger ved den enkelte lovfestede revisjon, innebærer etter utvalgets oppfatning at det ikke vil være hensiktsmessig å forsøke å detaljregulere oppdragsdokumentasjonens innhold i revisorloven. Utvalget slutter seg derfor til at hovedprinsippene for dokumentasjon bør fremgå av revisorloven, men at nærmere utdyping kan skje gjennom god revisjonsskikk. Som nevnt ovenfor er særlig ISA 230 og ISQC 1 sentrale i så måte.

Oppdragsdokumentasjonen skal skape notoritet og gi grunnlag for kontroll med revisjonsutførelsen. Oppdrag om lovfestet revisjon skal derfor dokumenteres på en måte som er tilstrekkelig til å underbygge revisjonsberetningen og at revisjonen er utført i samsvar med lovens krav.

Revisorloven § 5-3 første ledd annet punktum inneholder i dag et særnorsk krav om at forhold som tilsier at det kan foreligge misligheter eller feil, skal dokumenteres særskilt med angivelse av hva revisor har foretatt seg i den anledning. Hensikten med dokumentasjonsbestemmelsen er å understreke at dersom revisor får mistanke om eller indikasjoner på at det kan foreligge misligheter eller feil, har revisor en særskilt plikt til å vurdere forholdet og eventuelt iverksette revisjonshandlinger for å skaffe seg tilstrekkelig grunnlag til å trekke sin konklusjon. I Ot.prp. nr. 75 (1997–

98) punkt 5.4.5 legger Finansdepartementet til grunn at et særskilt dokumentasjonskrav vil kunne bidra til å øke revisors aktsomhet når det gjelder eventuelle behov for å følge opp de indikasjoner som måtte foreligge. De internasjonale revisjonsstandardene presiserer krav til dokumentasjon av vurdering og håndtering av risikoer for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter.⁷ Verken revisjonsdirektivet, dansk eller svensk rett har tilsvarende særskilte krav om dokumentasjon av forhold som tilsier at det kan foreligge misligheter eller feil. Utvalget legger vekt på at det alminnelige dokumentasjonskravet omfatter dokumentasjon av at revisor har vurdert og håndtert risikoen for at det kan forekomme vesentlig feilinformasjon i årsregnskapet som følge av misligheter og feil, samt dokumentasjon av at revisor har rapportert og kommunisert eventuelle funn som er gjort. Utvalget mener at det ikke er nødvendig med en særskilt presisering av dette i loven.

Utvalget foreslår at revisor skal dokumentere hvert oppdrag om lovfestet revisjon på en måte som er tilstrekkelig til å underbygge revisjonsberetningen og at revisjonen er utført i samsvar kravene i lovforslaget § 9-2 til § 9-8. Forslaget gjennomfører krav til oppdragsdokumentasjon i samsvar med revisjonsdirektivet artikkel 24b nr. 5.

Det vises til forslag til § 9-9 første ledd.

Bruk av eksterne eksperter

Hvis revisor i gjennomføringen av en lovfestet revisjon ber om en uttalelse fra en ekstern ekspert, krever revisjonsdirektivet artikkel 24b nr. 3 annet avsnitt at både forespørselen og den mottatte rådgivningen skal dokumenteres. Internasjonal revisjonsstandard ISA 620 *Bruk av arbeidet til en ekspert engasjert av revisor* punkt A1 gir eksempler på situasjoner hvor revisor kan be om rådgivning fra en ekspert, herunder ved verdsettelse av komplekse eiendeler, verdsettelse av eiendeler som kan være gjenstand for verdireduksjon, aktuarberegning av forpliktelser knyttet til forsikringsavtaler eller ansattes pensjonsplaner, estimering av olje- og gassreserver, verdsettelse av miljøforpliktelser og fjernings-/oppryddingskostnader, tolkning av kontrakter, lover og forskrifter,

⁶ NOU 1997: 9 *Om revisjon og revisorer* punkt 12.1.5, merknader til § 5-3.

⁷ Se ISA 240 *Revisors oppgaver med og plikter til å vurdere misligheter ved revisjon av regnskaper* punkt 44 til 47, ISA 315 *Identifisering og vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon gjennom forståelse av enheten og dens omgivelser* punkt 32 og ISA 330 *Revisors håndtering av anslåtte risikoer* punkt 28 til 30.

samt analyse av komplekse eller uvanlige skatte- spørsmål.

Utvalget mener at forslaget til § 9-9, som krever at revisor skal dokumentere hvert oppdrag om lovfestet revisjon på en måte som er tilstrekkelig til å underbygge revisjonsberetningen og at revisjonen er utført i samsvar med forslag til § 9-2 til § 9-8, også er tilstrekkelig til å gjennomføre kravet i revisjonsdirektivet artikkel 24b nr. 3 annet avsnitt om særskilt dokumentasjon i tilfeller hvor revisor ber om rådgivning fra eksterne eksperter. Dersom revisor ber om rådgivning fra en ekstern ekspert, må nødvendigvis denne rådgivningen dokumenteres som en del av revisors oppdragsdokumentasjon for å underbygge den gjennomførte revisjonen. Både revisors forespørsel, den motatte uttalelsen og revisors egen vurdering skal dokumenteres. Utvalget foreslår derfor ingen egen bestemmelse om dette.

Andre tjenester enn lovfestet revisjon

Ved utføring av rådgivning og andre tjenester for en revisjonspliktig, skal revisor etter revisorloven § 5-3 tredje ledd kunne dokumentere oppdragets art, omfang og eventuell anbefaling. Slike tjenester skal faktureres særskilt med en angivelse av oppdragets art. I forarbeidene til gjeldende revisorlov ble dette begrunnet med at det er viktig at det er en viss åpenhet om og notoritet rundt rådgivning og andre tjenester for revisjonspliktige, og at dokumentasjonen gir tilsynsmyndighetene mulighet til å vurdere om slike tjenester ligger innenfor rammen av lovens regler om uavhengighet.⁸ Utvalget foreslår at revisor ved utføring av rådgivning eller andre tjenester for den reviderte, skal dokumentere oppdragets art, omfang og eventuelle anbefalinger. Etter det nye kravet til klientregister, skal det registreres opplysninger om honoraret fordelt på lovfestet revisjon og andre tjenester.

Det vises til lovforslaget § 9-9 femte ledd og § 7-2.

Sammenstilling og stenging

Etter revisjonsdirektivet artikkel 24b nr. 5 fjerde avsnitt, skal oppdragsdokumentasjonen stenges senest 60 dager etter at revisjonsberetningen er undertegnet (jf. også ISA 230 punkt A21 og ISQC 1 punkt A54). Etter dette skal det ikke gjøres endringer i dokumentasjonen.

I perioden mellom avgivelse av revisjonsberetningen og stenging av oppdragsdokumentasjonen, må revisor fullføre sammenstillingen av dokumentasjonen. Sammenstilling er ifølge ISA 230 punkt A22 en administrativ prosess som ikke innebærer at det gjennomføres nye revisjonshandlinger eller trekkes nye konklusjoner etter avgivelse av revisjonsberetningen. Det kan imidlertid foretas endringer i oppdragsdokumentasjonen i den siste sammenstillingsfasen, dersom endringene kun er av administrativ karakter. Eksempler på dette kan være sletting eller fjerning av erstattet dokumentasjon, sortering, sammenligning og kryssreferering, avkryssing på avslutningssjekkklister som er relatert til sammenstillingsprosessen, samt dokumentasjon av revisjonsbevis som revisor har innhentet, diskutert og blitt enig med relevante medlemmer av oppdragsteamet om før avgivelse av revisjonsberetningen.

Utvalget foreslår at oppdragsdokumentasjonen skal sammenstilles og stenges for endring senest 60 dager etter avgivelse av revisjonsberetningen. Forslaget gjennomfører krav til stenging av oppdragsdokumentasjon i samsvar med revisjonsdirektivet artikkel 24b nr. 5.

Det vises til forslag til § 9-9 sjettede ledd.

Oppbevaring

Det er nødvendig å se på hensikten med dokumentasjonen for å fastslå hvor lang oppbevarings- tid som bør kreves. Formålet med oppdragsdokumentasjonen er å skape notoritet for gjennomførte revisjonshandlinger, innhentede revisjonsbevis, funn som er gjort og konklusjoner som er trukket, jf. ovenfor. Slik dokumentasjon gir mulighet for kontroll av den gjennomførte revisjonen, herunder at det foreligger et tilstrekkelig og hensiktsmessig grunnlag for revisjonsberetningen og at revisjonen er gjennomført i samsvar med lovkrav og god revisjonsskikk. Det legges særlig vekt på hensynet til tilsyn med og ekstern kvalitetskontroll av revisor, samt betydningen av oppdragsdokumentasjonen som bevis for det materielle innholdet i revisjonen i forbindelse med erstatnings- og straffesaker mot revisor.

I forarbeidene til gjeldende revisorlov påpekte revisorlovutvalget at ti år kan synes som lang tid for oppbevaring, jf. for eksempel at foreldelsesfristen for adgang til å reise straffesak mot revisor er satt til fem år (revisorloven § 9-3 tredje ledd). Ti år ble likevel valgt, med den argumentasjon at revisors dokumentasjon kan ha betydning, og i visse tilfelle kreves utlevert, i forbindelse med andre saker hvor foreldelsesfristen er ti år.⁹

⁸ NOU 1997: 9 *Om revisjon og revisorer* punkt 8.4.5 og 12.1.5, merknader til § 5-4.

I Ot.prp. nr. 75 (1997–98) punkt 5.4.5 kom Finansdepartementet til at revisors oppbevaringsplikt bør tilsvare de revidertes plikt til å oppbevare sitt regnskapsmateriale. Dette reguleres nå i bokføringsloven § 13 annet ledd første og annet punktum. Gjeldende hovedregel er at pliktig regnskapsrapportering, spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering og underliggende dokumentasjon skal oppbevares i minst fem år etter regnskapsårets slutt. Oppbevaringstiden ble redusert fra ti til fem år ved lov 13. desember 2013 nr. 121, i kraft 1. februar 2014, som et ledd i arbeidet med å redusere de administrative byrdene for næringslivet.

Det er ikke et formål med oppbevaring av revisors oppdragsdokumentasjon å danne grunnlag for kontroll av de revidertes bokføring, regnskaper, skatter og avgifter. Hensynet til slik kontroll av de revidertes forhold er derfor heller ikke avgjørende for oppbevaringstiden. Slike hensyn må i stedet ivaretas gjennom regelverk som gjelder for de reviderte, herunder bokførings-, regnskaps-, skatte- og avgiftslovgivningen.

Utvalget mener at en oppbevaringstid på fem år etter avgivelse av revisjonsberetningen bør være tilstrekkelig for revisors dokumentasjon, både i forhold til de frister som gjelder for erstatnings- og skadesaker mot revisor og av hensyn til Finanstilsynets og Revisorforeningens mulighet til å gjennomføre kvalitetskontroll. Også hensynet til samordning med oppbevaringstiden for de revidertes regnskapsmateriale, taler for en slik løsning. Løsningen er i samsvar med føringene i ISQC 1 punkt A61.

Gjeldende revisorlov inneholder ingen bestemmelser om hvor revisors oppdragsdokumentasjon skal oppbevares. Oppbevaringsstedet er heller ikke avgjørende for oppfyllelse av formålet med dokumentasjonen. Det sentrale er at revisor kan legge frem dokumentasjonen i forbindelse med for eksempel en erstatningssak, straffesak eller kvalitetskontroll. Økende bruk av elektroniske oppbevaringsløsninger, med lagring blant annet i skybaserte løsninger hos eksterne tjenestetilbydere, innebærer at det fysiske oppbevaringsstedet er stadig mindre relevant, og heller ikke alltid like lett å identifisere. Dersom revisor i en gitt situasjon ikke er i stand til å fremlegge sin oppdragsdokumentasjon, uavhengig av hvor den fysisk befinner seg, vil dette kunne medføre at revisor ikke er i stand til å føre bevis for det materielle innholdet i den gjennomførte revisjonen.

Dette kan medføre negative konsekvenser for revisor. Revisor må selv vurdere risikoen ved valg av oppbevaringssted, og hvordan tilgangen til oppdragsdokumentasjonen sikres. Utvalget mener etter dette at det ikke er nødvendig eller hensiktsmessig å stille krav til oppbevaringssted for revisors oppdragsdokumentasjon.

Revisorloven § 5-5 krever at revisor skal oppbevare dokumentasjonen på en ordnet og betryggende måte. Nærmere regler om oppbevaringsmåten er gitt i revisorforskriften § 5-1, se omtale i punkt 16.2.1. Revisjonsdirektivet artikkel 23 nr. 1 krever at alle opplysninger og dokumenter som en revisor har adgang til i forbindelse med den lovfestede revisjon, skal beskyttes av tilstrekkelige regler om fortrolighet og taushetsplikt (se kapittel 12, jf. også forslag til § 10-1). I dette ligger et krav om sikring av konfidensialiteten til oppdragsdokumentasjonen. Videre følger det av revisjonsdirektivet artikkel 24 a nr. 1 bokstav f at revisjonsforetaket må ha tilfredsstillende retningslinjer og rutiner for oppdragsdokumentasjon, mens bokstav g krever et system for å sikre kvaliteten på lovfestet revisjon som også omfatter oppdragsdokumentasjonen (se kapittel 10 og forslag til § 7-1). Ut over dette inneholder ikke revisjonsdirektivet særskilte bestemmelser om oppbevaringsmåte eller sikring. Det følger imidlertid av formålet med oppbevaringskravene at revisor må sørge for slik ordnet og betryggende sikret oppbevaring av oppdragsdokumentasjonen at denne er egnet som utgangspunkt for ekstern kvalitetskontroll av revisors oppdragsutførelse i hele oppbevaringsperioden. Utvalget mener at dette ikke er nødvendig å presisere særskilt i revisorloven. Ytterligere føringer kan følge av god revisjonsskikk. ISA 230 punkt 15 presiserer at revisor ikke skal slette eller fjerne oppdragsdokumentasjon av noen art før den fastsatte oppbevaringstiden er utløpt, mens ISQC 1 punkt 46 krever at revisor skal etablere retningslinjer og rutiner som er utformet for å sikre konfidensialitet, trygg oppbevaring, integritet, tilgjengelighet og gjenfinnbarhet av oppdragsdokumentasjon.

Finanstilsynet skal i forbindelse med sitt tilsyn med revisor ha tilgang til oppdragsdokumentasjonen, jf. finanstilsynsloven § 3 annet ledd (se kapittel 20). Regler om revisors taushetsplikt og opplysningsplikt avgjør, som etter gjeldende rett, hvem andre som skal og kan få tilgang til dokumentasjonen (se kapittel 12).

Utvalget foreslår at oppdragsdokumentasjonen skal oppbevares i fem år etter avgivelse av revisjonsberetningen.

Det vises til lovforslaget § 9-9 syvende ledd.

⁹ NOU 1997: 9 *Om revisjon og revisorer* punkt 12.1.5, merknader til § 5-6.

16.3 Forslag fra mindretall

16.3.1 Forslag fra medlemmene Bamle og Sivertsen – overskrift

Utvalgets *mindretall, medlemmene Bamle og Sivertsen*, viser til at forslaget til § 9-9 omfatter bestemmelser om både dokumentasjon av revisors arbeid og krav til oppbevaring av den utarbeidede dokumentasjonen. Etter disse medlemmers oppfatning bør overskriften i bestemmelsen derfor være i samsvar med dette, og inkludere både dokumentasjon og oppbevaring.

Disse medlemmene viser til sitt forslag til overskrift til § 9-9.

16.3.2 Forslag fra medlemmene Bamle, Elvestad, Irgens og Sivertsen – misligheter og feil

Utvalgets *mindretall, medlemmene Bamle, Elvestad, Irgens og Sivertsen*, peker på at utvalget har lagt til grunn at revisor har en viktig funksjon i bekjempelse av ulike former for økonomisk kriminalitet. Dette er også omtalt i forslaget til § 9-1 som beskriver formålet med lovfestet revisjon. Det er der særskilt fremhevet at revisor skal bidra til å forebygge og avdekke økonomisk kriminalitet. Det vises også til gjeldende revisorlov § 5-3, hvor det står at forhold som tilsier at det kan foreligge misligheter eller feil, skal kunne dokumenteres særskilt med angivelse av hva revisor har foretatt seg i den anledning. Etter disse medlemmers vurdering bør denne bestemmelsen videreføres i ny revisorlov. Dokumentasjon av revisors vurdering av misligheter og feil vil være av essensiell betydning hvis det senere avdekkes misligheter eller feil, både i relasjon til mulig bruk av sanksjoner og til spørsmålet om erstatning. Også i forhold til mandatets punkt 3 er det viktig å opprettholde en særskilt bestemmelse i loven som pålegger revisor å dokumentere forhold som tilsier at det kan foreligge misligheter og feil, og videre at det dokumenteres hva revisor har foretatt seg i forbindelse med dette.

Disse medlemmene viser til sitt forslag til § 9-9 første ledd annet punktum.

16.3.3 Forslag fra medlemmene Bamle, Sivertsen og Aarvold – rådgivning og andre tjenester

Utvalgets *mindretall, medlemmene Bamle, Sivertsen og Aarvold*, mener at dokumentasjon av rådgivning og andre tjenester bør oppbevares med til-

svarende krav som oppdragsdokumentasjon for revisjonsoppdrag. Slike oppdrag kan ha betydelig omfang i et revisjonsforetak, og det er derfor viktig med tilsvarende oppbevaringskrav for denne type oppdrag som for revisjonsoppdrag. Dette bør fremkomme tydelig av dokumentasjons- og oppbevaringsbestemmelsen i loven.

Disse medlemmene viser til sitt forslag til § 9-9 sjuende ledd nytt annet punktum.

16.3.4 Forslag fra medlemmene Bamle og Sivertsen – interne retningslinjer og rutiner

Utvalgets *mindretall, medlemmene Bamle og Sivertsen*, mener at det bør lovfestes et krav om oppbevaring av dokumentasjon av foretakets interne retningslinjer og kvalitetsstyring, jf. forslag til § 7-1. Dokumentasjon av interne retningslinjer og kvalitetsstyring vil blant annet være viktig i tilfeller hvor det vurderes ilagt overtredelsesgebyr og/eller ledelseskarantene, jf. forslag til § 14-3 og § 14-4.

Disse medlemmene viser til sitt forslag til § 9-9 sjuende ledd nytt tredje punktum.

16.3.5 Forslag fra medlemmene Bamle, Elvestad og Sivertsen – oppbevaringstid

Utvalgets *mindretall, medlemmene Bamle, Elvestad og Sivertsen*, henviser til at utvalget i forslaget til § 9-5 krever at revisor skal kommunisere skriftlig til styret alle forhold som er fremkommet ved revisjonen og som styret bør gjøres kjent med for å kunne ivareta sitt ansvar og oppgaver, herunder vesentlige mangler i foretakets interne kontroll og brudd på lover og forskrifter. Forslaget innebærer at revisor skal angi hva forholdet gjelder og hvilke konsekvenser det vil ha for revisjonen dersom forholdet ikke følges opp. Revisor skal se etter at de kommuniserte forholdene er behandlet av styret. Det skal fremgå av den skriftlige kommunikasjonen at den er gitt etter lovbestemmelsen.

Etter gjeldende revisorlov § 5-5 skal nummererte brev oppbevares i minst ti år. Disse medlemmer mener det er viktig å opprettholde et tilsvarende oppbevaringskrav også i ny revisorlov. Det er en rekke forhold som underbygger viktigheten av å opprettholde ti års oppbevaringskrav for denne typen dokumentasjon, blant annet i forhold til erstatningssaker, straffesaker og endringssaker etter skatteforvaltningsloven:

– Erstatningssaker: Det følger av foreldelsesloven § 9 første ledd at krav på skadeserstatning

foreldes tre år etter den dag da skadelidte fikk eller burde skaffet seg nødvendig kunnskap om skaden og den ansvarlige. Kravet foreldes etter annet ledd likevel senest 20 år etter at den skadegjørende handling eller annet ansvarsgrunnlag opphørte. Se for øvrig kapittel 19 om revisors erstatningsansvar. Det kan være viktig for alle kreditorer at bevisene eksisterer i like lang tid som det kan kreves erstatning. Når staten er kreditor vil det som regel gå lang tid før man får kunnskap om skaden og den ansvarlige. Man vil for eksempel ikke ha tilstrekkelig sikker kunnskap om handlingen før faktum i en skattesak er på plass. Da er det nesten alltid gått mer enn fem år, i alle fall før skattesaken er på et stadium som gjør det naturlig å rette et erstatningskrav. Det samme vil ofte gjelde andre kreditorer, eksempelvis banker og finansinstitusjoner. Hvis oppbevaringstiden blir redusert til fem år, er det stor risiko for at avgjørende bevis, eksempelvis dokumentasjon i henhold til forslaget til § 9-5, vil være ødelagt før den aktuelle saken er avdekket.

- Straffesaker: Det følger av gjeldende revisorlov § 9-3 tredje ledd at foreldelsesfristen for adgang til å reise straffesak er fem år. Der revisor er medvirker til skattesvik, bedrageri, utroskap og til regnskapsovertredelser etter straffelovens øvrige bestemmelser, vil dokumentasjon i henhold til forslaget til § 9-5 være viktig. Dette gjelder både i straffesaken til den skattepliktige og for å vurdere om revisor har utført en forsvarlig revisjon. Her er det i stor grad ti års foreldelsesfrist, jf. straffeloven § 86 bokstav c og § 393 for regnskapsovertredelser. Når det gjelder forhold hvor det er viktig å skaffe til veie bevis for økonomisk kriminalitet, er dette punktet således svært viktig idet bevisene bør oppbevares minst like lenge som det kan reises straffesak. Ti års oppbevaringsplikt vil i denne sammenheng være et viktig bidrag for oppklaring av økonomiske straffesaker.
- Endringsadgang og tilleggsskatt etter skatteforvaltningsloven: Det er fortsatt ti års endringsadgang for å ta opp skattesaker etter skatteforvaltningsloven § 12-6 annet ledd, det vil si der det er ilagt skjerpet tilleggsskatt eller skattyter er anmeldt for brudd på straffebestemmelsene i straffeloven § 378 til § 380, jf. § 381. Av dette følger det at det er viktig å opprettholde krav til ti års oppbevaring for dokumenter som vil ha stor betydning ved vurdering av administrative sanksjoner, for eksempel tilleggsskatt.

Forholdene som beskrives ovenfor underbygger behovet for opprettholdelse av lang oppbevaringstid for revisors kommunikasjon med styret. Etter gjeldende revisorlov § 5-5 er det ti års oppbevaringstid for oppdragsdokumentasjon, nummererte brev og for korrespondanse i tilknytning til rådgivning. Etter disse medlemmers syn bør det vurderes å opprettholde krav om ti års oppbevaring ikke bare for nummererte brev i henhold til forslaget til § 9-5, men også for oppdragsdokumentasjonen for hvert enkelt oppdrag.

Som nevnt er foreldelsesfristen for alvorlige økonomiske forbrytelser ti år. Mange saker kommer ikke til politiets kjennskap før flere år etter at de mulige straffbare forholdene har skjedd. Det er derfor viktig at plikten til å oppbevare relevant dokumentasjon i tilstrekkelig grad tar hensyn til dette. Omfanget av kriminaliteten påvirkes blant annet av den opplevde risikoen for å bli oppdaget og hvilke reaksjoner en eventuell oppdagelse vil lede til. Når man vet at man vil kunne bli møtt med en reaksjon også selv om det tar tid før forholdet oppdages, vil det virke avvergende på tilbøyeligheten til å begå økonomisk kriminalitet. Denne effekten vil reduseres ved halvert oppbevaringstid. Videre er økonomiske straffesaker i stor grad dokumentbaserte, og en betydelig andel av de bevis som finnes, er dokumenter. Ved kort oppbevaringsplikt er det en risiko for at vesentlige bevis ikke vil være tilgjengelige. I tillegg er det et moment at vitneutspørgningsbevisverdi kan svekkes betydelig ved langt tidsspenn mellom gjerningsutøvelse og vitneforklaring. Dokumentbevis vil imidlertid beholde sin bevisverdi uavhengig av tidsforløp. Dette underbygger betydningen regnskapsmateriale og revisjonsdokumentasjon kan ha i en straffesak, hvor de straffbare forhold gjerne er begått flere år tilbake i tid når saken kommer opp for domstolene.

Opprettholdelse av ti års oppbevaring er viktig også ut fra et forebyggende perspektiv. Dette momentet er tillagt vekt i Prop. 112 L (2016–2017) *Endringer i aksjelovgivningen mv. (modernisering og forenkling)*, med utgangspunkt i NOU 2016: 22 *Aksjelovgivning for økt verdiskapning*. I NOU 2016: 22 ble det foreslått å innføre en generell oppbevaringstid for selskapsdokumentasjon på fem år. Forslaget ble imidlertid ikke tatt til følge i den fremlagte proposisjonen. Tvert imot foreslår departementet å lovfeste gjeldende rett om at stiftelsesdokument, generalforsamlingsprotokoller og styreprotokoller skal oppbevares i det enkelte selskaps levetid. Begrunnelsen er at dokumentasjonen det dreier seg om har betydning for en rekke aktører, og at en rekke forhold tilsier behov

for å opprettholde krav om lang oppbevaringstid. Det trekkes blant annet frem behovet for lang oppbevaringstid i forhold til muligheten for å kunne avdekke økonomisk kriminalitet, og at dette oppveier byrden som påføres selskaper ved en oppbevaringstid på mer enn fem år. Disse medlemmer mener at tilsvarende vurdering bør legges til grunn ved vurdering av oppbevaringskrav i revisorloven. Som argument for redusert oppbevaringstid trekkes det ofte frem at en oppbevaringsplikt på ti år vil være plasskrevende og fordyrende. Et slikt argument kan imidlertid ikke tillegges særlig vekt i forhold til oppbevaringsplikten for revisors kommunikasjon etter forslaget til § 9-5 samt for revisors oppdragsdokumentasjon, idet dokumentasjonen i stor grad vil oppbevares i elektroniske arkivsystemer. Mengden dokumentasjon som vil omfattes av bestemmelsen i revisorloven er uansett ikke særlig omfattende.

I forbindelse med vurdering av oppbevaringstiden vises også til at Finanstilsynet i forhold til regnskapsførers oppdragsdokumentasjon har opprettholdt ti års oppbevaringstid for kopi av brev og annen korrespondanse med oppdragsgiver hvor regnskapsfører har påpekt feil og mangler, jf. regnskapsførerforskriften § 3-2. Tilsvarende er det viktig å opprettholde kravet om ti års oppbevaring av revisors oppdragsdokumentasjon jf. forslaget til § 9-9.

Disse medlemmene viser til sitt forslag til § 9-9 syvende ledd nytt fjerde punktum.

16.3.6 Forslag fra medlemmene Bamle, Sivertsen og Aarvold – oppbevaringsmåte

Utvalgets *mindretall, medlemmene Bamle, Sivertsen og Aarvold*, viser til at gjeldende revisorlov § 5-5 krever at revisor skal oppbevare dokumentasjon, nummererte brev og korrespondanse i til-

knytning til rådgivning på en ordnet og betryggende måte. Disse medlemmer mener det er viktig å beholde en tilsvarende bestemmelse også i den nye revisorloven. Det er naturlig at det ikke stilles lavere krav til oppbevaringen hos revisor enn det som stilles til oppbevaring av regnskapsmateriale, jf. bokføringsloven § 13 tredje ledd som krever at oppbevaringspliktig regnskapsmateriale skal oppbevares ordnet og være betryggende sikret mot ødeleggelse, tap og endring, samt at regnskapsmaterialet skal kunne fremlegges for offentlig kontrollmyndighet i hele oppbevaringstiden i en form som muliggjør etterkontroll. Videre følger det av fjerde ledd at regnskapsmaterialet skal være tilgjengelig i lesbar form og skal kunne skrives ut på papir i hele oppbevaringsperioden.

Også i Prop. 112 L (2016–2017) *Endringer i aksjelovgivningen mv. (modernisering og forenkling)* er det lagt vekt på viktigheten av å sikre at dokumentasjon utarbeides og oppbevares forsvarlig. I forslaget til endringer i aksjelovgivningen er det derfor foreslått å innta en ny bestemmelse i § 1-6 hvor det pålegges at dokumentasjon skal utarbeides og oppbevares betryggende. I dette ligger blant annet at dokumentasjonen skal være sikret mot urettmessig endring, ødeleggelse og tap.

Disse medlemmene viser til sitt forslag til § 9-9 nytt åttende ledd.

16.3.7 Forslag fra medlemmene Aarvold, Bamle og Sivertsen – forskriftshjemmel

Utvalgets *mindretall, medlemmene Bamle og Sivertsen*, mener at dagens adgang etter revisorloven § 5-5 tredje punktum til å i forskrift gi nærmere regler om oppbevaringsmåten, bør videreføres.

Disse medlemmene viser til sitt forslag til § 9-9 nytt niende ledd.

Kapittel 17

Aksept- og fortsettelsesvurdering, fratreden og overføring av revisjonsoppdrag

17.1 Aksept- og fortsettelsesvurdering

Med akseptvurdering siktes det her til revisors forhåndsvurdering av om det foreligger forhold som tilsier at revisoren eller revisjonsselskapet ikke skal påta seg revisjonsoppdraget. Med fortsettelsesvurdering siktes det her til revisors vurdering av om revisoren eller revisjonsselskapet skal fortsette revisjonsoppdraget når revisoren på et senere tidspunkt blir kjent med nye forhold eller ny informasjon som tilsier en slik vurdering.

17.1.1 Gjeldende rett

Etter revisorloven § 7-2 første ledd skal en revisor, før revisoren påtar seg å revidere årsregnskap for en revisjonspliktig, be om en uttalelse fra den revisjonspliktiges forrige revisor om hvorvidt det foreligger forhold som tilsier at en ny revisor ikke bør påta seg oppdraget. Den forrige revisoren skal uten ugrunnet opphold opplyse skriftlig om begrunnelsen for sin fratreden. Etter tredje ledd skal en revisor som påtar seg oppdraget i strid med den forrige revisors råd dokumentere sin begrunnelse for dette.

Revisors rett og plikt til å si fra seg revisjonsoppdraget er regulert i revisorloven § 7-1. Bestemmelsen er relevant for revisors fortsettelsesvurdering. Revisors rett og plikt til å si fra seg revisjonsoppdraget er utredet særskilt i punkt 17.2.

Revisorloven § 5b-1 krever at revisjonsselskap etablerer forsvarlige systemer for intern kvalitetskontroll av revisjonsvirksomheten. Den internasjonale standarden for kvalitetskontroll ISQC 1 punkt 26 til 28, fastsetter nærmere krav til etablering av retningslinjer og rutiner for aksept og fortsettelse av klientforhold og enkeltoppdrag. Disse er utformet for å gi revisjonsselskapet rimelig sikkerhet for at revisjonsselskapet kun aksepterer eller fortsetter klientforhold og oppdrag når revisjonsselskapet har nødvendig kompetanse og ressurser, kan etterleve krav til uavhengighet mv. og

har vurdert klientens integritet. Det vises til punkt 10.1 om organisering og kvalitetsstyring av revisjonsvirksomheten.

Kravet til god revisjonsskikk i revisorloven § 5-2 har også betydning for revisors aksept- og fortsettelsesvurdering. Etter internasjonal revisjonsstandard ISA 220 om kvalitetskontroll av revisjon av regnskaper punkt 12, skal den oppdragsansvarlige revisoren forsikre seg om at egnede rutiner for aksept og fortsettelse av klientforhold og revisjonsoppdrag er fulgt. Dersom oppdragsansvarlig revisor mottar informasjon som ville ha ført til at selskapet hadde frasagt seg revisjonsoppdraget dersom informasjonen hadde vært kjent tidligere, skal oppdragsansvarlig revisor etter punkt 13 straks kommunisere informasjonen til selskapet, slik at selskapet og oppdragsansvarlig revisor kan iverksette nødvendige tiltak. Etter punkt 14 skal oppdragsansvarlig revisor forsikre seg om at revisjonsteamet har tilstrekkelig kompetanse og ressurser.

17.1.2 EØS-rett

Etter direktiv 2006/43/EF som endret ved direktiv 2014/56/EU (revisjonsdirektivet) artikkel 22b skal medlemslandene sikre at en revisor eller et revisjonsselskap, før de aksepterer eller fortsetter et oppdrag om lovfestet revisjon, vurderer og dokumenterer:

- Om de oppfyller kravene til uavhengighet i artikkel 22.
- Om det er trusler mot revisorens eller revisjonsselskapets uavhengighet og de forholdsregler som er truffet for å redusere disse truslene. Etter direktivet artikkel 22 nr. 6 skal uavhengighetsvurdering også gjøres hvis det revideerte foretaket blir overtatt av, slår seg sammen med eller overtar et annet foretak.
- Om de har ansatte med den kompetansen som er nødvendig, og nødvendig tid og ressurser til å utføre den lovfestede revisjonen på en hensiktsmessig måte.

- Om den oppdragsansvarlige revisoren i et revisjonsselskap er godkjent som revisor i det medlemslandet som krever den lovfestede revisjonen.

Medlemslandene kan fastsette forenklete krav ved revisjon av små foretak som nevnt i artikkel 2 nr. 1 bokstav b og c.

Der en revisor eller et revisjonsselskap byttes ut med en annen revisor, skal den tidligere revisoren etter revisjonsdirektivet artikkel 23 nr. 3 gi den påtroppende revisoren tilgang til all relevant informasjon vedrørende det reviderte foretaket og den sist utførte revisjonen av foretaket.

Før aksept eller fortsettelse av et oppdrag om revisjon av et foretak av allmenn interesse, skal revisoren eller revisjonsselskapet i henhold til revisjonsforordningen artikkel 6 i tillegg vurdere og dokumentere følgende:

- Om de oppfyller kravene i forordningen artikkel 4 om revisjonshonorar og artikkel 5 om andre tjenester enn revisjon.
- Om vilkårene i forordningen artikkel 17 om varigheten av revisjonsoppdraget (firmarotasjon) er overholdt.
- Integriteten til styremedlemmene i foretaket av allmenn interesse.

Etter revisjonsforordningen artikkel 18 skal tidligere revisor i et foretak av allmenn interesse, i tillegg til det som følger av revisjonsdirektivet artikkel 23 nr. 3, gi påtroppende revisor tilgang til tilleggsrapporter til revisjonsutvalget og informasjon revisor har gitt om foretaket til tilsynsmyndigheter.

17.1.3 Danmark og Sverige

Danmark

Det er fastsatt krav i samsvar med revisjonsdirektivet artikkel 22b i den danske revisorloven ny § 15a.¹

Etter den danske revisorloven § 18 annet ledd skal den påtroppende revisoren rette henvendelse til den fratredende revisoren som har plikt til å opplyse om begrunnelsen for sin fratreden. Har den fratredende revisoren ikke avgitt den siste revisjonsberetningen mv., skal den påtroppende revisoren også rette henvendelse til den revisoren som har avgitt den siste beretningen. Både den fratredende revisoren og den revisoren som har avgitt den siste beretningen, har plikt til å gi den

påtroppende revisoren tilgang til alle relevante opplysninger om det reviderte foretaket.

Sverige

I Sverige er det ikke fastsatt særskilte regler til gjennomføring av revisjonsdirektivet artikkel 22b. I Prop. 2015/16:162 Revisorer och revision omtales artikkelens bestemmelser i punkt 8.5. Det legges til grunn at kravene til revisors uavhengighet er ivaretatt i gjeldende revisorslag § 21 og § 24. Direktivkravene om at revisorforetaket skal ha den nødvendige kompetanse, samt tilstrekkelig med ansatte og ressurser for øvrig, følger av den svenske aktiebolagslagen. I svensk rett er det ikke egne bestemmelser om at det skal foretas en vurdering og dokumentasjon av disse forholdene før et revisjonsforetak påtar seg et revisjonsoppdrag.

17.1.4 Utvalgets vurdering

At det foretas en god akseptvurdering før en revisor eller et revisjonsselskap påtar seg et revisjonsoppdrag, bidrar til å avklare at forutsetningene er til stede for å kunne gjennomføre en forsvarlig revisjon. Det gjelder vurderinger av revisors egne forhold, som særlig omfatter uavhengighet, kompetanse og kapasitet. Det gjelder også forhold ved det reviderte foretaket, som særlig omfatter evne og vilje til å overholde lover og regler og til å legge forholdene til rette for revisjonen ved å gi revisor adgang til de opplysningene og foreta de undersøkelser som revisor mener er nødvendig. Dersom revisor vurderer at forutsetningene for å kunne gjennomføre en forsvarlig revisjon ikke er til stede, skal revisoren eller revisjonsselskapet ikke påta seg oppdraget. Tilsvarende er det viktig at revisor gjør en god vurdering av om revisjonsoppdraget skal fortsette hvis revisor senere blir kjent med nye forhold eller ny informasjon som tilsier en ny vurdering. Fortsettelsesvurderingen har nær sammenheng med revisors rett og plikt til å si fra seg revisjonsoppdraget, som er omtalt i punkt 17.2.

Utvalget foreslår bestemmelser til gjennomføring av den nye bestemmelsen om aksept- og fortsettelsesvurdering i revisjonsdirektivet artikkel 22b. Bestemmelsen krever at en revisor eller et revisjonsselskap, før de aksepterer eller fortsetter et oppdrag om lovfestet revisjon, vurderer og dokumenterer sin uavhengighet, kompetanse og kapasitet, og at den oppdragsansvarlige revisoren har nødvendig godkjenning. Kravene er nærmere omtalt i punkt 17.1.2.

¹ Tilføyd ved lov nr. 631 av 8. juni 2016.

Direktivet åpner for å forenkle kravene ved revisjon av små foretak. Små foretak omfatter etter regnskapsloven § 1-6 regnskapspliktige som oppfyller to av følgende tre vilkår: Balansesum lavere enn 35 millioner kroner, årlig salgsinntekt under 70 millioner kroner og færre enn 50 årsverk. I Danmark er det gjort unntak for særskilt vurdering og dokumentasjon av kompetanse og kapasitet og av at den oppdragsansvarlige revisoren har nødvendig godkjenning ved revisjon av små foretak. Nødvendig kompetanse, kapasitet og godkjenning må være på plass også ved revisjon av små foretak. Et lovkrav om særskilt vurdering og dokumentasjon av dette antas imidlertid å gi begrenset tilleggsverdi for slike revisjoner, samtidig som betydningen av små forenklinger som dette er større for små revisjonsoppdrag. Utvalget mener derfor at en slik forenkling er forsvarlig og ønskelig.

Utvalget foreslår at før et revisjonsforetak påtar seg eller fortsetter en lovfestet revisjon av et foretak som ikke er et lite foretak etter regnskapsloven § 1-6, skal revisor vurdere om revisjonsforetaket har nødvendig tilgang på kompetente personer, tid og ressurser til å utføre revisjonen og om den oppdragsansvarlige revisoren har nødvendig godkjenning. Også ved revisjon av små foretak er det et krav at revisjonsforetaket har nødvendig tid og ressurser til å utføre oppdraget forsvarlig, jf. blant annet lovforslaget § 7-1 tredje ledd bokstav b og e og § 9-4 tredje ledd. Utvalget mener imidlertid at det er en forsvarlig forenkling at revisor ikke må vurdere og dokumentere dette særskilt for hvert oppdrag om revisjon av små foretak. Revisjonsdirektivet åpner for en slik forenkling.

Forhold som kan true uavhengigheten vil i like stor grad kunne være til stede ved små revisjonsoppdrag som ved store. Utvalget mener at revisor bør vurdere og dokumentere sin uavhengighet ved alle revisjonsoppdrag. Utvalget foreslår at revisor skal vurdere sin uavhengighet før revisjonsforetaket påtar seg eller fortsetter en lovfestet revisjon. Dersom det foreligger forhold som kan true revisors uavhengighet, skal revisor om nødvendig iverksette tiltak for å sikre uavhengigheten. Fortsettelsesvurdering skal gjøres når revisor blir kjent med nye forhold eller ny informasjon som tilsier det. I samsvar med revisjonsdirektivet artikkel 22 nr. 6, skal uavhengighetsvurdering også gjøres hvis den reviderte blir overtatt av, slår seg sammen med eller overtar et annet foretak. Revisor skal snarest mulig og senest innen tre måneder etter sammenslåingen avvikle forhold som ikke kan fortsette.

Det vises for øvrig til omtalen av revisors rett og plikt til å si fra seg revisjonsoppdraget i punkt 17.2. Utvalget mener at akseptvurderingen bør inkludere forhold som gir revisor rett eller plikt til å si fra seg revisjonsoppdraget i henhold til lovforslaget § 9-6, og foreslår at det presiseres særskilt.

Utvalget foreslår at det påtroppende revisjonsforetaket skal be det reviderte foretakets forrige revisor om å opplyse om det foreligger forhold som tilsier at en ny revisor ikke bør påta seg oppdraget. Forslaget viderefører bestemmelsen i revisorloven § 7-2 første ledd. Anmodningsplikten er ikke et krav etter revisjonsdirektivet. Utvalget legger vekt på at en slik avklaring fra forrige revisor bidrar til en god akseptvurdering og til at foretak som bryter lover og regler enten retter på forholdene eller ikke får ny revisor. Det vises til lovforslaget § 9-2 første ledd første punktum.

Etter forslaget skal den forrige revisoren uten hinder av taushetsplikten gi opplysninger som nevnt og opplyse om begrunnelsen for sin fratreden. Den påtroppende revisoren skal kunne be om at opplysningene gis skriftlig. Bestemmelsen gjennomfører opplysningsplikt for tidligere revisor etter revisjonsdirektivet artikkel 23 nr. 3. Etter gjeldende § 7-2 skal begrunnelse for fratreden være skriftlig.

Utvalget foreslår en henvisning til tilleggskravene til revisors aksept- og fortsettelsesvurdering i revisjonsforordningen artikkel 6 ved revisjon av foretak av allmenn interesse.

Det vises til lovforslaget § 9-2 om forberedelse og fortsettelse av revisjonsoppdraget og § 8-5 om vurdering av uavhengighet og tiltak for å sikre uavhengighet.

Forslag fra et mindretall i utvalget, *medlemmet Elvestad*, er omtalt i punkt 17.1.5.

17.1.5 Forslag fra medlemmet Elvestad

Medlemmet Elvestad går mot at det gjøres unntak fra plikten til å vurdere tilgangen på kompetente personer, tid og ressurser til å utføre revisjonen og om den oppdragsansvarlige revisoren har nødvendig godkjenning, ved revisjon av små foretak. Dette medlemmet viser til at risikoen for å påta seg flere oppdrag enn det foretaket har kapasitet til er tilstede uavhengig av størrelsen av det reviderte foretaket. Videre kan små foretak være underlagt særlovgivning. En konkret vurdering av kompetansen før oppdraget aksepteres, vil bidra til å sikre at oppdragsansvarlig revisor har nødvendig oppmerksomhet rettet mot særlovgivningen. Hvordan vurderingen skal dokumenteres vil

avhenge av om det foreligger forhold som tilsier en særlig vurdering.

Dette medlemmet viser til sitt forslag til § 9-2 annet ledd.

17.2 Revisors rett og plikt til å si fra seg revisjonsoppdrag

17.2.1 Gjeldende rett

Etter revisorloven § 7-1 har revisor plikt til uten ugrunnet opphold å si fra seg oppdraget som revisor for en revisjonspliktig når revisoren under sitt arbeid har avdekket og påpekt vesentlige brudd på lov og forskrifter som den revisjonspliktige er underlagt, og den revisjonspliktige ikke iverksetter nødvendige tiltak for å rette på forholdene. Dette vil i første rekke være aktuelt for brudd på bokførings- og regnskapsreglene, skatte- og avgiftslovgivningen og selskapslovgivningen. Der- som det ikke foreligger slike forhold har revisor etter annet ledd bare rett til ensidig å si fra seg oppdraget dersom revisor ikke gis mulighet til å oppfylle sine plikter etter denne lov eller det foreligger andre særlige grunner. Etter tredje ledd skal revisor gi den revisjonspliktige rimelig forhåndsvarsel før vedkommende sier fra seg oppdraget som revisor. Forhåndsvarsel kan oversendes ved bruk av elektronisk kommunikasjon dersom mottageren uttrykkelig har godtatt dette.

Ved opphør av revisors oppdrag skal revisor etter revisorloven § 7-1 fjerde ledd, uten ugrunnet opphold gi melding til Foretaksregisteret om at oppdraget er avsluttet. Bestemmelsen ble flyttet til nytt fjerde ledd ved lovendringene om gjennomføring av revisjonsdirektivet i 2009. Tidligere var den plassert sammen med bestemmelsen i tredje ledd om å gi rimelig forhåndsvarsel før revisor fratrer. Det var imidlertid ikke meningen å endre realiteten, jf. Ot.prp. nr. 78 (2008–2009) s. 93. Meldeplikten gjelder der revisor har fratrudd etter § 7-1 første eller annet ledd, og ikke der oppdraget er avsluttet fordi den reviderte har valgt ny revisor eller fravalgt revisjon.

Etter revisorloven § 2-1 siste ledd kan ikke en revisjonspliktig avsette revisor uten saklig grunn. Uenighet vedrørende regnskapsmessig behandling eller revisjonshandlinger anses ikke som saklig grunn for avsettelse. Dersom et revisjonsoppdrag for et foretak av allmenn interesse avsluttes før utløpet av tjenestetiden, skal den revisjonspliktige dessuten sende begrunnelse for dette til Finanstilsynet.

Etter § 7-1 fjerde ledd har også revisor for foretak av allmenn interesse plikt til å sende begrun-

nelse til Finanstilsynet dersom revisjonsoppdraget avsluttes før utløpet av tjenestetiden. Departementet kan i forskrift fastsette regler om at melding om begrunnelse også skal gjelde ved revisjon av andre revisjonspliktige foretak.

17.2.2 EØS-rett

Det følger av direktiv 2006/43/EF som endret ved direktiv 2014/56/EU (revisjonsdirektivet) artikkel 22 at revisor ikke kan påta seg eller fortsette et revisjonsoppdrag i strid med kravene til revisors uavhengighet. Bestemmelsene om aksept- og fortsettelsesvurdering i artikkel 22b, forutsetter at et revisjonsforetak kan være forhindret fra å påta seg eller fortsette et revisjonsoppdrag. Revisjonsdirektivet inneholder ikke egne bestemmelser om revisors rett til å si fra seg revisjonsoppdraget.

Etter revisjonsdirektivet artikkel 38 skal medlemslandene sikre at revisorer og revisjonsselskaper kan avsettes bare i behørig begrunnede tilfeller. Meningsforskjeller vedrørende regnskapsbehandling eller revisjonshandlinger skal ikke anses som behørig begrunnelse for avsettelse. Medlemslandene skal sikre at foretaket som revideres, revisoren eller revisjonsselskapet underretter myndigheten som har ansvar for offentlig tilsyn i forbindelse med revisorens eller revisjonsselskaps avsettelse eller fratreden i løpet av utnevnesperioden, og gir en fyllestgjørende forklaring på årsaken til dette. I Norge velges ikke revisor for en avtalt periode, men fungerer inntil ny revisor blir valgt, noe som normalt skjer på ordinær generalforsamling. Revisjonsdirektivet pålegger ikke medlemslandene å innføre et system med utnevnesperiode. Ved behandlingen av Prop. 87 L (2013–2014) ble plikten til å underrette Finanstilsynet begrenset til foretak av allmenn interesse. I proposisjonen står det følgende om forholdet til direktivet (punkt 11.5.2):

«På grunn av de ulike systemene for valg av revisor, er det ikke mulig å gjennomføre direktivbestemmelsen direkte i norsk rett. Etter departementets syn foreligger det derfor en nasjonal handlefrihet, også til ikke å innføre krav om begrunnelse. Bestemmelsene om begrunnelsesplikt ble imidlertid tatt inn i norsk rett fordi det var ønskelig å etablere et system for kontroll av om et revisorskifte er saklig begrunnet, også i norsk lovgivning. Som en tilpasning til norsk regelverk ble begrunnelsesplikten knyttet til revisorskifte som finner sted på ekstraordinær generalforsamling.»

17.2.3 Danmark og Sverige

Etter den danske revisorloven § 18 første ledd kan revisor til enhver tid fratre vervet med mindre fratreden strider mot god revisorskikk, jf. annet ledd første punktum. Denne retten gjelder uten hinder av bestemmelsen om at revisors verv løper inntil ny revisor er tiltrådt med mindre annet følger av lov, foretakets vedtekter eller annet avtalegrunnlag.

Etter den svenske aktiebolagslagen § 23 skal en revisor straks gi melding til aksjeselskapsregisteret hvis revisjonsoppdraget opphører før tiden. Revisor skal sende en kopi av meldingen til styret i selskapet. I meldingen skal revisor redegjøre for hva han eller hun har funnet ved den delen av revisjonen som er gjennomført. Etter § 23 a skal både revisoren og den som har oppnevnt revisoren underrette Bolagsverket om grunnen til at revisjonsoppdraget opphørte før tiden.

Etter aktiebolagslagen § 22 a kan tingretten avsette revisor for et foretak av allmenn interesse om han eller hun er uegnet for oppdraget.

17.2.4 Utvalgets vurdering

Etter utvalgets vurdering har de gjeldende reglene om revisors rett og plikt til å si fra seg revisjonsoppdraget vært en viktig del av systemet som skal sikre at revisjon og revisjonsplikt gir verdi for regnskapsbrukerne og de som handler med reviderte foretak. De særskilte bestemmelsene om dette i revisorloven § 7-1 er imidlertid ikke påkrevet etter revisjonsdirektivet. De nye kravene i direktivet om aksept og fortsettelse av revisjonsoppdrag er innrettet for å ivareta de samme hensynene, jf. omtalen i punkt 17.1. Disse direktivbestemmelsene omhandler imidlertid forutsetninger på revisors hånd for at revisor kan påta seg eller fortsette revisjonsoppdraget. Revisorloven § 7-1 omhandler først og fremst forhold på det reviderte foretakets hånd som tilsier at revisor bør trekke seg eller vurdere å trekke seg. Revisor skal trekke seg når revisoren under sitt arbeid har avdekket og påpekt vesentlige brudd på lover og forskrifter og den reviderte ikke iverksetter nødvendige tiltak for å rette på forholdene. Revisor kan trekke seg dersom revisor ikke gis mulighet til å oppfylle sine plikter etter loven eller det foreligger andre særlige grunner. Utvalget legger vekt på at revisors fratreden i en slik situasjon gir et klart varsel til regnskapsbrukerne og de som handler med reviderte foretak. Aksjeselskaper og enkelte andre revisjonspliktige foretak, skal besluttes tvangsopløst hvis foretaket ikke

har revisor, jf. blant annet aksjeloven § 16-15 og samvirkeforetaksloven § 141. Denne «renovasjonseffekten» bidrar i samme retning. Utvalget går derfor inn for å videreføre bestemmelser om revisors rett og plikt til å si fra seg revisjonsoppdraget i tråd med de gjeldende reglene i revisorloven § 7-1. Revisor vil etter lovforslaget § 9-5 måtte kommunisere skriftlig til styret de forholdene som gjør at revisor vurderer å trekke seg. Det vises til omtalen i punkt 15.3.

Utvalget foreslår at revisor skal ha plikt til å trekke seg fra et oppdrag om lovfestet revisjon når revisoren under sitt arbeid har avdekket og påpekt vesentlige brudd på lover og forskrifter og den reviderte ikke iverksetter nødvendige tiltak for å rette på forholdene. Hvis det ikke foreligger slike forhold, skal revisor bare ha rett til ensidig å trekke seg fra oppdraget dersom revisor ikke gis mulighet til å oppfylle sine plikter etter loven eller det foreligger andre særlige grunner.² Revisor skal etter forslaget gi den reviderte rimelig forhåndsvarsel før revisor trekker seg.

Det vises til lovforslaget § 9-6.

Etter foretaksregisterloven § 4-1 og § 4-2 skal foretaket melde endringer i registrerte opplysninger til Foretaksregisteret, inkludert når revisor trekker seg og ved valg av ny revisor. Tidligere revisor kan også selv sende endringsmelding etter foretaksregisterloven § 4-6. Særskilt registrering i Foretaksregisteret av at revisor har fratrudd etter reglene i revisorloven, fungerer som et «rødt flagg» ved kredittvurdering av foretaket mv. For de som handler med foretak som har mulighet til å velge bort revisjon, har denne varselfunksjonen begrenset verdi. Foretaket vil typisk fravelge revisjon hvis revisor truer med å trekke seg. Utvalget legger imidlertid vekt på at varselfunksjonen fortsatt har stor verdi for de som handler med andre foretak. Utvalget går inn for å videreføre at en revisor som trekker seg etter reglene i revisorloven, skal gi melding om det til Foretaksregisteret.

Det vises til lovforslaget § 9-6 fjerde punktum.

Utvalget slutter seg til departementets vurdering i Prop. 87 L (2013–2014) av at det foreligger nasjonal handlefrihet til ikke å innføre krav om å underrette tilsynsmyndigheten om begrunnelse for fratreden utenom revisors utnevnesperiode, jf. revisjonsdirektivet artikkel 38 punkt 2 og omtalen ovenfor i punkt 17.2.2. Utvalget mener at plikt til å sende begrunnelse for fratreden til Finanstilsynet først og fremst har verdi for tilsynet med foretak under tilsyn av Finanstilsynet og for

² Se her også omtalen av avtaleforholdet mellom revisor og det reviderte foretaket i punkt 2.5.5.

Finanstilsynets kontroll med den finansielle rapporteringen til noterte foretak. Hvis revisor i et foretak under tilsyn eller et notert foretak trekker seg etter bestemmelsene i revisorloven om rett og plikt til å si fra seg revisjonsoppdraget, vil det normalt være nødvendig med rask oppfølging fra Finanstilsynet. Det er også viktig å sikre revisors uavhengighet i slike foretak gjennom å hindre revisorskifter initiert av revisjonspliktige på et usaklig grunnlag. Utvalget foreslår ut fra dette visse tilpasninger i den gjeldende bestemmelsen om plikt for foretak av allmenn interesse og deres revisorer til å sende begrunnelse for fratreden før utløpet av tjenestetiden til Finanstilsynet.

Utvalget foreslår at revisor i foretak under tilsyn av Finanstilsynet og i noterte foretak, som trekker seg i henhold til lovforslaget § 9-6, skal sende begrunnelse for sin fratreden til Finanstilsynet. Det foreslås videre at avtroppende revisor i slike foretak, skal rapportere til Finanstilsynet dersom foretaket velger ny revisor på ekstraordinær generalforsamling eller revisjonsoppdraget på annen måte utløper før utløpet av tjenestetiden.

Det vises til forslaget til finanstilsynsloven § 3a nytt tredje ledd.

17.3 Revisjonsoppdragets varighet og opphør. Kontraktsrettslige forhold

17.3.1 Gjeldende rett

Etter aksjeloven og allmennaksjeloven § 7-2 første ledd tjenestegjør revisor inntil en annen revisor er valgt. Det samme gjelder for andre foretaksformer, selv om det ikke er uttrykkelig lovregulert. Revisorloven av 1964 § 9 hadde en egen bestemmelse om at revisor tjenestegjør inntil annen revisor velges i hans sted. Regelen er ikke til hinder for at revisor kan eller må si fra seg oppdraget på grunn av forhold på foretakets hånd, jf. revisors rett og plikt til å trekke seg etter revisorloven § 7-1, eller på revisors hånd, for eksempel fordi revisor ikke lenger er uavhengig etter revisorloven kapittel 4. Regelen er heller ikke til hinder for at foretaket eller revisor sier opp revisjonsoppdraget eller avtaler at revisjonsoppdraget skal vare en viss tid, og den er ikke til hinder for at foretaket vedtektsfester at revisor skal velges for en viss periode. På samme måte vil regelen heller ikke være i motstrid med bestemmelsene i revisjonsforordningen om plikt til å bytte revisor eller revisjonsselskap etter en periode, se punkt 23.2.

Andre bestemmelser er imidlertid til hinder for at revisor fritt kan avslutte revisjonsoppdraget

og for at foretaket fritt kan avsette revisor før revisjonen av årsregnskapet for et regnskapsår er fullført. Etter aksjeloven og allmennaksjeloven § 7-2 annet ledd og revisorloven § 2-1 siste ledd, kan ikke den revisjonspliktige avsette revisor før utløpet av tjenestetiden uten saklig grunn. Uenighet vedrørende regnskapsmessig behandling eller revisjonshandlinger anses ikke som saklig grunn for avsettelse. Etter revisorloven § 7-1 annet ledd har revisor bare rett til ensidig å si fra seg oppdraget dersom revisor ikke gis mulighet til å oppfylle sine plikter etter loven, det foreligger andre særlige grunner eller dersom revisor har plikt til å si fra seg oppdraget (se punkt 17.2.1).

For øvrig kan et revisjonsoppdrag sies opp eller heves etter ordinære kontraktsrettslige regler både fra foretakets og revisors side. Det er imidlertid ikke mulig å avtale seg bort fra selskapsrettslige regler om valg av revisor eller reglene i revisorloven. Valg av ny revisor vil være gyldig selv om det skulle medføre et brudd på oppdragsavtalen med foretakets forrige revisor, for eksempel fordi revisjonsoppdraget er sagt opp for sent. Rommet for kontraktsrettslig heving av revisjonsoppdraget på grunn av vesentlig mislighold, er fra revisors side avgrenset til adgangen og plikten til å si fra seg oppdraget etter revisorloven § 7-1. Fra den revisjonspliktiges side er hevingsadgangen avgrenset av det nevnte lovkravet om saklig grunn. Revisjonsplikten gjør at det skal lite til før forsinket revisjon gir den revisjonspliktige rett til å gå fra revisjonsoppdraget og skaffe seg en ny revisor.

Opphører revisors oppdrag før utløpet av tjenestetiden, skal styret etter aksjeloven og allmennaksjeloven § 7-2 tredje ledd uten opphold sørge for valg av ny revisor. Det samme gjelder dersom revisor ikke lenger fyller vilkårene for å kunne velges til revisor i selskapet. Utløpet av tjenestetiden forstås som tiden frem til ny revisor kan velges på ordinær generalforsamling for et nytt regnskapsår.

Etter aksjeloven og allmennaksjeloven § 7-2 fjerde ledd og revisorloven § 2-1 siste ledd, skal den revisjonspliktige uten ugrunnet opphold gi melding til Foretaksregisteret om at revisors oppdrag er avsluttet. Meldeplikt for foretaket og angitte ansvarlige personer i foretaket, følger også av krav til endringsmelding i foretaksregisterloven § 4-1 og § 4-2. Tidligere revisor kan også selv sende endringsmelding etter foretaksregisterloven § 4-6.

17.3.2 EØS-rett

Etter direktiv 2006/43/EF som endret ved direktiv 2014/56/EU (revisjonsdirektivet) artikkel 37 nr. 1 skal revisoren eller revisjonsselskapet velges av generalforsamlingen til foretaket som skal revideres. Medlemslandene kan etter artikkel 37 nr. 2 tillate alternative systemer eller regler for valg av revisor eller revisjonsselskap, forutsatt at disse systemene eller reglene er utformet med sikte på å sikre revisorens eller revisjonsselskapets uavhengighet til det reviderte foretakets ledelses- eller administrasjonsorgan.

Revisjonsdirektivet stiller ikke krav om at revisor må velges for en bestemt periode. Direktivet artikkel 38 om melding med begrunnelse til revisortilsynsmyndigheten om fratreden i løpet av «utnevnesperioden» er omtalt i punkt 17.2.2. Revisjonsforordningen har egne bestemmelser om revisjonsoppdragets varighet i foretak av allmenn interesse, inkludert regler om korteste og lengste oppnevningssperiode. Det vises til omtalen i kapittel 23.

Revisjonsdirektivet artikkel 37 nr. 3 ble tilføyet ved direktiv 2014/56/EU (endringsdirektivet). Etter bestemmelsen skal avtaleklausuler som begrenser generalforsamlingens eller deltakernes valg av revisor til bestemte kategorier av eller lister over revisorer eller revisjonsselskaper være forbudt. Eventuelle eksisterende klausuler er ugyldige. Tilsvarende presiseres for foretak av allmenn interesse i revisjonsforordningen artikkel 16 nr. 6. Etter forordningen pålegges dessuten foretak av allmenn interesse å informere tilsynsmyndighetene om forsøk fra tredjeparter på å få fastsatt slike klausuler eller på annen måte utilbørlig påvirke valget av revisor.

17.3.3 Danmark og Sverige

Etter den danske revisorloven § 18 første ledd består revisors verv inntil ny revisor er tiltrådt med mindre annet følger av lov, foretakets vedtekter eller annet avtalegrunnlag.

Etter den danske selskapsloven § 144 annet ledd er bestemmelser i selskapets vedtekter eller i annen avtale som begrenser generalforsamlingens valg av en eller flere godkjente revisorer som skal revidere selskapets årsregnskap til bestemte kategorier av eller lister over revisorer eller revisjonsfirmaer, ugyldige.

Etter den svenske aktiebolagslagen § 21 gjelder oppdraget som revisor til slutten av den første generalforsamlingen som avholdes etter det år da revisoren ble valgt. I vedtektene kan det fastsettes

en lengre oppnevningssperiode, men det kan ikke gå mer enn fire år før revisor igjen må velges på generalforsamlingen.

Etter den svenske aktiebolagslagen § 16 a er avtalevilkår som har til hensikt at generalforsamlingen skal velge en bestemt revisor eller en revisor som er med i en bestemt liste eller lignende ugyldig. Det samme gjelder slike begrensninger i vedtektene.

17.3.4 Utvalgets vurdering

Systemet med at revisor ikke velges for en bestemt periode, men sitter inntil ny revisor er valgt, er innarbeidet i norsk selskapsrett. Dette er ikke tatt opp verken i den siste gjennomgangen av aksjelovgivning i NOU 2016: 22 eller i tidligere evalueringer. Bestemmelsene i revisjonsdirektivet artikkel 38 om melding til tilsynsmyndigheten om fratreden i løpet av «utnevnesperioden» og i revisjonsforordningen om revisjonsoppdragets varighet, bygger til en viss grad på at nasjonale regler har bestemmelser om at revisor oppnevnes for en bestemt periode. Utvalget legger imidlertid til grunn at systemet der revisor ikke velges for en bestemt periode, men sitter inntil ny revisor er valgt, kan beholdes innenfor revisjonsdirektivets og revisjonsforordningens system. De nye bestemmelsene i revisjonsforordningen om revisjonsoppdragets varighet, kan isolert sett tilsi at det innføres bestemmelser om at revisor skal velges for en bestemt periode. Utvalget legger imidlertid mest vekt på at ordningen med at revisor sitter inntil ny revisor er valgt er godt innarbeidet, ikke har medført ulemper som utvalget kjenner til og er enklere fordi det bare er nødvendig å gjennomføre revisorvalg når foretaket eller aksjeeierne ønsker det eller det er nødvendig etter bestemmelsene i revisjonsforordningen. Utvalget går inn for å videreføre at revisor ikke velges for en bestemt periode, men sitter inntil ny revisor er valgt.

Opphør av revisjonsoppdraget fordi forutsetningene for å kunne utføre oppdraget ikke lenger er til stede, er omtalt i punkt 17.2 når det gjelder revisors rett og plikt til å trekke seg fra oppdraget og i punkt 17.1 når det gjelder forutsetninger på revisors hånd for å kunne fortsette oppdraget.

Utvalget har merket seg at Advokatlovutvalget i NOU 2015: 3 har foreslått egne kontraktsrettslige regler i ny advokatlov om advokatoppdrag, inkludert om vederlag (salær), mislighold og rett til å avslutte oppdraget. Etter utvalgets vurdering er det begrenset behov for kontraktsrettslig regulering av revisjonsoppdrag. Revisjon er en tjeneste

med et fast lovregulert innhold som definerer revisors plikter. I samsvar med revisjonsdirektivet artikkel 25 skal revisors vederlag ikke være påvirket av andre tjenester til den reviderte og det kan ikke avtales betinget vederlag, jf. lovforslaget § 8-7 og omtalen i punkt 13.2 om uavhengighet. Disse kan ikke fravikes ved avtale. Den revidertes plikt til å legge til rette for revisjonen ved å gi revisor adgang til å foreta undersøkelser mv. er foreslått videreført, jf. lovforslaget § 2-2 og omtalen i forbindelse med revisors plikter ved lovfestet revisjon i punkt 13.2.4. Dette kan heller ikke fravikes ved avtale. Utvalget anser at egne lovregler om heving og prisavslag ved mislighold av disse pliktene, i liten grad kan bidra til å klargjøre det kontraktsrettslige forholdet mellom partene. Utvalget ser heller ikke behov for å fastsette tvingende lovregler om vederlag ut over det som følger av lovforslaget § 8-7, eller om oppsigelse eller andre forhold. Utvalget mener at utgangspunktet bør være avtalefrihet mellom partene om slike forhold. Utvalget anser videre at fravikelige lovregler neppe vil bidra vesentlig til klarhet, gode løsningsalternativer eller til å hindre konflikt. Utvalget går ut fra dette inn for at det ikke fastsettes egne kontraktsrettslige regler om oppdrag om lovfestet revisjon ut over det som følger av de foreslåtte reglene om revisors og den revidertes plikter og om vederlag i § 8-7.

Forbudet i revisjonsdirektivet artikkel 37 nr. 3 mot avtaleklausuler som begrenser generalforsamlingens eller deltakernes valg av revisor til bestemte kategorier av eller lister over revisorer eller revisjonsselskaper, gjelder for avtaler mellom den reviderte og tredjeparter. I Sverige og Danmark er det også gjort gjeldende for vedtektsbestemmelser. Utvalget foreslår en lovbestemmelse om at avtale eller vedtektsbestemmelse om at et revisjonspliktig foretak må velge et spesielt revisjonsforetak eller velge revisjonsforetak fra en liste eller lignende, er ugyldig.

Det vises til lovforslaget § 2-3.

17.4 Overføring av revisjonsoppdrag

17.4.1 Gjeldende rett

I revisorloven § 7-3 er det gitt bestemmelser om overføring av revisjonsoppdrag ved sammenslutning og omorganisering. Ved sammenslutning av revisjonsselskaper fortsetter det sammensluttede selskap de revisjonsoppdrag som selskapene hadde før sammenslutningen, jf. første ledd. Det samme gjelder ved selskapsrettslige omorganiseringer av revisjonsselskapet dersom det ikke skjer

reelle endringer i eierforholdet. Dette får tilsvarende anvendelse når personlig drevet revisjonsvirksomhet opptas i revisjonsselskap. Person eller selskap som nevnt skal etter tredje ledd uten ugrunnet opphold gi skriftlig melding om sammenslutning, omorganisering eller opptak til oppdragsgiveren og Finanstilsynet.

Etter annet ledd medfører ikke denne adgangen til overføring av revisjonsoppdrag noen innskrenkninger i oppdragsgivers adgang til å bytte revisor.

17.4.2 EØS-rett

Det er ikke egne EØS-regler om adgang til å overføre revisjonsoppdrag uten valg av ny revisor i visse særlige tilfeller.

17.4.3 Danmark og Sverige

Det er ikke egne regler i Danmark eller Sverige om adgang til å overføre revisjonsoppdrag uten valg av ny revisor i visse særlige tilfeller.

17.4.4 Utvalgets vurdering

Overføring etter sammenslutning og omorganisering

Overføring av revisjonsoppdrag til en annen revisor eller et annet revisjonsselskap bør i utgangspunktet skje ved at den reviderte velger ny revisor. I tilfeller der bytte av revisor i stor grad er en formalitet som ikke reelt innebærer at den reviderte har fått ny revisor, typisk ved selskapsrettslig omdanning av revisjonsforetaket, kan det likevel være praktisk og lite betenkelig at revisjonsoppdraget fortsetter i det nye revisjonsforetaket uten revisorvalg. Også ved sammenslutning av revisjonsselskaper kan forenklingshensyn tilsi at revisjonsoppdraget fortsetter i det sammensluttede revisjonsselskapet uten revisorvalg. Disse tilfellene omfattes av de gjeldende reglene om overføring av revisjonsoppdrag uten revisorvalg i revisorloven § 7-3. Utvalget foreslår å videreføre denne adgangen til å fortsette revisjonsoppdraget i et nytt revisjonsselskap etter sammenslutning og omorganisering.

Det vises til lovforslaget § 2-4.

Overføring i krisetilfeller

Hensynet til revisjonspliktige foretaks interesse i å få utført den lovpålagte revisjonen, kan tilsi en mulighet til å overføre alle revisjonsoppdragene til en revisor eller revisjonsselskap som mister god-

kjenningen eller av andre grunner ikke er i stand til å utføre revisjonsoppdragene uten at det må gjennomføres revisorvalg i alle de reviderte foretakene. Det bør i tilfelle være en tidsbegrenset adgang for å begrense skadevirkninger av at den valgte revisoren ikke kan fullføre påbegynte revisjoner.

Finansdepartementet hadde høsten 2012 på høring forslag fra Finanstilsynet om endringer i revisorloven mv. Finanstilsynet fremmet da forslag om at tilsynet får adgang til, i særlige tilfeller, å samtykke til overføring av revisjonsoppdrag uten at revisjonskundene må foreta nyvalg. Det skal være en beredskapsbestemmelse som er ment for situasjoner hvor foretak ikke får revidert sine regnskaper fordi den valgte revisoren eller revisjonsselskapet opphører eller er ute av stand til å ivareta sine oppgaver.

I små revisjonsvirksomheter har det hendt at revisjonen ikke fullføres fordi en alenepraktiserende revisor blir syk, dør eller gjør seg utilgjengelig for sine klienter. Dette medfører i enkelte tilfeller problemer for klientene med å få valgt ny revisor i tide. Av og til kan det gå lang tid før klienten får vite nok om revisors situasjon til å skjønne at det er nødvendig å skifte revisor. Problemet her er ikke fristene for å avholde ekstraordinær generalforsamling, men at den revisjonspliktige og aksjeeierne ikke klarer å ta tak i situasjonen og sørge for valg av ny revisor på vanlig måte. Etter utvalgets vurdering er ikke det foreslåtte tiltaket egnet til å løse problemet. Aktuelle tiltak er avtale med en annen revisor om å ivareta klientene i en krisesituasjon og salg/overføring av revisjonspor-

tefølge. Fristene for innkalling til generalforsamling i aksjelovgivningen er så korte at det ikke burde være praktiske problemer med å gjennomføre nytt valg av revisor. I de tilfellene som dekkes av lovforslaget § 2-4 er det ikke nødvendig for klientene å velge ny revisor.

Finanstilsynets forslag fra 2012 skulle også kunne brukes av noterte foretak. Det vil i praksis være andre situasjoner som kan tenkes å sette revisor ut av stand til å ivareta sine oppgaver for slike selskaper. Den situasjon som oppsto da revisjonsselskapet Arthur Andresen måtte opphøre sin virksomhet i 2002, medførte at mange foretak plutselig sto uten revisor. Foretak som ikke har en lovlig valgt revisor eller som ikke leverer reviderte regnskaper rettidig, kan få problemer med kreditorer som har dette som et lånevilkår. For store foretak med spredt eierstruktur, vil det kunne gå litt tid før generalforsamling kan avholdes for valg av ny revisor. Utvalget har vurdert om det bør gis egne regler om lovlig overføring av portefølje av revisjonsoppdrag i en slik situasjon. Utvalget mener imidlertid at dette er dårlig egnet for lovgivning. Utgangspunktet bør også i disse tilfellene være at de alminnelige selskapsrettslige krav til valg av revisor må oppfylles. Nødrettsbeaktninger kan i helt spesielle situasjoner forsvare at en ny revisor fullfører revisjonen og avgir revisjonsberetning, og først velges formelt på den samme generalforsamlingen som godkjenner regnskapet.

Utvalget går etter dette ikke inn for egne lover og regler om overføring av revisjonsoppdrag i krisetilfeller uten valg av ny revisor.

Kapittel 18

Revisors plikter ved revisorbekreftelser

18.1 Krav til utførelsen av oppdrag om revisorbekreftelser

18.1.1 Gjeldende rett

God skikk

Etter revisorloven § 5-2 annet ledd skal revisor utføre sin virksomhet i samsvar med god revisjonsskikk.

Den sentrale anvendelsen av kravet til god revisjonsskikk er revisjonsutførelsen ved revisjon av årsregnskap, jf. revisorloven § 1-1 annet ledd om at revisjon av revisjonspliktiges årsregnskap skal foretas i samsvar med bestemmelsene i denne lov. Tilsvarende gjelder revisjon av årsregnskap for noen som ikke er revisjonspliktig, dersom revisor i revisjonsberetning eller på annen måte gir uttrykk for at regnskapet er revidert. Bestemmelsen om god revisjonsskikk har imidlertid anvendelse også ut over dette.

Etter revisorloven § 1-1 tredje ledd gjelder kravet til god revisjonsskikk også for en «revisor som bekrefter opplysninger overfor offentlige myndigheter». Det er videre presisert at bestemmelsen gjelder for en revisor som utfører forenklet revisorkontroll etter aksjeloven § 7-7 til § 7-9. Bestemmelsen gjelder også for «revisor som utfører rådgivning eller andre tjenester for revisjonspliktige». I Ot.prp. nr. 75 (1997–98) uttaler departementet:

«Departementet legger til grunn at revisor bør ha plikt til å utføre all sin virksomhet i samsvar med god revisjonsskikk. Bestemmelsen bør ikke begrenses til å omfatte revisjon av årsregnskap for revisjonspliktig. Departementet viser i denne forbindelse til at det følger av RS 120 – ‘Rammeverk for standarder for revisjon og beslektede tjenester’ at revisjonsstandardene med de nødvendige tilpasninger også skal anvendes ved revisjon av annen informasjon enn regnskaper og ved utførelsen av ‘beslektede tjenester’.»

De internasjonale og norske standardene som er fastsatt av Revisorforeningen for anvendelse i Norge, har på den måten det samme grunnlaget i loven som revisjonsstandardene innenfor det angitte området. Det gjelder

- internasjonale standarder for attestasjonsoppdrag (ISAE – International Standards on Assurance Engagements)
- internasjonale standarder for forenklet revisorkontroll (ISRE – International Standards on Review Engagements)
- internasjonale standarder for beslektede tjenester (ISRS – International Standards on Related Services) inkludert såkalte avtalte kontrollhandlinger
- de særskilte norske standardene for attestasjonsoppdrag (SA), som gjelder henholdsvis revisors kontroll av rapportering om grunnlag for skatter og avgifter (SA 3801) og revisors uttalelser og redegjørelser etter selskapslovgivningen (SA 3802)

Der revisorbekreftelsen avgis for å oppfylle et krav i en lov, forskrift eller etter krav fra en offentlig myndighet, skal oppdraget utføres i henhold til de krav som måtte være satt i det aktuelle regelverket eller beslutningen, og de krav som følger av god revisjonsskikk. Det alminnelige utgangspunktet for god revisjonsskikk både ved revisjon og revisorbekreftelser, er den praksis som er anerkjent blant dyktige og ansvarsbevisste utøvere av yrket. Det vises til omtalen i kapittel 14 om god revisjonsskikk. I noen tilfeller innebærer det at revisor må utføre oppdraget i samsvar med særskilte profesjonsstandarder. For eksempel skal oppdrag om revisorbekreftelser som kreves etter selskapslovgivningen utføres i samsvar med standarden SA 3802 *Revisors uttalelser og redegjørelser etter selskapslovgivningen*, og revisors underskrift på næringsoppgaven skal utføres i samsvar med SA 3801 *Revisors kontroll av og rapportering om grunnlag for skatter og avgifter*. I andre tilfeller er praksis mindre fast, blant annet når det gjelder hvilke standarder som skal brukes, men god revi-

sjonsskikk vil i alle tilfeller innebære at revisor må ivareta overordnede krav til profesjonell forsvarlighet.

Det vises også til omtalen i punkt 2.5.5 om betydningen avtaleforholdet mellom revisor og revisjonskunden har for oppdragsutførelsen.

Andre krav

Etter revisorloven § 1-1 tredje ledd er det presisert at revisors taushetsplikt gjelder for revisor som bekrefter opplysninger overfor offentlige myndigheter, utfører forenklet revisorkontroll etter aksjeloven § 7-7 til § 7-9, eller som for øvrig utfører rådgivning eller andre tjenester for revisjonspliktige.

Revisorloven § 5-4 om nummererte brev gjelder etter § 1-1 tredje ledd for revisor som bekrefter opplysninger overfor offentlige myndigheter eller utfører forenklet revisorkontroll etter aksjeloven § 7-7 til § 7-9.

Etter revisorloven § 1-1 tredje ledd må en godkjent revisor som bekrefter opplysninger overfor offentlige myndigheter, oppfylle krav til etterutdanning og de øvrige kravene i § 3-7 for å være ansvarlig revisor. Kravet må forstås slik at det også gjelder for den som er ansvarlig for et slikt oppdrag i et revisjonsselskap.

18.1.2 EØS-rett

Direktiv 2006/43/EF som endret ved direktiv 2014/56/EU (revisjonsdirektivet) gjelder bare lovfestet revisjon.

18.1.3 Danmark og Sverige

Etter den danske revisorloven § 16, jf. § 1 annet ledd, gjelder kravet til å følge «god revisorskikk» ved «revisors afgivelse af revisionspåtegninger på regnskaber, herunder revisors udtalelser om ledelsesberetninger i henhold til årsregnskabsloven, og ved revisors afgivelse af andre erklæringer med sikkerhed, der ikke udelukkende er bestemt til hvervgiverens eget brug». Kravet til «god revisorskikk» gjelder både for lovfestet revisjon og for de angitte oppdrag om revisorbekreftelser.

Etter den svenske revisorslagen § 19, jf. § 2 nr. 8, gjelder kravet til å følge «god revisorssed» for oppdrag i revisjonsvirksomheten. Det omfatter oppdrag om lovfestet revisjon og revisorbekreftelser, samt rådgivning som er foranlediget av slike oppdrag. «God revisorssed» omfatter både god revisjonsskikk for utførelsen av revisjonsoppdrag

og god skikk for utførelsen av oppdrag om revisorbekreftelser og rådgivning som nevnt. I den svenske aktiebolagslagen og revisionslagen brukes begrepet «god revisionsssed» i bestemmelsene som kun gjelder utførelsen av revisjonsoppdrag.

18.1.4 Utvalgets vurderinger

Utvalgets forslag til hva som etter loven skal regnes som revisorbekreftelser og dermed omfattes av de foreslåtte lovreglene om slike oppdrag, er omtalt i kapittel 4 om lovens virkeområde. Det vises til forslaget til definisjon av «revisorbekreftelse» i lovforslaget § 1-2 fjerde ledd.

Utvalget anser at krav til å følge god skikk, på samme måte som i dag, både bør gjelde for utførelse av lovfestet revisjon og for utførelsen av oppdrag om revisorbekreftelser.

Etter den gjeldende bestemmelsen i revisorloven § 5-2 annet ledd er dette angitt ved å fastsette at revisor «skal utføre sin virksomhet» i samsvar med god revisjonsskikk og gjennom bestemmelsen om lovens virkeområde i § 1-1. Utvalget anser at kravet om å utføre oppdrag om revisorbekreftelser i samsvar med god skikk bør tydeliggjøres gjennom en egen bestemmelse i loven.

Det kan fremstå som noe uheldig å anvende begrepet «god revisjonsskikk» i en bestemmelse som gjelder andre oppdrag om revisorbekreftelser enn revisjon. Utvalget legger imidlertid vekt på at begrepet er godt innarbeidet også for anvendelse på oppdrag om revisorbekreftelser. Utvalget går inn for å videreføre begrepet «god revisjonsskikk» også for oppdrag om revisorbekreftelser.

Utvalget foreslår at revisor skal utføre oppdrag om revisorbekreftelser i samsvar med god revisjonsskikk, jf. lovforslaget § 9-10 første ledd.

Utvalget legger vekt på at revisor må utvise profesjonell skepsis også ved utførelse av oppdrag om revisorbekreftelser. En skeptisk holdning til informasjon fra ledelsen mv., har tilsvarende betydning for oppdrag om revisorbekreftelser som for lovfestet revisjon. Bestemmelsen om profesjonell skepsis i revisjonsdirektivet artikkel 21 nr. 2 og i lovforslaget § 9-4 fjerde ledd, er tilpasset utførelse av lovfestet revisjon. Utvalget går inn for en prinsippbestemmelse om profesjonell skepsis for oppdrag om revisorbekreftelser som er tilpasset at revisor vil uttale seg på ulike grunnlag alt etter hva den enkelte revisorbekreftelsen gjelder.

Utvalget foreslår at revisor skal utføre oppdrag om revisorbekreftelser med profesjonell skepsis.

Revisors taushetsplikt vil etter utvalgets forslag også gjelde opplysninger som mottas i forbindelse med oppdrag om revisorbekreftelser, jf. lov-

forslaget §10-1. Det vises til lovforslaget § 9-10 første ledd.

Forslag fra et mindretall i utvalget, *medlemmene Elvestad og Irgens*, er omtalt i punkt 18.1.5.

18.1.5 Forslag fra medlemmene Elvestad og Irgens – god revisjonsskikk for revisorbekreftelser

Et mindretall i utvalget, *medlemmene Elvestad og Irgens*, viser til forslaget om at revisor utføre oppdrag om revisorbekreftelser i samsvar med god revisjonsskikk og med profesjonell skepsis. God revisjonsskikk vil, ut fra forutsetningene for oppdraget og den uttalelsen revisor skal avgi, kunne innebære at revisor må utføre oppdraget i samsvar med en profesjonsstandard som er tilpasset oppdraget. De aktuelle standardene vil være internasjonale attestasjonsstandarder (ISAE) eller norske standarder for attestasjonsoppdrag (SA). For eksempel må oppdrag om revisorbekreftelser etter aksjeloven, utføres i samsvar med standarden SA 3802-1 om revisors uttalelser og redegjørelser etter aksjelovgivningen.

I andre tilfeller enn der grunnlaget for bekreftelsen er lov eller forskrift, mener disse medlemmene at det bør presiseres i loven at god revisjonsskikk innebærer at revisor skal sørge for en klar forståelse av hva som er avtalt. Dette gjelder selv om dette skulle følge av bransjestandardene. En lovfesting vil sikre større oppmerksomhet rettet mot denne oppgaven og kan hindre at uklarhet om hva som skal bekreftes og grunnlaget for bekreftelsen, svekker tilliten til revisor og revisorrollen. En slik lovfesting av kravet vil tydeliggjøre et sentralt element i god revisjonsskikk på samme måte som det er gjort i bestemmelsen om revisors plikter ved utførelse av lovfestet revisjon, jf. lovforslaget § 9-4 tredje ledd.

Når revisorbekreftelsen følger av lov eller forskrift vil det normalt ikke være behovet for nærmere klargjøring. Disse medlemmenes presisering av hva god revisjonsskikk blant annet innebærer, gjelder derfor for revisorbekreftelser som omfattes av definisjonen i lovforslaget § 1-2 tredje ledd. Selv om en revisorbekreftelse er et krav fra en offentlig myndighet, kan det være uklarhet knyttet til hva som egentlig er etterspurt. Revisor vil ofte være den som har den faglige kunnskapen som er nødvendig for å bringe klarhet i bekreftelsesoppdraget. For eksempel vil det være naturlig å ta kontakt med oppdragsgiver eller indentifiserte tredjeparter som skal benytte bekreftelsen for å forklare hvilke begrensninger som foreligger

og hvorfor det er nødvendig å ta forbehold i revisorbekreftelsen.

God revisjonsskikk innebærer også at revisor, ut fra forutsetningene for bekreftelsesoppdraget og de konkrete omstendighetene, må vurdere om forhold som er fremkommet i forbindelse med oppdrag skal kommuniseres til relevante personer i ledelsen og eventuelt til styret. For oppdrag utført i samsvar med den internasjonale standarden for attestasjonsoppdrag ISAE 3000, følger et slikt krav av punkt 78 i standarden. At styret gjøres oppmerksom på forhold revisor avdekket vil kunne gjøre at forholdet blir rettet. Disse medlemmene mener at det bør fastsettes at kravet om god revisjonsskikk blant annet innebærer at revisor skal kommunisere med styret i samsvar med § 9-5.

Disse medlemmene viser til sitt forslag til § 9-10 første ledd.

18.2 Uavhengighet ved oppdrag om revisorbekreftelser

18.2.1 Gjeldende rett

Etter revisorloven § 1-1 tredje ledd gjelder kravene til revisors uavhengighet i § 4-1 til § 4-7 for revisor som bekrefter opplysninger overfor offentlige myndigheter eller utfører forenklet revisorkontroll etter aksjeloven § 7-7 til § 7-9. Etter § 1-1 tredje ledd gjelder bestemmelsen om interessekonflikt ved deltakelse i annen virksomhet i § 4-4 også for revisor som for øvrig utfører rådgivning eller andre tjenester for revisjonspliktige.

Bestemmelsen i revisorloven § 1-2 om at revisor er allmennhetens tillitsperson, gjelder etter bestemmelsen ved revisjon av årsregnskap og ikke ved utførelse av andre oppdrag.

18.2.2 EØS-rett

Direktiv 2006/43/EF som endret ved direktiv 2014/56/EU (revisjonsdirektivet) gjelder bare lovfestet revisjon.

18.2.3 Danmark og Sverige

Etter den danske revisorloven § 24, jf. § 1 annet ledd, gjelder kravene til revisors uavhengighet på samme måte for oppdrag der revisor avgir erklæring med sikkerhet, som for revisjonsoppdrag. Det gjelder ikke krav til uavhengighet for oppdrag der revisor avgir erklæring uten sikkerhet. Hva som etter loven er erklæringer med og uten sikkerhet, er omtalt i punkt 4.2.3.

Etter den svenske revisorslagen § 20 og § 21a gjelder enkelte av kravene til revisors uavhengighet også for oppdrag om revisorbekreftelser, jf. definisjonen av «revisjonsverksamhet» i § 2 nr. 8. Definisjonen er nærmere omtalt i punkt 4.2.3. Etter § 20 skal en revisor i revisjonsvirksomheten utføre sine oppdrag med upartiskhet og selvstendighet og være objektiv. Etter § 21a skal revisoren for hvert oppdrag vurdere sin uavhengighet og frasi seg oppdraget dersom revisor har en økonomisk interesse i oppdragsgiverens virksomhet, har gitt råd som omfattes av revisors kontroll, har opptrådt til støtte for eller mot oppdragsgiveren, har nære personlige forbindelser til oppdragsgiveren, utsettes for trusler eller press, eller det foreligger andre forhold som kan svekke tilliten til revisors upartiskhet eller selvstendighet.

18.2.4 Utvalgets vurdering

Utvalget anser at tilliten til de bekreftelser (attestasjoner) som avgis av revisorer og tilliten til revisors rolle, tilsier at revisor må være uavhengig ved utførelse av oppdrag om revisorbekreftelser. Det vises til utvalgets forslag i § 1-2 fjerde ledd til hva som etter loven skal regnes som en revisorbekreftelse. Det angir hvilke oppdrag som omfattes av krav til uavhengighet og de øvrige kravene som etter utvalgets forslag skal gjelde for slike oppdrag. Det er i avgrensningen lagt vekt på om allmenne hensyn tilsier at tilliten til revisor og revisors uttalelse bør beskyttes ved lov. Forslaget er omtalt i punkt 4.2.4.

Uavhengighetskravene som skal gjelde ved utførelse av oppdrag om revisorbekreftelser, bør tilpasses det forhold at slike oppdrag normalt ikke er løpende oppdrag, men enkeltstående bekreftelsesoppdrag med avgrenset varighet. Revisor må vurdere hva som reelt betyr noe for uavhengigheten for den aktuelle revisorbekreftelsen. Etter forslaget gjelder de overordnede kravene til uavhengighet etter lovforslaget § 8-1 tilsvarende for oppdrag om revisorbekreftelser. Det innebærer at revisor som utfører oppdrag om revisorbekreftelser må være uavhengig av oppdragsgiveren i hele oppdragsperioden. Revisor skal ikke utføre oppdraget hvis det foreligger en tilknytning mellom revisor og oppdragsgiveren som utgjør en risiko for egenkontroll, egeninteresse, partiskhet, fortrolighet eller press, som er egnet til å svekke tilliten til revisors uavhengighet. Revisor skal heller

ikke utføre en lovfestet revisjon hvis et foretak i revisors nettverk, eller noen som deltar i eller kan påvirke utfallet av revisjonen, har en slik tilknytning til den reviderte. En slik avgrensning er etter utvalgets vurdering forsvarlig for denne type oppdrag. I de tilfellene bekreftelsesoppdrag utføres av foretakets valgte revisor, medfører revisjonsoppdraget at alle bestemmelsene om uavhengighet gjelder. Krav til uavhengighet har hatt betydning for utvalgets vurdering av hvilke bekreftelsesoppdrag som bør omfattes av loven. Det vises til omtalen i punkt 4.2.4.

Det vises til lovforslaget § 9-10 annet ledd om uavhengighet ved oppdrag om revisorbekreftelser.

18.3 Dokumentasjon og organisering av oppdrag om revisorbekreftelser

18.3.1 Gjeldende rett

Etter revisorloven § 1-1 tredje ledd gjelder bestemmelsene om dokumentasjon i § 5-3 og oppbevaring av dokumentasjon i § 5-5 for revisor som bekrefter opplysninger overfor offentlige myndigheter, utfører forenklet revisorkontroll etter aksjeloven § 7-7 til § 7-9, eller for øvrig utfører rådgivning eller andre tjenester for revisjonspliktige.

18.3.2 EØS-rett

Direktiv 2006/43/EF som endret ved direktiv 2014/56/EU (revisjonsdirektivet) gjelder bare lovfestet revisjon.

18.3.3 Danmark og Sverige

Etter den danske revisorloven § 23, jf. § 1 annet ledd, gjelder kravene til oppdragsdokumentasjon på samme måte for oppdrag der revisor avgir erklæring med sikkerhet, som for revisjonsoppdrag. Kravene gjelder ikke for oppdrag der revisor avgir erklæring uten sikkerhet. Hva som etter loven er erklæringer med og uten sikkerhet, er omtalt i punkt 4.2.3.

Etter den svenske revisorslagen § 24 skal revisorer og revisjonsselskaper dokumentere sine oppdrag om revisorbekreftelser på samme måte som revisjonsoppdrag, jf. definisjonen av «revisjonsverksamhet» i § 2 nr. 8.

18.3.4 Utvalgets vurdering

Utvalget foreslår at revisor skal dokumentere oppdrag om revisorbekreftelser i samsvar med god revisjonsskikk. Dokumentasjon bidrar til kvalitet i

oppdragsutførelsen og er nødvendig for kontroll med oppdragsutførelsen.

Den oppdragsansvarlige revisorens oppgaver og ansvar følger av god revisjonsskikk.

Det vises til lovforslaget § 9-10 første ledd.

Kapittel 19

Revisors erstatningsansvar

19.1 Gjeldende rett

Revisor plikter etter revisorloven § 8-1 første ledd å erstatte skade som «denne forsettlig eller uaktsomt har voldt under utførelsen av sitt oppdrag». Hvis revisor har utført oppdraget på vegne av et revisjonsselskap, er både revisor og selskapet solidarisk ansvarlige etter § 8-1 annet ledd. Revisorloven regulerer derfor revisors ansvar i samsvar med alminnelig erstatningsrett.

Både revisors og selskapets ansvar kan lempes etter revisorloven § 8-2, som viser til skadeserstatningsloven § 5-2 om lemping. Dette er en unntaksregel hvis ansvaret vil virke «urimelig tyngende» for revisor og/eller selskapet, eller hvis det i andre «særlige tilfelle er rimelig at den skadelidte helt eller delvis bærer skaden». Så langt utvalget er kjent med, har denne bestemmelsen vært lite brukt for å lempe revisorerers ansvar. Hovedårsaken er trolig at «foreliggende forsikringer og forsikringsmuligheter» – som er blant momentene i lempingsregelen – betyr at lemping sjelden blir aktuelt hvis en revisor er skadevolder. For revisjonsselskaper er det i tillegg et argument at ansvaret sjelden vil virke «urimelig tyngende», sett i lys av selskapets inntjening og egenkapital.

Finansdepartementet begrunnet i forarbeidene til revisorloven hvorfor alminnelige erstatningsrettslige prinsipper burde legges til grunn for revisorenes erstatningsansvar, se Ot.prp. nr. 75 (1997–98) punkt 11.3.5:

«Departementet legger som utgangspunkt til grunn at revisors erstatningsplikt i størst mulig grad bør reguleres av de alminnelige lovfestede og ulovfestede regler i norsk erstatningsrett. (...)

Departementet har likevel funnet det hensiktsmessig å ta inn hovedregelen om revisors erstatningsansvar i revisorloven, jf. lovforslaget § 8-1. Dette har bl.a. sammenheng med behovet for en bestemmelse om solidaransvar mellom revisjonsselskap og revisor som er nærmere omtalt nedenfor. (...)

Departementet vil (...) ikke foreslå regler som begrenser av revisors erstatningsansvar. Det bør kreves sterke grunner for å fravike det alminnelige utgangspunktet om at skadelidte skal ha full dekning av sitt økonomiske tap.

Departementet går videre inn for å videreføre et solidaransvar mellom revisjonsselskap og ansvarlig revisor. Utvalget [NOU 1997: 9] har begrenset solidaransvaret til tilfeller der revisjonsselskapet er valgt til revisor. Erstatningsansvaret for revisor er imidlertid ikke begrenset til oppdrag som gjelder lovpliktig revisjon. Departementet foreslår en endring i gjeldende rett på dette punktet ved at solidaransvaret foreslås gjort generelt ved all virksomhet revisjonsselskapet utfører. Etter departementets syn kan dette bidra til å heve internkontrollen i revisjonsselskapene. Departementet foreslår i samsvar med gjeldende rett og utvalgets forslag at solidaransvaret bare skal gjelde i forholdet mellom revisjonsselskapet og registrert eller statsautorisert revisor, dvs. de som kan være ansvarlig revisor i revisjonsselskapet. For revisjonsmedarbeidere vil det gjelde et alminnelig arbeidsgiveransvar.

Videre går departementet i likhet med utvalget inn for å lovfeste en henvisning til lempingsregelen i skadeserstatningsloven § 5-2 i revisorloven».

Skadeserstatningslovens alminnelige regler gjelder også for revisorerers ansvar, blant annet § 5-1 om reduksjon eller bortfall av ansvaret på grunn av skadelidtes medvirkning. Denne bestemmelsen vil ha størst betydning der ledelsen i det reviderte foretaket har vært uaktsom i utarbeidelsen av regnskapet, og revisor har vært uaktsom i sine kontrollhandlinger.

Er to eller flere ansvarlige – for eksempel hvis både et styremedlem og revisor har vært uaktsomme, men bare revisor er saksøkt – vil revisor hefte for det fulle tapet i henhold til skadeserstatningsloven § 5-3 nr. 1 om solidarisk ansvar for flere skadevoldere. Revisor kan da søke regress

hos styremedlemmet, daglig leder eller mulige andre ansvarlige etter skadeserstatningsloven § 5-3 nr. 2.

19.2 EU-rekommandasjonen

Verken direktiv 2006/43/EF som endret ved direktiv 2014/56/EU (revisjonsdirektivet) eller revisjonsforordning (EU) nr. 537/2014 regulerer erstatningsansvaret. Landene i EU og EØS har derfor nasjonal handlefrihet når det gjelder utforming av lovverket om revisors erstatningsansvar.

EU-kommisjonen har derimot anbefalt landene å begrense erstatningsansvaret til revisorer og revisjonsselskaper som foretar lovfestet revisjon – rekommandasjon 2008/473/EF. En rekommandasjon er ikke rettslig bindende for landene i EU/EØS. Kommisjonen redegjør for behovet i fortalen:

- «2) For at kapitalmarkedene skal virke på en tilfredsstillende måte, kreves en bærekraftig revisjonskapasitet og et konkurransedyktig marked for revisjonstjenester der det finnes et tilstrekkelig utvalg av revisjonsselskaper som er i stand til å utføre og villige til å påta seg å gjennomføre lovfestet revisjon av selskaper hvis verdipapirer er opptatt til notering på et regulert marked i en medlemsstat. Økende svingninger i selskapenes markedsverdi har imidlertid ført til mye høyere erstatningsrisiko (...)
- 3) Ettersom et ubegrenset solidaransvar kan medføre at revisjonsselskaper og -nettverk avholder seg fra å gå inn i det internasjonale markedet for børsnoterte selskaper i Fellesskapet, er det små utsikter til at det skulle oppstå nye revisjonsnettverk som vil være i stand til å utføre lovfestet revisjon av slike selskaper.
- 4) Erstatningsansvaret for revisorer og revisjonsselskaper, herunder konsernrevisorer, som foretar lovfestet revisjon av børsnoterte selskaper, bør derfor begrenses.»

Rekommandasjonen peker på tre mulige alternativer for en slik begrensning:

- Fastsette et maksimumsbeløp for erstatningsansvar, eller en fremgangsmåte for å beregne et slikt.
- Fastsette prinsipper om at revisor eller revisjonsselskaper ikke hefter utover de skadevoldende handlinger som faktisk er utført, som vil tilsvare et pro rata ansvar.

- Fastsette regler som tillater revisor og revisjonspliktige å inngå avtale med revisjonskunden om å begrense revisors erstatningsansvar.

Finansdepartementet sendte rekommandasjonen på høring i 2008. Høringsinstansene hadde ulike syn på om en begrensning var påkrevd, og departementet gikk ikke videre med lovarbeidet.

19.3 Revisor- og regnskapsførerlovutvalgets mandat. Underutvalget

Revisor- og regnskapsførerlovutvalget skal etter mandatet blant annet utrede og komme med forslag til «[r]egler om revisors erstatningsansvar, herunder om EU-kommisjonens rekommandasjon 2008/473/EF om begrensning av revisors erstatningsansvar bør gjennomføres i norsk rett, og om gjeldende krav om sikkerhetsstillelse bør endres til krav om ansvarsforsikring». I mandatet heter det også at utvalget kan nedsette underutvalg til å utrede deler av mandatet.

Utvalget satte ned et underutvalg som skulle utrede erstatningsansvar og sikkerhetsstillelse som nevnt. Utvalgets leder Johan Giertsen ble oppnevnt som leder for underutvalget med medlemmene førsteamanuensis Kari Birkeland (Handelshøyskolen BI), advokat Terje Granvang (Arntzen de Besche Advokatfirma AS), seksjonsleder Marianne Irgens (Finansdepartementet, fra oktober 2016), administrerende direktør Per Hanstad (Revisorforeningen), professor Erling Johan Hjelmeng (Universitetet i Oslo). Sekretærer har vært seniorrådgiver Eyvinn Rudjord Helgevold (Finansdepartementet) til oktober 2016 og fra november samme år fagsjef Espen Knudsen (Revisorforeningen).

Underutvalget leverte sin utredning til Revisor- og regnskapsførerlovutvalget 18. mai 2017. Utredningen er publisert som vedlegg til utvalgets utredning.

19.4 Underutvalgets utredning – erstatning

19.4.1 Innledning

Underutvalget redegjorde for gjeldende rett, drøftet rekommandasjonen, og ga en oversikt over revisors erstatningsrettslige stilling i noen andre land. Utvalget legger til grunn at hovedpunktene i gjeldende rett når det gjelder uaktsomhetsvurderingen, årsakssammenheng, adekvans og med-

virkning kan føres videre. Underutvalget la til grunn at en av mulighetene som EU-rekommandasjonen peker på – en beløpsbegrensning i revisors erstatningsansvar overfor sin klient – kan på visse vilkår avtales i norsk rett.

Et utgangspunkt for hele underutvalget er at revisor fortsatt plikter å erstatte skade som denne forsettlig eller uaktsomt har voldt under utførelsen av sitt oppdrag, og at revisor og revisjonsselskapet fortsatt skal hefte solidarisk. Dette svarer til gjeldende revisorlov § 8-1.

19.4.2 Proporsjonalt ansvar?

Underutvalget delte seg i to fraksjoner i spørsmålet om den nærmere reguleringen av ansvaret. Tre medlemmer – Granvang, Hanstad, Hjelmeng – går inn for at den nye revisorloven bør innføre et proporsjonalt ansvar, se underutvalgets utredning punkt 5.6. Etter å ha foreslått at revisor og eventuelt selskapet hefter for voldt skade, anbefaler disse medlemmene at «[f]or tap som følge av feilinformasjon i et revidert årsregnskap (...) 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».

Dette forslaget vil bidra til å gjennomføre EU-rekommandasjonen, men begrunnelsen er ikke i første rekke hensynet til rekommandasjonen, men å effektivisere ansvarsfordelingen mellom revisor og den revidertes styre og daglige leder. Se underutvalgets utredning punkt 5.6.1:

«Regelen om solidaransvar, jf. skadeserstatningsloven § 5-3 nr. 1, sikrer at skadelidte ikke må gå på den enkelte medvirkende for delbelep. Forutsetningen for et solidaransvar er at skaden er voldt 'i forening', dvs. at samtlige solidarisk ansvarlige må stå bak en årsaksfaktor som det kan knyttes ansvar til. (...)

Regelen om solidaransvar er blitt til av hensyn til skadelidte, og forutsetter at det kan knyttes ansvar til alle de solidarisk ansvarlige. (...) Hvis revisor reviderer et regnskap og dette senere viser seg å være misvisende og dermed påfører andre et økonomisk tap, er det på det rene at revisor representerer et i utgangspunktet relevant årsaksbidrag, en 'nødvendig betingelse', i den forstand at skaden ikke ville ha skjedd dersom revisor hadde oppdaget feilene. Likevel kan ikke revisors rolle sammenlignes med andre situasjoner der en aktør representerer en ansvarlig årsak. I revisors situasjon lig-

ger den primære feilen hos styret og ledelsen som har utarbeidet regnskapet. Revisor kommer inn som kontrollør, og årsaksbidraget etableres fordi kontrollen har sviktet.

En erstatningsrettslig likestilling av revisor og andre ansvarlige representerer således et avvik fra den ansvarsfordeling mellom revisor og styre som selskaps- og regnskapslovgivningen og revisorloven legger opp til. På denne måten er et solidaransvar som likestiller de ansvarlige, i kombinasjon med at forholdene ligger slik til rette at krav gjerne kanaliseres mot revisor, problematisk ut fra erstatningsrettens prevensjonsaspekt. Selv om et strengt ansvar for revisor vil virke skjerpene for den kontrollen som revisjonen innebærer, fører solidaransvaret til at det preventive aspektet svekkes for styrets medlemmer og ledelsen, siden disse i praksis i begrenset utstrekning er eksponert for erstatningssøksmål.

(...)

Det er et viktig hensyn at erstatningsansvaret utformes slik at skadelidte gis en dekningsmulighet (se punkt 5.2.1 ovenfor om gjenopprettingshensynet). Men det er også viktig at erstatningsreglene gir insentiver til styret og ledelsen til å overholde regnskaps- og bokføringslovgivningen, og til å ivareta ansvaret etter selskapsretten for å ha en forsvarlig intern kontroll med regnskapsrapporteringsprosessen. På denne bakgrunn mener disse medlemmene at det bør innføres et proporsjonalt ansvar for revisor. Dette bør utformes slik at revisors ansvar begrenses etter en vurdering av ansvarsfordelingen i lovverket, revisors utviste skyld og ellers bidrag til skaden.

(...)

En erstatningsrettslig regel som tydeligere eksponerer styremedlemmene og den daglige ledelsen for det ansvaret de er pålagt i selskaps- og regnskapslovgivningen, vil kunne bidra til å skjerpe aktsomheten knyttet til styrets behandling av regnskapet og kvaliteten på årsregnskapet i sin alminnelighet. (...) Slik revisoransvaret har utviklet seg i praksis, er det grunn til å tro at et proporsjonalt ansvar for revisor vil kanalisere flere søksmål mot de primæransvarlige for regnskapsavleggelsen, og således øke bevisstheten om, samt øke etterlevelsen av, pliktene etter regnskapslovgivningen. (...) Et proporsjonalt erstatningsansvar for revisor vil etter disse medlemmenes vurdering fortsatt innebære en eksponering for erstatningsansvar som revisjonsforetaket og den oppdragsansvarlige revisoren er nødt til å ta hensyn til i

sitt kvalitetsarbeid. I tillegg bidrar reguleringen av revisorer og revisjon og offentlig tilsyn med revisorene til å sikre forsvarlig revisjon. Samlet sett er det disse medlemmenes vurdering at et proporsjonalt ansvar for revisor vil bidra til bedre regnskaper med færre feil.

(...)

Disse medlemmer anser at en begrensning av revisors ansvar som bygger på en kombinasjon av skyld- og årsaksbetraktninger, samt ansvarsfordelingen mellom revisor og selskaps organer i henhold til regnskaps- og revisjonslovgivningen, vil være den beste løsningen, og foreslår en formulering om at revisor bare hefter i henhold til 'utvist skyld og bidrag til skaden i henhold til ansvarsfordelingen etter regnskapsloven og revisorloven'. Dette er en normativ standard, der ansvaret må fordeles etter en konkret vurdering, som vil adressere og vektlegge rolle- og ansvarsfordelingen.»

Underutvalgets tre øvrige medlemmer – Birke-land, Giertsen, Irgens – sluttet seg ikke til forslaget om et proporsjonalt ansvar, og gikk inn for å videreføre gjeldende rett med fullt ansvar for revisor. Se underutvalgets utredning punkt 5.7.1:

«Underutvalgets medlemmer Birkeland, Giertsen og Irgens ser ikke bort fra at begrunnelsen for et proporsjonalt ansvar – funksjonsfordelingens betydning og prevensjon rettet mot styrenes håndtering av regnskapene – kan ha relevans i visse tilfeller. Men konsekvensen – i form av å lovfeste en særskilt ansvarsreduksjon for én profesjon (revisorene) griper så dypt inn i alminnelig erstatningsrett – at disse medlemmene vil anbefale at dette problemet blir drøftet i en bredere ramme, ikke bare i tilknytning til revisorenes ansvar.

Disse medlemmene er også usikre på det empiriske grunnlaget for antagelsen om at gjeldende rett har ført til en uheldig ansvarskanalisering mot revisor og et tilsvarende mindre søkelys – og dermed mindre effektiv prevensjon – mot styrenes medlemmer og daglige ledere. (...)

Birkeland, Giertsen og Irgens kan ikke se at det i avveiningen mellom den uaktsomme revisor og skadelidte er urimelig at skadevolderen (revisor), i likhet med andre skadevoldere, må søke regress hvis det anføres at dekning av det fulle tapet vil påføre revisor et større ansvar enn det som tilsies 'under hensyn til ansvarsgrunnlaget og forholdene ellers' (skadeserstatningsloven § 5-3 nr. 2).

Skadelidtes svekkede stilling etter forslaget om et proporsjonalt ansvar trer særlig frem hvis andre mulig ansvarlige frifinnes (...) Særlig hvis revisor eller revisjonsselskapet har evne til å dekke det fulle tapet av egne midler og/eller forsikring, kan det virke spesielt uheldig om skadelidte likevel må tåle en reduksjon av ansvaret.

Den svenske utrederen i SOU 2016:34 avviste et proporsjonalt ansvar, blant annet fordi dette vil reise beregningsproblemer (...)

Beregningsproblemet skyldes at forslaget om et proporsjonalt ansvar avgrenser revisors ansvar i henhold til 'skyld og bidrag'. Skal revisors 'bidrag' fastsettes, må andelen av tapet som skal dekkes av revisor ofte fastsettes i lys av atferden fra styremedlemmer eller daglig leder. Kriteriet 'bidrag' synes å peke på forholdsmessighet, der revisors 'bidrag' må sees relativt mot andres 'bidrag'. For å begrense dette problemet, synes utkastet til lovtekst fra Granvang, Hanstad og Hjelmeng å peke på en helhetsvurdering der 'skyld og bidrag' skal sees i lys av ansvarsfordelingen etter regnskapsloven og revisorloven. Slik utkastet er formulert (særlig kriteriet 'bidrag'), synes det vanskelig å se bort fra at en slik helhetsvurdering må inneholde overveielser av forholdsmessigheten, og dermed vil beregningsproblemet (trolig) ofte bli aktuelt.

(...)

Vanskeligheter med å beregne revisors 'bidrag' kan føre til at et søksmål mot revisor som allerede i gjeldende rett ofte er prosessøkonomisk krevende, får et nytt ansvarsvilkår som kan forsterke søksmålsbyrden for skadelidte. Vedtas et proporsjonalt ansvar, vil det for skadelidte ikke være tilstrekkelig å reise sak bare mot revisor for å få dom for det fulle tapet. Skadelidte må reise sak mot minst en ansvarlig i tillegg for å få dekket sitt fulle tap. Søksmålsbyrden vil da ofte stige, fordi søksmålets omfang kan bli (vesentlig) større hvis to eller flere saksøkte må trekkes inn.»

19.4.3 Det subsidiære utmålingsalternativet

Underutvalgets medlemmer Granvang, Hanstad og Hjelmeng anbefalte subsidiært – for det tilfellet at forslaget om proporsjonalt ansvar skulle falle – en begrensingsregel ved utmålingen:

«Ved utmåling av erstatning som revisor hefter for, skal det tas hensyn til revisors bidrag til skaden i henhold til ansvarsfordeling mellom

revisor og selskapets organer etter regnskapsloven og revisorloven.»

Se underutvalgets utredning punkt 5.6.2 om begrunnelsen:

«Dersom hensynet til ansvarsfordelingen i lovverket skal inngå i erstatningsutmålingen, er disse medlemmer av den oppfatning at det best gjøres ved å innføre en vurdering av ansvarsfordelingen som et obligatorisk moment i tapsutmålingen, der det gjøres obligatorisk å korrigere revisors ansvar i henhold til ansvarsfordelingen og eventuelt utvist skyld. Hovedpoenget er da å rendyrke denne vurderingen og frigjøre den fra eksisterende konsepter som primært bygger på rimelighet og som derfor ikke frembyr den nødvendige tydelighet. (...)

Disse medlemmene mener likevel at dette er et mindre tydelig alternativ enn forslaget om proporsjonalt ansvar i henhold til skyld og bidrag til skaden vurdert ut fra ansvarsfordelingen i lovgivningen, men et bedre alternativ enn å inkludere dette som ett av flere momenter i en lempingsvurdering.»

Medlemmene Birkeland, Giertsen og Irgens kunne heller ikke anbefale dette forslaget – se punkt 5.7.2:

«I forslaget om et proporsjonalt ansvar trekkes revisors 'skyld og bidrag' inn i ansvarsvurderingen, slik at erstatningsansvaret (ofte) vil bli lavere enn skadelidtes fulle tap. Utmålingsalternativet forutsetter at det fulle tapet er utgangspunktet, men at det 'skal tas hensyn' til revisors 'bidrag' til skaden. Kriteriet 'bidrag' reiser det samme beregningsproblemet som tilsvarende begrep i forslaget om proporsjonalt ansvar. At det 'skal tas hensyn' til dette bidraget, vil (ofte) medføre et fradrag i den fulle erstatning. Settes størrelsen på dette fradraget i lys av revisors 'bidrag', synes utmålingsalternativet (ofte) å føre til en erstatning til skadelidte som er nær det som ville blitt resultatet i henhold til det foreslåtte proporsjonale ansvaret. Ulempene ved et proporsjonalt ansvar (...) gjør seg derfor i hovedsak også gjeldende for det subsidiære utmålingsalternativet.»

19.4.4 Tilføyelse i lempingsregelen

Underutvalgets medlemmer Birkeland, Giertsen og Irgens foreslo – foruten å videreføre regelen

om fullt ansvar – også en tilføyelse i lempingsregelen. Se utredningen punkt 5.7.3:

«Birkeland, Giertsen og Irgens vil anbefale at det i revisorloven inntas en særskilt lempingsregel (...) En slik bestemmelse kan lyde:

«Erstatningsansvaret 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 tilfelle er rimelig at den skadelidte helt eller delvis bærer skaden» (tilføyelsen i kursiv, vår kursivering).

EU-rekommandasjonen 2008/473 om begrensning av erstatningsansvaret for revisorer og revisjonsselskaper forutsetter at landene har handlefrihet til å avveie hensynene til skadelidte og den skadevoldende revisor innenfor rammen av sin nasjonale erstatningsrett. Problemene som rekommandasjonen peker på, kan i noen grad bli ivaretatt ved lemping. En fordel med å koble dette til lemping, er at da vil et etablert regelverk bli virkemiddelet dersom det skulle oppstå en situasjon der et større revisjonsforetak skulle bli utsatt for en konkursfare på grunn av et erstatningskrav – som typisk er den risiko som er bakgrunnen for rekommandasjonen.

(...)

Tilføyelsen om at 'ansvarsfordelingen mellom revisor og den revidertes organer' kan vektlegges tar typisk sikte på at styret eller daglig leder har vært kvalifisert uaktsomme i utarbeidelsen av regnskapet, men der revisors skyld var nær den nedre grensen for vanlig uaktsomhet, og at et fullt ansvar for revisor derfor kan være 'urimelig tyngende' i henhold til denne unntaksregelen. Det kan også vektlegges i gjeldende rett – der skadeserstatningsloven § 5-2 viser til 'skyldforhold' og 'forholdene ellers'. Tilføyelsen vil presisere og fremheve dette. (...)

Alternativet 'foreliggende forsikringer og forsikringsmuligheter' i lempingsregelen vil ha størst vekt så langt revisor er eller burde vært forsikret. Spørsmål om lemping kan særlig oppstå for et mulig ansvar utover dette. (...)

Lemping er trolig mest aktuelt for revisors ansvar overfor tredjepersoner, det vil si andre enn klienten. Skulle både det reviderte foretaket og revisor være uaktsomme i utarbeidelsen

av regnskapet og kontrollhandlingene, vil det mest nærliggende grunnlaget for en reduksjon eller bortfall av revisors ansvar være skadeserstatningsloven § 5-1 om medvirkning. Når det gjelder ansvaret overfor tredjepersoner, kan lemping aktualiseres hvis et stort antall aksjeeiere, investorer eller andre regnskapsbrukere lider tap, slik at det samlede tapet blir 'urimelig tyngende'.

Underutvalgets medlemmer Granvang, Hanstad og Hjelmeng forholdt seg til sitt prinsipale forslag om proporsjonalt ansvar og det subsidiære utmålingsalternativet, og la til grunn at en tilføyelse i lempingsregelen ikke vil være et effektivt virkemiddel for å styrke prevensjonen rettet mot styrets og daglig leders ansvar for å utarbeide et korrekt regnskap, se punkt 5.6.2:

«Bestemmelsen om lemping i revisorloven § 8-2, jf. skadeserstatningsloven § 5-2, åpner for å lempe ansvaret når ansvaret blir særlig tyngende for skadevolder eller når det i særlige tilfeller er rimelig at den skadelidte helt eller delvis bærer skaden. Bestemmelsen er en form for sikkerhetsventil for skadevoldere. (...) Etter disse medlemmers vurdering må det blant annet være rom for å anvende lempingsregelen dersom full erstatning kan føre til konkurs for revisoren eller revisjonsselskapet. (...)

Hovedkriteriet for lemping er at ansvaret vil virke urimelig tyngende. Dette representerer en konkret vurdering av skadevolders interesse opp mot skadelidtes. Et slikt rimelighets-skjønn vil etter disse medlemmer gi alt for liten forutberegnelighet til at en ønsket preventiv virkning vil fremmes. Til dette kommer at ansvarsfordelingen da bare vil inngå som ett av flere momenter i en helhetsvurdering, og det fremstår som uklart hvilken vekt de ulike momentene vil ha. Av disse årsaker vil disse medlemmene advare mot en løsning der lempingsadgangen reguleres.»

19.5 Underutvalgets utredning – sikkerhetsstillelse

Underutvalget fraråder enstemmig å videreføre bestemmelsen i gjeldende revisorlov om plikt til å stille sikkerhet for et mulig erstatningsansvar – se utredningen kapittel 6:

«Etter revisorloven § 3-7 første ledd nr. 4 skal en ansvarlig revisor stille 'nødvendig sikkerhet

for mulig ansvar etter kapittel 8 i samsvar med regler fastsatt av departementet'. Etter § 8-1 plikter revisor å erstatte skade som denne forsettlig eller uaktsomt har voldt under utførelsen av sitt oppdrag.

(...)

Gjennom loven er godkjente revisorer og revisjonsselskaper gitt enerett til å påta seg revisjon av revisjonspliktiges årsregnskap og konsernregnskap. Visse andre attestasjonsoppgaver er også forbeholdt godkjente revisorer. Det kan anses å gi god balanse i systemet at regnskapsbrukere som lider tap på grunn av feil i regnskapene som revisor burde ha avdekket og påpekt, skal ha sikkerhet for å få oppgjør for sitt erstatningskrav mot revisor.

Lovkrav som skal gi kunder og andre sikkerhet for å få dekket sitt tilgodehavende, har en særlig sterk begrunnelse der den regulerte virksomheten inkluderer håndtering av betroddede midler. Av den grunn er banker og forsikringsselskaper underlagt omfattende soliditetskrav og deltakelse i sikringsordninger. Oppbevaring av klientmidler i forbindelse med oppgjør mv. inngår som en del av den normale virksomheten til verdipapirforetak, eiendomsmeglere og advokater. Regler som skal gi klientene trygghet for at midlene er sikret i tilfelle insolvens, misligheter og feil, bidrar til at virksomheten kan fungerer etter hensikten. Håndtering av betroddede midler er ikke del av den vanlige virksomheten til revisorer. Etter underutvalgets syn er hensynet til å beskytte skadelidtes rett til oppgjør gjennom et lovkrav, vesentlig svakere for revisorer enn for regulerte foretak som håndterer betroddede midler.

Forsvarlig drift av revisjonsvirksomheten er viktig for tilliten til revisorer og revisjon. Store erstatningsutbetalinger kan true økonomien i virksomheten og evnen til fortsatt drift. Denne risikoen kan reduseres vesentlig ved tilfredsstillende forsikring av mulig erstatningsansvar. Et godt kvalitetsarbeid i organisasjonen er ikke alltid nok til å sikre seg mot at en revisor eller et revisjonsselskap pådrar seg erstatningsansvar. Feil skjer likevel. Det kan tale for et lovkrav om ansvarsforsikring. De aller fleste revisjonsselskaper og revisorer som har ansvar for revisjonsoppdrag og andre oppdrag, har tegnet forsikring mot mulig erstatningsansvar. Disse revisorene har en klar egeninteresse i å være ansvarsforsikret. Det reduserer behovet for et lovkrav.

Etter underutvalgets syn er ikke rimelighetshensyn eller tilliten til revisjon tilstrekkelig

til å begrunne et lovkrav om å stille sikkerhet for mulig erstatningsansvar. Dessuten vil de fleste revisorer og revisjonsselskaper antakelig uansett tegne ansvarsforsikring frivillig.

Etter en samlet vurdering mener underutvalget at det ikke bør stilles lovkrav om å stille sikkerhet for revisors erstatningsansvar, hverken i form av ansvarsforsikring eller garantistillelse. Dette innebærer at den gjeldende ordningen med krav om sikkerhetsstillelse etter underutvalgets syn bør avvikles.»

19.6 Underutvalgets utredning – årsberetningen

Underutvalget foreslo enstemmig en tilføyelse i regnskapsloven om at årsberetningen skal opplyse om styrets medlemmer og daglig leder har tegnet ansvarsforsikring for sitt mulige erstatningsansvar, se punkt 5.8:

«Ansvarsforsikring for styremedlemmer og daglig leder kan gjøre at disse i større grad blir eksponert for et reelt erstatningsansvar for tap som følge av vesentlig feilinformasjon i regnskapet. Underutvalget anser at innføring av et slikt krav ligger på siden av mandatet, og har derfor ikke utredet det særskilt. Underutvalget foreslår imidlertid å styrke betydningen av slike ansvarsforsikringer gjennom et pålegg om å opplyse i årsberetningen om styrets medlemmer og daglig leder har tegnet forsikring for sitt mulige ansvar overfor foretaket og tredjepersoner og i tilfelle om forsikringsdekningen. Den svenske utrederen har foreslått en slik tilføyelse i den svenske årsredovisningslagen.»

Forslaget ble foreslått tatt inn i regnskapslovens bestemmelser om årsberetningen.

19.7 Revisor- og regnskapsførerlovutvalgets vurdering

19.7.1 Utvalgets vurderinger – erstatning

Utvalget går, i tråd med forslaget til underutvalgets medlemmer Birkeland, Giertsen og Irgens, inn for å videreføre gjeldende rett med fullt solidaransvar for revisor. Utvalget slutter seg også til forslaget fra disse medlemmene i underutvalget

om en tilføyelse i den alminnelige lempingsregelen som fremhever at det kan tas hensyn til ansvarsfordelingen mellom revisor og den revidertes organer.

Utvalgets argumenter for å videreføre gjeldende rett, kombinert med tilføyelsen i lempingsregelen, er særlig

- hensynet til skadelidte, som må kunne rette krav om erstatning for det fulle tapet hos enhver som er ansvarlig, enten dette er revisor, et styremedlem eller andre
- at det i avveiningen mellom hensynet til skadelidte og den uaktsomme revisor ikke er urimelig at revisor, som andre skadevoldere, må dekke det fulle tapet, og kreve regress hos mulige andre ansvarlige
- at et proporsjonalt ansvar vil kreve at revisors «bidrag» til skaden fastsettes, og at det da må innføres et nytt og skjønnsmessig kriterium i regelverket om revisorers erstatningsansvar om beregningen av revisors «bidrag», som kan føre til at allerede kompliserte saker ofte kan bli prosessøkonomisk mer krevende
- at en vurdering av revisors «bidrag» til skaden må skje også etter utmålingsalternativet (punkt 19.4.3), og med henvisning til beregningsproblemet fraråder utvalget også dette alternativet
- at hensynet til ansvarsfordelingen mellom det reviderte foretakets ledelse og revisor kan vektlegges hvis det i unntakstilfeller blir aktuelt med lemping

Utvalget foreslår i samsvar med dette at en oppdragsansvarlig revisor plikter å erstatte skade som denne forsettlig eller uaktsomt har voldt under utførelsen av sitt oppdrag. Et revisjonsselskap er solidarisk ansvarlig med en oppdragsansvarlig revisor som har utført oppdraget på dets vegne. Utvalget foreslår videre at ansvaret 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 hvis det i særlige tilfeller er rimelig at den skadelidte helt eller delvis bærer skaden.

Forslag fra et mindretall i utvalget, *medlemmene Bamle, Hanstad og Aarvold*, om proporsjonalt ansvar, er omtalt i punkt 19.7.4.

19.7.2 Utvalgets vurderinger – sikkerhetsstillelse

En revisor skal etter revisorloven § 3-7 første ledd nr. 4 stille sikkerhet for sitt mulige erstatningsansvar. Revisor- og regnskapsførerlovutvalget slutter seg til underutvalgets forslag om å avvikle denne plikten. Lovutvalget går heller ikke inn for et pålegg om ansvarsforsikring. Både for spørsmålet om å videreføre plikten til sikkerhetsstillelse og for innføring av en eventuell plikt til ansvarsforsikring er det sentralt at revisorer – i motsetning til bl.a. advokater – ikke har rådighet over klientmidler. Behovet for en lovpålagt sikkerhetsstillelse og/eller ansvarsforsikring er da mindre.

19.7.3 Utvalgets vurderinger – årsberetningen

Utvalget slutter seg også til underutvalgets forslag om at årsberetningen skal opplyse om styrets medlemmer og daglig leder har tegnet ansvarsforsikring for sitt mulige erstatningsansvar. Slik informasjon kan blant annet komme til å inngå i beslutningsgrunnlaget for investorer som vurderer å investere i det reviderte foretaket. Opplysninger om eventuell ansvarsforsikring kan også bidra til å synliggjøre at plikten til å utarbeide regnskaper som er i samsvar med lov og god regnskapsskikk, og ansvaret hvis regnskapet ikke oppfyller disse kravene, hviler på den regnskapspliktiges ledelse.

Utvalget foreslår at det skal opplyses i årsberetningen om det er tegnet forsikring for styrets medlemmer og daglig leder for deres mulige ansvar overfor foretaket og tredjepersoner og i tilfelle om forsikringsdekningen.

Se lovforslaget § 11-1 og forslaget til tilføyelse i regnskapsloven § 3-3 nytt åttende ledd og § 3-3a nytt trettende ledd. Utvalget er oppmerksom på at opplysningskravet vil falle bort for små foretak hvis små foretak unntas fra krav om årsberetning slik det er foreslått i Prop. 160 L (2016–2017) om endringer i regnskapsloven mv.

19.7.4 Forslag fra medlemmene Bamle, Hanstad og Aarvold – proporsjonalt ansvar

Utvalgets mindretall, *medlemmene Bamle, Hanstad og Aarvold*, går inn for at fullt solidaransvar erstattes av et proporsjonalt ansvar for revisor i tråd med forslaget til underutvalgets medlemmer Granvang, Hanstad, Hjelmeng. Disse medlemmene mener at et slikt forslag vil styrke den

ansvarsfordelingen mellom revisor og styre som selskaps- og regnskapslovgivningen og revisorloven legger opp til. Disse medlemmene fremhever det fraksjonen i underutvalget sier om dette i utredningen punkt 5.6.1:

«På denne måten er et solidaransvar som likestiller de ansvarlige, i kombinasjon med at forholdene ligger slik til rette at krav gjerne kanaliseres mot revisor, problematisk ut fra *erstatningsrettens prevensjonsaspekt*. Selv om et strengt ansvar for revisor vil virke skjerpene for den kontrollen som revisjonen innebærer, fører solidaransvaret til at det preventive aspektet svekkes for styrets medlemmer og ledelsen, siden disse i praksis i begrenset utstrekning er eksponert for erstatningssøksmål. I sin tur kan dette øke risikoen for vesentlige feil i regnskapet og lede til en negativ spiral. For at styret skal kunne ivareta sin rolle i å sikre en forsvarlig regnskapsapporteringsprosess og et riktig regnskap, er det sentralt at styrebehandlingen av årsregnskapet får den oppmerksomheten loven krever. Etter disse medlemmenes syn er det mye å hente på å få til forbedringer her.

(...)

En erstatningsrettslig regel som tydeligere eksponerer styremedlemmene og den daglige ledelsen for det ansvaret de er pålagt i selskaps- og regnskapslovgivningen, vil kunne bidra til å skjerpe aktsomheten knyttet til styrets behandling av regnskapet og kvaliteten på årsregnskapet i sin alminnelighet.»

Hvis proporsjonalt ansvar innføres i samsvar med forslaget, mener disse medlemmene at det over tid er realistisk å forvente en ikke ubetydelig reduksjon i tapene til private og offentlige aktører som følge av feil i reviderte regnskaper og annen revisorbekreftet informasjon. Dette oppnås ved at de skadelidte i større grad også må saksøke de som er ansvarlige for å utarbeide regnskapet, styret og daglig leder, for å få full dekning for sitt tap.

Solidaransvaret bygger på at hver og en av flere uaktsomme skadevoldere er nærmere til å bære hele tapet enn en uskyldig skadelidt. Dette synspunktet har særlig vekt for erstatningsansvar ved personskader. Disse medlemmene anser at dette synspunktet står betraktelig svakere for rene formueskader i næringsvirksomhet. Rommet for å legge vekt på prevensjonshensyn og mindre vekt på skadelidtes dekningsmulighet er derfor større. Disse medlemmer slutter seg til fraksjonen i underutvalget som mener at:

«(...) en samlet avveining av hensynene til dekning for skadelidte og til at erstatningsreglene bør bidra best mulig til å understøtte tilliten til reviderte regnskaper, tilsier at den erstatningsrettslige hovedregelen om fullt solidaransvar bør fravikes. Disse medlemmer mener at solidaransvaret på dette området har medført en reell fordeling av erstatningsansvar mellom revisor og det reviderte foretakets styremedlemmer og daglige ledelse som ikke i tilstrekkelig grad motiverer både ledelsen og revisor til hver for seg å sikre at det avlegges regnskaper uten vesentlig feilinformasjon.»

Disse medlemmene mener at lemping i tråd med utvalgsflertallets forslag, ikke er tilstrekkelig for å oppnå formålet om bedre prevensjon. Disse medlemmene er uenig i at det er særlig relevant å drøfte proporsjonalt ansvar for revisor i en bredere sammenheng, jf. omtalen av forslaget fra medlemmene Birkeland, Giertsen og Irgens i underutvalgets utredning punkt 5.7.1. Forslaget om proporsjonalt ansvar er konkret begrunnet i den ansvarsfordelingen mellom revisor og styre som selskaps- og regnskapslovgivningen og revisorloven legger opp til. Disse medlemmene mener prinsipielt at erstatningsreglene bør støtte opp under og ikke motvirke dette.

Hensikten med forslaget er ikke å begrense revisors erstatningsansvar, men å forbedre erstatningsreglenes virkemåte, som nevnt. En rimelig avveining tilsier at begrensningen i revisors erstatningsansvar bare skal gjelde dersom revisor har utvist simpel uaktsomhet.

Disse medlemmene foreslår at for tap som følge av feilinformasjon i et revidert årsregnskap eller konsernregnskap eller i annen revisorbekræftet rapportering, hefter revisor og revisjonsselskapet overfor skadelidte bare i henhold til utvist skyld og bidrag til skaden. Denne begrensningen skal ikke gjelde dersom revisor har utvist grov uaktsomhet eller forsett.

Disse medlemmene viser til sitt forslag til § 11-1.

19.7.5 Forslag fra medlemmet Sivertsen – tvungen ansvarsforsikring

Et mindretall i utvalget, *medlemmet Sivertsen*, viser til at revisor er allmennhetens tillitsperson. Det at revisor risikerer å komme i erstatningsansvar ved mangelfullt utført revisjon, bidrar antakelig til å øke tilliten til den finansielle informasjonen i reviderte regnskaper.

Gjennom loven er godkjente revisorer og revisjonsselskaper gitt enerett til å påta seg revisjon

av revisjonspliktiges årsregnskap og konsernregnskap. Visse andre attestasjonsoppgaver er også forbeholdt godkjente revisorer. Det kan anses å gi god balanse i systemet at regnskapsbrukere som lider tap på grunn av feil i regnskapene som revisor burde ha avdekket og påpekt, skal ha sikkerhet for å få oppgjør for sitt erstatningskrav.

Erstatningsrisikoen styrker revisors egeninteresse i å gjennomføre en god revisjon. Dette ansvaret vil ofte ikke innebære noen realitet dersom revisor ikke har ansvarsforsikring eller på annen måte stiller garanti. Etter dette medlemmets vurdering er det først og fremst tredjepersoner, f. eks. kunder, leverandører, kreditorer, transaksjonspartnere og lignende som skal kunne stole på revisors erklæringer som det er størst grunn til å beskytte. Selskapet som har herredømme over hvilken revisor de velger vil kunne beskytte seg ved å velge en revisor som har en ansvarsforsikring, mens kunder, banker og andre tredjepersoner vil som regel ikke vite hvorvidt selskapets revisor er ansvarsforsikret. Skadelidte bør kunne få dekket sine rettmessige krav på en rask og effektiv måte, uavhengig av om manglende dekning fra revisor skyldes manglende evne eller vilje, jf. Ot.prp. nr. 75 (1997–98) punkt 6.8.5. Dette medlemmet antar at en ansvarsforsikring vil representere en velegnet sikkerhet for skadelidte. Det er vist til at en ansvarsforsikring kan føre til at foretaksledelsens ansvar forskyves til revisor. Dette medlemmet viser videre til at stadig flere velger å ansvarsforsikre foretakets styre og at det uansett må være hensynet til skadelidtes dekningsmuligheter som veier tyngst. Regnskapsbrukerne har hittil alltid kunnet legge til grunn at revisor har stilt sikkerhet og/eller har ansvarsforsikring. Det vil således bli noe helt nytt om man velger å stille skadelidte uten dekningsmuligheter.

Det er grunn til å tro at det vil være hos de som eventuelt ikke frivillig tegner en forsikring, hvor behovet vil være størst. Forsvarlig drift av revisjonsvirksomheten er viktig for tilliten til revisorer og revisjon. Store erstatningsutbetalinger kan true økonomien i virksomheten og evnen til fortsatt drift. Denne risikoen kan reduseres vesentlig ved tilfredsstillende forsikring av mulig erstatningsansvar. Et godt kvalitetsarbeid i organisasjonen er ikke alltid nok til å sikre seg mot at en revisor eller et revisjonsselskap pådrar seg erstatningsansvar. Feil skjer likevel. Det kan tale for et lovkrav om ansvarsforsikring. De aller fleste revisjonsselskaper og revisorer som har ansvar for revisjonsoppdrag og andre oppdrag, har tegnet forsikring mot mulig erstatningsansvar. Den som

velger å ikke tegne ansvarsforsikring, vil kunne oppnå en løpende konkurransefordel – på skadelidtes bekostning. Det taler for en lovpålagt ansvarsforsikring.

Dette medlemmet vil derfor vise til underutvalgets alternative forslag om tvungen ansvarsforsikring. I forslaget fremgår det at forsikringssummen skal stå i rimelig forhold til virksomhetens art og omfang, hvilket vil gjøre at dekningen vil variere ut i fra revisjonsforetakets risikoeksponering. Det kan være grunn til å vurdere hvorvidt

det i tillegg bør settes et minimumsbeløp. Det må i så fall være et beløp hvor man finner balansen mellom skadelidtes rett til full erstatning og revisjonsforetakets kostnader til forsikring.

Dette medlemmet viser for øvrig til underutvalgets utredning om forsvarlig tak på forsikringsbeløp, hvilket forsikringsselskap som hefter ved bytte av forsikringsselskap, krav til forsikringsgiver.

Dette medlemmet viser til sitt forslag til § 11-2.

Kapittel 20

Tilsyn

20.1 Offentlig tilsyn med revisorer og revisjonsselskaper

20.1.1 Gjeldende rett

Etter finanstilsynsloven § 1 første ledd nr. 17, jf. § 2 første ledd fører Finanstilsynet tilsyn med revisorer og revisjonsselskaper som er godkjent etter revisorloven.

Tilsynet skal sørge for at foretak under tilsyn virker på en hensiktsmessig og betryggende måte i samsvar med den lovgivningen som ligger til grunn for foretakenes opprettelse, formål og vedtekter, jf. finanstilsynsloven § 3 første ledd.

Etter finanstilsynsloven § 3 annet ledd skal tilsynet granske regnskaper og andre oppgaver fra foretakene som er under tilsyn. Tilsynet har adgang til å gjøre de undersøkelser om foretakenes stilling og virksomhet som tilsynet finner nødvendig. Det er ingen formelle begrensninger med hensyn til hvilke undersøkelser som kan iverksettes, men undersøkelsene må ha tilknytning til spørsmålet om institusjonen virker på en hensiktsmessig og betryggende måte. Foretaket plikter når som helst å gi alle opplysninger som tilsynet måtte kreve og å la tilsynet få innsyn i, og i tilfelle utlevert til kontroll, foretakets protokoller, registrerte regnskapsopplysninger, regnskapsmateriale, bøker, dokumenter, datamaskiner eller annet teknisk hjelpemiddel og materiale som er tilgjengelig ved bruk av slikt hjelpemiddel, samt beholdninger av enhver art. Finanstilsynet kan etter § 2 femte ledd engasjere statsautoriserte og registrerte revisorer og personer med annen sakkynndighet til å utføre oppdrag innenfor tilsynets arbeidsområde.

Etter finanstilsynsloven § 4 kan Finanstilsynet blant annet pålegge de foretak som det har tilsyn med

- å innrette sin internkontroll etter de bestemmelser tilsynet fastsetter
- å sende inn oppgaver og opplysninger på den måten Finanstilsynet bestemmer og som tilsynet mener det trenger for å kunne utføre sitt

verv, herunder til statistiske formål, samt å sende slike oppgaver og opplysninger til myndigheter i andre stater som fører tilsyn med tilsvarende foretak som nevnt i § 1 første ledd

- å rette på forholdet dersom foretakets organer ikke har overholdt sine plikter i henhold til bestemmelser gitt i eller i medhold av lov, eller handlet i strid med konsesjonsvilkår

Etter finanstilsynsloven § 6 kan Finanstilsynet melde saker som gjelder overtredelse av bestemmelser som gjelder foretak under tilsyn til påtalemyndigheten.

Videre fremgår det av finanstilsynsloven § 7 at tilsynets styremedlemmer og tjenestemenn har taushetsplikt overfor uvedkommende om det som de får kjennskap til om en kundes forhold. Denne taushetsplikten omfatter opplysninger hos revisors klienter. Taushetsplikten gjelder ikke overfor revisortilsynsmyndighetene i EØS-landene. Taushetsplikten gjelder heller ikke overfor revisortilsynsmyndigheter i land utenfor EØS, jf. forskrift om utveksling av opplysninger med tilsynsmyndigheter fra land i og utenfor EØS-området § 1. I tillegg gjelder de alminnelige reglene om taushetsplikt i forvaltningsloven.

Ved revisjon av konsern hvor datterselskap revideres av revisor fra land utenfor EØS-området som ikke har gjensidig samarbeidsavtale om tilsyn med revisorer, skal revisor etter revisorloven § 5-7 tredje ledd oppbevare kopi av dokumentasjon av revisjonsarbeid utført av datterselskapets revisor. Oppbevaringsplikten gjelder ikke dersom betryggende tilgang til dokumentasjonen er sikret gjennom avtale revisor har inngått med datterselskapets revisor eller på annet vis. Dersom det er nødvendig for å sikre offentlige myndigheters tilgang til dokumentasjon, kan Finanstilsynet pålegge revisor å treffe andre hensiktsmessige foranstaltninger.

Revisor skal etter § 5-7 fjerde ledd på forespørsel fremlegge dokumentasjon som nevnt, herunder dokumentasjon utarbeidet for konsernrevisi-

sjonen, for Finanstilsynet. Dette gjelder likevel ikke kopi av dokumentasjon av revisjonsarbeid utført av datterselskapets revisor dersom revisor hadde truffet betryggende foranstaltninger som nevnt, og forhold utenfor revisors kontroll likevel gjør det umulig å fremlegge slik dokumentasjon.

20.1.2 EØS-rett

Tilsynsmyndigheten

Etter direktiv 2006/43/EF som endret ved direktiv 2014/56/EU (revisjonsdirektivet) artikkel 32 nr. 1 plikter medlemslandene å innrette et effektivt system for offentlig tilsyn med revisorer og revisjonsselskaper i tråd med de prinsippene som er fastsatt i artikkel 32 nr. 2 til 7.

Medlemslandene skal etter artikkel 32 nr. 1 utpeke en ansvarlig myndighet med ansvaret for tilsynet. I Norge fører Finanstilsynet tilsyn med revisorer og revisjonsselskaper. Etter artikkel 32 nr. 4a skal det utpekes en eller flere ansvarlige myndigheter til å utføre oppgavene etter direktivet. Det skal utpekes en enkelt ansvarlig myndighet som skal ha det overordnede ansvaret for tilsynet med revisorer og revisjonsselskaper og de tilhørende oppgavene som den ansvarlige myndigheten skal ha etter artikkel 32.

Etter artikkel 32 nr. 4b kan medlemslandene delegere, eller la den ansvarlige myndigheten delegere, alle sine oppgaver til andre myndigheter eller organer som ved lov er tillagt slike oppgaver. Det skal angis hvilke oppgaver som er delegert og på hvilke vilkår de skal utføres. Myndigheten eller organet skal organiseres på en slik måte at interessekonflikter unngås. Den ansvarlige myndigheten skal kunne trekke tilbake delegasjonen fra sak til sak.

Med endringsdirektivet 2014/56/EU er det gjort enkelte endringer i prinsippene for offentlig tilsyn. Etter artikkel 32 nr. 3 kreves det at ledelsen i tilsynsorganet i sin helhet skal bestå av personer som ikke er yrkesaktive revisorer. Tidligere var det åpnet for at et mindretall i tilsynsmyndighetens ledelse kunne bestå av yrkesaktive revisorer. Det er tilføyet at den ansvarlige myndigheten kan ansette yrkesaktive revisorer, eller andre sakkyndige, til å utføre særskilte oppgaver dersom dette er nødvendig. I slike tilfeller skal verken den sakkyndige eller den yrkesaktive revisoren delta i myndighetens beslutningstaking.

I henhold til artikkel 32 nr. 4 bokstav b skal tilsynsmyndigheten ha overordnet ansvar for tilsynet med fastsettelsen av standarder om profesjonsetikk, kvalitetsstyring og revisjon. Ved

endringsdirektivet er det fastsatt unntak fra dette dersom standardene er vedtatt eller godkjent av myndighetene i andre medlemsland.

Etter artikkel 32 nr. 4 bokstav c skal tilsynsmyndigheten ha overordnet ansvar for tilsynet med revisorerets etterutdanning.

Tilsynsmyndigheten skal også ha overordnet ansvar for tilsynet med kvalitetskontrollen av revisorer og revisjonsselskaper, samt undersøkelses- og disiplinærsystemer, jf. artikkel 32 nr. 4 bokstav d og e.

Etter artikkel 32 nr. 5 skal den ansvarlige myndighet ha rett til å gjennomføre undersøkelser av revisorer og revisjonsselskaper og treffe passende tiltak. Den ansvarlige myndigheten skal gis de beføyelser som er nødvendig for å ivareta sine oppgaver og ansvar etter direktivet.

Med endringsdirektivet er det presisert at der det engasjeres sakkyndige til å utføre oppgaver i den forbindelse, skal den ansvarlige myndigheten sørge for at det ikke finnes interessekonflikter mellom den sakkyndige og det revisjonsselskapet eller revisoren som undersøkes.

Etter artikkel 32 nr. 7 skal det offentlige tilsynet tilføres tilstrekkelige ressurser til å gjennomføre de oppgaver som er beskrevet i revisjonsdirektivet. Bestemmelsen er tilføyd med endringsdirektivet.

Tilsynsmyndighetens taushetsplikt

Etter revisjonsdirektivet artikkel 36 nr. 2 skal alle personer som arbeider eller har arbeidet for vedkommende ansvarlige myndigheter være pålagt taushetsplikt. De opplysninger som omfattes av taushetsplikten kan ikke gis videre til noen annen person eller myndighet, unntatt når dette skjer i henhold til et medlemslands lover og forskrifter. Det er ikke gjort endringer i bestemmelsen med endringsdirektivet.

Særskilt opplysningsplikt for konsernrevisor mv.

Konsernrevisor skal ifølge revisjonsdirektivet artikkel 27 nr. 3 på forespørsel gjøre tilgjengelig for den ansvarlige myndigheten, relevant dokumentasjon som konsernrevisor oppbevarer om revisjonsarbeid utført av andre revisorer i forbindelse med konsernrevisjonen, inkludert oppdragsdokumentasjon som er relevant for konsernrevisjonen. Dette omfatter oppdragsdokumentasjon som konsernrevisor har innhentet fra annen revisor som måtte revidere morforetakets selskapsregnskap og fra andre revisorer for datterforetak i konsernet. Det inkluderer oppdragsdo-

kumentasjon innhentet fra revisorer i andre land i og utenfor EØS.

Etter artikkel 36 om samarbeid mellom medlemslandene, skal de ansvarlige myndighetene for revisortilsyn i EU/EØS utveksle opplysninger og samarbeide om undersøkelser om gjennomføringen av lovfestet revisjon. Artikkel 47 har bestemmelser om etablering av tilsynssamarbeid med myndigheter i land utenfor EØS. I tråd med dette vil Finanstilsynet også kunne få opplysninger fra tilsynsmyndigheter i andre EØS-land og i land utenfor EØS.

Hvis et morforetaks selskapsregnskap eller et datterforetak revideres av en revisor fra et land utenfor EØS, som det ikke er inngått et tilsynssamarbeid med, skal konsernrevisoren på forespørsel også være ansvarlig for å utlevere supplerende dokumentasjon om det revisjonsarbeidet som er utført av slike revisorer i forbindelse med konsernrevisjonen. For å sikre slik utlevering, skal konsernrevisor oppbevare et eksemplar av slik dokumentasjon, inngå en avtale med den andre revisoren om at konsernrevisor på forespørsel skal ha ubegrenset adgang til slik dokumentasjon eller gjennomføre andre passende tiltak. Hvis revisjonsdokumentasjonen av juridiske eller andre årsaker ikke kan sendes til konsernrevisoren, skal den dokumentasjonen som konsernrevisor selv oppbevarer, omfatte dokumentasjon av at konsernrevisor har gjennomført relevante tiltak for å få adgang til revisjonsdokumentasjonen. Dersom det er snakk om andre enn juridiske hindringer som følge av lovgivningen i det aktuelle landet, skal det i tillegg oppbevares dokumentasjon for hindringene.

Hvis konsernrevisor ikke får mulighet til å gjennomgå revisjonsarbeid utført av andre revisorer til bruk i konsernrevisjonen, skal konsernrevisor etter artikkel 27 nr. 2 iverksette nødvendige tiltak og informere den relevante ansvarlige myndigheten.

Med endringsdirektivet ble det gjort enkelte tekniske tilpasninger, men innholdet i disse opplysningskravene ble ikke endret.

Særlige krav til tilsyn ved revisjon av foretak av allmenn interesse

Etter forordning (EU) nr. 537/2014 (revisjonsforordningen) skal medlemslandene etter artikkel 20 utpeke en ansvarlig myndighet med ansvar for å føre tilsyn med revisorer og revisjonsselskaper som reviderer foretak av allmenn interesse og utføre de øvrige oppgavene som er fastsatt i forordningen. Denne myndigheten skal enten være

den myndigheten som har ansvar for tilsynet med verdipapirmarkedet eller revisortilsynet. Medlemslandene har likevel anledning til å utpeke andre myndigheter med ansvar for oppgavene i kapittel III av forordningen som blant annet gjelder pliktene knyttet til valg av revisjonsselskap eller revisor, revisjonsoppdragets varighet og krav til revisors fratreden. Revisjonsforordningen krever at dersom det utpekes mer enn én myndighet, skal disse organiseres på en slik måte at oppgavene er tydelig adskilt. Medlemslandene plikter å varsle kommisjonen om hvilke myndigheter som er utpekt.

Etter revisjonsforordningen artikkel 21 første og tredje ledd kreves det at tilsynsmyndigheten er uavhengig av revisorer og revisjonsselskaper. En person kan ikke være del av myndighetens ledende organer eller ha ansvar for myndighetens beslutningstaking, hvis personen har medvirket eller i løpet av de tre siste årene har utført lovpliktig revisjon, hatt stemmerett i et revisjonsselskap, vært medlem av et revisjonsselskaps forvaltnings-, ledelses- eller kontrollorgan eller vært partner, ansatt eller på annen måte ha inngått kontrakt med et revisjonsselskap.

På samme måte som i revisjonsdirektivet, inneholder også forordningen bestemmelser som delegasjon av oppgaver til andre myndigheter eller organer. Etter artikkel 24 nr. 1 kan medlemslandene delegere eller tillate at den kompetente myndigheten delegerer oppgaver som skal utføres i henhold til forordningen. Enkelte oppgaver er imidlertid unntatt. Dette gjelder oppgaver knyttet til kvalitetskontroll, undersøkelser og sanksjoner mot revisorer og revisjonsselskap. Likevel kan sanksjonsoppgavene delegeres til andre myndigheter som etter lov kan utføre slike oppgaver, dersom ledelsen i myndigheten eller organet er uavhengig av revisorprofesjonen.

Hvis det skal delegeres, må det foreligge en uttrykkelig delegering av konkret angitte oppgaver, og det må angis på hvilke vilkår de skal utføres. Den kompetente myndigheten skal når som helst kunne trekke denne tilbake fra sak til sak.

På samme måte som i revisjonsdirektivet, inneholder også forordningen bestemmelser som delegasjon av oppgaver til andre myndigheter eller organer. Etter artikkel 24 nr. 1 kan medlemslandene delegere, eller tillate at den kompetente myndigheten delegerer, oppgaver som skal utføres i henhold til forordningen. Enkelte oppgaver kan imidlertid ikke delegeres. Dette gjelder oppgaver knyttet til kvalitetskontroll, undersøkelser og sanksjoner mot revisorer og revisjonsselskap.

Likevel kan sanksjonsoppgavene delegeres til andre myndigheter som etter lov kan utføre slike oppgaver, dersom ledelsen i myndigheten eller organet er uavhengig av revisorprofesjonen. Det må foreligge en uttrykkelig delegering av konkrete, angitte oppgaver og det må angis på hvilke vilkår de skal utføres. Den kompetente myndigheten skal ha adgang til når som helst å kunne trekke delegert myndighet tilbake, også i enkelt-saker.

Etter artikkel 24 nr. 3 skal myndigheten være organisert på en slik måte at interessekonflikter ikke oppstår. Dersom delegasjonsadgangen benyttes skal myndighetene underrette kommisjonen og de andre myndighetene i EU om alle avtaler som er gjort med andre organer og på hvilke vilkår avtalene er inngått.

I henhold til artikkel 21 kan den ansvarlige myndigheten ansette sakkyndige til å utføre spesialiserte oppgaver eller til å bistå med kunnskap i de tilfeller der dette anses nødvendig for å kunne ivareta oppgavene på en korrekt måte. Slike sakkyndige får imidlertid ikke delta i den ansvarlige myndighetens beslutningstaking.

Det er gjennom artikkel 23 i revisjonsforordningen innført nye bestemmelser om den kompetente myndighetens beføyelser. Etter artikkel 23 nr. 1 skal ikke den kompetente myndighet påvirke innholdet i revisjonsberetningen når den gjennomfører sine plikter etter forordningen.

Medlemslandene skal etter artikkel 23 nr. 2, sørge for at den ansvarlige myndigheten, har de tilsynsmessige beføyelsene som kreves for å gjennomføre oppgavene i forordningen og revisjonsdirektivets kapittel VII om sanksjoner.

Foruten å kunne vedta de administrative sanksjonene og påleggene som er nevnt i revisjonsdirektivet artikkel 30 a, kreves det etter revisjonsforordningen artikkel 23 nr. 3 at myndigheten i det minste skal ha anledning til å

- få tilgang til opplysninger om revisjonen, eller andre dokumenter som innehas av revisorer og revisjonsselskaper, i alle former som er relevant for å kunne utføre sine oppgaver (i tillegg skal myndigheten ha rett til å kunne kopiere eller motta kopier av slike dokumenter)
- innhente opplysninger om revisjonen fra enhver person
- gjennomføre stedlige tilsyn av revisorer og revisjonsselskaper som reviderer foretak av allmenn interesse
- anmelde saker til strafferettslig forfølgelse
- begjære at sakkyndige foretar kontroller eller utredninger

Den ansvarlige myndigheten skal gis adgang til å bruke disse virkemidlene overfor følgende:

- Revisorer og revisjonsselskaper som reviderer foretak av allmenn interesse.
- Personer som er involvert i virksomheten til revisorer og revisjonsselskaper som reviderer foretak av allmenn interesse.
- Reviderte foretak av allmenn interesse, deres datterselskap og nærstående tredjeparter.
- Tredjeparter, som de revisorer og revisjonsselskap som utfører revisjonen av foretak av allmenn interesse har utkontraktert visse oppgaver eller en viss virksomhet til.
- Personer som på annen måte har forbindelse med revisorer og revisjonsselskaper som utfører lovpliktig revisjon av foretak av allmenn interesse.

Etter artikkel 23 nr. 4 skal medlemslandene sikre at den ansvarlige myndigheten kan utøve sin myndighet direkte, i samarbeid med andre myndigheter og gjennom anmodning til de kompetente rettslige myndigheter. Myndigheten skal kun utøves i overensstemmelse med nasjonal rett og i samsvar med prinsippene om retten til privatliv og retten til kontradiksjon. Behandling av personopplysninger skal skje i samsvar med direktiv 1994/45/EF (personverndirektivet).

Etter revisjonsforordningen artikkel 22 gjelder tilsynsmyndighetenes taushetsplikt for alle som er eller har vært ansatt, har arbeidet for, hatt kontrakt med, eller vært involvert i styringen av den kompetente myndighet. Det samme gjelder alle som har deltatt i styringen i ethvert organ som har fått overdratt oppgaver til seg i henhold til forordningens artikkel 24. Opplysninger kan ikke videreformidles med mindre dette kreves etter forordningen eller et medlemslands lovgivning.

20.1.3 Danmark og Sverige

Danmark

I Danmark fører Erhverstyrelsen tilsyn med revisorer og revisjonsselskaper, jf. revisorloven § 32.

I henhold til den danske revisorloven § 38 kan Erhverstyrelsen kreve alle opplysninger av revisor eller revisjonsselskapet for å undersøke om det er skjedd eller vil skje en overtredelse av bestemmelser gitt i eller i medhold av lov. Etter § 39 har Erhverstyrelsen adgang til et revisjonsselskaps lokaler og til dets fortegnelser, papirer og andre opplysninger. Erhverstyrelsen har videre mulighet til å henvise saken til påtale etter revisorloven § 40.

Taushetsplikten til den danske Erhverstilsynsloven er fastsatt i revisorloven § 48. Taushetsplikten gjelder for ansatte og personer som utfører serviceoppgaver, er involvert i kvalitetskontroller, eksperter som handler på Erhverstilsynets vegne, og personer som bistår ved gjennomføring av undersøkelser. Taushetsplikten gjelder alle fortløpende opplysninger man får kjennskap til gjennom tilsynsvirksomheten.

Den danske revisorloven § 23 fjerde ledd fastsetter oppbevarings- og opplysningsplikt for konsernrevisor til gjennomføring av revisjonsdirektivets artikkel 27 nr. 3.

Sverige

I Sverige fører Revisornämnden tilsyn med revisorer og revisjonsselskaper, jf. den svenske revisorslagen § 3.

Etter revisorslagen § 28 har Revisornämnden rett til å kreve alle nødvendige opplysninger for å gjennomføre tilsyn med revisorer og revisjonsselskaper. Revisornämnden har rett til å foreta stedlige tilsyn etter § 28c.

Videre fremgår det av § 29 at et selskap med en særskilt sterk forretningsmessig tilknytning til et revisjonsselskap har plikt, etter anmodning fra Revisornämnden, til å gi opplysninger om rådgivning eller annen bistand som det har gitt revisjonsselskapet eller en revisor i tilknytning til revisjonen.

Reglene om tilsynsmyndighetenes taushetsplikt er hjemlet i sekretesslagen § 6.

Revisorslagen § 28a fastsetter oppbevarings- og opplysningsplikt for konsernrevisor til gjennomføring av revisjonsdirektivets artikkel 27 nr. 3.

20.1.4 Utvalgets vurderinger

Tilsynsmyndigheten

Finanstilsynet utpekes som kompetent myndighet etter revisjonsforordningen, se lovforslagets § 12-1. Utvalget legger vekt på at Finanstilsynets tilsyn med revisorer har fungert godt og bidratt til tillit, og går inn for at Finanstilsynet fortsatt skal føre tilsyn med revisorer og revisjonsselskaper, jf. finansstilsynsloven § 1 første ledd nr. 17.

Finanstilsynet har vide fullmakter til å gjennomføre undersøkelser på stedet, få innsyn i dokumenter og elektronisk lagret informasjon og kreve opplysninger fra de som er underlagt tilsyn etter finansstilsynsloven, inkludert fra revisorer og revisjonsselskaper. Finanstilsynet kan pålegge foretak under tilsyn å rette på forholdet dersom

foretakets organer ikke har overholdt sine plikter. Det vises til omtalen i punkt 20.1.1. Utvalget anser at de eksisterende lovhjemlene i finansstilsynsloven oppfyller bestemmelsene i revisjonsdirektivets artikkel 32 nr. 4 bokstav e og artikkel 32 nr. 5 om rett for tilsynsmyndigheten til å gjennomføre undersøkelser og treffe tiltak. Det vises til omtalen i punkt 20.1.2. Utvalget går ikke inn for endringer i disse reglene.

Utvalget anser også at taushetsplikten etter forvaltningsloven og finansstilsynsloven oppfyller kravene til tilsynsmyndighetenes taushetsplikt i revisjonsdirektivets og i revisjonsforordningen. Utvalget går ikke inn for endringer i disse reglene.

Finanstilsynets styremedlemmer og tjenestemenn kan ikke være ansatt eller ha lønnet arbeid i eller være med i styret mv. i foretak under tilsyn, jf. finansstilsynsloven § 7 annet ledd. Utvalget legger til grunn at dette ivaretar direktivkravet om at tilsynsmyndigheten skal være organisert slik at interessekonflikter unngås. Utvalget går ikke inn for å endre disse reglene.

Det er etter utvalgets vurdering ikke nødvendig eller ønskelig med egne lovbestemmelser for å gjennomføre direktivbestemmelsene om at det offentlige tilsynet skal tilføres tilstrekkelige ressurser til å gjennomføre de oppgaver som er beskrevet i revisjonsdirektivets. Dette må følges opp gjennom de årlige statsbudsjettene.

Særskilt opplysningsplikt for konsernrevisor mv.

Utvalget anser at det er nødvendig å presisere enkelte krav for konsernrevisor til å oppbevare oppdragsdokumentasjon innhentet fra andre revisorer i forbindelse med konsernrevisjonen og gjøre dokumentasjonen tilgjengelig for Finanstilsynet, for å gjennomføre revisjonsdirektivets artikkel 27 nr. 3. Det vises til omtalen av direktivet i punkt 20.1.2. Det vises også til omtalen av særlige forhold ved revisjon av konsernregnskap i punkt 13.5.

Utvalget foreslår at konsernrevisor på forespørsel skal legge frem oppdragsdokumentasjon for Finanstilsynet som det har vært nødvendig å gjennomgå og vurdere i forbindelse med konsernrevisjonen. Konsernrevisor skal etter forslaget underrette Finanstilsynet hvis konsernrevisor ikke får gjennomgått og vurdert revisjon utført av andre revisorer som er nødvendig for konsernrevisjonen.

Hvis et datterforetak revideres av en revisor eller et revisjonsselskap fra et land utenfor EØS som ikke har gjensidig samarbeidsavtale om til-

syn, skal konsernrevisor etter forslaget oppbevare kopi av oppdragsdokumentasjonen til datterforetakets revisor som er relevant for konsernrevisjonen. Oppbevaringsplikten gjelder ikke hvis betryggende tilgang til dokumentasjonen er sikret ved avtale med datterforetakets revisor eller på annet vis. Konsernrevisor skal på forespørsel fremlegge dokumentasjonen for Finanstilsynet, med mindre konsernrevisor kan vise til forhold utenfor konsernrevisors kontroll som gjør at dokumentasjonen ikke kan fremlegges.

Utvalget går ikke inn for å videreføre at Finanstilsynet kan pålegge revisor å treffe andre hensiktsmessige foranstaltninger dersom det er nødvendig for å sikre offentlige myndigheters tilgang til dokumentasjon, jf. det gjeldende kravet i revisorloven § 5-7 tredje ledd tredje punktum. Tilsvarende krav følger ikke av revisjonsdirektivet og utvalget anser at det ikke er behov for å opprettholde et slikt krav.

Det vises til lovforslaget 9-8 tredje til femte ledd.

Særlige krav til tilsyn ved revisjon av foretak av allmenn interesse

Utvalget har vurdert om det er nødvendig å utvide Finanstilsynets adgang til å innhente opplysninger for å gjennomføre forordningens krav om at tilsynsmyndigheten skal ha rett til å innhente opplysninger om revisjonen av foretak av allmenn interesse fra «enhver person». Etter utvalgets vurdering må denne personkretsen forstås som de nevnt i revisjonsforordningen artikkel 23 nr. 3 annet ledd bokstavene a til e. Dette er for det første personer som er involvert i aktiviteter for revisor og revisjonsselskaper, for det andre tredjeparter som revisor har utkontraktert oppgaver eller deler av sin virksomhet til, for det tredje personer som på annen måte er forbundet med revisor eller revisjonsselskap som reviderer foretak av allmenn interesse og for det fjerde foretaket av allmenn interesse, dets datterselskap og nærstående tredjeparter.

Etter dansk rett er opplysningsplikten pålagt, foruten revisor og revisjonsselskap som reviderer foretak av allmenn interesse, personer som er involvert i eller har forbindelse med revisor eller revisjonsvirksomheten og tredjeparter som har fått overdratt oppgaver av revisor, jf. § 38 nr. 2. I henhold til den svenske revisorslagen § 28b er opplysningsplikten pålagt ansatte hos revisor som har utført revisjonen, personer som på oppdrag av revisor har utført en oppgave eller har hatt en funksjon tilknyttet revisjonen. Det samme gjelder

personer som er organisatorisk eller funksjonelt knyttet til revisor og revisjonskunden eller dets datterselskap og andre nærstående tredjeparter.

Utvalget anser at det er nødvendig å utvide Finanstilsynets adgang til å innhente opplysninger om revisjonen av foretak av allmenn interesse. Utvalget foreslår at Finanstilsynet skal kunne pålegge foretak av allmenn interesse, samt personer og foretak som utfører oppgaver for et revisjonsforetak i forbindelse med revisjon av slike foretak, å gi de opplysninger om den lovfestede revisjonen som tilsynet krever og som er nødvendige for å føre tilsyn med revisjonsforetaket. Hvis opplysningsplikten som er pålagt foretaket ikke oppfylles, skal opplysningsplikten kunne pålegges de enkelte tillitsvalgte, ansatte og andre som utfører oppdrag for foretaket. Foretaket skal i slike tilfeller som hovedregel varsles.

Det vises til forslaget til endring av finanstilsynsloven § 4b.

Tilsyn med standardsetting

Utvalget foreslår en egen bestemmelse om at Finanstilsynet har overordnet ansvar for tilsyn med fastsetting av standarder om revisjon, kvalitetsstyring og yrkesetikk. Bestemmelsen gjennomfører revisjonsdirektivet artikkel 32 nr. 4 bokstav b, jf. omtalen i punkt 20.1.2.

Det vises til lovforslaget § 13-2.

20.2 Kvalitetskontroll

20.2.1 Gjeldende rett

Revisorer som reviderer revisjonspliktiges årsregnskap plikter å underlegges kvalitetskontroll minst hvert sjette år, jf. revisorloven § 5b-2. Revisor som reviderer foretak av allmenn interesse skal kontrolleres minst hvert tredje år. Kontrollen skal gjennomføres av den Finanstilsynet utpeker.

Den periodiske kvalitetskontrollen er samordnet med Den norske Revisorforeningens (DnR) kontroll av egne medlemmer. Samordningen gjelder ikke revisorer som reviderer foretak av allmenn interesse. For disse gjennomfører Finanstilsynet den periodiske kvalitetskontrollen.

Det kreves at kvalitetskontrollen omfatter en vurdering av uavhengighet, ressursanvendelse, revisjonshonorarer og revisjonsutførelsen. Det skal også gjøres en vurdering av revisjonsselskaps interne kvalitetskontroll.

Resultatene fra kvalitetskontrollen skal beskrives i en skriftlig rapport og eventuelle merknader skal følges opp uten ugrunnet opphold.

20.2.2 EØS-rett

Direktiv 2006/43/EF som endret ved direktiv 2014/56/EU (revisjonsdirektivet) artikkel 29 omhandler krav til kvalitetskontroll av revisorer. I den offisielle norske versjonen av direktivet er dette samlet benevnt «kvalitetssikringssystem» og enkeltvis som «kvalitetssikringskontroll».

Kvalitetskontrollen av revisorer som reviderer foretak av allmenn interesse skal gjennomføres i samsvar med revisjonsforordningen (EU) nr. 537/2014 artikkel 26.

Etter artikkel 29 nr. 1 skal alle revisorer og revisjonsselskaper være underlagt et kvalitetssikringssystem som minst må oppfylle kriterier angitt i artikkel 29 nr. 1 bokstav a til k. Etter bokstav a kreves det at kvalitetssikringssystemet skal organiseres på en slik måte at det er uavhengig av de revisorer og revisjonsselskaper som undersøkes, og er omfattet av offentlig tilsyn som fastsatt i direktivet kapittel VIII. Videre kreves det etter bokstav b at finansieringen av kvalitetssikringssystemet skal være sikker og fri for enhver mulig urimelig påvirkning fra revisorer eller revisjonsselskaper og etter bokstav c at kvalitetssikringssystemet skal ha tilstrekkelige ressurser. Etter bokstav d kreves det at de personer som foretar kvalitetssikringskontrollen, skal ha relevant faglig opplæring og relevant erfaring innen lovfestet revisjon og finansiell rapportering kombinert med konkret opplæring innen kvalitetssikringskontroll, og etter bokstav e at valget av kontrollører for bestemte kvalitetssikringsoppgaver skal skje i samsvar med en objektiv framgangsmåte som skal sikre at det ikke er interessekonflikter mellom kontrollørene og revisoren eller revisjonsselskapet som undersøkes.

Etter artikkel 29 nr. 1 bokstav f skal kvalitetssikringskontrollen, på grunnlag av tilstrekkelig prøving av utvalgte revisjonsdokumenter, omfatte en vurdering av overholdelsen av relevante revisjonsstandarder og uavhengighetskrav, av anvendte ressursers mengde og kvalitet, av revisjonshonorarene som kreves, og av revisjonsselskapets system for intern kvalitetskontroll. Etter bokstav g skal kvalitetssikringskontrollen presenteres i en rapport som skal inneholde de viktigste konklusjonene av kvalitetssikringskontrollen.

Med direktiv 2014/56/EU (endringsdirektivet) er det gjort endringer i frekvensen for gjennomføringen av kontrollen. Etter artikkel 29 nr. 1 bokstav h) skal kvalitetssikringskontrollen finne sted på grunnlag av en risikoanalyse. Når det gjelder revisorer som reviderer foretak som etter EU-reglene må underlegges revisjonsplikt, skal kvali-

tetskontrollen gjennomføres minst hvert sjette år. Etter direktiv 2013/34/EU (regnskapsdirektivet) artikkel 34 nr. 1 skal mellomstore foretak, store foretak og foretak av allmenn interesse underlegges revisjonsplikt, men ikke små foretak. Regnskapsdirektivet artikkel 3(2) jf. artikkel 3(10) definerer små foretak som foretak som på balansedagen to år på rad ikke overskrider grensene for minst to av følgende tre kriterier: Balansesum 4 000 000 euro, netto omsetning 8 000 000 euro og gjennomsnittlig antall ansatte i løpet av regnskapsåret 50. Det motsvares hos oss av grensene for små foretak i regnskapsloven. Det er med andre ord ikke et krav om å gjennomføre kvalitetssikringskontroll minst hvert sjette år av revisorer som kun reviderer små foretak. Dette er nytt med endringsdirektivet.

Endringsdirektivet har lagt til et krav om at kvalitetskontrollen skal være hensiktsmessig og proporsjonal i forhold til revisors virksomhet.

Videre har endringsdirektivet innført nye krav til de personer som skal gjennomføre kvalitetskontrollen. Etter artikkel 29 nr. 2 bokstav a skal kontrollørene ha tilstrekkelig faglig utdanning og relevant erfaring innen lovpliktig revisjon og ha særlig trening i kvalitetskontroll. Videre kreves det at personer som har vært partnere, ansatte eller på annen måte tilknyttet et revisjonsselskap, ikke kan være kontrollør av revisjonsselskapet før det er gått minst tre år. Kontrollørene må erklære at det ikke foreligger noen interessekonflikt mellom dem og den revisor eller revisjonsselskap som skal undersøkes.

Etter artikkel 29 nr. 3 skal medlemslandene, ved kontroll av revisjonen av små eller mellomstore foretak, sørge for at de internasjonale revisjonsstandarder som eventuelt vedtas av kommisjonen etter artikkel 26, anvendes proporsjonalt i forhold til foretakets kompleksitet og størrelse.

Reglene om kvalitetskontroll av revisorer og revisjonsselskaper som reviderer foretak av allmenn interesse er angitt i forordning (EU) nr. 537/2014 (revisjonsforordningen) artikkel 26.

Artikkel 26 nr. 1 angir ulike definisjoner av henholdsvis «kontroll», «inspektør» og «sakkyn-dig». Etter forordningen er en «kontroll» en kvalitetskontroll av godkjente revisorer og revisjonsselskaper som ledes av en inspektør og som ikke er en «undersøkelse» etter revisjonsdirektivet artikkel 32 nr. 5. En «undersøkelse» er ikke særskilt definert, men beskrives som noe den kompetente myndighet skal ha rett til å gjennomføre i nødvendig omfang. En «inspektør» er en kontrollør som er ansatt av den kompetente myndigheten og som oppfyller krav til kompetanse og uavhen-

gighet som er nevnt i artikkel 26 nr. 5. «Sakkyndige» er fysiske personer som har en spesialkompetanse om finansmarkedet, finansiell rapportering, revisjon eller andre områder som er relevant for kvalitetskontrollen, herunder praktiserende revisorer.

Det kreves at den kompetente myndigheten innretter et effektivt kvalitetskontrollsystem, at kvalitetskontrollen utføres på bakgrunn av en risikobasert analyse og at kontrollen gjennomføres hvert tredje år.

Etter artikkel 26 nr. 3 har den kompetente myndighet ansvar for godkjenning av metodene for kvalitetskontroll, av rapporteringen etter kvalitetskontrollen og for utpekingen av inspektører for hver kontroll. Det kreves at det avsettes tilstrekkelig med ressurser til kontrollen.

Den kompetente myndighet skal også organisere kvalitetskontrollsystemet på en slik måte at det er uavhengig av de revisorer og revisjonsselskaper som kontrolleres. I den forbindelse skal myndigheten sørge for at det innføres retningslinjer og rutiner som sikrer personalets uavhengighet og objektivitet, jf. artikkel 26 nr. 4.

Revisjonsforordningen oppstiller også krav til inspektørenes kompetanse og uavhengighet, jf. artikkel 26 nr. 5. Når myndigheten ansetter inspektører skal den se til at personen oppfyller følgende kriterier: for det første må inspektøren ha tilstrekkelig utdanning og erfaring med lovpliktig revisjon og særskilt opplæring i kvalitetskontroll, for det andre kan ikke yrkesaktive revisorer ansettes som inspektører, for det tredje kan ikke personer som har vært partner i, ansatt eller på annen måte vært tilknyttet et revisjonsselskap være involvert i kontrollen av det revisjonsselskapet vedkommende har vært tilknyttet til før det er gått minst tre år, og for det fjerde må inspektøren erklære at det ikke foreligger noen interessekonflikter mellom dem og den revisor/revisjonsselskap som kontrolleres.

Det åpnes for at myndigheten kan ansette sakkyndige for å utføre visse kvalitetskontroller dersom det ikke er ansatt tilstrekkelig inspektører hos tilsynsmyndigheten. Myndigheten kan også få bistand av sakkyndige dersom dette er nødvendig for å gjennomføre tilsynet. I slike tilfeller må den sakkyndige oppfylle de samme kravene til kompetanse og uavhengighet som ansatte i tilsynsmyndigheten. Sakkyndige kan ikke være i ledelsen av, eller være ansatt i, eller på annen måte være tilknyttet bransjeorganer. De kan imidlertid være medlemmer av slike organisasjoner.

Etter revisjonsforordningen artikkel 26 nr. 6 og nr. 7 skal kvalitetskontrollen av allmenn

interesseforetak omfatte en vurdering av følgende områder:

- Utformingen av revisors eller revisjonsselskapets interne kvalitetskontrollsystem.
- Kontroll av revisoren eller revisjonsselskapets prosedyrer og retningslinjer for kvalitetskontroll og kontroll av revisjonsoppdrag. Utvelgelsen av revisjonsoppdragene skal baseres på en risikobasert utplukking av oppdrag.
- Kontroll av innholdet i åpenhetsrapporten.
- Kontroll av overholdelse av gjeldende revisjonsstandarder, regler som gjelder uavhengighet og etikk, samt andre relevante lover som gjelder i hvert enkelt medlemsland.
- Ressursanvendelsen i revisjonsselskapet, herunder oppfyllelsen av etterutdanningskravet.
- Oppfyllelse av revisjonsforordningens krav til revisjonshonoraret.

Tilsynsmyndigheten skal også regelmessig kontrollere revisors eller revisjonsselskapets metodikk. Etter artikkel 26 nr. 7 skal tilsynsmyndigheten også ha adgang til å utføre andre kontroller enn de som er nevnt.

Revisjonsforordningen artikkel 26 nr. 9 krever at det utarbeides en rapport som skal inneholde de mest sentrale vurderingene, anbefalingene og konklusjonene fra tilsynet. Før rapporten ferdigstilles, skal den diskuteres med den kontrollerte revisor. Revisor skal uten ugrunnet opphold gjennomføre de anbefalingene som er angitt, og må gjennomføre eventuelle endringer av kvalitetskontrollsystemet innen 12 måneder etter kontrollen.

20.2.3 Danmark og Sverige

Danmark

Kravene til kvalitetskontroll er gjennomført i dansk rett i revisorloven § 34, § 35, § 35a og § 35b.

Etter § 34 er det fastsatt at Erhverstyrelsen er ansvarlig for gjennomføringen av kvalitetskontrollen og det er fastsatt at Erhverstyrelsen kan fastsette nærmere regler om kvalitetskontrollen. Det er fastsatt at disse nærmere reglene minst skal omhandle regler for hvem som kan utføre kontrollen, utpeking av kontrollørene, utvelgelse av revisjonsselskapene som skal være gjenstand for kontroll, omfanget og gjennomføringen av kontrollen, samt offentliggjøringen av resultatene. Det er fastsatt en egen «bekendtgjørelse» om kvalitetskontroll av revisjonsvirksomheter.

Videre er det angitt i § 35 at kvalitetskontrollen av allmenn interesseforetak utføres av Erhverstyrelsen, mens kvalitetskontrollen av andre fore-

tak gjennomføres ved bistand av andre. Det er videre i § 35 nr. 3 og 4 fastsatt regler om kontrollørens kompetanse og uavhengighet. Kvalitetskontrollen skal avsluttes med en rapportering til Erhverstyrelsen, jf. § 35 nr. 5.

Etter § 35a er det angitt at hvert tilsyn avsluttes med en rapport til revisor/revisjonsselskapet, og det er angitt at rapporten skal inneholde de vesentligste konklusjoner og anbefalinger fra kontrollen. Revisor/revisjonsselskapet skal, etter anmodning fra Erhverstyrelsen, utarbeide en handlingsplan.

Dersom det i forbindelse med en oppfølgingskontroll konstateres at revisor ikke har fulgt opp tidligere anbefalinger fra Erhverstyrelsen, kan resultatet av kvalitetskontrollen offentliggjøres, jf. § 36b. Erhverstyrelsen er også gitt kompetanse til å offentliggjøre resultatet av kvalitetskontrollen for revisorer som reviderer foretak av allmenn interesse.

Sverige

I svensk rett er reglene om kvalitetskontroll gjennomført både i revisorslagen § 27a og i revisorsforordningen § 19 og § 20.

Etter revisorslagen § 27 a skal revisorer og registrerte revisjonsselskaper være gjenstand for kvalitetskontroll, på grunnlag av en risikovurdering, minst hvert sjette år. Videre er det fastsatt i revisorsforordningen § 19 hvilke krav som gjelder for kontrollørene, herunder at de skal ha den utdanning og yrkeserfaring som er nødvendig. Det er også fastsatt at kontrolløren ikke kan ha vært partner, ansatt eller tilknyttet til det revisjonsselskap eller revisor som kontrolleres.

I § 20 er det nærmere innholdet av kvalitetskontrollen angitt. Det kreves at kvalitetskontrollen minst skal vurdere etterlevelsen av revisjonsstandardene, etterlevelsen av uavhengighetsregelverket, omfanget og kvaliteten på de ressurser som er lagt inn i revisjonsoppdraget og det interne kvalitetssikringsarbeidet. Videre er det angitt at det skal utarbeides en rapport i etterkant av kontrollen og at kvalitetskontrollen skal være hensiktsmessig og proporsjonal i forhold til omfanget og kompleksiteten til det kontrollerte foretaket. Revisorsnämnden skal også hvert år sammenfatte og offentliggjøre en rapport om hovedinntrykkene fra kvalitetskontrollene som er gjennomført.

20.2.4 Utvalgets vurdering

Revisjonsdirektivet er ikke til hinder for at Finanstilsynet delegerer gjennomføringen av kvalitetskontroll med revisorer som ikke reviderer foretak av allmenn interesse til Revisorforeningen. Forutsetningen er at kvalitetskontrollen organiseres på en slik måte at interessekonflikter unngås. Utvalget foreslår å videreføre at Finanstilsynet skal kunne utpeke hvem som skal gjennomføre kvalitetskontrollen.

Formålet med et offentlig kvalitetskontrollsystem er å sikre konsekvent og høy revisjonskvalitet i all lovpliktig revisjon. Samtidig er kvalitetskontroll kostnadskreven for revisorer og revisjonsselskaper som er gjenstand for dem. Utvalget har vurdert om kontrollressursene kan utnyttes bedre ved å utnytte muligheten til risikobasert utvelgelse for kontroll av revisorer og revisjonsselskaper som kun reviderer små foretak. I så fall vil det kunne gå mer enn seks år mellom kontrollene. Grensene for revisjonsplikt i Norge er betydelig lavere enn det som er definert i revisjonsdirektivet. Å unnta revisorer som reviderer foretak definert som «små foretak» i revisjonsdirektivets forstand, ville innebære at en stor gruppe revisorer ikke er gjenstand for en syklisk kvalitetskontroll. Selv om disse revisorene likevel ut fra en risikobasert analyse vil kunne bli gjenstand for kvalitetskontroll, har utvalget ansett det som nødvendig at alle revisorer underlegges en kvalitetskontroll minst hvert sjette år. Utvalget foreslår at statsautoriserte revisorer og revisjonsselskaper skal være underlagt kvalitetskontroll av Finanstilsynet eller den tilsynet utpeker. Kvalitetskontroll skal etter forslaget foretas på grunnlag av en risikovurdering. Kvalitetskontroll av revisjonsforetak og oppdragsansvarlige revisorer som utfører lovfestet revisjon skal foretas minst hvert sjette år. Endringsdirektivet har en ny bestemmelse som fastsetter at kvalitetskontrollen skal være forholdsmessig og ta hensyn til omfanget og kompleksiteten til revisors virksomhet. Dette kravet fremgår ikke av gjeldende rett, men det praktiseres på denne måten. I Danmark er ikke dette gjennomført direkte, men i Sverige er det i revisorsforordningen § 20 tredje ledd angitt at kvalitetskontrollen skal være hensiktsmessig og proporsjonal i forhold til kompleksiteten i revisors virksomhet. Utvalget mener at bestemmelsen bør komme til uttrykk i revisorloven.

Det vises til lovforslaget § 13-1.

Etter revisjonsdirektivet artikkel 29 bokstav i kreves det også at de overordnede resultatene fra

kvalitetskontrollen offentliggjøres årlig, og utvalget foreslår at dette lovfestes.

Endringsdirektivet har videre innført nye krav til inspektørens kompetanse og uavhengighet. Utvalget foreslår at direktivkravene gjennomføres i norsk rett, med unntak av kravet om at inspektøren skal erklære at det ikke foreligger interessekonflikter. Verken i Danmark eller i Sverige er dette kravet inntatt og utvalget mener at den generelle habilitetsbestemmelsen i forvaltningsloven § 6 annet ledd er tilstrekkelig. Denne innebærer at inspektører ikke kan delta i tilsyn dersom det foreligger særlige grunner som er egnet til å svekke vedkommendes habilitet.

20.3 Varslere

20.3.1 Gjeldende rett

Etter arbeidsmiljøloven § 3-6 skal arbeidsgiver i tilknytning til det systematiske helse-, miljø-, og sikkerhetsarbeidet, utarbeide rutiner for intern varsling eller sette i verk andre tiltak som legger forholdene til rette for intern varsling om kritikkverdige forhold i virksomheten i samsvar med § 2-4, dersom forholdene i virksomheten tilsier det.

I henhold til § 2-4 har arbeidstaker rett til å varsle om kritikkverdige forhold i virksomheten. Arbeidstakers fremgangsmåte ved varslingen skal være forsvarlig. Arbeidstaker har uansett rett til å varsle i samsvar med varslingsplikt eller virksomhetens rutiner for varsling. Det samme gjelder varsling til tilsynsmyndigheter eller andre offentlige myndigheter. Arbeidsgiver har bevisbyrden for at varsling har skjedd i strid med denne bestemmelsen. Etter § 2-5 er gjengjeldelse mot arbeidstaker som varsler i samsvar med § 2-4, forbudt.

Ved lov 16. juni 2017 nr. 42 er ved fastsatt nye regler i arbeidsmiljøloven om varsling. Det vises til kapittel 2A i arbeidsmiljøloven. Etter § 2A-1 har arbeidstakere, og innleid arbeidstaker, rett til å varsle om kritikkverdige forhold i virksomheten. Det er videre i § 2A-2 gitt regler om vern mot gjengjeldelse ved varsling. Slik gjengjeldelse er forbudt. Dersom forhold i virksomheten tilsier det, plikter arbeidsgiver å utarbeide rutiner for intern varsling. Slike rutiner skal alltid utarbeides dersom virksomheten jevnlig sysselsetter minst 5 arbeidstakere.

Når tilsynsmyndigheter mottar varsel om kritikkverdige forhold, plikter enhver som utfører arbeid eller tjeneste for mottakerorganet å hindre at andre får kjennskap til arbeidstakers navn eller andre identifiserende opplysninger om arbeidsta-

ker, jf. § 2A-4. Denne taushetsplikten gjelder også overfor sakens parter og deres representanter. Regjeringen oppnevnte 11. november 2016 et offentlig ekspertutvalg som skal gjennomgå og vurdere varslingsreglene i arbeidsmiljøloven.

I revisorloven er det ingen regler om varsling eller vern ved varsling.

20.3.2 EØS-rett

Etter direktiv 2006/43/EF som endret ved direktiv 2014/56/EU (revisjonsdirektivet) artikkel 30 e er det innført en ny bestemmelse om rapportering av overtredelser.

Det er angitt i artikkel 30 e nr. 1 at medlemslandene skal sørge for at det finnes effektive mekanismer som oppmuntrer til rapportering av overtredelser av revisjonsdirektivet og revisjonsforordningen til tilsynsmyndigheten.

Slike mekanismer skal minst omfatte:

- Prosedyrer for å motta innrapporteringer og oppfølgingen av disse.
- Beskyttelse av personopplysningene til den personen som innrapporterer forholdet og den personen som er mistenkt for å ha begått en overtredelse.
- Hensiktsmessige prosedyrer for å sikre den anklagede persons rett til kontradiksjon og forsvaret før en avgjørelse fattes og retten til effektive rettsmidler ved en domstol.

Medlemslandene skal sikre at revisjonsselskaper etablerer hensiktsmessige prosedyrer slik at ansatte kan innrapportere mulige eller faktiske overtredelser av revisjonsdirektivet eller revisjonsforordningen.

20.3.3 Danmark og Sverige

I dansk rett er direktivbestemmelsen gjennomført i revisorloven § 28a. Etter første ledd fastsettes det at et revisjonsselskap skal, som en del av sitt kvalitetskontrollsystem, ha en ordning hvor ansatte via en særskilt kanal kan innrapportere overtredelser eller potensielle overtredelser av revisorlovgivningen. Slike innrapporteringer skal kunne gjøres anonymt.

I henhold til § 28a annet ledd skal et revisjonsselskap ikke utsette ansatte for ufordelaktig behandling eller konsekvenser som følge av at den ansatte har innrapportert et forhold. Bestemmelsen gjelder ikke for revisjonsselskaper som kun har én tilknyttet revisor eller for revisjonsselskaper som kun driver med andre oppgaver enn revisjon av årsregnskaper. Videre fremgår det av

§ 48 niende ledd at Erhverstyrelsen ikke skal videreformidle opplysninger om personer som har rapportert om overtredelser av revisorloven eller revisjonsforordningen.

Etter den svenske revisorslagen § 26a er det angitt at et registrert revisjonsselskap skal ha hensiktsmessige rutiner for å håndtere ansattes rapportering av mistenkte overtredelser av de bestemmelser som gjelder for revisjonsselskapets virksomhet. Personvernlovgivningen gjelder ved behandlingen av personopplysninger.

20.3.4 Utvalgets vurdering

Utvalget har vurdert behovet for lovendringer til gjennomføring av bestemmelsene i revisjonsdirektivet artikkel 30e om tiltak for å legge til rette for varsling av overtredelser til Finanstilsynet og internt i revisjonsselskaper. Det vises her til vurderingen av gjennomføring av tilsvarende direktivkrav i

- Prop. 154 L (2015–2016) om endringer i verdipapirfondloven, jf. endringslov 16. desember 2016 nr. 90 – direktiv 2014/91/EU (UCITS V)
- NOU 2017: 1 om endringer i verdipapirhandelloven – direktiv 2014/65/EU (MiFID II)

Utvalget har vurdert behovet for lovregler til gjennomføring av kravet i revisjonsdirektivet artikkel 30e nr. 2 bokstav a om at tilsynsmyndighetene skal ha spesifikke rutiner for mottak av varslinger og oppfølgingen av disse. I Prop. 154 L (2015–2016) punkt 2.4.5.5 og i NOU 2017: 1 punkt 10.6.3 vurderer henholdsvis departementet og Verdipapirhandellovutvalget at det forventes at Finanstilsynet som tilsynsmyndighet innretter sine rutiner på en måte som sørger for oppfyllelse av direktivet. Det foreslås ikke egne lovbestemmelser om dette. Utvalget deler denne vurderingen, og foreslår ikke lovregler om etableringen av slike rutiner på revisjonsområdet.

Etter artikkel 30e nr. 2 bokstav c skal det fastsettes rutiner som sikrer den anklagede persons rett til forsvar og kontradiksjon før det fattes vedtak i saken. Det skal også fastsettes rett til effektive rettsmidler ved domstolene. Utvalget viser til at forvaltningsloven har regler om forhåndsvarsel før vedtak, kontradiksjon og klageadgang i kapittel IV og VI. Videre er det adgang til å bringe spørsmål om gyldigheten av forvaltningsvedtak inn for domstolene etter tvisteloven § 1-5. Utvalget anser dermed at det ikke er nødvendig med lovendringer for å oppfylle direktivets krav på dette punktet.

I henhold til artikkel 30e nr. 3 skal medlemslandene sikre at revisjonsselskaper etablerer rutiner for at ansatte kan varsle om potensielle eller faktiske overtredelser av direktivet og forordningen via en særskilt kanal. Det vises til at revisjonsforetakene som arbeidsgivere, plikter å ha rutiner om varsling etter arbeidsmiljøloven § 2-4 annet ledd. I denne bestemmelsen er det fastsatt at arbeidstakere har rett til å varsle offentlige myndigheter. Finansdepartementet vurderer i Prop. 154 L (2015–2016) punkt 2.4.5.5 at det er unødvendig å fastsette nye lovbestemmelser for å oppfylle slike krav i direktivet. Utvalget deler denne vurderingen.

Etter artikkel 30a nr. 2 bokstav b skal mottatte personopplysninger både om personen som varsler og den personen som innrapporteres beskyttes i samsvar med direktiv 95/46/EF (personvern-direktivet). Finansdepartementet legger i Prop. 154 L (2015–2016) punkt 2.4.5.5 til grunn at Finanstilsynet må behandle opplysninger om varslere, og de det varsles om, i samsvar med bestemmelsene i personopplysningsloven. Departementet anser at norsk rett dermed er i samsvar med den tilsvarende direktivregelen for verdipapirfond. Utvalget deler denne vurderingen.

I motsetning til i direktivene om verdipapirfond (UCITS V) og verdipapirhandel (MiFID II), krever ikke revisjonsdirektivet, etter utvalgets forståelse, at det skal være taushetsplikt for opplysninger om varslere eller den det varsles om, jf. revisjonsdirektivet artikkel 36 nr. 2. Utvalget mener spørsmålet om varsling reiser vanskelige vurderingstemaer der beskyttelse av varslere mot represalier fra den det varsles om, må veies mot alminnelige rettssikkerhetsgarantier for den som blir utsatt for beskyldninger. Hensynet til beskyttelse av varslere har særlig vekt når varsleren står i et ansettelses- eller annet avhengighetsforhold til den varsles om. Varsleren kan da være spesielt utsatt for represalier. Andre varslere/tipsere har ikke nødvendigvis samme behov for beskyttelse. Utvalget viser til at det nylig er vedtatt nye regler om beskyttelse av varslere og håndtering av varslere, se punkt 20.3.1. Videre satte Regjeringen i november 2016 ned et utvalg som skal gjennomgå og vurdere varslingsbestemmelsene i arbeidsmiljøloven.

På bakgrunn av dette anser utvalget at det ikke er nødvendig å fastsette særskilte regler om at ansatte i Finanstilsynet skal bevare taushet om identiteten til varslere og de det varsles om, for å etablere et tilstrekkelig varslervern. Varselet vil være omfattet av de nye reglene i arbeidsmiljøloven.

20.4 Tilsyn med revisorer og revisjonsselskaper fra EØS-land

20.4.1 Gjeldende rett

Etter revisorloven §3-6 jf. revisorforskriften § 1-4 og § 1-7 gis godkjenning til personer og revisjonsselskaper med godkjenning fra andre EØS-land. Disse er underlagt tilsyn på samme måte som andre revisorer.

20.4.2 EØS-rett

Etter artikkel 34 nr. 1 skal et revisjonsselskap som er godkjent i et medlemsland og som utfører revisjonstjenester i et annet medlemsland i henhold til artikkel 3a, være gjenstand for kvalitetskontroll i hjemlandet. Tilsyn med revisjonsoppdraget som utføres i vertslandet, skal gjennomføres av vertslandet. Revisjonsselskapets «hjemland» er det landet hvor selskapet har sin godkjenning som revisjonsselskap.

Ved revisjon av konsoliderte regnskaper kan det medlemsland som krever slik revisjon ikke stille ytterligere krav til revisjonen når det gjelder registrering, kvalitetskontroll, revisjonsstandarder og uavhengighet overfor en revisor eller revisjonsselskap som utfører lovpliktig revisjon av et datterselskap i et annet medlemsland, jf. artikkel 34 nr. 2. Denne bestemmelsen er ikke endret materielt med direktiv 2014/56/EU (endringsdirektivet).

Når det gjelder revisjonen av et selskap som har utstedt omsettelige verdipapirer på et regulert marked i et annet land enn der hvor selskapet har sitt hovedsete, kan det medlemslandet hvor selskapet har utstedt verdipapirene ikke stille ytterligere krav til revisjonen når det gjelder registrering, kvalitetskontroll, revisjonsstandarder eller uavhengighet, jf. artikkel 32 nr. 3. Denne bestemmelsen er heller ikke endret materielt med endringsdirektivet.

20.4.3 Danmark og Sverige

Erhvervsstyrelsen skal etter den danske revisorloven § 13a registrere alle revisjonsselskaper og revisorer som er godkjent i en annen EU-stat, i det offentlige registeret. Det kan fastsettes nærmere regler om betingelser for registrering for slike revisorer og revisjonsselskaper.

Det fremgår av den svenske revisorslagen § 16 og §16a at en revisor eller et revisjonsselskap fra et annet EU-land kan registreres i Sverige.

20.4.4 Utvalgets vurderinger

Etter direktiv 2014/56/EU (endringsdirektivet) har et revisjonsselskap som er godkjent i et medlemsland, rett til å utføre lovfestet revisjon i et annet medlemsland uten egen godkjenning i vertslandet. Revisjonsselskapet skal registreres i de medlemslandene de vil drive virksomhet. Det vises til endringen i artikkel 34 nr. 4 og omtalen i punkt 20.4.2. Tilsynsmyndigheten i vertslandet skal føre tilsyn med de revisjonsoppdragene som gjennomføres på dets territorium. Kvalitetskontrollen med revisjonsselskapet skal gjennomføres i det landet hvor revisjonsselskapet er godkjent.

Utvalget foreslår at Finanstilsynet skal føre tilsyn med revisjonsoppdrag og oppdrag om revisor-bekreftelser som utføres i Norge.

Det vises til forslaget til endring av finanstilsynsloven § 1 og lovforslaget § 4-2.

20.5 Tilsyn med revisjonsforetak fra land utenfor EØS som reviderer foretak notert på regulert marked i Norge

20.5.1 Gjeldende rett

Etter revisorloven § 10-6 annet ledd kan departementet fastsette bestemmelser om registrering og tilsyn med revisor og revisjonsselskap som foretar lovpliktig revisjon av årsregnskap for selskap registrert utenfor EØS-området og som utsteder omsettelige verdipapirer notert på regulert marked i Norge.

I medhold av bestemmelsen i revisorloven § 10-3 annet ledd fastsatte Finansdepartementet forskrift 30. juni 2010 nr. 1055 om registrering av og tilsyn med tredjelandsrevisorer. Forskriften gjelder registrering av og tilsyn med revisorer og revisjonsselskaper fra land utenfor EØS (i forskriften omtalt som «tredjelandsrevisorer» og «tredjelandsrevisjonsselskaper»), som foretar revisjon av årsregnskapet til revisjonspliktig som er registrert i et land utenfor EØS («tredjeland»), og som utsteder verdipapirer notert på regulert marked i Norge, jf. forskriften § 1 og § 2. Begrepene «tredjeland», «tredjelandsrevisjonsselskap» og «tredjelandsrevisor» er nærmere definert i forskriften § 2 bokstav a) til c). Etter forskriften § 3 første ledd skal tredjelandsrevisorer og tredjelandsrevisjonsselskap registreres i henhold til bestemmelsene i revisorloven § 10-2 og 10-3, så langt de passer. Tredjelandsrevisjonsselskaper må oppfylle visse vilkår for å kunne registreres, jf. forskriften § 3 annet ledd nr. 1. til 4. Bestemmelsen i forskriften

§ 4 fastsetter at Finanstilsynet skal føre tilsyn med tredjelandsrevisorer og tredjelandsrevisjonsselskap, jf. første ledd. Unntak fra slikt tilsyn følger av bestemmelsens annet ledd.

20.5.2 EØS-rett

Etter direktiv 2006/43/EF som endret ved direktiv 2014/56/EU (revisjonsdirektivet) artikkel 45 kreves det at medlemslandene registrerer samtlige tredjelandsrevisorer og tredjelandsrevisjonsselskaper dersom disse revisorer og revisjonsselskaper er godkjent i land utenfor EØS som avgir revisjonsberetning som gjelder årsregnskapet eller konsernregnskapet til et foretak for en virksomhet som er registrert i et land utenfor EU/EØS, men hvis omsettelige verdipapirer er opptatt til handel på et regulert marked i et land innenfor EØS.

Direktiv 2014/56/EU (endringdirektivet) artikkel 1 nr. 33 gjør enkelte endringer i revisjonsdirektivet i artikkel 45.

Det er for det første gjort endringer i artikkel 45 nr. 1 om unntak fra registreringsplikten for foretak som kun har utstedt gjeldsbevis til omsetning på regulert marked. Tidligere var det et unntak fra registreringsplikten til revisor for slike foretak dersom gjeldsbeviset hadde en verdi på minst 50 000 euro. Etter endringen er det gitt unntak for gjeldsbevis som er blitt opptatt til handel før 31. desember 2010 og som ligger over den tidligere grenseverdien på 50 000 euro. For gjeldsbevis opptatt til handel etter 31. desember 2010 er grenseverdien økt til 100 000 euro.

Videre er artikkel 45 nr. 5 som gjelder vilkårene for registrering av tredjelandsrevisoren noe endret. Det er inntatt en ny artikkel 45 nr. 5 punkt 5a som angir vilkårene for å registrere en tredjelandsrevisor. Enkelte av endringene er rent redaksjonelle. Den viktigste endringen fremgår av artikkel 45 nr. 5 bokstav d. Her var det tidligere kun et krav om at tredjelandsrevisoren skulle utføre revisjonen i samsvar med internasjonale revisjonsstandarder. Dette kravet er videreført, men det er innført krav om at tredjelandsrevisoren også må oppfylle de krav til uavhengighet som stilles i revisjonsdirektivet artikkel 22, 22b og 25 eller tilsvarende standarder.

Det er også gjort endringer i artikkel 45 nr. 6 som gir EU-kommisjonen adgang til å treffe beslutninger om de kriterier som skal anvendes når medlemslandene skal vurdere om tredjelandsrevisoren utfører revisjon i samsvar med internasjonale revisjonsstandarder eller tilsvarende standarder. Kommisjonens adgang til å treffe slike

beslutninger er utvidet til å gjelde kriteriene for å vurdere om tredjelandsrevisoren oppfylder de krav til uavhengighet som stilles i revisjonsdirektivet artikkel 22, 24 og 25. Slike eventuelle beslutninger vil måtte innlemmes i EØS-avtalen på samme måte som ved innlemmelse av annet EU-regelverk, og vil eventuelt først være bindende for EØS/EFTA-landene når beslutningen er inntatt i EØS-avtalen.

20.5.3 Danmark og Sverige

I Danmark er det revisorloven § 15 som regulerer registreringsplikten for tredjelandsrevisorer. Etter dansk rett skal tredjelandsrevisorer registreres, men det er gjort unntak fra registreringsplikten for tredjelandsrevisorer som reviderer foretak med utstedte gjeldsbevis.

I Sverige fremgår registreringsplikten for tredjelandsrevisorer av § 15 nr. 5 i förordning (1995:665) om revisorer. Etter svensk rett er tredjelandsrevisorer registreringspliktige, og det skal registreres samme type opplysninger som for andre revisorer og revisjonsselskaper. Det er etter svensk rett imidlertid ikke gitt unntak fra registreringsplikten for tredjelandsrevisorer som reviderer foretak med utstedte gjeldsbevis.

20.5.4 Utvalgets vurderinger

Direktivkravene om registrering av og tilsyn med revisorer fra land utenfor EU/EØS, skal gi grunnlag for å kontrollere og håndheve at revisjonen også av noterte foretak som er etablert i land utenfor EU/EØS er forsvarlig. Konsernregnskapet og årsregnskapet revideres normalt av et revisjonsforetak som er godkjent og underlagt tilsyn i det samme landet som det noterte foretaket er etablert. Det vises til omtalen ovenfor om bestemmelsene i revisjonsdirektivet og i forskrift om registrering av og tilsyn med tredjelandsrevisorer. Registrering er et vilkår for at revisjonsforetaket kan revidere foretaket så lenge det reviderte foretaket er notert på regulert marked i Norge. Det er en forutsetning for notering på børs eller annet regulert marked i Norge, at foretakets revisor er registrert i Revisorregisteret og at Finanstilsynet kan føre tilsyn med revisjonen av foretakets regnskap.

Utvalget foreslår å videreføre at revisjonsforetak hjemmehørende i et land utenfor EØS som reviderer årsregnskapet eller konsernregnskapet til et foretak som er etablert utenfor EØS og som utsteder verdipapirer notert på regulert marked i Norge, skal være registrert i Revisorregisteret.

Utvalget foreslår følgende vilkår for å bli registrert:

- Revisjonsforetaket skal ha offentlig godkjenning i hjemlandet.
- Der revisjonsforetaket er et selskap, skal flertallet av styrets medlemmer oppfylle krav som er likeverdige med kravene i lovforslaget kapittel 3 og § 14-1. Hvis selskapet ikke har styre, gjelder kravet for det nærmest tilsvarende ledelsesorganet.
- Oppdragsansvarlig revisor eller revisoren som utfører revisjonen i eget navn skal oppfylle krav som er likeverdige med kravene i lovforslaget kapittel 3 og § 14-1.
- Revisjon som nevnt i første ledd skal være gjennomført i samsvar med kravene til uavhengighet i lovforslaget kapittel 8 og krav som er likeverdige med kravene i lovforslaget kapittel 9.
- Revisjonsforetaket skal offentliggjøre en åpenhetsrapport i samsvar med revisjonsforordningen artikkel 13.

Vilkårene er i tråd med kravene i revisjonsdirektivet. Det foreslås å presisere at Finanstilsynet skal avregistrere revisjonsforetaket hvis vilkårene ikke lenger er oppfylt.

Etter forslaget skal det registreres opplysninger om revisjonsforetaket i samsvar med lovforslaget § 6-4 så langt det passer. Registreringen er ikke en godkjenning som statsautorisert revisor eller revisjonsselskap.

Det foreslås i tråd med direktivet at revisjonsberetning avgitt av et revisjonsforetak som nevnt, ikke har noen rettsvirkning hvis revisjonsforetaket ikke er registrert i Revisorregisteret.

Revisjonsforetaket skal etter lovforslaget § 12-6 femte ledd være underlagt kvalitetskontroll etter § 13-1. Finanstilsynet kan gjøre unntak fra dette hvis det i løpet av de siste tre årene har vært utført kvalitetskontroll av revisjonsforetaket i et annet EØS-land eller i et tredjeland med likeverdig kvalitetskontroll.

Bestemmelsene om sanksjoner i § 14-3 til § 14-8 skal gjelde for revisjonsforetaket og den oppdragsansvarlige revisoren.

Det er etter gjeldende rett ikke tatt inn en bestemmelse som benytter adgangen etter revisjonsdirektivet til å gjøre unntak fra registreringsplikten for utstedere av gjeldsinstrumenter med pålydende verdi per enhet på minst 100 000 euro. Gjeldsinstrumenter med så høy pålydende er kun egnet for profesjonelle investorer. Utvalget mener derfor at et unntak er lite betenkelig og at det bør legges til rette for notering i Norge ved å benytte unntaksmuligheten. Utvalget foreslår at registre-

ringsplikten ikke skal gjelde hvis den reviderte utelukkende utsteder gjeldsinstrumenter og disse instrumentene er opptatt til handel på regulert marked i Norge og pålydende verdi per enhet på utstedelsesdagen var på minst 100 000 euro eller tilsvarende pengeverdi i annen valuta.

Revisjonsdirektivet artikkel 45 stiller ikke krav til hvilke opplysninger som skal fremgå av det offentlige registeret om tredjelandrevisorer, men artikkel 17 nr. 2 krever at det skal synliggjøres at disse ikke er å anse som godkjente revisjonsselskaper. Det er derfor opp til medlemslandene å fastsette krav til hvilke opplysninger som skal fremgå. Utvalget er av den oppfatning at de samme krav til opplysninger som skal registreres om godkjente revisorer og revisjonsselskaper også bør gjelde for tredjelandrevisorer enten de er fysiske eller juridiske personer. Det er også dette som synes å gjelde etter svensk og dansk rett. Utvalget foreslår at det skal registreres opplysninger om revisjonsforetaket i samsvar med lovforslaget § 6-4 så langt det passer.

Det vises til lovforslaget § 12-6.

20.6 Tilsyn med foretak av allmenn interesse

20.6.1 Gjeldende rett

Foretak av allmenn interesse som er tilsynsenheter

Etter finanstilsynsloven § 3 annet ledd skal tilsynet granske regnskaper og andre oppgaver fra foretakene som er under tilsyn. Tilsynet har adgang til å gjøre de undersøkelser om foretakenes stilling og virksomhet som det finner nødvendig. Det er ingen formelle begrensninger med hensyn til hvilke undersøkelser som kan iverksettes, men undersøkelsene må ha tilknytning til spørsmålet om institusjonen virker på en hensiktsmessig og betryggende måte. Foretaket plikter når som helst å gi alle opplysninger som tilsynet måtte kreve og å la tilsynet få innsyn i og utlevert en rekke dokumenter og beholdninger. Innsynsretten omfatter alt av skriftlig dokumentasjon og dokumentasjon som er lagret elektronisk eller finnes på andre tekniske hjelpemidler.

Finanstilsynet har også adgang etter § 2 femte og sjette ledd til å engasjere sakkyndige til å utføre oppdrag innenfor tilsynets arbeidsområde og oppnevne utvalg til å foreta selvstendige granskninger innenfor tilsynets arbeidsområde.

Tilsynet kan pålegge de foretak det har tilsyn med en rekke plikter etter finanstilsynsloven § 4. Påleggene kan gis som enkeltvedtak eller som for-

skrifter, og påleggene er straffesanksjonert etter finanstilsynsloven § 10. Finanstilsynet kan blant annet gi pålegg om at foretaket

- innretter sin internkontroll etter de bestemmelser tilsynet fastsetter
- sender inn oppgaver og opplysninger på den måten Finanstilsynet bestemmer og som tilsynet mener det trenger for å kunne utføre sitt verv samt å sende slike oppgaver og opplysninger til myndigheter i andre stater som fører tilsyn med tilsvarende foretak
- retter på forholdet dersom foretakets organer ikke har overholdt sine plikter i henhold til bestemmelser gitt i eller i medhold av lov eller handlet i strid med konsesjonsvilkår

I henhold til finanstilsynsloven § 4b kan Finanstilsynet pålegge visse foretak som har en nærmere angitt tilknytning til blant annet banker og forsikringsforetak, å gi de opplysninger som tilsynet krever og som er nødvendig for å føre tilsyn med banken eller forsikringsforetaket mv. Bestemmelsen gir Finanstilsynet en særskilt adgang til å gi pålegg til foretak som ikke selv er under tilsyn, fordi de har en tilknytning til et tilsynspliktig foretak. Relevant tilknytning etter bestemmelsen er datterselskap og andre foretak der banken mv. kontrollerer minst 20 prosent av stemmene eller kapitalen, samt morselskap og andre foretak som kontrollerer minst 20 prosent av stemmene eller kapitalen i banken mv.

Etter finanstilsynsloven § 6 har Finanstilsynet adgang til å henvise saker som gjelder overtredelse av bestemmelser som gjelder foretak under tilsyn til påtalemyndigheten.

Utstederforetak

Utstedere av omsettelige verdipapirer som er notert på regulert marked i Norge (utstederforetak), er ikke omfattet av finanstilsynsloven. Etter verdipapirhandelloven § 15-1 tredje ledd har Finanstilsynet ansvar for å kontrollere årsregnskap, årsberetning, halvårsregnskap og annen finansiell rapportering fra slike utstederforetak. Foretakene som sådanne, er ikke underlagt tilsyn.

I henhold til verdipapirhandelloven § 15-2 sjuende ledd har utstederforetakene plikt til å gi Finanstilsynet de opplysninger som er nødvendige for å gjennomføre kontroll av foretakets finansielle rapportering. Opplysningsplikten omfatter også foretakets tillitsvalgte, ansatte og revisor. Den samme personkretsen plikter å gi Finanstilsynet melding dersom den finansielle rapporterin-

gen til foretaket ikke gir et rettviseende bilde i overenstemmelse med regelverket.

Det er gitt nærmere regler om Finanstilsynets kontroll av den finansielle rapporteringen i verdipapirhandelforskriften kapittel 13.

Finanstilsynet har adgang til å pålegge utstederforetakene å innhente den dokumentasjon som Finanstilsynet trenger for å gjennomføre kontroll av den finansielle rapporteringen. Dersom foretaket ikke etterkommer pålegget, kan det ilegges dagmulkt til forholdet er rettet, jf. verdipapirhandelloven § 15-7 åttende ledd.

20.6.2 EØS-rett

Forordning (EU) nr. 537/2014 (revisjonsforordningen) artikkel 16 og 17 samt direktiv 2006/43/EF som endret ved direktiv 2014/56/EU (revisjonsdirektivet) artikkel 39 pålegger foretak av allmenn interesse plikter. Disse pliktene gjelder utpeking av revisor, varigheten av revisjonsoppdraget og plikten til å ha revisjonsutvalg.

Etter revisjonsforordningen artikkel 23 nr. 2, skal det i nasjonal lovgivning fastsettes regler som sørger for at den kompetente myndigheten har alle de tilsyns- og utredningsadgangene som er nødvendige for å gjennomføre oppgavene i forordningen og revisjonsdirektivets kapittel VII om sanksjoner og administrative tiltak. Disse beføyelsene skal også kunne anvendes overfor reviderte foretak av allmenn interesse, jf. artikkel 23 nr. 3.

Foruten å kunne vedta de administrative sanksjonene og tiltakene som er nevnt i revisjonsdirektivet artikkel 30a, kreves det etter revisjonsforordningen artikkel 23 nr. 3 at myndigheten i det minste skal ha anledning til å

- innhente opplysninger om revisjonen fra enhver person
- anmelde saker til strafferettslig forfølgelse
- begjære at sakkyndige foretar kontroll eller utredninger
- treffe de administrative tiltakene og pålegge de sanksjonene som er omhandlet i revisjonsdirektivet artikkel 30a

I henhold til revisjonsdirektivet artikkel 30a nr. 1 bokstav a i skal medlemslandene gi de kompetente myndigheter adgang til å gi pålegg til fysiske og juridiske personer som er ansvarlige for en overtredelse å stanse overtredelsen og å ikke gjenta overtredelsen. Videre skal tilsynsmyndigheten kunne offentliggjøre overtredelser, inkludert en beskrivelse av overtredelsens art og den ansvarlige personens identitet, på sitt nettsted, jf. artikkel 30a nr. 1b. Tilsynsmyndigheten skal også

kunne erklære at en revisjonsberetning ikke oppfyller kravene i revisjonsdirektivet eller revisjonsforordningen.

Den kompetente myndighet skal gis adgang til å utnytte de ovennevnte virkemidlene overfor reviderte foretak av allmenn interesse, deres datterselskap og nærstående tredjeparter.

Etter artikkel 23. nr. 4 skal medlemslandene sikre at den kompetente myndigheten kan utøve sin myndighet direkte, i samarbeid med andre myndigheter og gjennom anmodning til de kompetente rettslige myndigheter. Myndighetsutøvelsen skal kun utøves i overenstemmelse med nasjonal rett og i samsvar med prinsippene om retten til privatliv og retten til kontradiksjon. Behandling av personopplysninger skal skje i samsvar med direktiv 1994/45/EF (personvern direktivet).

20.6.3 Danmark og Sverige

Danmark

Etter den danske revisorloven § 37 er Erhvervsstyrelsen gitt myndighet til å iverksette og gjennomføre undersøkelser av revisor, revisjonsselskaper, foretak av allmenn interesse og overfor et medlem av det øverste ledelsesorganet eller revisjonsutvalget i et foretak av allmenn interesse.

I henhold til revisorloven § 38 kan Erhvervsstyrelsen kreve alle opplysninger av revisor eller revisjonsselskapet for å undersøke om det er skjedd eller vil skje en overtredelse av bestemmelser gitt i eller i medhold av lov. Ved undersøkelser som involverer foretak av allmenn interesse, kan Erhvervsstyrelsen kreve tilsvarende opplysninger om den lovpliktige revisjon av personer som er involvert i eller har forbindelse med revisor eller revisjonsvirksomheten og av tredjeparter som har fått overdratt oppgaver av revisor eller revisjonsselskapet.

Sverige

Etter den svenske revisorslagen § 28b har Revisornämnden ved tilsyn av revisjon av foretak av allmenn interesse, anledning til å innhente opplysninger om revisjonen fra følgende personer:

- Ansatte hos den revisor eller revisjonsselskap som har utført revisjonen.
- Personer som på oppdrag av revisoren eller revisjonsselskapet har utført en oppgave eller en funksjon tilknyttet revisjonen.

- Personer som på annen måte er organisatorisk eller funksjonelt knyttet til revisoren eller revisjonsselskapet.
- Revisjonskunden, dets datterselskap og nærstående tredjeparter.

I Sverige er det vedtatt en «Lag (2016:429) om tillsyn över företag av allmänt intresse i fråga om revision». Loven regulerer Finansinspektionens tilsyn med foretak av allmenn interesse når det gjelder de regler som er fastsatt i revisjonsforordningen og revisjonsdirektivet.

Etter § 4 er Finansinspektionen gitt adgang til å kreve alle opplysninger som er nødvendig for å føre tilsyn av foretak av allmenn interesse, dets datterselskaper, nærstående tredjeparter og foretakets revisor.

Finansinspektionen er også gitt kompetanse til å gripe overfor foretak av allmenn interesse foretak i følgende tilfeller:

- Dersom foretaket ikke overholder reglene om opprettelsen og sammensetningen av revisjonsutvalg.
- Hvis foretaket ikke utpeker revisor i samsvar med reglene i revisjonsforordningen.
- Dersom foretaket har samme revisor i en lenger periode enn det som er tillatt etter revisjonsforordningen.
- Hvis foretaket avsetter revisor uten saklig grunn.

Tilsvarende kan det gripes inn overfor styreleder og daglig leder dersom overtredelsen er alvorlig og personen forsettlig eller grovt uaktsomt har forårsaket overtredelsen.

20.6.4 Utvalgets vurderinger

Foretak av allmenn interesse som er tilsynsheter

Finanstilsynet er avhengig av effektive håndhevelsesmidler som gir god saksopplysning i tilstrekkelig tempo. Håndhevelsesmidlene må imidlertid ikke gå lenger enn behovet tilsier og reglene må ivareta hensynet til rettssikkerheten.

Revisjonsdirektivet og revisjonsforordningen omhandler i første rekke revisorer, revisjonsselskaper og de myndighetene som er ansvarlig for tilsynet med revisorer. Flere bestemmelser i direktivet og forordningen retter seg imidlertid helt eller delvis mot revisjonskunden, dvs. det reviderte foretaket. Dette gjelder blant annet reguleringen av valg av revisor i revisjonsforordningen artikkel 16, lengden på revisors oppdrag i

revisjonsforordningen artikkel 17 og revisjonsdirektivet artikkel 39 om revisjonsutvalg.

Opplysningsplikt: Banker, kredittforetak og forsikringsforetak er underlagt tilsyn etter finanstilsynsloven § 1 og er derfor omfattet av opplysningsplikten som følger av tilsynsloven § 3. Bestemmelsen fastsetter at tilsynet skal se til at foretak under tilsyn virker på en hensiktsmessig og betryggende måte i samsvar med lovgivningen som regulerer foretakets virksomhet. Revisjonsforordningen vil, ved innlemmelse i EØS-avtalen og gjennomføring i norsk rett, gjelde som lov for foretak av allmenn interesse, herunder banker, kredittforetak og forsikringsforetak. I forordningen er det plikter som påhviler foretaket som sådan, for eksempel krav til revisjonsutvalgets oppgaver, krav til foretakets valg av revisor og krav som gjelder revisjonsoppdraget varighet. Pliktene etter forordningen vil derfor omfattes av den lovgivningen som Finanstilsynet skal kontrollere i henhold til finanstilsynsloven § 3 første ledd.

Finanstilsynsloven § 3 annet ledd pålegger foretak under tilsyn å gi alle opplysninger som tilsynet måtte kreve. I tillegg plikter foretaket å la tilsynet få innsyn i og i tilfelle få utlevert til kontroll en rekke dokumenter samt beholdninger av enhver art. Denne plikten påhviler i utgangspunktet foretaket under tilsyn. Foretakets tillits- og tjenestemenn har imidlertid en selvstendig og subsidiær plikt til å gi opplysninger og utlevere materiale etter § 3 tredje ledd dersom institusjonen ikke utleverer opplysningene. Av tilsynsloven § 4b følger det at opplysningsplikten også omfatter foretakets tilknyttede selskaper, herunder datterselskaper.

Utvalget viser til at finanstilsynslovens opplysningsplikt omfatter

- banker, kredittforetak og forsikringsforetak
- tillits- og tjenestemenn i foretaket
- banker, kredittforetak og forsikringsforetaks tilknyttede foretak, deltakende foretak i og tilknyttet foretak av et deltakende foretak

Som tilknyttet foretak regnes datterselskap og andre foretak der foretaket har en deltakerinteresse. Deltakende foretak er etter finanstilsynsloven § 4b morselskap og andre foretak som har en deltakerinteresse i foretaket.

På bakgrunn av den opplysningsplikten som påhviler banker, kredittforetak og forsikringsforetak etter finanstilsynsloven § 3 og § 4b, mener utvalget at gjeldende rett er i samsvar med de kravene som følger av revisjonsforordningen artikkel 23 nr. 2 og 3.

Pålegg om stans og retting: Finanstilsynsloven § 4 første ledd nr. 7 gir Finanstilsynet adgang til å pålegge et foretak å rette på en overtredelse gitt i eller i medhold av lov eller forskrift. Påleggsadgangen gjelder for alle foretak under tilsyn, herunder banker, kredittforetak og forsikringsforetak. Etter utvalgets oppfatning er gjeldende rett i samsvar med revisjonsdirektivets krav om pålegg og retting.

Henvi sning til strafferettslig påtale: Revisjonsforordningen artikkel 26 nr. 3d krever at tilsynsmyndigheten skal ha adgang til å henvise saker til strafferettslig forfølgelse. Utvalget anser at denne adgangen er dekket ved finanstilsynsloven § 6 som fastsetter at overtredelse av bestemmelser som gjelder foretak Finanstilsynet har tilsyn med, kan meldes til påtalemyndigheten.

Sakkyndig bistand: I henhold til revisjonsforordningen artikkel 23 nr. 3e skal tilsynsmyndigheten ha hjemmel til å begjære at sakkyndige kan foreta kontroller og undersøkelser. Etter finanstilsynsloven § 2 femte ledd kan Finanstilsynet engasjere utvalg og personer med sakkyndighet til å utføre oppdrag og til å foreta selvstendige granskninger innenfor tilsynets arbeidsområde. Utvalget anser dermed at kravet i forordningen er gjennomført i gjeldende rett.

Utstederforetak som ikke er underlagt tilsyn

For å oppfylle forventede EØS-forpliktelse mener utvalget det må vedtas regler som fastsetter at Finanstilsynet fører tilsyn med at utstederforetakene overholder plikten i revisjonsdirektivet til å ha revisjonsutvalg og kravene i revisjonsforordningen.

Forordningen krever ikke at det fastsettes regler om adgang til stedlige tilsyn. Dette må kun fastsettes overfor revisorer og revisjonsselskaper, jf. artikkel 23 nr. 3c. Derimot mener utvalget at forordningen krever at tilsynsmyndigheten sikres tilgang til opplysninger, jf. artikkel 23 nr. 3b. Dette er også forutsatt i Sverige og Danmark. Utvalget mener også forordningen krever at tilsynsmyndigheten gis adgang til å ilegge pålegg for å stanse overtredelser, jf. artikkel 23 nr. 2 jf. revisjonsdirektivet artikkel 30a nr. 1a.

Utvalget mener at det ikke er behov for å fastsette en egen lov om tilsyn med foretak av allmenn interesse. De fleste av disse foretakene er allerede omfattet av finanstilsynsloven. Det er kun de utstederforetakene som ikke er finansforetak som faller utenfor finanstilsynslovens virkeområde.

Reglene som gjelder Finanstilsynets kontroll med utstederforetakenes finansielle rapportering er etter gjeldende rett fastsatt i verdipapirhandelloven. Dette foreslås videreført av verdipapirhandellovutvalget. Utvalget foreslår derfor at det inntas en bestemmelse om at Finanstilsynet skal føre kontroll med at utstederforetakene oppfyller revisorlovgivningen i verdipapirhandelloven, se forslaget til nytt fjerde ledd i § 15-1 (i det nye forslaget fra verdipapirlovutvalget foreslår utvalget at det tas inn et nytt § 19-1 tredje ledd).

Opplysningsplikt: Opplysningsplikten for utstederforetakene er regulert i verdipapirhandelloven § 15-2 sjuende ledd. Utstedere av omsettelige verdipapirer som er notert på regulert marked i EØS samt deres ansatte og tillitsvalgte plikter å gi Finanstilsynet de opplysninger som tilsynet krever for å gjennomføre nødvendig kontroll av foretakets finansielle rapportering. Finanstilsynet har derfor ikke adgang etter gjeldende rett til å innhente opplysninger fra slike foretak om annet enn den finansielle rapporteringen.

Utvalget foreslår derfor å utvide opplysningsplikten for utstederforetakene til også å gjelde opplysninger som dekkes av revisjonslovgivningen. Det foreslås at denne bestemmelsen tas inn som et nytt åttende ledd i verdipapirhandelloven § 15-2 (i det nye forslaget fra verdipapirlovutvalget, foreslår utvalget at det tas inn i et nytt § 19-2 tiende ledd). Dette innebærer for eksempel at foretakene plikter å gi Finanstilsynet opplysninger om valget av foretakets revisor, slik at tilsynet kan undersøke om prosessen er gjennomført i samsvar med kravene i revisjonsforordningen.

Videre viser utvalget til at finanstilsynsloven § 4 ikke gjelder for foretak med noterte verdipapirer opptatt til regulert marked i EØS-land. Finanstilsynet har derfor ikke adgang etter gjeldende rett til å innhente opplysninger fra slike foretaks datterselskaper og relaterte tredjeparter slik som kreves etter revisjonsforordningen artikkel 23 nr. 3 annet ledd bokstav c. Utvalget foreslår å bruke uttrykket «deltakende foretak» som i finanstilsynsloven § 4b. Uttrykket skal forstås på samme måte som i finanstilsynsloven. Det vises til at tilsvarende regler er fastsatt i Sverige. Utvalget foreslår derfor at det fastsettes en opplysningsplikt også for disse, se forslaget til § 15-2 åttende ledd i verdipapirhandelloven.

Pålegg om stans og retting: Etter revisjonsforordningen artikkel 23 nr. 3f jf. revisjonsdirektivet

artikkel 30a nr. 1a skal tilsynsmyndigheten kunne pålegge juridiske og fysiske personer som overtrer en bestemmelse i direktivet eller forordningen, å avstå fra overtredelsen. Denne påleggsadgangen skal etter forordningens artikkel 23 nr. 3 annet ledd bokstav c utøves overfor foretak av allmenn interesse, dets datterselskaper og nærstående tredjeparter. Dette omfatter utstederforetakene.

Utstedere av omsettelige verdipapirer notert på regulert marked i EØS er ikke omfattet av finanstilsynsloven. Det er gitt egne regler om pålegg overfor slike foretak i verdipapirhandellovens § 15-7. Etter denne bestemmelsen gjelder Finanstilsynets påleggsadgang kun i relasjon til at foretaket kan pålegges å innhente den dokumentasjon som Finanstilsynet krever til gjennomføring av kontroll med foretakets finansielle rapportering. Videre kan Finanstilsynet pålegge alle som handler i strid med bestemmelser i verdipapirhandelloven å bringe handlingen til opphør. Ingen av disse bestemmelsene gir Finanstilsynet adgang til å pålegge utstederforetaket å rette på en overtredelse gitt i eller i medhold av revisorlovgivningen. For å oppfylle revisjonsforordningens krav, foreslår utvalget at det inntas en hjemmel i verdipapirhandelloven § 15-7 niende ledd om at Finanstilsynet kan pålegge utstederforetaket å stanse overtredelser av bestemmelser gitt i eller i medhold i revisorlovgivningen.

Henvi sning til strafferettslig påtale: Utvalget foreslår ikke å straffesanksjonere brudd på revisjonsforordningen eller revisjonsdirektivet som begås av foretak av allmenn interesse eller av personer i slike foretak. Dette kreves heller ikke av verken forordningen eller direktivet. Utvalget mener derfor det ikke er nødvendig å fastsette regler om henvi sning til strafferettslig påtale i verdipapirhandellovgivningen.

Sakkyndig bistand: I henhold til revisjonsforordningen artikkel 23 nr. 3e skal tilsynsmyndigheten ha hjemmel til å begjære at sakkyndige kan foreta kontroller og undersøkelser.

Finanstilsynsloven omfatter ikke utstederforetakene. Utvalget foreslår at Finanstilsynet skal kunne engasjere sakkyndige personer til å foreta nærmere undersøkelser av om utstederforetakene har overholdt sine forpliktelser etter revisorlovgivningen og revisjonsforordningen.

Det vises til forslaget til endringer i verdipapirhandelloven § 15-1 nytt fjerde ledd.

20.7 Samarbeid med tilsynsmyndigheter og organisasjoner i og utenfor EØS

20.7.1 Gjeldende rett

Etter finanstilsynsloven § 7 gjelder ikke tilsynets taushetsplikt etter forvaltningsloven eller finanstilsynsloven overfor revisortilsynsmyndigheter i andre EØS-land. Videre er det i forskrift 30. november 1998 nr. 1102 om utveksling av opplysninger med tilsynsmyndigheter fra land i og utenfor EØS-området gitt regler om vilkårene for utveksling av opplysninger. Etter § 2 skal Finanstilsynet stille følgende vilkår ved utveksling av taushetsbelagt informasjon:

- Opplysningene skal bare brukes til å utføre revisortilsynsoppgaver.
- Opplysningene skal være undergitt taushetsplikt hos mottaker.
- Opplysningene kan bare formidles videre med samtykke fra Finanstilsynet og bare for de formål samtykket omfatter.
- Opplysninger som Finanstilsynet har mottatt fra andre tilsynsmyndigheter kan bare videreformidles med samtykke og bare til de formål som samtykket omfatter.

Ved gjennomføringen av revisjonsdirektivet ble det antatt at det norske regelverket tilfredsstilte kravet som skal muliggjøre et effektivt tilsynsarbeid.

20.7.2 EØS-rett

Samarbeid mellom tilsynsmyndigheter og organisasjoner innenfor EØS

Direktiv 2006/43/EF som endret ved direktiv 2014/56/EU (revisjonsdirektivet) artikkel 33 krever at medlemslandene sikrer at regelverket som regulerer tilsynets virksomhet muliggjør et effektivt samarbeid med andre tilsynsmyndigheter i EØS-området. Denne bestemmelsen er ikke endret med direktiv 2014/56/EU (endringsdirektivet).

I henhold til revisjonsdirektivet artikkel 36 nr. 1 skal de kompetente myndighetene samarbeide hvor det er nødvendig for å oppfylle landenes forpliktelser etter direktivet og revisjonsforordningen.

Av artikkel 36 nr. 2 følger det at de ansatte i tilsynsmyndighetene skal være pålagt taushetsplikt, og at unntak fra denne skal være lovregulert. Taushetsplikten skal ikke hindre utveksling

av taushetsbelagt informasjon mellom tilsynsmyndigheter jf. artikkel 36 nr. 3. Informasjon som er utvekslet omfattes av den taushetsplikt som gjelder for personer som har vært ansatt eller utført arbeid på vegne av den kompetente myndigheten. Taushetsplikten gjelder også for alle personer som den kompetente myndighet har delegert oppgaver til.

Artikkel 36 nr. 4 krever at den kompetente myndighet, etter anmodning fra en annen tilsynsmyndighet, gir de opplysninger som er nødvendig for å oppfylle landenes forpliktelser etter direktivet og forordningen. Det er adgang til å avvise en anmodning fra et annet lands myndigheter dersom:

- Overgivelse av opplysningene kan skade landets suverenitet, sikkerhet eller offentlige orden.
- Det allerede er innledet rettsforfølging om den samme handlingen og overfor de samme personene i hjemlandet.
- Den kompetente myndighet i hjemlandet allerede har avsagt en endelig avgjørelse angående den samme personen og de samme handlingene.

Etter artikkel 36 nr. 4a kan medlemslandene tilate at opplysninger kan videreformidles til de myndighetene på EU-nivå som er ansvarlig for tilsynet med foretak av allmenn interesse, til sentralbankene, til den europeiske sentralbanken, og det europeiske utvalg for systemiske risikoer.

Av artikkel 36 nr. 5 følger det at hvor en tilsynsmyndighet oppdager brudd på revisjonsdirektivet i et annet EØS-land, skal dette rapporteres til det aktuelle landet. Rapportering skal være så konkret som mulig, og mottakerlandet skal treffe «hensiktsmessige tiltak», samt underrette den andre tilsynsmyndigheten som rapporterte forholdet om resultatet og eventuell utvikling i saken. I tillegg til bestemmelser om informasjonsutveksling, følger det av direktivets artikkel 36 nr. 6 at tilsynsmyndigheten i ett land kan be tilsynsmyndigheten i et annet land om at det foretar en konkret undersøkelse eller tilsyn («investigation») med en revisor. Det kan også be om at dets eget personale får delta ved tilsynet.

I henhold til artikkel 29 skal de kompetente myndigheter på europeisk nivå samarbeide om å oppfylle sine forpliktelser etter forordningen.

Videre er det i artikkel 31 fastsatt regler om samarbeid om kvalitetskontroll, undersøkelser og stedlige tilsyn.

Den kompetente myndigheten i et land kan begjære bistand fra et annet land med tanke på

kvalitetskontroll av en revisor eller revisjonsselskap som tilhører et nettverk som utfører vesentlig aktivitet i det landet anmodningen kommer fra. Begge landenes kompetente myndigheter skal bistå ved gjennomføringen av kvalitetskontrollen. Den anmodende myndigheten skal imidlertid ikke ha rett til å få tilgang til opplysninger som kan stride mot nasjonale sikkerhetsregler eller skade vertslandets suverenitet, jf. artikkel 31 nr. 2 og 3.

Dersom en kompetent myndighet avdekker at det pågår virksomhet som strider mot bestemmelsene i forordningen på et annet medlemslands territorium, skal den varsle vertslandet. Vertslandets myndigheter skal i så fall iverksette tiltak, og skal varsle de kompetente myndigheter som sa fra om bruddene, jf. artikkel 31 nr. 4.

Etter artikkel 31 nr. 5 og nr. 6 kan en kompetent myndighet også anmode om et annet lands myndigheter om at det foretas undersøkelser på medlemslandets territorium. Ansvar for en slik undersøkelse ligger på myndighetene i det landet hvor undersøkelsen gjennomføres. Det kan tillates at tjenestemenn fra den anmodende myndighet kan delta ved undersøkelsen. Både anmodningen og deltakelsen fra et annet medlemsland kan nektes dersom dette vil stride mot vertslandets suverenitet eller nasjonale sikkerhet, dersom det allerede er innledet rettslige skritt vedrørende samme handlinger eller mot samme personer, eller dersom vertslandets myndigheter allerede har fattet et endelig vedtak i saken som omhandler samme handling eller personer. En anmodning om samordning kan rettes til CEAOB, det europeiske organet for samarbeid mellom revisortilsynsmyndighetene.

Det er adgang for at de kompetente myndigheter i hjemlandet kan delegere noen av sine oppgaver til kompetente myndigheter i et annet land forutsatt at det samtykkes til dette, jf. artikkel 33.

Samarbeid mellom de kompetente myndighetene skal skje innenfor rammen av en komite for europeiske revisortilsynsmyndigheter, Committee of European Auditing Oversight Bodies (CEAOB). I artikkel 30 er det gitt detaljerte bestemmelser om innretningen av CEAOB. Videre er det i artikkel 32 gitt bestemmelser om at det kan opprettes kollegier av tilsynsmyndigheter for å arbeide med kvalitetskontroller, utredninger og sanksjoner.

Artikkel 34 regulerer taushetsplikt og utveksling av taushetsbelagt informasjon innenfor rammen av tilsynssamarbeid på EU-nivå. Taushetsplikten gjelder for alle personer som arbeider eller har arbeidet for CEAOB. Informasjonen kan ikke

utleveres med mindre dette er påkrevd etter nasjonal rett eller EU-retten. All informasjon som utveksles innenfor rammen av CEAOB er taushetsbelagt etter artikkel 22, men informasjonen kan utveksles mellom medlemslandene og mellom organer som inngår i CEAOB.

Samarbeid med tilsynsmyndigheter og organisasjoner utenfor EØS

I revisjonsdirektivet artikkel 47 reguleres samarbeid med kompetente myndigheter i tredjeland.

Etter artikkel 47 nr. 1 kan medlemslandene tilate at revisjonspapirer, andre dokumenter og kontroll og undersøkelsesrapporter på visse vilkår kan overføres til kompetente myndigheter i tredjeland. For at dette skal kunne skje må dokumentasjonen gjelde revisjon av virksomheter som har utstedt omsettelige verdipapirer i tredjelandet eller som inngår i et konsern som utarbeider lovpliktige konsoliderte regnskaper i tredjelandet. Det kreves også at utvekslingen av dokumentasjonen foregår via de kompetente myndighetene i hjemlandet til myndighetene i tredjelandet. De kompetente myndighetene i tredjelandet må oppfylle visse vilkår og det må foreligge en avtale mellom de kompetente myndighetene. Videre må videreformidlingen av opplysningene skje i samsvar med personopplysningsdirektivet.

Avtalen mellom tilsynsmyndighetene må sikre at anmodningen om informasjonsutvekslingen har et tilsynsformål, at informasjonen er underlagt taushetsplikt, at den reviderte virksomhetens forretningsmessige interesser ivaretas og at anmodningen kan avvises på visse angitte vilkår.

Kommisjonen har myndighet til å vedta gjennomføringsakter for å vurdere om tredjelandet oppfyller vilkår om tilstrekkelighet. For eksempel er det gitt en slik gjennomføringsakt om amerikanske tilsynsmyndigheter.

Etter forordning (EU) nr. 537/2014 (revisjonsforordningen) artikkel 36 kan det inngås samarbeidsavtaler om utveksling av informasjon dersom informasjonen er underlagt samme garantier om taushetsplikt som er angitt i forordningens artikkel 22 og 34. Informasjonen kan bare utveksles dersom det kreves for at de kompetente myndighetene skal kunne fullføre sine oppgaver etter forordningen. De kompetente myndighetene skal samarbeide om kvalitetskontroller og utredninger om revisorer og revisjonsselskap.

I henhold til artikkel 37 kan konfidensiell informasjon som er mottatt fra et tredjeland kun videreformidles dersom dette er fastsatt i en samarbeidsavtale og dersom tredjelandets myndig-

heter har samtykket, eller dersom utlevering av slik informasjon kreves etter EU-regler eller nasjonal rett.

Forordningen artikkel 38 fastsetter at informasjon som er gitt fra en kompetent myndighet til et tredjelands myndigheter bare kan videreformidles med samtykke og under forutsetning av at informasjonen bare kan utleveres for de formål som medlemslandet har fastsatt eller i samsvar med unionsretten, nasjonal rett eller nødvendige regler i tredjelandet.

20.7.3 Utvalgets vurderinger

Samarbeid med tilsynsmyndigheter og organisasjoner innenfor EØS

De samarbeidsforpliktelsene som følger av revisjonsdirektivet og revisjonsforordningen gjelder for Norge som land og det er utvalgets vurdering at det ikke er behov for å gjennomføre dette i norsk rett.

Utvalgets oppfatning er videre at gjeldende rett er i samsvar med de kravene til taushetsplikt som er fastsatt i revisjonsdirektivet og forordning (EU) nr. 537/2014 (revisjonsforordningen).

Når det gjelder tilsynsmyndighetens taushetsplikt i samarbeid med andre organer i EU, så er det gjort enkelte endringer i revisjonsdirektivet artikkel 36 nr. 4a. Det er adgang for tilsynsmyndigheten til å overlate konfidensiell informasjon til myndigheter på EU-nivå som har ansvar for tilsyn med allmenn interesseforetak, sentralbanker i andre europeiske land, det europeiske sentralbanksystemet og den europeiske systemrisikoenemnden. Utvalget viser til at Finanstilsynets taushetsplikt ikke gjelder overfor andre EØS-lands sentralbanker, jf. finanstilsynsloven § 7.

Utvalget er kjent med at det arbeides med å innlemme de forordningene som gjelder tilsynsorganene på EU-nivå i EØS-avtalen, og antar at det i forbindelse med denne innlemmelsen vil komme lovforslag som regulerer taushetsplikten mellom Finanstilsynet og de europeiske tilsynsbyråene. Videre viser utvalget til at revisjonsdirektivet kun fastsetter at medlemslandene *kan* fastsette at taushetsplikten ikke skal gjelde overfor slike organer. Det er derfor ikke et krav om at slike regler må fastsettes i nasjonal rett. Utvalget anser ikke at det finnes tungtveiende grunner for at det skal være adgang til å overlate taushetsbelagt informasjon til de organer og myndigheter som er nevnt i artikkel 36 nr. 4a.

Samarbeid med tilsynsmyndigheter og organisasjoner utenfor EØS

Reglene om taushetsplikt etter revisjonsforordningen inneholder ingen nasjonale valgmuligheter og forordningen foreslås gjennomført i norsk rett ved lovforslagets § 12-1.

Bestemmelsene i revisjonsdirektivet artikkel 47 er i gjeldende rett gjennomført i forskrift av 30. november 1998 nr. 1102 om utveksling av opplysninger med tilsynsmyndigheter i land utenfor EØS. Før endringen av revisjonsdirektivet var det kun adgang til å nekte å utlevere opplysninger dersom dette kunne skade medlemslandets suverenitet, nasjonale sikkerhet eller offentlige orden, samt om rettslig prosess var innledet mot enkeltpersoner. Med direktiv 2014/56/EU (endningsdirektivet) er det i tillegg innført en avvisningsgrunn dersom den kompetente myndigheten har vedtatt en endelig beslutning om den samme personen og den samme handlingen. En annen endring som er gjennomført i artikkel 47 er at samarbeidsavtalen mellom myndighetene skal sikre at den reviderte virksomhets forretningsmessige interesser ikke undermineres ved informasjonsutvekslingen. Verken hjemlene for avvisning eller det nærmere innholdet i samarbeidsavtalene er nærmere regulert i forskriften, selv om tilsvarende regler gjaldt før endringen av revisjonsdirektivet.

Utvalget anser at forskriften oppfyller de kravene til informasjonsutveksling som følger av revisjonsdirektivet. Det er ikke nødvendig å hjemle grunnlaget for å avvise en anmodning om informasjonsutveksling ettersom dette reguleres i den samarbeidsavtalen som må inngås med tredjelands tilsynsmyndigheter. Det samme gjelder kravet om at samarbeidsavtalen skal sikre at ikke den reviderte virksomhets forretningsmessige interesse undermineres. Dette er forpliktelser som påhviler Norge og det kreves ikke at dette gjennomføres i nasjonal rett. Oppfyllelsen av forpliktelsene må fastsettes i den enkelte samarbeidsavtale.

Reglene om samarbeidet med tilsynsmyndigheter utenfor EØS har blant annet sammenheng med bestemmelsene om tredjelandsrevisorers adgang til å revidere utenlandske foretak notert på norsk regulert marked, se kapittel 6 for nærmere omtale.

Kapittel 21

Reaksjoner

21.1 Innledning

Et fungerende sanksjonssystem

Et fungerende sanksjonssystem er en viktig del av reguleringen av revisjon og revisorer. Sanksjoner skal bidra til at revisorer og revisjonsforetak opptrer i samsvar med lovgivningen og er en forutsetning for et troverdig tilsyn. Etter direktiv 2006/43/EF som endret ved direktiv 2014/56/EU (revisjonsdirektivet) artikkel 30 skal medlemslandene sørge for effektive, forholdsmessige og avskrekende sanksjoner overfor revisorer og revisjonsselskaper dersom lovfestet revisjon ikke foretas i samsvar med bestemmelsene i direktivet eller i forordning (EU) nr. 537/2014 (revisjonsforordningen).

Etter gjeldende regler i revisorloven kan Finanstilsynet kalle tilbake og suspendere godkjenningen til en revisor eller et revisjonsselskap som grovt eller gjentatt tilsidesetter sine plikter. Dette er omtalt i punkt 21.2 sammen med enkelte andre tilsynsmessige tiltak. Etter endringene i revisjonsdirektivet fra 2014 skal tilsynsmyndigheten kunne ilegge overtredelsesgebyr, ledelseskarakantene og forbud mot å avgi revisjonsberetning for brudd på revisorlovgivningen eller revisjonsforordningen. Dette er omtalt i punkt 21.3. Revisorloven inneholder dessuten straffebestemmelser. Straff er omtalt i punkt 21.6.

Revisjonsforordningen og direktiv 2014/56/EU (endringsdirektivet) innfører en rekke nye plikter både for foretak av allmenn interesse og for revisorer som reviderer slike foretak. Pliktene for foretakene av allmenn interesse er omtalt i kapittel 23. Revisjonsforordningen og endringsdirektivet krever at pliktene for foretak av allmenn interesse håndheves med tiltak og sanksjoner på linje med det som gjelder for revisorene. Dette er omtalt i punkt 21.4.

Nye regler i forvaltningsloven om administrative sanksjoner

Ved lov 27. mai 2016 nr. 15 er det fastsatt nye bestemmelser i forvaltningsloven kapittel IX om administrative sanksjoner. Med administrativ sanksjon menes etter ny § 43 annet ledd en negativ reaksjon som kan ilegges av et forvaltningsorgan, som retter seg mot en begått overtredelse av lov, forskrift eller individuell avgjørelse, og som regnes som straff etter den europeiske menneskerettskonvensjon. Utvalget legger til grunn at de nye reglene om administrative sanksjoner i forvaltningsloven vil gjelde for utvalgets forslag om overtredelsesgebyr.

Hensikten med forslagene om ledelseskarakantene og forbud mot å avgi revisjonsberetning er i første rekke å være en negativ reaksjon på overtredelse av regler i revisorloven og revisjonsforordningen. Det kan tale for at også slike vedtak omfattes av reglene i forvaltningsloven. På den annen side vil virkningen av disse, i større grad enn for overtredelsesgebyr, være at den som har brutt reglene forhindres fra å ha verv eller utføre oppgaver. Det kan tale for at slike vedtak ikke omfattes av reglene i forvaltningsloven kapittel IX. Utvalget tar ikke stilling til om slike vedtak vil omfattes av reglene om administrative sanksjoner i forvaltningsloven.

Tilbakekall og suspensjon av godkjenning er ikke administrative sanksjoner etter forvaltningsloven. Dette er virkemidler som retter seg mot å hindre at uforsvarlig virksomhet kan fortsette eller for øvrig begrense virkningene av overtredelser. Det samme gjelder Finanstilsynets adgang etter finansstilsynsloven til å gi pålegg om retting og løpende mulkt inntil pålegget etterkommes.

I forarbeidene til forvaltningsloven kapittel IX om administrative sanksjoner – Prop. 62 L (2015–2016) – fremheves det at formålet med reglene er å legge til rette for en mer enhetlig behandling av saker om administrative sanksjoner innenfor rammene av de rettssikkerhetsgarantiene som følger av Grunnloven og den europeiske menneskerettskonvensjonen (proposisjonen side 7). Utvalget

legger de nye lovreglene til grunn for sine vurderinger, og har basert seg på vurderingene i proposisjonen. Utvalget går derfor ikke nærmere inn på mer grunnleggende vurderinger av forholdet mellom tilsynsmessige tiltak, administrative sanksjoner og straff eller av forholdet til forbud mot dobbeltstraff og mot å kreve forklaring som kan bidra til egen domfellelse (selvinkrimineringsvernet).

21.2 Tilbakekall, suspensjon og andre tilsynsmessige tiltak

21.2.1 Gjeldende rett

Tilbakekall og suspensjon av godkjenningen

Etter revisorloven § 9-1 første ledd skal Finanstilsynet kalle tilbake godkjenningen som registrert eller statsautorisert revisor dersom en revisor ikke lenger oppfyller kravene i § 3-4 nr. 2 om å være i stand til å oppfylle sine forpliktelser etter hvert som de forfaller eller i nr. 3 om å være myndig.

For revisjonsselskaper skal godkjenningen tilbakekalles dersom selskapet ikke oppfyller ett eller flere av kravene i revisorloven § 3-5, for eksempel fordi flertallet av selskapets styre ikke er godkjente revisorer.

I henhold til revisorloven § 9-1 tredje ledd kan Finanstilsynet kalle tilbake godkjenningen som registrert eller statsautorisert revisor eller som revisjonsselskap dersom revisor eller selskapet anses uskikket fordi vedkommende har gjort seg skyldig i straffbar handling og dette må antas å svekke den tillit som er nødvendig for yrkesutøvelsen, eller grovt eller gjentatte ganger har overtrådt revisors plikter etter lov eller forskrifter. Tilbakekall på grunnlag av straffbar handling, forutsetter en relevant sammenheng mellom lovbruddet og yrkesutøvelsen. Videre må det foreligge en rettskraftig dom i en straffesak, eller revisor må ha vedtatt et forelegg. Tilbakekall på grunnlag av grove eller gjentatte pliktbrudd forutsetter en kvalifisert overtredelse enten av revisorloven eller andre regler, for eksempel at revisor har gitt uriktige opplysninger til Finanstilsynet. I vurderingen av overtredelsens grovhet er arten og betydningen av den overtrådte plikten og revisors subjektive forhold av betydning. Vedtak om tilbakekall kan gjøres tidsbegrenset.

Finanstilsynet kan suspendere godkjenningen til en revisor eller et revisjonsselskap dersom vedkommende eller selskapet er siktet for et forhold som kan medføre tilbakekall av godkjenningen, jf. revisorloven § 9-2. Formålet med bestemmelsen

er å unngå at i revisor eller revisjonsselskapet reviderer årsregnskapet til revisjonspliktige i perioden mellom siktelse er tatt ut og straffesaken er avsluttet. Virkningen av et suspensjonsvedtak er at revisor eller revisjonsselskapet ikke kan revidere årsregnskapet til revisjonspliktige.

Andre tilsynsmessige tiltak

Finanstilsynet kan pålegge de foretak det har tilsyn med, inkludert revisorer og revisjonsselskaper, å rette på forholdet dersom foretakets organer ikke har overholdt sine plikter i henhold til bestemmelser gitt i eller i medhold av lov, eller handlet i strid med konsesjonsvilkår, jf. finanstilsynsloven § 4 første ledd nr. 7. Det samme gjelder hvis foretakets organer ikke har overholdt vedtekter eller interne retningslinjer gitt i eller i medhold av lov.

Mangler i revisjonsberetningen kan medføre merknader etter tilsyn fra Finanstilsynet. Avsluttende tilsynsmerknader etter tilsyn med revisjonsselskaper publiseres som hovedregel på Finanstilsynets nettsider. Finanstilsynet har ikke særskilt myndighet til å erklære at en revisjonsberetning er uriktig.

21.2.2 EØS-rett

Tilbakekall og suspensjon av godkjenningen

I henhold til direktiv 2006/43/EF som endret ved direktiv 2014/56/EU (revisjonsdirektivet) artikkel 5 nr. 1 skal godkjenningen til en revisor eller et revisjonsselskap til å foreta lovfestet revisjonen, kalles tilbake hvis revisorens eller revisjonsselskapets vandel er alvorlig svekket. Videre skal godkjenningen til et revisjonsselskap kalles tilbake dersom det ikke lenger oppfyller kravet til at godkjent revisjonsselskap eller godkjente revisorer har flertallet av stemmene i selskapets høyeste organ eller dersom ikke et flertall av styrets medlemmer består av godkjente revisorer.

Etter artikkel 30 nr. 3 skal medlemslandene sørge for at det blant sanksjonene skal være adgang til å frata godkjenningen til revisor eller revisjonsselskap. Det følger dermed av direktivet at medlemslandene må fastsette regler som innebærer at tilsynsmyndighetene kan frata revisorer og revisjonsselskaper sin godkjenning.

Andre tilsynsmessige tiltak

I henhold til artikkel 30a nr. 1 bokstav a i revisjonsdirektivet skal kompetente myndigheter

kunne gi pålegg om å stanse overtredelser av revisjonslovgivningen og revisjonsforordningen og om ikke å gjenta overtredelsen.

Kompetente myndigheter skal ha adgang til å erklære at en revisjonsberetning ikke oppfyller de kravene som følger av revisjonsdirektivet artikkel 28 eller, hvor det er relevant, revisjonsforordningen artikkel 10, jf. artikkel 30a bokstav d.

Etter revisjonsdirektivet artikkel 30c skal tilsynsmyndigheten publisere i det minste alle vedtak om sanksjoner for overtredelser av revisjonsdirektivet eller revisjonsforordningen. Dette skal skje så raskt som mulig etter at den personen som ilegges sanksjonen er varslet om vedtaket og senest så snart klagemulighetene er uttømt. Offentliggjøringen skal inneholde informasjon om arten av overtredelsen og om identiteten til den fysiske eller juridiske personen som er ilagt sanksjonen. Hvis vedtaket er påklaget, skal det opplyses om status og resultatet av klagebehandlingen. Vedtaket kan publiseres anonymt hvis offentliggjøring av personopplysninger vil være uforholdsmessig, hvis offentliggjøring vil utgjøre en alvorlig trussel mot stabiliteten til finansmarkedene eller en igangsatt straffesak, eller hvis offentliggjøring ville volde de involverte personer eller institusjoner stor skade. Vedtakene skal ligge på myndighetens nettsted minst fem år etter at alle klagemuligheter er utløpt. Publiseringsen skal skje i samsvar med grunnleggende menneskerettigheter. Det kan besluttes at personopplysninger ikke skal offentliggjøres.

21.2.3 Danmark og Sverige

Danmark

I Danmark fremgår det av revisorloven § 44 nr. 2 at dersom en revisor har gjort seg skyldig i grove eller gjentatte forsømmelser ved utøvelsen av sin virksomhet, kan vedkommende få sin godkjenning tilbakekalt. Dette innebærer at revisor, i en prøveperiode på opptil fem år, ikke må tilsidesette god revisjonsskikk på en slik måte at vedkommende etter en samlet vurdering skal frakjennes godkjenningen.

Videre kan Revisornævnet tilbakekalle revisors godkjenning for en periode på seks måneder og opp til fem år eller inntil videre, dersom revisor har gjort seg skyldig i grove eller gjentatte forsømmelser i utøvelsen av sin virksomhet og forsømmelsene gir grunn til å anta at vedkommende ikke i fremtiden vil utøve sin virksomhet på en forsvarlig måte, jf. revisorloven § 44 nr. 4. Det samme

gjelder for revisjonsselskaper etter revisorloven § 44 nr. 6.

Det er gitt bestemmelser i revisorloven § 47 a om publisering av vedtak i tråd med revisjonsdirektivets krav.

Sverige

Etter svensk rett kan godkjenningen til en revisor kalles tilbake dersom revisor forsettlig gjør urett i sin revisjonsvirksomhet eller på annen måte handler uredelig, eller om revisor ikke betaler de avgifter som revisor er pålagt ved lov, jf. revisorslagen § 32.

Det er gitt bestemmelser i revisorsforordningen § 22b om publisering av vedtak i tråd med revisjonsdirektivets krav.

21.2.4 Utvalgets vurderinger

Tilbakekall og suspensjon av godkjenningen

Systemet med godkjenning av revisorer, forutsetter at godkjenningen kan kalles tilbake hvis forutsetningene for å ha ansvar for oppdrag om lovfestet revisjon ikke lenger er til stede. Utvalget foreslår å videreføre Finanstilsynets myndighet etter gjeldende revisorlov til å kalle tilbake godkjenningen til revisorer og revisjonsselskaper med enkelte tilpasninger.

Utvalget foreslår at Finanstilsynet skal kunne kalle tilbake godkjenningen til en statsautorisert revisor hvis revisoren må anses uskikket fordi vedkommende har overtrådt revisors plikter etter gjeldende lovkrav og overtredelsen er grov eller flere overtredelser til sammen er grove. Bestemmelsen tilsvarende den gjeldende bestemmelsen i revisorloven § 9-1 tredje ledd nr. 2.

Utvalget foreslår nye krav om skikkethet for å få godkjenning som statsautorisert revisor, jf. lovforslaget § 3-4, og utvalget mener at vilkårene for tilbakekall bør tilpasses disse. Utvalget foreslår at Finanstilsynet skal kunne kalle tilbake godkjenningen hvis en statsautorisert revisor må anses uskikket fordi vedkommende ikke lenger oppfyller kravene etter § 3-4. Utvalget viser særlig til vilkåret i § 3-4 om at godkjenning ikke skal gis hvis søkeren har utvist en atferd som gir grunn til å anta at vedkommende ikke kan utøve yrket på en forsvarlig måte. Forslaget utvider grunnlaget for vedtak om tilbakekall sammenliknet med gjeldende rett når det gjelder krav til adferd. Utvalget legger vekt på at presiseringen i lovforslaget § 3-4 av de forhold det skal tas særlig hensyn til i den forbindelse øker forutberegneligheten for reviso-

rene og reduserer risikoen for vilkårlig tilbakekall. Utvalget legger til grunn at terskelen for å kalle tilbake godkjenningen til en revisor skal være noe høyere enn for å avslå en søknad om godkjenning på dette grunnlaget.

Etter forslaget endres Finanstilsynets plikt etter gjeldende regler til å kalle tilbake godkjenningen hvis revisor ikke lenger er likvid eller myndig, til en adgang, men utvalget forutsetter at det skal spesielle omstendigheter til for å unnlate tilbakekall i disse tilfellene.

Utvalget foreslår å videreføre at Finanstilsynet skal kunne suspendere godkjenningen inntil straffesaken er avsluttet, hvis en statsautorisert revisor er siktet for et forhold som kan medføre tilbakekall av godkjenningen.

Utvalget foreslår at Finanstilsynet skal kunne kalle tilbake godkjenningen til et revisjonsselskap hvis selskapet må anses uskikket fordi revisjonsselskapet har overtrådt sine plikter etter gjeldende lovkrav og overtredelsen er grov eller flere overtredelser til sammen er grove. Bestemmelsen viderefører den gjeldende bestemmelsen i revisorloven § 9-1 tredje nr. 2.

Utvalget foreslår at Finanstilsynet skal kunne kalle tilbake godkjenningen til et revisjonsselskap hvis selskapet ikke lenger oppfyller vilkårene for å få godkjenning i § 4-1. Disse vilkårene gjelder foretaksform, styresammensetning, eiere og økonomi. Bestemmelsen tilsvarende den gjeldende bestemmelsen i revisorloven § 9-1 annet ledd, men slik at Finanstilsynets plikt til å tilbakekalle godkjenningen endres til en adgang. På samme måte som ovenfor forutsetter utvalget at det skal spesielle omstendigheter til for å unnlate tilbakekall i disse tilfellene.

I lovforslaget § 3-4 har utvalget angitt hvilke forhold som gjør at en søker kan nektes godkjenning som revisor. Ett av disse forholdene er at søker har utvist en adferd som gir grunn til å anta at hun eller han ikke kan utøve yrket på en forsvarlig måte. Utvalget mener at det bør være adgang til å kalle godkjenningen tilbake hvis revisoren ikke lenger oppfyller de kravene som stilles for å få godkjenningen.

Det vises til lovforslaget § 14-1 og § 14-2.

Pålegg om retting og løpende mulkt

Utvalget foreslår ingen endringer i Finanstilsynets adgang etter finansstilsynsloven § 4 første ledd nr. 7 og § 10 annet ledd til å gi pålegg om retting og ilegge løpende mulkt inntil pålegget oppfylles. Bestemmelsen oppfyller kravet om dette i revisjonsdirektivet 30a nr. 1 bokstav a.

Utvalget legger til grunn at pålegg om retting kan brukes til å erklære at en revisjonsberetning ikke oppfyller kravene i loven, jf. revisjonsdirektivet artikkel 30a bokstav d, og pålegge retting i form av ny revisjonsberetning eller at forholdet bringes i orden ved avgivelse av den neste revisjonsberetningen.

Publisering av vedtak

Etter gjeldende praksis publiseres alle rapporter etter stedlige tilsyn og alle vedtak om tilbakekall av godkjenningen til selskaper og enkeltpersoner. Hensikten med publiseringen er å motvirke brudd på regelverket og å orientere om Finanstilsynets forvaltningspraksis. Utvalget foreslår, i tråd med bestemmelsene i revisjonsdirektivet artikkel 30c, å lovfeste at Finanstilsynet skal publisere på sitt nettsted alle vedtak om tilbakekall og suspensjon av godkjenning, overtredelsesgebyr, ledelseskantene og forbud mot å undertegne revisjonsberetninger. Den som avgjørelsen gjelder skal ha mottatt vedtaket før publisering. I utgangspunktet publiseres også identiteten til den som vedtaket gjelder. Finanstilsynet skal imidlertid publisere vedtaket anonymt hvis publisering vil

- være uforholdsmessig fordi vedtaket inneholder personopplysninger
- utgjøre en alvorlig trussel mot stabiliteten i finansmarkedene eller en pågående straffesak, eller
- påføre de som blir berørt av vedtaket uforholdsmessig skade

Vedtaket om sanksjoner vil normal ikke inneholde opplysninger om personlige forhold som omfattes av taushetsplikten i forvaltningsloven § 13. Hvis et vedtak inneholder slike opplysninger, kan de ikke publiseres. Bestemmelsen medfører ingen begrensning i taushetsplikten etter forvaltningsloven.

Hvis et publisert vedtak er påklaget, skal status i klagebehandlingen og resultatet av klagen offentliggjøres. Et publisert vedtak skal forbli på Finanstilsynets nettsted i minst fem år.

Det vises til lovforslaget § 14-8.

21.3 Overtredelsesgebyr, ledelseskantene og forbud mot å avgi revisjonsberetning

21.3.1 Gjeldende rett

Etter gjeldende rett har ikke Finanstilsynet adgang til å ilegge revisor eller revisjonsselskap

overtredelsesgebyr eller ledelseskantene for brudd på revisorlovgivningen. Det er heller ikke en spesifikk bestemmelse som gir Finanstilsynet hjemmel til å ilegge forbud mot å avgi revisjonsberetning.

Bestemmelsene i forvaltningsloven kapittel IX gir generelle regler som gjelder for vedtak om administrative sanksjoner, jf. omtalen i innledningen i punkt 21.1. Etter forvaltningsloven § 44 første ledd kan forvaltningsorganer ilegge overtredelsesgebyr når det er fastsatt i lov. Overtredelsesgebyr kan ilegges etter faste satser eller utmåles i det enkelte tilfelle (individuell utmåling) innenfor en øvre ramme som må fastsettes i eller i medhold av lov.

Ved individuell utmåling av overtredelsesgebyr mot fysiske personer kan det etter § 44 annet ledd blant annet legges vekt på overtredelsens omfang og virkninger, fordeler som er eller kunne vært oppnådd ved lovbruddet, samt overtredersens skyld og økonomiske evne.

Når det er fastsatt i lov at det kan ilegges administrativ sanksjon overfor et foretak, kan sanksjon ilegges selv om ingen enkeltperson har utvist skyld, jf. forvaltningsloven § 46. Med foretak menes selskap, samvirkeforetak, forening eller annen sammenslutning, enkeltpersonforetak, stiftelse, bo eller offentlig virksomhet. Ved avgjørelsen av om et foretak skal ilegges administrativ sanksjon og ved individuell utmåling av sanksjonen kan det blant annet tas hensyn til

- sanksjonens preventive virkning
- overtredelsens grovhet, og om noen som handler på vegne av foretaket har utvist skyld
- om foretaket ved retningslinjer, instruksjon, opplæring, kontroll eller andre tiltak kunne ha forebygget overtredelsen
- om overtredelsen er begått for å fremme foretakets interesser
- om foretaket har hatt eller kunne oppnådd noen fordel ved overtredelsen
- om det foreligger gjentakelse
- foretakets økonomiske evne
- om andre reaksjoner som følge av lovbruddet blir ilagt foretaket eller noen som har handlet på vegne av det, blant annet om noen enkeltperson blir ilagt administrativ sanksjon eller straff
- om overenskomst med fremmed stat eller internasjonal organisasjon forutsetter bruk av administrativ foretakssanksjon eller foretaksstraff

Oppfyllelsesfristen er fire uker fra vedtaket ble truffet, jf. § 44 femte ledd. Lengre frist kan fastset-

tes i vedtaket eller senere. Overtredelsesgebyret tilfaller statskassen, jf. § 44 sjette ledd.

Forvaltningsorganer kan etter § 45 første ledd ilegge administrativt rettighetstap når det er fastsatt i lov. Administrative rettighetstap er administrative sanksjoner som trekker tilbake eller begrenser en offentlig tillatelse. Administrativt rettighetstap kan etter § 45 annet ledd bare ilegges så langt det etter overtredelsens art, alvor og forholdene for øvrig fremstår som forholdsmessig. Vedtaket skal gjelde for en bestemt tid.

Etter § 47 skal forvaltningsorganet og påtalemyndigheten samordne sanksjonssaker. Forvaltningsloven § 48 setter krav til orientering om taushetsrett mv. § 49 setter krav om underretning om sakens utfall. Etter § 50 kan retten ved prøving av vedtak om administrative sanksjoner, prøve alle sider av saken.

Lyder et vedtak om administrativ sanksjon på betaling av penger, kan utlegg begjæres når oppfyllelsesfristen er oversittet, jf. tvangsfullbyrdesloven § 4-18 nytt femte ledd. Utleggstrekk kan likevel ikke besluttes før vedtaket er endelig. Tvangsdekning etter reglene i lovens kapittel 8 til 12 kan ikke begjæres før vedtaket er endelig.

21.3.2 EØS-rett

Direktiv 2006/43/EF som endret ved direktiv 2014/56/EU (revisjonsdirektivet) stiller krav til sanksjoner i medlemslandene til håndheving av bestemmelsene i revisjonsdirektivet og forordning (EU) nr. 537/2014 (revisjonsforordningen). Etter direktiv 2014/56/EU (endringsdirektivet) skal tilsynsmyndighetene kunne sanksjonere overtredelser med overtredelsesgebyr, forbud mot å inneha ledende stillinger i en periode (ledelseskantene) og forbud mot å avgi revisjonsberetning i en periode, jf. artikkel 30a nr. 1. Det samme kreves etter revisjonsforordningen artikkel 23 nr. 2. Direktivet åpner for at medlemslandene kan unnlate å innføre de nye sanksjonene forutsatt at brudd på regelverket kan straffes etter alminnelig strafferett, jf. artikkel 30 nr. 2 annet avsnitt.

De nye sanksjonsbestemmelsene i revisjonsdirektivet følger mønsteret fra en rekke andre direktiver på finansområdet de senere årene i tråd med de retningslinjene EU-kommisjonen har trukket opp i sin uttalelse fra 2010 om utvidelse av sanksjonsordningene i sektoren for finansielle tjenester.¹ I uttalelsen fremheves det at den store variasjonen i nasjonale myndigheters hjemler og anvendelse av sanksjoner, innebærer en risiko for

manglende overholdelse av regelverket og redusert tillit til finansmarkedene.

Ved endringsdirektivet er revisjonsdirektivet videre tilføyet nærmere krav til sanksjonssystemet, jf. artikkel 30a nr. 2 og 30b, 30c og 30d.

Etter artikkel 30a nr. 2 skal tilsynsmyndigheten kunne utøve sanksjonene direkte, i samarbeid med andre myndigheter og gjennom søksmål ved domstolene.

Etter artikkel 30b skal det ved anvendelsen av sanksjonene tas hensyn til følgende relevante omstendigheter:

- overtredelsens grovhet og varighet
- den ansvarlige personens grad av ansvar
- den ansvarlige personens økonomiske stilling, for eksempel virksomhetens samlede omsetning eller den ansvarlige personens årsinntekt
- den ansvarlige personens fortjeneste eller unnåtte tap
- den ansvarlige personens samarbeid med den kompetente myndighet, tidligere begåtte overtredelser

Artikkel 30c gjelder publisering av vedtak. Bestemmelsen er omtalt i punkt 21.2.2.

Artikkel 30d gjelder klageadgang. Bestemmelsen er omtalt i punkt 21.5.2.

21.3.3 Danmark og Sverige

Danmark

Revisor som ved utføringen av oppgaver knyttet til lovpliktig revisjon eller lovpliktige revisorerklæringer, tilsidesetter de plikter som stillingen medfører, kan etter dansk rett pålegges en bot på maksimalt 300 000 danske kroner, jf. revisorloven § 44 første ledd. Er forsømmelsen av særlig grov karakter, kan revisor ilegges en bot på opp til 600 000 danske kroner.

Revisjonsselskaper kan ilegges bøter dersom det har brutt en selvstendig forpliktelse som påhviler selskapet, for eksempel manglende oppfyllelse av kravene til aksept og fortsettelse av et revisjonsoppdrag, kravene til å dokumentere alle vesentlige trusler mot revisors uavhengighet og kravene til internt kvalitetskontrollsystem, jf. § 44 sjetten ledd. Revisjonsselskapet kan også ilegges bøter dersom det har et medansvar for tilsidesettelsen av en enkeltrevisors plikter. Boten kan

være på maksimalt 750 000 danske kroner. I særlig grove tilfeller kan boten forhøyes til 1,5 millioner danske kroner.

Etter revisorloven § 44b kan et foretak av allmenn interesse eller et medlem av det øverste ledelsesorganet eller revisjonsutvalget i en slik virksomhet pålegges en bot på 300 000 danske kroner dersom det tilsidesetter en plikt som følger av revisorloven, revisjonsforordningen eller plikter som følger av revisjonsdirektivets regler for revisors fratreden.

Sverige

Etter den svenske revisorslagen § 32 annet ledd kan revisor som tilsidesetter sine plikter som revisor eller som stedfortreder for et revisjonsselskap, gis en formell advarsel. Etter § 32a kan Revisorsnämnden ilegge revisor et overtredelsesgebyr. For fysiske personer kan gebyret være maksimalt en million svenske kroner. For revisjonsselskap kan gebyret være maksimalt to prosent av foretakets omsetning nærmeste foregående regnskapsår. Det kan ikke ilegges overtredelsesgebyr lavere enn 5 000 svenske kroner.

21.3.4 Utvalgets vurderinger

Utvalget mener at sanksjonssystemet i revisjonsdirektivet bør gjennomføres i henhold til hovedreglene i direktivet. Det inkluderer adgangen for tilsynsmyndighetene til å håndheve brudd på revisjonslovgivningen og revisjonsforordningen gjennom å ilegge overtredelsesgebyr, ledelseskantene og forbud mot å undertegne revisjonsberetning. Utvalget går ikke inn for å benytte adgangen i revisjonsdirektivet til å unnlate å innføre de nye sanksjonene forutsatt at brudd på regelverket kan straffes etter alminnelig straffrett.

Utvalget legger vekt på at sanksjonene skal innføres i tråd med forutsetningene i revisjonsdirektivet. Direktivet er tydelig på hvilke sanksjoner tilsynsmyndigheten skal ha til rådighet. Direktivet gir ikke nærmere anvisning på hvilke overtredelser som skal sanksjoneres eller hvilke fysiske og juridiske personer som skal kunne ilegges de ulike sanksjonene. Utvalget mener at sanksjoner skal være effektive, målrettede og forholdsmessige. De enkelte sanksjonene skal kunne benyttes mot lovbrudd der prevensjonshensynet tilsier en reaksjon.

Som nevnt i punkt 21.1 tar ikke utvalget stilling til om vedtak om ledelseskantene eller forbud mot å undertegne revisjonsberetning vil omfattes

¹ Uttalelse fra EU-kommisjonen til Europaparlamentet, Rådet, Det europeiske økonomiske og sosiale utvalg og Regionutvalget *Udvidelse af sanktionsordningerne i sektoren for finansielle tjenesteydelser*, KOM(2010) 716 endelig 8. desember 2010.

av reglene om administrative sanksjoner i forvaltningsloven.

Overtreddelsesgebyr

Utvalget foreslår at overtreddelsesgebyr skal kunne benyttes mot revisjonsforetak som bryter de angitte reglene i revisorloven og revisjonsforordningen. Revisjonsforetak omfatter revisjonsselskaper og statsautoriserte revisorer som utfører lovfestet revisjon i enkeltpersonforetak. Etter utvalgets vurdering er det ikke nødvendig for en effektiv håndheving eller forholdsmessig ut fra en rimelighetsbetraktning, å kunne ilegge oppdragsansvarlige revisorer og medarbeidere i revisjonsforetak overtreddelsesgebyr. Det er tilstrekkelig at Finanstilsynet kan kalle tilbake godkjenningen som statsautorisert revisor, eller ilegge ledelseskantene eller forbud mot å avgi revisjonsberetning.

Det er imidlertid nødvendig å kunne ilegge overtreddelsesgebyr til personer som bryter bestemmelsen i lovforslaget § 8-8 om karenperiode for adgang til å tiltre ledende stilling hos den reviderte. Slike overtreddelser ville ellers ikke kunne sanksjoneres.

I fortalen til direktiv 2014/56/EU (endringsdirektivet) står det i punkt 16 at de kompetente myndigheter bør kunne ilegge avskrekkende administrative økonomiske sanksjoner som har en reell preventiv virkning, på for eksempel opp til en million euro eller mer for fysiske personer og opp til en viss prosentdel av omsetningen for juridiske personer eller andre enheter. Slike høye gebyrer er ikke i samsvar med norsk rettstradisjon. Samtidig er det grunn til å understreke at maksimumsbeløpet i loven er veiledende. Utmålingen av gebyret må uansett gjøres etter en konkret vurdering i den enkelte sak.

Utvalget foreslår at det fastsettes et maksimalt beløp på inntil en million kroner. Dette antas å gi den tilsktede preventive effekten. Det er stor variasjon i størrelsen av og den økonomiske situasjonen i revisjonsforetakene. Dette skal tillegges vekt i fastsettingen av gebyrets størrelse i enkelt saker.

Overtreddelsesgebyr bør kunne ilegges for grove overtreddelser eller for flere overtreddelser som til sammen er grove. Det foreslås ikke skyldkrav i tillegg til dette, i og med at overtreddelsesgebyr bare skal kunne ilegges revisjonsforetak.

Det vises til lovforslaget § 14-3.

Forslag fra et mindretall i utvalget, *medlemmene Bamle, Sivertsen, Stavaas og Winkelmann*, er omtalt i punkt 21.7.1.

Ledelseskantene og forbud mot å undertegne revisjonsberetninger

Utvalget foreslår at Finanstilsynet skal kunne ilegge en statsautorisert revisor som forsettlig eller grovt uaktsomt bryter reglene i revisorloven og revisjonsforordningen om uavhengighet og om revisors plikter ved lovfestet revisjon og revisorbekreftelser, ledelseskantene eller forbud mot å undertegne revisjonsberetninger for et tidsrom av inntil tre år. Etter forslaget kan vedtak treffes ved grove overtreddelser eller flere overtreddelser som til sammen er grove.

Ledelseskantene innebærer at personen ikke kan være medlem av styret eller daglig leder i et foretak av allmenn interesse eller i et revisjonsselskap.

Det vises til lovforslaget § 14-4 og § 14-5.

Forslag fra et mindretall i utvalget, *medlemmene Bamle og Sivertsen*, er omtalt i punkt 21.7.2.

Forhold som skal vektlegges ved ileggelse av overtreddelsesgebyr, ledelseskantene og forbud mot å undertegne revisjonsberetninger

Det vises til bestemmelsene i forvaltningsloven § 43 og § 46 som presiserer forhold som kan vektlegges ved ileggelse av administrative sanksjoner, jf. omtalen i punkt 21.3.1. Det vises videre til at revisjonsdirektivet artikkel 30b angir forhold som det skal tas hensyn til, jf. omtalen i punkt 21.3.2. Reglene i forvaltningsloven dekker flere av de samme hensynene som er nevnt i revisjonsdirektivet, men er ikke fullt ut tilstrekkelige til å gjennomføre direktivkravene. Utvalget mener at det er ønskelig og nødvendig med en egen bestemmelse i revisorloven om de forholdene som det skal tas hensyn til ved vedtak om overtreddelsesgebyr, ledelseskantene og forbud mot å undertegne revisjonsberetninger. Disse reglene vil gjelde ved siden av reglene i forvaltningsloven.

Utvalget foreslår at det ved vedtak om overtreddelsesgebyr, ledelseskantene og forbud mot å undertegne revisjonsberetninger, blant annet skal tas hensyn til

- overtreddelsens grovhet og varighet
- overtredderens grad av skyld
- overtredderens økonomiske evne
- hvor stor vinning som er oppnådd eller tap som er unngått ved overtreddelsen
- i hvilken grad overtredderen har samarbeidet med Finanstilsynet
- tidligere overtreddelser

Det vises til lovforslaget § 14-6.

Foreldelse

Utvalget foreslår at adgangen til å treffe vedtak om overtredelsesgebyr, ledelseskarantene eller forbud mot å undertegne revisjonsberetning skal foreldes fem år etter at overtredelsen har opphørt. Foreldelsesfristen avbrytes ved at Finanstilsynet sender forhåndsvarsel eller treffer vedtak.

Det vises til lovforslaget § 14-7.

21.4 Tiltak og sanksjoner mot foretak av allmenn interesse

21.4.1 Gjeldende rett

Overtredelsesgebyr og ledelseskarantene

Finanstilsynet har i dag ikke hjemmel til å ilegge banker, kredittforetak og forsikringsselskaper overtredelsesgebyr for brudd på finansforetaksloven eller finanstilsynsloven.

Etter verdipapirhandeloven § 17-4 annet ledd kan Finanstilsynet ilegge foretak som har utstedt omsettelige verdipapirer på et regulert marked, overtredelsesgebyr dersom foretakets finansielle rapportering ikke er i samsvar med gjeldende lovkrav når overtredelsen har skjedd forsettlig eller uaktsomt.

Pålegg om stans og retting

Banker, kredittforetak og forsikringsselskaper er foretak av allmenn interesse som er underlagt alminnelig tilsyn av Finanstilsynet etter finanstilsynsloven § 1. Med hjemmel i finanstilsynsloven § 4 første ledd nr. 7 kan Finanstilsynet pålegge disse å rette på forholdet dersom foretakets organer ikke har overholdt sine plikter i henhold til bestemmelser gitt i eller i medhold av lov, eller handlet i strid med konsesjonsvilkår. Det samme gjelder hvis foretakets organer ikke har overholdt vedtekter eller interne retningslinjer gitt i eller i medhold av lov. Denne bestemmelsen gjelder for alle foretak under tilsyn av Finanstilsynet.

Etter verdipapirhandeloven § 15-1 annet ledd, fører Finanstilsynet tilsyn med «overholdelse av denne lovs bestemmelser». Det inkluderer pliktene i loven som gjelder for utstedere av omsettelige verdipapirer notert på regulert marked, blant annet om plikt til å gi informasjon til markedet.

Etter § 15-1 tredje ledd fører Finanstilsynet kontroll med at årsregnskap, årsberetning, halvårsregnskap og annen finansiell rapportering fra utstedere av omsettelige verdipapirer som er

eller søkes notert på regulert marked, er i samsvar med lov eller forskrifter.

Etter verdipapirhandeloven § 15-7 femte ledd kan Finanstilsynets gi utstedere av omsettelige verdipapirer som er eller søkes notert på regulert marked i EØS, samt deres tillitsvalgte, ansatte og revisor, pålegg om å oppfylle opplysnings- og meldeplikt etter § 15-2 sjuende ledd. Bestemmelsen i § 15-2 sjuende ledd gjelder plikt til å gi Finanstilsynet de opplysningene om utsteders forhold som Finanstilsynet ber om som ledd i kontrollen av foretakets finansielle rapportering, og meldeplikt til Finanstilsynet om uriktig finansiell rapportering. Etter § 15-7 åttende ledd kan Finanstilsynet også pålegge utstederforetak å innhente den dokumentasjonen som tilsynet krever for å gjennomføre kontroll av foretakets finansielle rapportering.

21.4.2 EØS-rett

Overtredelsesgebyr og ledelseskarantene

Etter forordning (EU) nr. 537/2014 (revisjonsforordningen) artikkel 23 nr. 3 første ledd bokstav f, skal de kompetente myndigheter kunne treffe de administrative tiltak og ilegge de sanksjonene som er omhandlet i direktiv 2006/43/EF som endret ved direktiv 2014/56/EU (revisjonsdirektivet) artikkel 30a ved brudd på forordningen. Tiltakene og sanksjonene skal kunne brukes overfor reviderte foretak av allmenn interesse, foretak som er nært forbundet med disse og nærstående tredjeparter, jf. artikkel 23 nr. 3 annet ledd bokstav c.

Tiltak og sanksjoner nevnt i revisjonsdirektivet artikkel 30 a inkluderer overtredelsesgebyr og ledelseskarantene. Det vises til omtalen i punkt 21.2.2 og 21.3.2 ovenfor.

Medlemslandene kan unnlate å fastsette administrative sanksjoner hvis brudd på reglene er omfattet av nasjonal strafferett, jf. revisjonsdirektivet artikkel 30 nr. 2.

Pålegg om stans og retting

Etter revisjonsdirektivet artikkel 30a nr. 1 bokstav a, skal kompetente myndigheter kunne gi pålegg om å stanse overtredelser av revisjonsforordningen og om ikke å gjenta overtredelsen, jf. også revisjonsforordningen artikkel 23 nr. 3 første ledd bokstav f. Pålegg skal kunne ilegges overfor de som er nevnt i avsnittet ovenfor om overtredelsesgebyr og ledelseskarantene, jf. revisjonsforordningen artikkel 23 nr. 3 annet ledd bokstav c.

21.4.3 Danmark og Sverige

Det er fastsatt bestemmelser om overtredelsesgebyr for foretak av allmenn interesse i den danske revisorloven § 44b. Av bestemmelsen fremgår det at Revisornævnet kan pålegge bøter på inntil 300 000 danske kroner dersom foretaket eller et medlem av foretakets ledelsesorgan eller revisjonsutvalg tilsidesetter en plikt etter revisorloven eller revisjonsforordningen.

I Sverige kan det etter lag 2016:429 *om tillsyn över företag av allmänt intresse i fråga om revision* § 7 nr. 3 ilegges overtredelsesgebyr for foretak av allmenn interesse på maksimalt 10 millioner svenske kroner. Gebyr kan ilegges hvis foretaket ikke oppretter revisjonsutvalg, ikke velger en revisor i samsvar med de kravene som følger av revisjonsforordningen, beholder revisor i en lengre tidsperiode enn det som følger av forordningen eller sier opp revisor uten saklig grunn. Overtredelsesgebyr kan ilegges dersom overtredelsen er alvorlig.

21.4.4 Utvalgets vurderinger

Overtredelsesgebyr og ledelseskantene

Utvalget foreslår regler om overtredelsesgebyr overfor foretak av allmenn interesse og ledelseskantene overfor ledere i slike foretak. Foretak av allmenn interesse er noterte foretak, banker og andre kredittforetak og forsikringsselskaper, jf. omtalen i punkt 22.1. Utvalget legger her vekt på de samme hensynene som er nevnt i punkt 21.3.4, om gjennomføring i henhold til hovedreglene og i tråd med forutsetningene i revisjonsdirektivet og revisjonsforordningen.

Overtredelser som skal kunne ilegges overtredelsesgebyr er etter utvalgets oppfatning brudd på bestemmelsene om å ha revisjonsutvalg, revisjonsutvalgets oppgaver, valg av revisor og revisjonsoppdragets varighet. Dette gjelder følgende bestemmelser i lovforslaget og revisjonsforordningen

- allmennaksjeloven § 6-41 om plikt til å ha revisjonsutvalg
- allmennaksjeloven § 6-43 om revisjonsutvalgets oppgaver
- revisjonsforordningen artikkel 16 om valg av revisor
- revisjonsforordningen artikkel 17, med tilpassinger i allmennaksjeloven § 7-2, om revisjonsoppdragets varighet

Det vises til omtalen av disse reglene i kapittel 23. Slike overtredelser kan ilegges overtredelsesgebyr også etter dansk og svensk rett.

Utvalget går inn for at overtredelsesgebyr skal kunne benyttes overfor foretak av allmenn interesse, men ikke for daglig leder og styremedlemmer. Utvalget legger vekt på at de aktuelle pliktene gjelder organiseringen av foretaket. Daglig leder og styremedlemmer som medvirker til foretakets overtredelse, kan ilegges ledelseskantene. Utvalget mener at ledelseskantene vil være en målrettet reaksjon mot personer i ledelsen i foretakene. Videre forutsetter revisjonsdirektivet artikkel 30a nr. 1 bokstav e at ledelseskantene skal kunne ilegges styremedlemmer.

Finanstilsynet fører tilsyn med finansforetak som er foretak av allmenn interesse og kontroll med den finansielle rapporteringen til noterte foretak. Utvalget mener at Finanstilsynet må ha ansvaret for å håndheve dette regelverket.

Det vises til forslaget til verdipapirhandeloven nye § 17-5 og § 17-6 og til finansforetaksloven nye § 22-4 og § 22-5.

Pålegg om stans og retting

Utvalget legger til grunn at adgangen for Finanstilsynet etter finanstilsynsloven § 4 første ledd nr. 7 til å pålegge retting, dekker kravene i revisjonsforordningen artikkel 30a nr. 1 bokstav a, jf. revisjonsforordningen artikkel 23 nr. 3 annet ledd bokstav c, når det gjelder foretak av allmenn interesse som er banker, kredittforetak og forsikringsselskaper. Det er imidlertid nødvendig å innføre en tilsvarende adgang til å pålegge retting overfor noterte foretak som ikke er finansforetak som nevnt.

Utvalget foreslår at det inntas en bestemmelse i verdipapirhandeloven om at Finanstilsynet skal kunne gi utstedere av omsettelige verdipapirer som er eller søkes notert på regulert marked i EØS, pålegg om retting dersom foretaket opptrer i strid med sine plikter etter allmennaksjeloven § 6-41 om plikt til å ha revisjonsutvalg, allmennaksjeloven § 6-43 om revisjonsutvalgets oppgaver, revisjonsforordningen artikkel 16 om valg av revisor og revisjonsforordningen artikkel 17, med tilpassinger i allmennaksjeloven § 7-2, om revisjonsoppdragets varighet.

Det vises til forslaget til verdipapirhandeloven § 15-7 nytt niende ledd.

21.5 Klagebehandling

21.5.1 Gjeldende rett

Etter revisorloven § 9-2a kan departementet i forskrift fastsette at en klagenemnd skal avgjøre klager på vedtak som gjelder tilbakekall og suspensjon av godkjenning. Departementet kan også fastsette at klagenemnden avgjør klager på andre vedtak etter revisorloven.

Forvaltningsloven får anvendelse på nemndens virksomhet, og departementet kan fastsette nærmere regler om frister, innholdet av klage, tilsvare og muntlig forhandling og om klagenemndens sammensetning og virksomhet. Klagenemndens utgifter til klagebehandling etter første ledd dekkes av Finanstilsynet. Departementet fastsetter medlemmenes godtgjørelse. Det kan kreves gebyr for behandling av klage som angitt i første ledd. Departementet kan gi nærmere regler om når gebyr skal kreves, om gebyrenes størrelse og om innkrevingen.

Departementet har fastsatt forskrift 1. februar 2012 nr. 111 om klagenemnd for revisor- og regnskapsførersaker. Etter § 1 er nemnden klageinstans for Finanstilsynets vedtak om godkjenning av revisorer (§ 3-1), godkjenning av revisjonsselskaper (§ 3-5), tilbakekall av godkjenning som revisor og revisjonsselskap (§9-1), og suspensjon av godkjenning som revisor og revisjonsselskap (§9-2). Klagenemnden kan prøve alle sider av de vedtak som er gjenstand for klage.

Etter § 2 skal nemnden bestå av fem medlemmer og tre varamedlemmer som oppnevnes av departementet i opptil tre år. Nemnden skal ha en leder og en nestleder som utpekes av departementet. Nemnden skal sammensettes slik at den sikres høy juridisk, regnskapsfaglig, revisjonsfaglig og regnskapsførerfaglig kompetanse. Nemnden kan ikke sammensettes slik at personer som er oppdragsansvarlige revisorer eller regnskapsførere, eller som utfører arbeid for godkjent revisjonsselskap eller regnskapsførerselskap, eller personer selskapet har samarbeidsavtale med, får et flertall av nemndens medlemmer. Klagenemnden er vedtaksfør dersom minst fire av de innkalte møter.

I henhold til § 3 skal klagebehandlingen i nemnden følge reglene i forvaltningsloven kapittel VI med de endringer og tillegg som følger av forskriften. Klagenemnden skal avgjøre saken på grunnlag av de saksdokumenter som foreligger når den mottar klagesaken. Hvis særlige grunner foreligger, kan klagenemnden beslutte å holde muntlig forhandlingsmøte. Klagenemnden bestemmer

hvilke deler av saken som skal behandles muntlig. Klagenemnden kan oppfordre parter og vitner til å forklare seg direkte for klagenemnden. Avgjørelser og beslutninger som gjelder saksforberedelsen i klagenemnden treffes av nemndens leder, eller etter lederens bemyndigelse, av et av de øvrige medlemmene. Finansdepartementet har omgjøringskompetanse etter forvaltningsloven.

21.5.2 EØS-rett

I henhold til direktiv 2006/43/EF som endret ved direktiv 2014/56/EU (revisjonsdirektivet) artikkel 30d skal alle vedtak som er fattet av den kompetente myndighet i overenstemmelse med revisjonsdirektivet og forordning (EU) nr. 537/2014 (revisjonsforordningen) kunne påklages.

21.5.3 Danmark og Sverige

Etter den danske revisorloven § 51 fremgår det at vedtak truffet av Erhvervsstyrelsen i medhold av revisorloven eller revisjonsforordningen kan påklages til Erhvervsankenævnet senest fire uker etter at vedtaket er meddelt den det gjelder.

Etter den svenske revisorslagen § 36 følger det at Revisornemndens vedtak kan påklages til den allmenne forvaltningsdomstolen.

21.5.4 Utvalgets vurderinger

Utvalget mener at ordningen med at Finanstilsynets vedtak kan påklages til Klagenemnden for revisor- og regnskapsførersaker bør videreføres. Utvalget anser at det er hensiktsmessig at klagenemndens kompetanse, funksjon og sammensetning fortsatt reguleres i forskrift. Utvalget mener at klagenemnden bør være klageorgan også for de vedtakene om sanksjoner som er foreslått på bakgrunn av de nye bestemmelsene i revisjonsdirektivet, og for vedtak om unntak fra etterutdanningskravet for revisorer etter lovforslaget § 5-1 sjuende ledd. Dette vil innebære en utvidelse av klagenemndens oppgaver.

Utvalget mener at Klagenemnden for revisor- og regnskapsførersaker ikke er rett instans for å behandle klager over vedtak om overtredelsesgebyr og ledelseskarantene for foretak av allmenn interesse. Disse vedtakene bør følge klagebehandlingen i saker om vedtak etter verdipapirhandelloven.

Det vises til lovforslaget § 15-1 og forslag til endring i forskrift 1. februar 2012 nr. 111 om klagenemnd for revisor- og regnskapsførersaker.

21.6 Straff

21.6.1 Gjeldende rett

Etter revisorloven § 9-3 kan forsettlig eller uaktsom overtredelse av lovens bestemmelser om revisjonsplikt og adgang til å si opp revisor, misbruk av titlene registrert revisor og statsautorisert revisor, uavhengighetsreglene, krav til revisjonens innhold, revisors plikter, dokumentasjon av oppdrag, nummererte brev, oppbevaring av dokumentasjon, revisjonsberetning, revisors taushetsplikt, revisors opplysningsplikt, revisors rett og plikt til å si fra seg oppdrag samt reglene om ny revisor, straffes med bøter eller fengsel inntil ett år. Det samme gjelder for grove eller gjentatte brudd på god revisjonsskikk. Foreldelsesfristen er fem år.

Brudd på lovbestemt taushetsplikt kan også straffes etter straffeloven § 209.

Etter finanstilsynsloven § 10 straffes tillits- eller tjenestemenn i foretak som er under tilsyn fra Finanstilsynet og som forsettlig eller uaktsomt overtrer finanstilsynsloven eller bestemmelse eller pålegg gitt med hjemmel i loven, med bøter eller fengsel inntil ett år eller begge deler. Foreligger det særlig skjerpene omstendigheter, kan fengsel inntil tre år anvendes. Personer, tillits- eller tjenestemenn i foretak som forsettlig eller uaktsomt overtrer pålegg gitt med hjemmel i § 4 a, straffes på samme måte.

21.6.2 EØS-rett

Verken etter direktiv 2006/43/EF som endret ved direktiv 2014/56/EU (revisjonsdirektivet) eller revisjonsforordning (EU) nr. 537/2014 er det et uttrykkelig krav om at brudd på reglene skal være straffbart. Etter artikkel 30 kreves det imidlertid at medlemslandene skal sørge for at det finnes effektive sanksjonssystemer som skal bidra til å konstatere, korrigere og forhindre utilstrekkelig gjennomføring av den lovpliktige revisjonen.

21.6.3 Danmark og Sverige

Etter dansk rett fremgår det at overtredelse av visse sentrale bestemmelser kan straffes med bøter, med mindre høyere straff er pålagt ved annen lovgivning.

Juridiske personer straffes etter reglene om foretaksstraff i den danske straffeloven.

Videre kan en revisor som utfører lovpliktig revisjon eller lovpålagte revisorbekreftelser og

avgir uriktig skriftlig erklæring, straffes med bøter eller fengsel opp til fire måneder. Det samme gjelder en revisor som underskriver revisjonsberetningen på et regnskap han ikke har revidert.

I Danmark kan revisor også straffes for å avgi erklæringer uten å ha registrert seg til Erhvervsstyrelsen eller dersom revisor, på tross av at et forbud mot å inneha visse stillinger eller verv, likevel handler i strid med forbudet.

I henhold til den svenske revisorslagen § 38 skal den som uberettiget utgir seg for å være autorisert eller godkjent revisor dømmes til bøter.

21.6.4 Utvalgets vurderinger

Utvalget har gjort en fornyet vurdering av hvilke brudd på revisorloven og revisjonsforordningen som skal kunne straffes og av straffenivået. Utvalget har i den forbindelse vurdert i hvilken grad det er nødvendig og ønskelig å straffe brudd på revisorloven i tillegg til de foreslåtte bestemmelsene om overtredelsesgebyr, ledelseskarantene og forbud mot å undertegne revisjonsberetning, jf. omtalen i punkt 21.3.4.

Forarbeidene til straffeloven og forvaltningsloven angir visse grunnvilkår for kriminalisering av handlinger. I Ot.prp. nr. 90 (2003–2004) om straffeloven uttaler Justisdepartementet i punkt 7.5.1:

«Skadefølgeprinsippet bør være utgangspunkt og grunnvilkår for kriminalisering: Atferd bør bare gjøres straffbar dersom den fører til skade eller fare for skade på interesser som bør vernes av samfunnet. I tillegg må to andre kriterier vurderes for at loven skal sette straff for en bestemt atferd: (1) Straff bør bare brukes dersom andre reaksjoner og sanksjoner ikke finnes eller åpenbart ikke vil være tilstrekkelige. (2) Straff bør bare brukes dersom nyttevirkningene er klart større enn skadevirkningene.»

I Prop. 62 L (2015–2016) om administrative sanksjoner punkt 7.4.3 gir Justisdepartementet anbefalinger for bruk av sanksjoner. Anbefalingene som er relevante for straff gjelder særlig:

- Det minst inngripende tilgjengelige virkemiddel bør velges.
- Spørsmålet om en overtredelse skal sanksjoneres, bør som utgangspunkt vurderes ut fra hver enkelt handlingsnorm.
- Lovbrudd som skal sanksjoneres, bør i praksis bli søkt avdekket og håndhevet (håndhevingshensynet).
- Straff bør normalt bare brukes ved alvorlige overtredelser (kvalifikasjonskravet).

Dette har vært sentrale utgangspunkter for utvalgets vurderinger. I lys av dette har utvalget vurdert om brudd på reglene i revisorloven og revisjonsforordningen er tilstrekkelig alvorlige til å begrunne bruk av straff, og om straff på dette området er nødvendig for å sikre at regelverket følges.

Lovbrudd som bør kunne straffes

Utvalgets mener at brudd på enkelte av reglene i revisorloven bør kunne straffes. Tilsynsmessig oppfølging og administrative sanksjoner er etter utvalgets syn ikke alltid tilstrekkelig. Utvalget peker på at overtredelse av enkelte av bestemmelsene i revisorloven har stort skadepotensiale. Allmennpreventive hensyn taler for at det bør være mulig å straffe brudd på disse reglene.

Utvalget foreslår for det første straff for en oppdragsansvarlig revisor som forsettlig eller grovt uaktsomt avgir uriktig revisjonsberetning og for det andre for en som uten å være statsautorisert revisor utilbørlig gir inntrykk av at et regnskap eller annen informasjon er bekreftet i henhold til reglene i loven. Etter utvalgets vurdering er dette de mest alvorlige handlingene i strid med revisorloven. Det vises til nærmere omtale i avsnittet om strafferammer nedenfor. Den oppdragsansvarlige revisoren har et særskilt ansvar. Andre medarbeidere på oppdraget bør etter utvalgets syn ikke kunne straffes etter denne bestemmelsen.

Utvalget går videre inn for straff for brudd på følgende bestemmelser i revisorloven:

- lovforslaget § 8-1 til § 8-7 om uavhengighet
- lovforslaget § 8-8 og § 12-5 om karenperiode for adgang til å tiltre ledende stilling hos den reviderte
- lovforslaget § 9-4 om revisors plikter ved utførelse av lovfestet revisjon
- § 9-10 om revisors plikter ved revisorbekreftelser
- § 10-2 om revisors opplysningsplikt

Utvalget viser også til at unnlattelse av å innrette seg etter pålegg fra Finanstilsynet kan straffes etter finanstilsynsloven § 10, og at brudd på lovbestemt taushetsplikt kan straffes etter straffeloven § 209.

Strafferammer

I Ot.prp. nr. 90 (2003–2004) om straffeloven gir Justisdepartementet følgende utgangspunkt for fastsetting av strafferammer i punkt 1.3:

«Departementet går inn for at strafferammene bør fastsettes som et produkt av tre omstendigheter: hvilken interesse som er angrepet, resultatet eller virkning av handlingen og lovbrüterens utviste skyld. Krenkede interesser deles i tre hovedgrupper: Enkeltpersoners liv og selve samfunnsordenen, dernest enkeltpersoners fysiske integritet og det felles livsgrunnlag (miljøet) og til slutt enkeltpersoners psykiske integritet og økonomiske interesser. Strafferammene bør gjenspeile om lovbruddet er grovt, vanlig eller lite, og eventuelt at handlingen ikke kan få noe skadevoldende resultat, fordi den bare gjelder forberedelse (når dette er gjort straffbart). For skylden bør rammene avspeile om handlingen er fortsettlig, grovt uaktsomt eller er forøvet ved alminnelig uaktsomhet.»

Utvalget mener at fengselsstraff bør forbeholdes de mest alvorlige overtredelsene og at det for øvrig kun bør kunne ilegges bøtestraff.

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, jf. lovforslaget § 9-1. Revisors grunnleggende ansvar overfor regnskapsbrukerne er å avgi riktig revisjonsberetning. Det er i første rekke brudd på denne plikten som direkte rammer regnskapsbrukerne og kan føre til skade for dem. Det er derfor alvorlig når en revisor ikke overholder dette ansvaret. Utvalget foreslår at en oppdragsansvarlig revisor som forsettlig eller grovt uaktsomt avgir uriktig revisjonsberetning skal kunne straffes med bøter eller fengsel inntil ett år.

Hvis revisor har forsømt seg grovt i revisjonsutførelsen uten at det har medført uriktig revisjonsberetning, bør overtredelsen kunne straffes med bøter. Utvalget legger vekt på at overtredelsen i disse tilfellene ikke har skadepotensial for regnskapsbrukerne.

En revisor som avgir uriktig revisjonsberetning i den hensikt at den skal brukes til å skaffe noen en uberettiget vinning, vil kunne straffes for bedrageri med fengsel i inntil to år og med fengsel inntil seks år hvis bedrageriet er grovt, jf. straffeloven § 371 og § 372. Uaktsomt bedrageri straffes med fengsel inntil ett år, og to år dersom bedrageriet må anses som grovt, jf. straffeloven § 374.

Utvalget mener videre at revisorloven bør gi særskilt beskyttelse mot at noen som utgir seg for å ha godkjenning som revisor, avgir revisjonsberetning eller revisorbekreftelser. Slike personer

vil ikke være underlagt tilsyn og håndheving etter lovens øvrige regler, og utvalget legger vekt på at slik adferd er egnet til å ramme tredjeparter. Utvalget foreslår at den som uten å være statsautorisert revisor utilbørlig gir inntrykk av at et regnskap eller annen informasjon er bekreftet i henhold til reglene i loven, skal kunne straffes med bøter eller fengsel inntil ett år.

Grovhet og skyldkrav

Utvalget legger vekt på at straff skal benyttes for kvalifisert klanderverdig adferd. Det er i tråd med føringene i forarbeidene til straffeloven og forvaltningslovens regler om administrative sanksjoner. Utvalget går derfor inn for at bare grove overtredelser skal kunne straffes. Utvalget går videre inn for at skyldkravet skal være forsett eller grov uaktksomhet. Utvalget foreslår å fjerne adgangen i gjeldende revisorlov til å straffe simpelt uaktsomme overtredelser.

Det vises til lovforslaget § 14-9.

Forslag fra et mindretall i utvalget, *medlemmene Bamle og Sivertsen*, er omtalt i punkt 21.7.3.

21.7 Forslag fra mindretall

21.7.1 Forslag fra medlemmene Bamle, Sivertsen, Stavaas og Winkelmann – overtredelsesgebyr mot statsautorisert revisor

Utvalgets mindretall, *medlemmene Bamle, Sivertsen, Stavaas og Winkelmann*, viser til at utvalget i forslaget til § 14-3 foreslår at overtredelsesgebyr skal begrenses til kun å ilegges foretaket. I henhold til § 44 i den danske revisorloven kan både revisor og revisjonsforetaket ilegges bøter av Revisornævnet ved forsømmelse av oppgaver som tilligger revisor. Tilsvarende kan både revisor og revisjonsforetaket ilegges sanksjonsavgift i henhold til § 32 i den svenske revisorloven. Etter disse medlemmenes vurdering er det ingen grunn til å innføre regler i Norge som avviker fra de svenske og danske bestemmelsene i forhold til personkrets.

I desember 2016 ble det i NOU 2016: 27 lagt frem forslag til ny lovgivning om tiltak mot hvitvasking. Bestemmelsen om overtredelsesgebyr i den nye hvitvaskingsloven omfatter både personer og foretak.

Det foreslås etter dette at bestemmelsen om overtredelsesgebyr i revisorloven skal omfatte både juridiske og fysiske personer, slik tilfellet er i

våre naboland og slik det er foreslått i den nye hvitvaskingsloven.

Disse medlemmene viser til sitt forslag til § 14-3.

21.7.2 Forslag fra medlemmene Bamle og Sivertsen – ledelseskantene for revisor

Utvalgets mindretall, *medlemmene Bamle og Sivertsen*, viser til at i motsetning til i den foreslåtte bestemmelsen om overtredelsesgebyr, er ikke brudd på bestemmelsen om organisering av virksomheten og kvalitetsstyring medtatt i bestemmelsen om ledelseskantene. Disse medlemmer finner det naturlig å inkludere bestemmelsen om kvalitetsstyring og organisering av virksomheten i denne bestemmelsen, på samme måte som det fremkommer av bestemmelsen om overtredelsesgebyr. Organisering av virksomheten og kvalitetsstyring er en oppgave av sentral betydning for revisjonen. Disse medlemmene mener at kvalitetsstyring og organisering av virksomheten er oppgaver som ligger i kjernen av revisors ledelsesansvar, og brudd på disse bestemmelsene derfor må kunne sanksjoneres med ledelseskantene.

Disse medlemmene viser til sitt forslag til § 14-4.

21.7.3 Forslag fra medlemmene Bamle og Sivertsen – straff

Utvalgets mindretall, *medlemmene Bamle og Sivertsen*, viser til straffebestemmelsen i utvalgets lovforslag § 14-9. Utvalgets flertall går her inn for en reduksjon i hvilke handlinger som anses å være straffbare overtredelser samt redusert straffnivå og et høyere skyldkrav i forhold til gjeldende revisorlov § 9-3. Det foreslås at straffen for en stor del skal begrenses til bøter og at skyldkravet heves fra alminnelig uaktksomhet til grov uaktksomhet. I dagens lovgivning rammes også uaktsomme overtredelser. Bestemmelsen begrenses også i personkrets idet straffebestemmelsen kun skal omfatte «oppdragsansvarlig revisor» og ikke både oppdragsansvarlig revisor og revisjonsmedarbeidere som i dag.

Disse medlemmene er uenig i flertallets forslag. Disse medlemmene ønsker ikke en skjerping av straffebestemmelsen i forhold til nåværende lov, men mener det er viktig med en bestemmelse som omfatter tilsvarende forhold som dagens bestemmelse. Også i lys av utviklingen i kriminalitetsbildet er det viktig å opprettholde en dekkende straffebestemmelse. Politiet uttrykker bekymring over at advokater, revisorer

og leger bidrar til profesjonalisering av kriminaliteten. Straffebestemmelsen bør derfor også ramme de tilfellene som kan tenkes å oppstå i så henseende.

Selv om det er svært få revisorer som er blitt dømt etter straffebestemmelsen i revisorloven, har den likevel en preventiv og forebyggende effekt. Det vil gi et uheldig signal hvis straffenivået ved alvorlige overtredelser av revisorloven skal ha et betydelig lavere straffenivå enn straffebestemmelsen til de ulike bestemmelsene som gjelder for de revisjonspliktige virksomhetene.

Disse medlemmene er uenig i en reduksjon i skyldkravet. Manglende etterlevelse av de lover og retningslinjer som revisor skal påse at foretakene følger vil ha vesentlige negative konsekvenser for samfunnet. Som allmennhetens tillitsperson er det derfor svært viktig at revisjonen utføres med høy grad av aktsomhet. Uaktsomme overtredelser av bestemmelser i revisorloven bør derfor kunne sanksjoneres med straff, slik bestemmelsen er i nåværende revisorlov. Eksempelvis vil en rekke av uaktsomme plikt overtredelser til sammen kunne anses straffbare selv om man ikke kan bevise grov uaktsomhet. Dersom man mener at revisjon er viktig for samfunnet/allmenheten og at det kan få store skadevirkninger dersom det avlegges uriktige regnskaper, vil det være å sende ut feil signal å lempe på skyldkravet.

I denne sammenheng vises det til Ot.prp. nr. 22 (2008–2009) Om lov om endringer i straffeloven som har følgende merknad til § 394 Uaktsom regnskapsovertredelse:

«Bestemmelsen setter straff for uaktsom overtredelse av regnskapslovgivningen, se punkt 11.12. Forslaget viderefører i det vesentligste reglene i straffeloven 1902 § 286, regnskapsloven § 8-5 og bokføringsloven § 15. Straffelovkommisjonen foreslår å strafflegge bare grov uaktsomhet i delutredning VII, se skisse til § 22-17 omtalt på side 317.

Bestemmelsen rammer uaktsom regnskapsovertredelse, og viderefører skyldkravet i straffeloven 1902 § 286, regnskapsloven § 8-5 og bokføringsloven § 15.

Aktsomhetsnormen kan variere fra livsområde til livsområde. Lovbryteren skal som utgangspunkt vurderes etter den normen som gjelder på det aktuelle området, selv om den er ukjent for ham. Etter departementets oppfatning må det legges til grunn en streng aktsomhetsnorm for personer som driver eller er ansvarlig for regnskapspliktig virksomhet. Det må kunne ventes at vedkommende setter seg

inn i regnskapslovgivningen, selv om han ikke har erfaring fra næringsvirksomhet fra tidligere. Men dersom straffskylden er liten og overtredelsen har små konsekvenser, kan det være aktuelt med straffutmålingsutsettelse etter straffeloven 2005 § 60, eventuelt helt unntaksvis straffutmålingsfravall etter § 61.

Straffen er bot eller fengsel inntil ett år.»

Det er således en forventning i samfunnet om høy aktsomhet hos den som driver eller er ansvarlig for regnskapspliktig virksomhet. Det samme bør gjelde for den som reviderer de aktuelle regnskapene. Revisor er en profesjonell yrkesutøver som driver sin virksomhet med offentlig tillatelse. Samfunnet bør kunne stille større krav til en slik utøver enn til en alminnelig næringsdrivende.

Flertallet foreslår at revisorlovens straffebestemmelse skal omfatte færre pliktbrudd. Etter flertallets vurdering er det utelukkende avgivelse av uriktig revisjonsberetning og misbruk av revisortittelen som skal kunne føre til fengselsstraff. Andre grove overtredelser ved revisors virksomhetsutøvelse forut for avleggelse av revisjonsberetningen skal kun straffes med bot. Dette i motsetning til gjeldende revisorlov. Disse medlemmer er uenig i at det er grunnlag for en reduksjon i straffene på dette området. Den økonomiske kriminaliteten er ødeleggende for viktige samfunnsstrukturer. Som allmenhetens tillitsperson har revisor en viktig rolle i forhold til å forhindre og forebygge økonomisk kriminalitet. Det er nær sammenheng mellom avgivelse av revisjonsberetning og revisors virksomhetsutøvelse forut for avgivelse av revisjonsberetningen. Alle grunner tilsier derfor likt straffenivå for grove overtredelser av revisors plikter forut for avgivelse av revisjonsberetningen som ved avgivelse av uriktig revisjonsberetning.

Flertallets forslag innebærer at vesentlige overtredelser av en rekke bestemmelser i revisorloven ikke lenger skal kunne straffes. En revisor som unnlater å rapportere til styret om vesentlige forhold, herunder misligheter og feil, som avdekkes ved revisjonen eller som ikke utarbeides og oppbevarer oppdragsdokumentasjon bør kunne sanksjoneres med straff. Det er viktig å kunne sanksjonere grove brudd på sentrale plikter ved utførelsen av revisjonen. Det er ikke tilstrekkelig at slike pliktbrudd kun sanksjoneres på virksomhetsnivå med overtredelsesgebyr. Etter disse medlemmenes vurdering vil det være uheldig dersom straffebestemmelsen i revisorloven ikke skal omfatte de samme grove overtredelsene som i de foreslåtte bestemmelsene for overtredelsesgebyr

og ledelseskaraktere. Disse medlemmene minner om at formålet med revisjon i henhold til lovforslagets § 9-1 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».

Det er også viktig å være klar over at revisor etter straffeloven § 394 kan straffes for medvirkning til brudd på regnskapsloven og bokføringsloven. En snevrere straffebestemmelse i revisorloven, slik flertallet i utvalget foreslår, vil etter dette være misvisende i forhold til realiteten i revisors straffansvar. Ved utforming av lovtekst er det viktig at straffebestemmelsen er harmonisert med straffebestemmelsene i korresponderende lover. Det er derfor viktig at det beholdes en dekkende straffebestemmelse også i ny revisorlov.

Mindre regnskapsovertredelser straffes med bot eller fengsel inntil 1 år, jf. straffelovens § 394 om uaktsomme regnskapsovertredelser. Høyesterett uttalte seg i 2010 om straffutmåling i saken vedrørende revisor i Sponsor Service (Rt-2010-1328):

«(47) Strafferammen for revisorlovbruddene er bøter eller fengsel i inntil 1 år, og for regnskapslovbruddene bøter eller fengsel i inntil 6 år. (48) De forhold A dømmes for er av alvorlig karakter. Omsetningslivet og finansmarkedene er avhengig av at selskapenes økonomiske stilling er riktig beskrevet i regnskapene, og av at revisors beretninger bygger på revisjonsarbeid som oppfyller lovens krav. Svikt i revisors kontrollarbeid får ikke bare betydelige konsekvenser for kreditorer, kredittinstitusjoner og inves-

torer og derigjennom det generelle økonomiske liv, men fører også til at tilliten til lovbestemte kontrollsystemer svekkes på en svært skadelig måte. (49) Allmennpreventive hensyn må veie tungt ved straffutmålingen. Overtredelsene ville derfor under normale omstendigheter ha medført ubetinget fengselsstraff.»

I forslaget til ny straffebestemmelse foreslås det å unnta revisormedarbeidere fra straffebestemmelsen. Disse medlemmene er ikke enige i en slik endring. Ved utførelsen av revisjon er det svært vanlig at oppdragsansvarlig revisor gjør utstrakt bruk av erfarne revisjonsmedarbeidere, for å lede andre revisjonsmedarbeidere på oppdraget og for å forstå revisjonsutførelsen. Det er derfor naturlig at revisorlovens straffebestemmelse også i fortsettelsen skal omfatte både oppdragsansvarlig revisor og medarbeidere på oppdraget. Dette vil også føre til at medarbeiderne får et selvstendig ansvar for å gjøre vurderinger ved gjennomføringen av revisjonen og varsle der det viser seg nødvendig. I Sponsor Service-saken ble revisormedarbeideren domfelt (Rt. 2010 s. 1328).

Nåværende § 9-3 har en utforming der det listes opp en rekke bestemmelser i loven hvor overtredelser vil være straffbare. Dette kan være noe uryddig og vi foreslår i stedet å ta med de tre sentrale kapitlene i loven hvor det er viktig å kunne sanksjonere overtredelser med straff – kapittel 8 om uavhengighet, kapittel 9 om revisors plikter ved lovfestet revisjon og revisorbekreftelser og kapittel 10 om taushetsplikt og opplysningsplikt.

Disse medlemmene viser til sitt forslag til § 14-9.

Kapittel 22

Særlige krav ved revisjon av foretak av allmenn interesse – plikter for revisor

22.1 Definisjon av foretak av allmenn interesse

22.1.1 Gjeldende rett

Etter revisorloven § 5a-1 gjelder bestemmelsene i loven kapittel 5a om særlige plikter ved revisjon av foretak av allmenn interesse, for revisorer som reviderer årsregnskap for (1) foretak som har utstedt omsettelige verdipapirer opptatt til handel på et regulert marked i et EØS-land, (2) bank eller annen kredittinstitusjon og (3) forsikringsselskap.

«Omsettelige verdipapirer» er definert i verdipapirhandelloven § 2-2 annet ledd som de klasser av verdipapirer som kan omsettes på kapitalmarkedet, herunder (1) aksjer og andre verdipapirer som kan sidestilles med aksjer, samt depotbevis for slike, (2) obligasjoner og andre gjeldsinstrumenter, samt depotbevis for slike, og (3) alle andre verdipapirer som gir rett til å erverve eller selge slike omsettelige verdipapirer eller som gir rett til kontant oppgjør. Varederivater er ikke omsettelige verdipapirer.

Etter børsloven § 3 menes med «regulert marked», foretak med særskilt tillatelse som beslutter opptak til handel av finansielle instrumenter på markedet, og som organiserer eller driver et multilateralt system som legger til rette for regelmessig omsetning av noterte instrumenter i samsvar med lov, forskrift og objektive handelsregler fastsatt av markedet selv. Det gis tillatelse til å drive virksomhet som børs etter børsloven § 33 og til å drive virksomhet som annet regulert marked etter § 4. I Norge er det bare Oslo Børs og Oslo Axess som har tillatelse som regulert marked knyttet til handel med omsettelige verdipapirer. Nasdaq OMX Oslo ASA og Fish Pool ASA har sin tillatelse knyttet til varederivater.

Etter finansforetaksloven § 1-5 fjerde ledd er «kredittinstitusjon» definert som bank og kredittforetak. Tillatelse til å drive virksomhet som bank gir adgang til å motta innskudd og andre tilbake-

betalingspliktige midler fra allmennheten, å yte kreditt og stille garantier for egen regning og til å yte betalingstjenester, jf. finansforetaksloven § 2-7. I henhold til finansforetaksloven § 2-8 gir tillatelse til å drive virksomhet som kredittforetak adgang til å motta andre tilbakebetalingspliktige midler enn innskudd fra allmennheten og å yte kreditt og stille garantier for egen regning.

Forsikringsforetak er i henhold til finansforetaksloven § 2-12 livsforsikringsforetak, skadeforsikringsforetak, kredittforsikringsforetak og gjenforsikringsforetak. Som livsforsikring regnes overtakelse av døds- eller uførerisiko og forsikring i form av avgivelse av avkastningsgaranti. Som skadeforsikring regnes forsikring mot skade eller tap av ting, rettigheter eller andre fordringer og forsikring mot erstatningsansvar eller kostnader, samt ulykkesforsikring, sykeforsikring og annen personforsikring som ikke er livsforsikring. Som kredittforsikring regnes overtakelse av risiko for rett oppgjør av fordring, herunder kundekredittforsikring og kausjonsforsikring. Sjøtrygdslag er regulert i egen lov. Disse driver forsikringsvirksomhet, men kan unntas etter forsikringsdirektivene og er unntatt i norsk regelverk. De er heller ikke omfattet av finansforetaksloven eller revisorloven.

22.1.2 EØS-rett

Direktiv 2006/43/EF som endret ved direktiv 2014/56/EU (revisjonsdirektivet) artikkel 2 nr. 13 angir hvilke foretak som anses som foretak av allmenn interesse. Etter direktiv 2014/56/EU (endringdirektivet) er ikke lenger foretak som utsteder e-penger blant kredittinstitusjonene som omfattes av definisjonen. For øvrig er det ikke gjort materielle endringer i definisjonen.

For det første omfattes foretak med omsettelige verdipapirer som er notert på regulert marked i et medlemsland, jf. definisjonen i artikkel 4

(1) punkt 14 i direktiv 2004/39/EU (MiFID). Dette er ikke endret ved endringsdirektivet.

For det andre definerer revisjonsdirektivet kredittinstitusjoner i henhold til artikkel 3 nr. 1 første avsnitt i direktiv 2013/36/EU (kapitaldekningsdirektivet) som foretak av allmenn interesse. Definisjonen av kredittinstitusjon i kapitaldekningsdirektivet bygger på definisjoner i det tidligere kredittinstitusjonsdirektivet, men slik at foretak som utsteder e-penger ikke lenger er omfattet av definisjonen.

For det tredje henviser revisjonsdirektivet til forsikringsselskaper som definert i artikkel 2 nr. 1 i direktiv 91/674/EF. Denne bestemmelsen er ikke endret ved endringsdirektivet.

Medlemslandene kan etter bestemmelsen også utpeke andre foretak som foretak av allmenn interesse, for eksempel foretak som er av betydelig allmenn interesse ut fra virksomhetens art, størrelse eller antall ansatte. Også denne valgmuligheten fantes før endringsdirektivet.

22.1.3 Danmark og Sverige

I Danmark er foretak av allmenn interesse definert i revisorloven § 1a nr. 3 som:

«a) Virksomheder, som har kapitalandele, gældsinstrumenter eller andre værdipairer optaget til handel på et reguleret marked i et EU-land eller et EØS-land, og

b) finansielle virksomheder, jf. § 5, stk. 1, nr. 1, litra a, b og e, i lov om finansiel virksomhed.»

Danmark har ikke valgt å definere flere foretak av allmenn interesse enn det som følger av revisjonsdirektivet.

I Sverige er foretak av allmenn interesse definert i revisorslagen § 2. Heller ikke i Sverige har man valgt å utvide definisjonen av foretak av allmenn interesse utover direktivets definisjoner.

22.1.4 Utvalgets vurdering

Definisjonen av foretak av allmenn interesse i gjeldende lov er i samsvar med revisjonsdirektivet artikkel 2 nr. 13 også etter direktiv 2014/56/EU (endringsdirektivet). Etter direktivet kan medlemslandene bestemme at også andre foretak enn noterte foretak, kredittinstitusjoner og forsikringsselskap skal anses som foretak av allmenn interesse og dermed underlegges de særlige reglene, for eksempel foretak som er av betydelig

allmenn interesse ut fra virksomhetens art, størrelse eller antall ansatte.

Ved gjennomføringen av revisjonsdirektivet ble det ikke vurdert som hensiktsmessig å utvide definisjonen av foretak av allmenn interesse til å gjelde flere foretak enn de som omfattes av definisjonen i direktivet. I Finanstilsynets forslag til gjennomføring av direktivet, ble det blant annet drøftet om man skulle gjøre organisasjonsform eller foretakets størrelse som et kriterium slik at eksempelvis allmennaksjeselskap eller offentlig eide foretak skulle omfattes av definisjonen. Det ble også vurdert om foretak underlagt konsesjonsplikt og/eller offentlig tilsyn burde anses som foretak av allmenn interesse. Ingen av de ovennevnte hensynene ble imidlertid tillagt avgjørende vekt, og det ble derfor ikke ansett å være hensiktsmessig å oppstille en definisjon av foretak av allmenn interesse som gikk utover direktivets minstekrav. I Ot.prp. nr. 78 (2008–2009) ble det særlig vektlagt at kravene til revisjonsutvalg og bestemmelser om organiseringen av virksomhetens styringsstruktur ville innebære en økt belastning for de foretakene som ble berørt, og at definisjonen etter direktivet, anvendt på norske forhold, måtte antas å omfatte majoriteten av de foretak som det på grunn av størrelse eller samfunnsmessige hensyn det ville være aktuelt å stille særlige krav til.

Utvalget er av den oppfatning at de samme forholdene gjør seg gjeldende i dag, og at dette forsterkes med de til dels omfattende nye pliktene for slike foretak og deres revisorer.

Utvalget viser til at det som følge av forordning (EU) nr. 537/2014 (revisjonsforordningen) og endringene i revisjonsdirektivet vil skje en betydelig utvidelse av revisors plikter, ved revisjonen av foretak av allmenn interesse. Det innføres regler med særlig forbud mot å levere andre tjenester enn revisjon og at maksimalt 70 prosent av revisjonshonoraret kan stamme fra andre tjenester enn revisjon. Det innføres også krav om pliktig bytte av revisjonsselskap, anbudsregler for revisjonsoppdrag og vesentlig økte krav til revisjonsutvalgets oppgaver. Forordningen stiller vesentlig flere krav til revisorer som utfører revisjon av foretak av allmenn interesse enn til revisorer som ikke har slike foretak som revisjonskunder, inkludert om rapportering i revisjonsberetningen og til revisjonsutvalget. De økte kravene til foretak av allmenn interesse og revisjonen av slike foretak tilsier etter utvalgets vurdering at definisjonen av foretak av allmenn interesse ikke bør utvides.

Heller ikke i Danmark eller i Sverige har man valgt å utvide definisjonen av allmenn interesse foretak utover det som følger av direktivet.

På bakgrunn av ovennevnte foreslår utvalget at direktivets bestemmelser om foretak av allmenn interesse bare gjennomføres for de foretakene der Norge ikke har valgfrihet, det vil si foretak som har utstedt omsettelige verdipapirer opp tatt til omsetning på regulert marked, banker og kredittforetak, samt forsikringsforetak.

Holdingselskaper i finanskonsern

Holdingselskap i finanskonsern, jf. finansforetaksloven §17-3, er ikke foretak av allmenn interesse. Normalt vil slike foretak falle inn under definisjonen av foretak med omsettelige verdipapirer på regulert marked. Selv om de ikke er definert som foretak av allmenn interesse, er de pålagt å ha revisjonsutvalg i finansforetaksloven § 8-18. På denne bakgrunn har utvalget særlig vurdert om holdingselskaper i finansforetak skal omfattes av definisjonen av foretak av allmenn interesse, men har kommet til at en slik bestemmelse ikke skal fastsettes. Dette er i tråd med den overordnede vurderingen om ikke å utvide definisjonen ut over direktivet.

Filialer av utenlandske foretak av allmenn interesse

Filialer av utenlandske foretak av allmenn interesse omfattes ikke av definisjonen i revisjonsdirektivet og utvalget legger til grunn at slike filialer heller ikke er foretak av allmenn interesse etter revisorloven § 5a-1. Utvalget oppfatter imidlertid at det har vært noe uklarhet rundt dette i praksis. På bakgrunn av denne uklarheten har utvalget vurdert om filialene særskilt bør omfattes av definisjonen. I og med at filialene ikke har revisjonsutvalg og heller ikke kan pålegges dette, mener utvalget at filialene ikke bør omfattes av definisjonen av foretak av allmenn interesse. Det er i tråd med den overordnede vurderingen om ikke å utvide definisjonen ut over direktivet.

Begrepsbruk og plassering av definisjonen

Utvalget mener at det er behov for å endre begrepene i definisjonen i samsvar med de begrepene som nå benyttes i finansforetaksloven.

I forslag til lov om regnskapsplikt i NOU 2015: 10 er det foreslått en egen bestemmelse om foretak av allmenn interesse. Utvalget mener at definisjonen bør inntas i revisorloven. Rettsvirkningene

av definisjonen er knyttet til revisjon og revisorer som reguleres i revisorloven.

Det vises til lovforslaget § 1-2 sjette ledd.

22.2 Maksimal andel av honoraret fra andre tjenester enn revisjon

22.2.1 Gjeldende rett

Det fremgår av revisorloven § 4-6 at revisor skal påse at honoraret fra en klient eller fra en og samme kilde ikke utgjør en så stor del av revisors samlede honorarer at det er egnet til å påvirke eller reise tvil om revisors uavhengighet.

Etter revisorforskriften § 4-4 skal ikke revisor sette seg i en situasjon hvor samlet inntekt fra rådgivnings- eller andre tjenester over tid er betydelig i forhold til revisjonshonoraret fra den samme revisjonspliktige.

22.2.2 EØS-rett

I forordning (EU) nr. 537/2014 (revisjonsforordningen) artikkel 4 nr. 2 innføres det en begrensning på levering av andre tjenester enn revisjon. Dersom en revisor i tre påfølgende år har utført andre tjenester enn revisjon for sin revisjonskunde, revisjonskundens morselskap eller selskaper revisjonskunden kontrollerer, skal honoraret for disse ikke-revisjonstjenestene begrenses til 70 prosent av det gjennomsnittlige revisjonshonoraret som de siste tre årene er betalt for revisjonen av revisjonskunden, og der det er relevant, revisjonskundens morselskap, de virksomheter det kontrollerer samt for revisjonen av konsernregnskapet. Denne begrensningen gjelder ikke for tjenester som er påkrevd enten etter EU-lovgivning eller nasjonal lovgivning.

Etter forordningens artikkel 4 nr. 3 skal revisor underrette revisjonsutvalget hvis det samlede honorar fra revisjonskunden i hvert av de siste tre regnskapsår overstiger 15 prosent av revisorens samlede honorarer. Revisor skal sammen med revisjonsutvalget drøfte eventuelle trusler mot revisors uavhengighet og hvilke tiltak som er iverksatt for å redusere disse truslene. Revisjonsutvalget skal ta stilling til om revisjonsoppdraget bør underlegges en kvalitetskontroll utført av en annen revisor før revisjonsberetningen avgis.

Dersom revisjonshonoraret fortsatt overstiger 15 prosent av revisors samlede honorar, skal revisjonsutvalget avgjøre om revisoren kan fortsette som revisor i en ny periode på maksimalt to år.

Nasjonale valg

Etter artikkel 4 nr. 2 tredje avsnitt kan medlemslandene fastsette at den kompetente myndigheten (Finanstilsynet) etter søknad fra revisor kan tillate at revisoren fritas for kravet om en grense på 70 prosent for ikke-revisjonstjenester i en periode på maksimalt to regnskapsår.

Medlemslandene kan også fastsette strengere krav angående størrelsen på honoraret fra samme kunde enn 15 prosent.

Etter artikkel 4 nr. 4 kan medlemslandene videre sette en lavere honorargrense enn 70 prosent eller andre strengere krav til levering av andre tjenester enn revisjon som ikke er omfattet av forbudet i artikkel 5.

22.2.3 Danmark og Sverige

Danmark har benyttet det nasjonale valget i artikkel 4 nr. 2 og har i revisorloven § 24b fastsatt at revisor i en periode på maksimalt ett år kan unntas fra kravet om begrensningen på honoraret for tilleggstjenester på 70 prosent. Danmark krever i tillegg at et slikt unntak bare kan gis dersom «helt ekstraordinære forhold taler for det». Danmark har ikke benyttet de andre nasjonale valgene.

Sverige har benyttet tilsvarende nasjonale valg som i Danmark, men har fastsatt unntaksperiodens lengde til to år i samsvar med det som er fastsatt i forordningen. Heller ikke Sverige har benyttet de øvrige nasjonale valgene.

22.2.4 Utvalgets vurdering

En viktig målsetting med revisjonsforordningen er å styrke revisors uavhengighet til revisjonskunden. Bestemmelsene om honorar er fastsatt for å ivareta dette formålet. Det fremheves i forordningens fortale (nr. 7) at sammensetningen av honoraret fra revisjonskunden og størrelsen på honoraret fra en kunde kan true revisors uavhengighet.

Gjeldende revisorlovgivning inneholder ikke en fastsatt grense for hvor stor andel av revisors honorar som kan komme fra andre tjenester enn revisjon, og det er heller ikke klart angitt hvor stort honoraret fra en og samme klient kan være. Det er kun fastsatt at revisor over tid ikke må sette seg i en situasjon hvor honoraret fra rådgivnings- eller andre tjenester betydelig overstiger honoraret fra revisjonen, og at honoraret fra en klient ikke må utgjøre en så stor del av revisors samlede honorar at det er egnet til å påvirke eller reise tvil om revisors uavhengighet. Ved dette skjerper for-

ordningen kravene til uavhengighet når det gjelder revisors honorar fra samme kunde, og regulerer forholdet mellom revisjonshonoraret og honorar for andre tjenester.

Utvalget viser til at det nasjonale valget som knytter seg til at revisor kan søke om dispensasjon fra begrensningen på 70 prosent vil gjelde enkelte tillatte tjenester som etter utvalgets vurdering ikke truer revisors uavhengighet. Det forhold at det unntaksvis gis tillatelse til å overstige denne begrensningen, vil etter utvalgets vurdering ikke true revisors uavhengighet. Utvalget viser til at de tilfellene hvor honoraret for ikke-revisjonsytelser vil overstige 70 prosent av det samlede revisjonshonoraret stort sett vil oppstå i forbindelse med levering av enkeltstående større tjenester. Da vil det kunne være en fordel for virksomheten å anvende revisor som har god kjennskap til hvordan foretaket fungerer. Adgangen til unntaksvis å kunne søke om dispensasjon vil derfor kunne redusere omkostningene for revisjonskunden ved at de slipper å anvende en annen leverandør uten samme kjennskap til virksomheten som revisor. Utvalget viser også til at både Sverige og Danmark har benyttet seg av det nasjonale valget. Utvalgets forslag er derfor å benytte adgangen til å fastsette en slik unntaksbestemmelse.

Når det gjelder adgangen til å fastsette strengere krav til leveringen av ikke-revisjonsytelser og adgangen til å fastsette en lavere grense enn 15 prosent for honoraret fra samme kilde, viser utvalget til at det ville være tale om å innføre begrensninger som tidligere ikke har eksistert i norsk lovgivning. De kravene som fastsettes i revisjonsforordningen vil allerede innebære en skjerpelse i forhold til dagens lovgivning. Utvalget viser også til at verken Danmark eller Sverige har ansett det for å være nødvendig for å styrke revisors uavhengighet å fastsette strengere krav enn det som fremgår av forordningens artikkel 4. Utvalget anser derfor at det ikke bør fastsettes strengere krav verken til levering av andre tjenester enn revisjon eller størrelsen på honoraret fra en revisjonskunde.

22.3 Forbud mot å utføre visse tjenester

22.3.1 Gjeldende rett

Etter revisorloven § 4-1 annet ledd nr. 5 kan årsregnskapet til den revisjonspliktige ikke revideres av den som har ansvaret for eller deltar i utførelsen av den revisjonspliktiges regnskapsføring eller utarbeidelsen av årsberetningen, eller som har gitt konkrete anbefalinger om vurdering av

enkeltposter i årsregnskapet eller i oppgaver til offentlige myndigheter.

Videre fremgår det av revisorloven § 4-5 at revisor som reviderer årsregnskap for en revisjonspliktig ikke kan utføre rådgivnings- eller andre tjenester for den revisjonspliktige hvis dette er egnet til å påvirke, eller så tvil om, revisors uavhengighet og objektivitet. Revisor kan heller ikke yte tjenester som hører inn under den revisjonspliktiges egne ledelses- og kontrolloppgaver eller opptre som fullmektig for den revisjonspliktige. Rådgivnings- og andre tjenester er definert i revisorforskriften § 4-3 som alle tjenester til den revisjonspliktige som ikke er revisjon etter lov og god revisjonsskikk eller tjenester som revisor må utføre for å kunne revidere årsregnskapet. Dette omfatter blant annet regnskapsteknisk bistand, forutsatt at oppsettet bygger på materiale hvor prinsipper og vurderinger er fastsatt og utført av den revisjonspliktige. Heller ikke revisjon av delårsrapporter, attestasjoner eller bekreftelser etter lov eller forskrift, eller krav fra offentlige myndigheter eller overfor tredjepart, anses som rådgivningstjenester. Dette gjelder for eksempel attestasjon av ligningspapirer.

Revisorforskriften § 4-4 fastsetter at revisor heller ikke må opptre på en måte som innebærer en risiko for at han må revidere resultatet av egne rådgivningstjenester eller at det oppstår risiko for at revisor ivaretar funksjoner som er en del av den revisjonspliktiges beslutningsprosess. Slik risiko anses for å foreligge

- der revisor gir råd om eller er med på å utføre funksjoner eller utforme strategier eller systemer som har direkte betydning for den revisjonspliktige
- ved regnskapstransaksjoner og avleggelse av regnskaper, samt for sentrale deler av den revisjonspliktiges interne kontrollfunksjoner
- der revisor leverer vesentlige premisser for den revisjonspliktiges beslutninger i strategi- og budsjettarbeid, forretningsmessige disposisjoner, drift, ledelse, kontroll eller internrevisjon
- der revisor over tid utfører rådgivnings- eller andre tjenester som erstatter den revisjonspliktiges manglende kapasitet og kompetanse, særlig hvis samme type bistand ytes regelmessig

22.3.2 EØS-rett

Forordning (EU) nr. 537/2014 (revisjonsforordningen) artikkel 5 innfører et forbud mot å levere nærmere angitte tjenester til revisjonskunder som

er foretak av allmenn interesse. Forbudet gjelder fra begynnelsen av det første regnskapsåret revisjonen gjelder og inntil revisor avgir den siste revisjonsberetningen til foretaket.

For tjenester som gjelder utforming og gjennomføring av prosedyrer for intern kontroll eller risikostyring vedrørende finansiell informasjon, samt utforming og gjennomføring av finansielle informasjonssystemer, gjelder forbudet også i det foregående regnskapsåret.

De forbudte tjenestene omfatter:

- a. skattetjenester knyttet til
 - utarbeidelse av ligningspapirer
 - skatt på lønn
 - tollavgifter
 - identifisering av offentlige subsidier og skatteinsentiver, med mindre bistand fra den valgte revisor er et lovkrav
 - bistand i forbindelse med kontroll fra skattemyndighetene, med mindre bistand fra den valgte revisor er et lovkrav
 - beregning av direkte og indirekte skatt og utsatt skatt
 - skatterådgivning
- b. tjenester som har innflytelse på den reviderte virksomhets ledelse og/eller beslutningstaking
- c. bokføring, utarbeidelse av regnskapsmateriale og utarbeidelse av års- eller delårsregnskap
- d. lønnstjenester
- e. utforming og implementering av internkontroll- og risikostyringsprosedyrer knyttet til utarbeidelsen av og/eller kontroll med finansiell informasjon eller finansielle IT-systemer
- f. verdsettingstjenester, herunder verdsettinger utført i forbindelse med aktuatertjenester eller støtte til rettssaker
- g. juridiske tjenester som gjelder
 - generelle rettsråd
 - forhandling på vegne av revisjonskunden
 - å opptre i en prosedyrerolle i rettstvister
- h. tjenester knyttet til internrevisjonsfunksjonen til revisjonskunden
- i. tjenester knyttet til finansiering, kapitalstruktur og kapitalallokering, og investeringsstrategien til revisjonskunden, unntatt det å yte attestasjonstjenester i tilknytning til regnskapene inkludert avgivelse av støttebrev (comfort letters) i forbindelse med prospekter utstedt av revisjonskunden
- j. markedsføre, handle med eller garantere for tegning av den revisjonspliktiges aksjer
- k. personaltjenester som gjelder
 - utvelgelse eller referansesjekk av kandidater til lederstillinger som gir mulighet til å utøve vesentlig innflytelse på utarbeidelsen

av regnskapsmateriale eller regnskaper som er gjenstand for revisjonen

- strukturering av organisasjonsutformingen
- kostnadskontroll

Etter artikkel 5 nr. 4 skal revisjonsutvalget, etter å ha vurdert trusler mot revisors uavhengighet og de tiltak som er iverksatt for å sikre uavhengigheten, godkjenne at revisor yter andre tjenester enn revisjon som ikke er omfattet av forbudet i artikkelen.

Artikkel 5 nr. 5 presiserer at de alminnelige kravene til uavhengighet gjelder når et foretak i samme nettverk som revisor, yter tjenester som er omfattet av forbudet i artikkel 5 til et datterselskap hjemmehørende i et land utenfor EU/EØS, og at revisor i tilfelle skal vurdere sin uavhengighet særskilt.

Nasjonale valg

Etter artikkel 5 nr. 2 kan medlemslandene forby flere tjenester enn de som er listet opp i forordningen. For eksempel har man i Polen forbudt verdsettelse av eiendeler i investeringsfond.

I artikkel 5 nr. 3 åpnes det for at medlemslandene kan tillate levering av følgende skatte-tjenester

- utarbeidelse av ligningspapirer og andre skattekjemaer
- identifisering av offentlige subsidier og skatteinsentiver
- bistand i forbindelse med kontroll fra skattemyndighetene
- beregning av direkte og indirekte skatt og utsatt skatt
- skatterådgivning

Medlemslandene kan også tillate levering av verdsettingstjenester, inkludert verdsettinger utført i forbindelse med aktuatjenester eller bistand i rettsvister.

For å kunne levere disse tjenestene må følgende vilkår være oppfylt:

- De må være uten eller ha ubetydelig innvirkning på regnskapet.
- Vurderingen må være veldokumentert og beskrevet i revisjonsprotokollen til revisjonsutvalget som omtalt i artikkel 11.
- De generelle uavhengighetsprinsippene som er fastsatt i revisjonsdirektivet må være oppfylt.

Etter artikkel 5 nr. 4 kan medlemslandene stille strengere vilkår enn de som følger av forordningen (godkjenning av revisjonsutvalget mv.) for å

kunne levere andre tjenester enn revisjon som ikke er omfattet av forbudene i forordningen.

22.3.3 Regler i andre land

Så vidt utvalget er kjent med har et flertall av landene i EU åpnet for å benytte de nasjonale valgene i artikkel 5 nr. 3 om likevel å tillate leveringen av visse tjenester.

Etter det utvalget vet er det Frankrike, Italia, Nederland og Portugal som har valgt å ikke benytte nasjonale valg i artikkel 5 nr. 3 om likevel å tillate leveringen av visse tjenester. Det er Frankrike, Nederland, Polen, Romania og Storbritannia har valgt å forby andre tjenester enn de som er nevnt i forordningen.

22.3.4 Utvalgets vurdering

Forbud mot flere tjenester

Utvalget viser til at forordningen åpner for at medlemslandene kan forby andre tjenester enn de som er listet opp i forordningen. Forutsetningen for å forby slike ytterligere tjenester er at disse må anses å utgjøre en trussel mot uavhengigheten. Det er etter utvalgets syn vanskelig å oppstille en uttømmende oversikt over hvilke tjenester som kan utgjøre en trussel mot revisors uavhengighet. Så vidt utvalget kan se, er det ingen tjenester som etter gjeldende revisorlov ikke er dekket av revisjonsforordningens forbudsliste. I tillegg forbyr revisjonsforordningen en rekke tjenester som det etter dagens revisorlovgivning er adgang til å levere til revisjonskunder.

Utvalget viser også til at selv om en tjeneste ikke er særskilt forbudt etter revisjonsforordningen, innebærer ikke dette at det automatisk er slik at tjenesten alltid kan ytes. Tjenesten kan bare tilbys dersom det er forenlig med kravene til uavhengighet. Utvalget bemerker også at ingen av de andre nordiske landene har valgt å forby ytterligere tjenester enn de som fremgår av revisjonsforordningen.

Utvalget foreslår å ikke benytte det nasjonale valget i artikkel 5 nr. 2 om å forby andre tjenester enn revisjon ut over det som følger av forordningen.

Adgangen til å tillate skattetjenester og verdsettings-tjenester

Revisjonsforordningen åpner for at medlemslandene kan tillate at valgt revisor kan yte skatteråd-

givnings- og verdsettingstjenester til revisjonskunden.

Verdsettingstjenester omfatter blant annet rådgivning i forbindelse med verdivurderinger. Kravene til uavhengighet setter forbud mot å levere tjenester som utgjør en risiko for egenkontroll som er egnet til å svekke tilliten til revisors uavhengighet, jf. lovforslaget § 8-1. Verdivurderinger vil i utgangspunktet falle inn under forbudet. Ut fra dette mener utvalget at det er forsvarlig å benytte adgangen i revisjonsforordningen til å tillate verdsettingstjenester.

En klar adskillelse mellom lovfestet revisjon og skattetjenester vil kunne medføre en mer kritisk revisjon av den revisjonspliktiges skattemessige transaksjoner og dermed bidra til regnskapsbrukernes tillit til reviderte regnskaper. Foretakets revisor får gjennom revisjonen inngående kjennskap til virksomheten i det reviderte foretaket. Videre har revisor en særskilt rolle i å gi sikkerhet for at næringsoppgaven og andre skattemeldinger er riktige, gjennom egne krav om å undertegne disse. Dette er et særtrekk ved det norske systemet som gjør at revisor for å utføre denne bekreftelsesoppgaven, må sette seg særlig godt inn i de reviderte foretakenes skatteforhold. Norske revisorer må ha særlig innsikt i skattelovgivning og skattemessig behandling. Revisors rolle bidrar i betydelig grad til at skattemessige forhold hos foretakene blir håndtert i samsvar med forutsetningene i skattelovgivningen og til riktig skatterapportering.

Forordningen åpner for å tillate ulike skatte-tjenester, inkludert skatterådgivning, innenfor de begrensningene som gjelder i forordningen og i direktivet. Der adgangen til å tillate skatte-tjenester benyttes, gjelder det i tillegg egne vilkår etter revisjonsforordningen om at tjenestene må være uten eller ha ubetydelig innvirkning på regnskapet. Dette må være utfyllende dokumentert i den årlige tilleggsrapporten til revisjonsutvalget. Revisjonsutvalget i foretaket av allmenn interesse skal godkjenne at tjenesten ytes og plikter å utarbeide retningslinjer for hvordan tjenestene kan leveres. I henhold til fortalen til revisjonsforordningen punkt ni, skal aggressiv skatteplanlegging aldri anses å ha ubetydelig innvirkning på regnskapet. Utvalget viser her også til EU-kommisjonens rekommandasjon om aggressiv skatteplanlegging.¹ Revisor vil ikke i noe fall kunne yte skatteråd som utgjør en risiko for egenkontroll eller partiskhet som er egnet til å svekke tilliten til revi-

sors uavhengighet, jf. lovforslaget § 8-1. Utvalget tar ikke stilling til i hvilken grad forbudet mot skatterådgivning i revisjonsforordningen omfatter all bistand i skattespørsmål. Etter utvalgets syn gir kravene til uavhengighet og vilkårene i revisjonsforordningen samlet sett stramme og forsvarlige rammer for levering av de skatte-tjenestene, inkludert skatterådgivning, som revisjonsforordningen gir medlemslandene adgang til å tillate.

Bistand fra egen revisor om skattemessige forhold kan ytes kostnadseffektivt og med høy kvalitet. Alternativet vil i mange tilfeller være å innhente tjenesten fra andre, typisk fra advokater eller andre revisorer. Det gjøres også i ganske stor utstrekning i dag der foretakene mener det er mest hensiktsmessig eller kravene til uavhengighet gjør at egen revisor er forhindret fra å bistå. Hvis rådgivningen har et visst omfang, kan dessuten en fast skatterådgiver få god innsikt i virksomheten og yte effektive skatteråd.

De fleste EU-landene, inkludert Danmark og Sverige, har besluttet å benytte adgangen til å tillate skattetjenester og verdsettingstjenester. Hensynet til å unngå særnorske løsninger taler derfor for at adgangen blir benyttet.

Utvalget anser at bistand til uønsket skattetilpasning gjennom aggressiv skatteplanlegging, kan svekke tilliten til revisorer og revisjon. Utvalget legger vekt på at vilkårene i revisjonsforordningen er til hinder for slik skatterådgivning. Samtidig mener utvalget at det er ønskelig at revisor, innenfor rammene av kravene til uavhengighet, fortsatt skal kunne yte bistand i skattespørsmål. Adgangen til å yte verdsettingstjenester har et snevert anvendelsesområde innenfor uavhengighetsreglene, men utvalget mener at slike tjenester bør kunne ytes når uavhengighetsreglene ikke er til hinder for det.

Etter en samlet vurdering går utvalget inn for å benytte adgangen i revisjonsforordningen til å tillate levering av visse skattetjenester og verdsettingstjenester.

Det vises til lovforslaget § 12-4 om adgang til å yte visse tjenester.

Forslag fra ulike mindretall i utvalget er omtalt i punkt 22.5.

Medlemslandene kan fastsette strengere regler for andre tjenester

Etter revisjonsforordningen artikkel 22b skal revisjonsutvalget vurdere og godkjenne levering av andre tjenester enn revisjon. Revisjonskomiteen skal foreta en vurdering av om tjenesteleveransen

¹ EU-kommisjonens rekommandasjon om aggressiv skatteplanlegging C (2012) 8806 av 6. desember 2012

vil innebære en trussel mot revisors uavhengighet og eventuelt iverksette tiltak som kan fjerne trusselen. Vurderingen skal dokumenteres. Utvalget viser til at dette innebærer en skjerpelse av reglene som gjelder for godkjenning av andre tjenester. Utvalget viser også til at verken Danmark eller Sverige har innført strengere regler for prosedyrene for å tilby andre tjenester. Basert på dette har utvalget kommet til at det ikke bør fastsettes strengere regler.

22.4 Oppbevaringstid

22.4.1 Gjeldende rett

Etter gjeldende revisorlovgivning er det ikke særskilte krav knyttet til oppbevaring av opplysninger og dokumentasjon i tilknytning til revisjonen av foretak av allmenn interesse. For nærmere omtale av de generelle kravene til revisors dokumentasjon vises det til omtalen i kapittel 16.

22.4.2 EØS-rett

Forordning (EU) nr. 537/2014 (revisjonsforordningen) artikkel 15 krever at revisor og revisjonselskaper som reviderer foretak av allmenn interesse oppbevarer følgende opplysninger og dokumentasjon i minst fem år etter utarbeidelsen av eller innhenting av opplysningene om foretaket:

- Dokumentasjon av drøftelsene mellom revisor og revisjonsutvalget vedrørende situasjonen der det samlede honoraret fra en revisjonskunde i hvert av de siste tre årene utgjør mer enn 15 prosent av det samlede revisjons-honoraret i hvert av årene. Revisor plikter i slike tilfeller å drøfte de eventuelle truslene dette utgjør mot revisors uavhengighet og de tiltak som er iverksatt for å imøtegå disse truslene. Revisjonsutvalget plikter å ta stilling til om revisjonsoppdraget skal være gjenstand for en kvalitetskontroll utført av en annen revisor før revisjonsberetningen avgis. Dersom honoraret fortsetter å overstige 15 prosent på tross av tiltakene som er iverksatt, kan revisjonsutvalget på bakgrunn av en objektiv vurdering bestemme at revisoren kan fortsette oppdraget i en periode på maksimalt to år. Vurderingen skal dokumenteres.
- Dokumentasjonen av vurderingene revisor har gjort i forkant av å påta seg eller fortsette et revisjonsoppdrag knyttet til om man oppfyller forordningens krav til revisjonshonorar, forbudte ikke-revisjonstjenester, kravene til firma-

rotasjon og vurderingen av integriteten til medlemmene av styret og ledelsen hos revisjonskunden. I tillegg kreves det at revisor dokumenterer den skriftlige bekreftelsen revisor årlig plikter å foreta når det gjelder uavhengigheten til revisoren, revisjonspartneren og de ledende revisjonsmedarbeiderne som utfører revisjonsoppdraget. Revisor plikter også å oppbevare dokumentasjonen av eventuelle drøftelser med revisjonsutvalget knyttet til trusler mot uavhengigheten og de tiltak som er iverksatt.

- Dokumentasjon av at revisor har overholdt plikten til å underrette revisjonskunden i de tilfeller revisor har mistanke om, eller har rimelig grunn til å mene, at det kan oppstå eller er oppstått uregelmessigheter, herunder misligheter, i den revidertes regnskaper. Revisor plikter å oppfordre den revisjonspliktige til å gjøre undersøkelser og iverksette tiltak for å behandle slike uregelmessigheter og forhindre at de oppstår på nytt. Dersom den revisjonspliktige ikke undersøker saken, skal revisor underrette den myndighet med ansvar til å undersøke slike uregelmessigheter.
- Dokumentasjon som gjelder gjennomføringen av kvalitetskontrollen av oppdrag.
- Dokumentasjon som underbygger vurderingene i revisjonsberetningen og i revisjonsprotokollen til revisjonsutvalget.
- Dokumentasjon angående forhold revisor har kommet over og hvor revisor vurderer at den revisjonspliktige har overtrådt en vesentlig bestemmelse for foretakets virksomhet. Dette gjelder blant annet betingelser for godkjenning, vesentlige trusler mot eller tvil om foretakets fortsatte drift, samt opplysninger som understøtter vurderingen i de tilfeller revisor ikke avgir beretning, avgir negativ beretning eller en beretning med forbehold.
- Opplysninger og dokumentasjon om revisors dialog med tilsynsmyndigheten for kredittinstitusjoner og banker dersom revisor reviderer slike foretak.
- De opplysninger revisor plikter å rapportere vedrørende honoraret for revisjon og honoraret for tillatte ikke-revisjonstjenester.
- Revisjonsutvalgets opplysninger og dokumentasjon knyttet til foretakets valg av revisor.

Nasjonale valg

Etter revisjonsforordningen artikkel 15 kan medlemslandene kreve at revisor oppbevarer disse

opplysningene og dokumentene i en lengre periode enn fem år.

22.4.3 Utvalgets vurderinger

Utvalget viser til omtalen av oppbevaring av revisors oppdragsdokumentasjon i kapittel 16.2. Utvalget har foreslått en oppbevaringstid på fem år for slik dokumentasjon i lovforslaget § 9-9. Etter utvalgets oppfatning er det ingen sterke grunner som tilsier at det skal være ulik oppbevaringstid for denne dokumentasjonen enn for dokumentasjonen som skal oppbevares i henhold til revisjonsforordningen artikkel 15. Utvalget vil derfor ikke anvende det nasjonale valget om å utvide oppbevaringstidens lengde.

22.5 Forslag fra mindretall

22.5.1 Forslag fra medlemmet Elvestad – skatterådgivning

Utvalgets mindretall, *medlemmet Elvestad*, viser til den valgmulighet det enkelte land har til å tillate at valgt revisor tilbyr skattetjenester til den revisjonspliktige, jf. forordningen artikkel 5, nr. 3. Valgmuligheten er knyttet til følgende skattetjenester angitt i artikkel 5 nr. 1, annet avsnitt, bokstav a:

- utarbeidelse av skatteblanketter, jf. i)
- offentlige tilskuddsordninger, jf. iv)
- skattekontroll, jf. v)
- beregning av direkte og indirekte skatt og utsatt skatt, jf. vi)
- skatterådgivning, jf. vii)

Artikkel 5 nr. 1, annet avsnitt, bokstav a) inkluderer også skattetjenester knyttet til «lønn» og «toll», jf. hhv. ii) og iii), men disse tjenestene er ikke omfattet av valgadgangen for medlemslandene.

Skattetjenester som nevnt i i) og iv) – vi) er tjenester som valgt revisor kan tilby etter gjeldende revisorlov. Dette er tjenester som det er hensiktsmessig at valgt revisor kan bistå med og tjenestene har i liten grad har reist spørsmål knyttet til revisors uavhengighet. *Medlemmet* er enig med flertallet i at valgmuligheten kan benyttes for disse tjenestene.

Medlemmet mener det ikke skal åpnes for «skatterådgivning» som nevnt i vii) slik flertallet foreslår. Begrunnelsen for at denne tjenesten i utgangspunktet er en forbudt tjeneste er at rådgivning på skatteområdet reiser særlige spørsmål knyttet til revisors uavhengighet. Dette gjelder

ikke minst i Norge, der revisor avgir attestasjoner knyttet til grunnlaget for beregning av skatt og avgifter i henhold til likningsloven. At revisor er uavhengig, og også oppfattes som uavhengig, er avgjørende for at revisor skal kunne ivareta rollen som allmennhetens tillitsperson ved revisjon av årsregnskaper. I tilfeller der revisjonskunden er et foretak av allmenn interesse, er tillit til revisor og revisjonsinstituttet en nødvendig forutsetning for velfungerende verdipapirmarkeder.

Flere norske foretak av allmenn interesse er konserner med omfattende internasjonal virksomhet og med strukturer på tvers av landegrensene. Ulikheter i nasjonale skatteregler gjør at skatteplanlegging blir et sentralt element i konsernets strategi- og beslutningsprosesser. I et slikt bilde er det særlig viktig at beregning av skattegrunnlaget underlegges en uavhengig kontroll. En uavhengig kontroll vil ikke være sikret på samme måte, dersom det åpnes for skatterådgivning fra foretakets valgte revisor.

Selv om valgmuligheten knyttet til skatterådgivning ikke benyttes, vil ikke revisor være avskåret fra å veilede revisjonskunden, informere om hva som er den rettslige eller faktiske situasjonen og yte teknisk bistand i årsavslutningen slik som etter gjeldende rett. Forbudet i forordningen gjelder rådgivning på linje med annen konsulentvirksomhet og som like gjerne kunne vært tilbudt av andre enn valgt revisor.

Skatteplanleggingen vil være sentralt på konsernnivå. Det behovet datterselskaper som er i konsern med foretak av allmenn interesse måtte ha fra sin lokale revisor, vil langt på vei være hjulpet av den veiledning, informasjonen og tekniske bistanden revisor kan gi innenfor de generelle uavhengighetsreglene. Heller ikke forordningens forbud mot skatteytelser knyttet til lønn og toll, kan forstås slik at revisor er avskåret fra å gi veiledning, informasjon og teknisk bistand til revisjonskunden innenfor de generelle uavhengighetsreglene.

Grensene i gjeldende revisorlov for hva og hvor mye skattebistand valgt revisor kan gi uten å komme i konflikt med uavhengighetsreglene, er ikke tilstrekkelig klare. Flere saker knyttet til revisors skattebistand til klient, viser at det er et behov for en klarere regulering av rådgivning på dette området, noe som ikke oppnås dersom valget om å åpne for «skatterådgivning» benyttes. Forordningen artikkel 5 nr. 2 inneholder riktignok enkelte vilkår som skal gjelder for revisor, når det er åpnet for tjenester som står i forordningens forbudsliste. Ett av de vilkårene som kunne gitt en begrensning, er at skatterådgivningen bare skal

være lovlig dersom den ikke innvirker på det reviderte regnskap eller bare har en ubetydelig innvirkning. Når dette kravet likevel ikke avhjelper problemet, er det blant annet fordi det ikke er klart når skatterådgivningen skal anses for å ha mer enn en ubetydelig innvirkning på regnskapet. For eksempel kan et skatteråd ha mindre betydning for fastsettelse av skattemessige inntekt det året det blir gitt, men ha stor innvirkning på revisjonskundens skatteforpliktelser for året etter eller over tid. Råd knyttet til fastsetting av prinsipper for transaksjoner innen konsernet er et eksempel på dette. Det er heller ikke klart om innvirkningen skal vurderes på bakgrunn av den verdiforskjellen som måtte fremkomme avhengig av om revisors råd følges, eller om det er grunnlaget for skatteberegningen(e) (brutto transaksjonsverdi) som er avgjørende. At begrensningen i fortalen i forordningen punkt 9 nevner «aggressiv skatteplanlegging» som en situasjon der ytelsen ikke skal betraktes som ubetydelig, illustrer behovet for å opprettholde det forbudet som er forordningens hovedregel for å sikre revisor uavhengighet.

Selv om det ikke er av betydning for dette medlemmets vurdering, har utviklingen de siste årene gått i retning av at revisjonskundene etter spør skatterådgivning fra andre tilbydere enn valgt revisor. Et forbud i samsvar med forordningen vil derfor ikke føre til store endringer i den faktiske situasjonen.

At andre nordiske land har benyttet muligheten for å tillate slike tjenester er ikke avgjørende. Flere land, herunder Nederland, har valgt ikke å tillate noen av de tjenestene som er overlatt til nasjonale valg, heller ikke skatterådgivning.

I lovteksten vil denne dissensen innebære at «skatterådgivning» som fremkommer av artikkel 5 nr. 1 annet avsnitt bokstav a), vii) i utkastet § 12-4 tas ut.

22.5.2 Forslag fra medlemmene Elvestad og Irgens – verdsettingstjenester

Et mindretall i utvalget, *medlemmene Elvestad og Irgens*, er ikke enige i at muligheten for nasjonale valg i forordningen skal benyttes til å åpne for at revisorer som reviderer foretak av allmenn interesse skal kunne tilby verdsettingstjenester. At dette står som en tillatt tjeneste, når det ikke er klart hvilke tjenester dette kan være, skaper en uheldig uklarhet i regelverket. Det hjelper ikke at verdsettinger utført i forbindelse med aktuar tjenester og støtte til rettssaker kan være eksempler på slike tjenester. Også disse tjenestene kan medføre fare for etterfølgende selvrevisjon. Videre mener dette medlemmet at det uansett er prinsipielt feil at revisor leverer verdsettingstjenester som, uansett betydning, vil innebærer at revisor reviderer resultatet av eget arbeid. At verdsettingstjenester ikke kan leveres dersom det truer revisors uavhengighet, avhjelper ikke denne uklarheten.

At andre nordiske land har benyttet muligheten for å tillate slike tjenester er ikke avgjørende. Flere land, herunder Nederland, har valgt ikke å tillate noen av de tjenestene som er overlatt til nasjonale valg.

Disse medlemmene viser til sitt forslag til § 9-5 første ledd nytt femte punktum.

Kapittel 23

Særlige krav ved revisjon av foretak av allmenn interesse – plikter for det reviderte foretaket

23.1 Valg av revisor

23.1.1 Gjeldende rett

Generalforsamlingen skal etter allmennaksjeloven § 7-1 første ledd velge en eller flere revisorer, og kan velge en eller flere vararevisorer. Tilsvarende gjelder etter aksjeloven § 7-1 og finansforetaksloven § 8-17.

23.1.2 EØS-rett

Forordning (EU) nr. 537/2014 (revisjonsforordningen) artikkel 16 om valg av revisor setter krav til fremgangsmåten ved valg av revisor eller revisjonsselskap i et foretak av allmenn interesse. Det skilles mellom valg av ny revisor og fornyelse av revisjonsoppdraget med samme revisor eller revisjonsselskap. Det gjelder mer omfattende krav ved valg av ny revisor. Fornyelse ved bruk av de nasjonale valgmulighetene i artikkel 17 til å beholde samme revisor eller revisjonsselskap i mer enn ti år, skal følge reglene om valg av ny revisor.

Revisjonsutvalget skal fremme en anbefaling om valg av revisor. Anbefalingen skal vedlegges styrets eller bedriftsforsamlingens forslag til generalforsamlingen. Dersom styret eller bedriftsforsamlingen fraviker anbefalingen, skal det begrunnes.

Ved valg av ny revisor (bytte av revisjonsselskap) skal revisjonsutvalgets anbefaling inkludere minst to alternative revisorer eller revisjonsselskaper og hvem av dem som anbefales valgt. Foretaket skal gjennomføre en utvelgelses- og anbudsprosess etter nærmere regler. Revisjonsutvalget skal være ansvarlig for prosessen. De særskilte kravene til prosess gjelder ikke for mindre foretak av allmenn interesse. Nærmere bestemt foretak av allmenn interesse som ikke overstiger to av disse kriteriene: 250 ansatte, balansesum 43 millioner euro, årlig salgsinntekt 50 millioner euro,

eller som har en børsverdi under 100 millioner euro. Disse kravene henger sammen med bestemmelsene i forordningen artikkel 17 nr. 4 om revisjonsoppdragets varighet og plikt til å bytte revisjonsselskap etter ti år. Tilleggskravene gjelder også der et medlemsland i medhold av artikkel 17 nr. 4 (a) har åpnet for å forlenge revisjonsoppdraget ut over ti år etter gjennomføring av en anbudsrunde.

Forordningen artikkel 16 nr. 6 fastsetter at avtalevilkår i låneavtaler mv. om at foretaket bare kan velge visse revisjonsselskaper som sin revisor, er ugyldige. Bestemmelsen er særlig ment å ramme såkalte «big-4 clauses».

Nasjonale valgmuligheter

Etter artikkel 16 nr. 7 kan medlemslandene sette krav om at foretak av allmenn interesse skal ha flere revisorer (såkalt «joint audit») i visse tilfeller, og i tilfelle regulere forholdet mellom de valgte revisorene.

Etter artikkel 16 nr. 8 kan medlemslandene tillate at valgkomiteen utfører oppgavene som etter artikkel 16 er lagt til revisjonsutvalget. Forutsetningen er at valgkomiteen er tillagt oppgaven å gi anbefalinger om valg av revisor og at eierne har betydelig innflytelse i valgkomiteen.

23.1.3 Danmark og Sverige

Verken Danmark eller Sverige har krav om at foretak av allmenn interesse skal ha flere revisorer. De har heller ikke benyttet adgangen til å tillate at valgkomiteen utfører visse oppgaver som ellers ligger til revisjonsutvalget.

23.1.4 Utvalgets vurdering

Utvalget viser til at det ikke gjelder noen krav om, og at det ikke er noen utbredt tradisjon for, i Norge å velge flere enn én revisor eller revisjons-

selskap som foretakets revisor. Utvalget mener at det ikke bør innføres noe krav om å velge mer enn én revisor. Dette er også løsningen i Danmark og Sverige.

Utvalget foreslår å ikke benytte valgmuligheten i forordningen artikkel 16 nr. 7 til å kreve at foretak av allmenn interesse velger mer enn én revisor.

Etter forordningen kan valgkomiteen tillates å utføre oppgavene som etter artikkel 16 er lagt til revisjonsutvalget. Valgkomiteen er ikke et lovfestet selskapsorgan etter norsk rett. Etter NUES-anbefalingen bør børsnoterte foretak ha en valgkomité. Utvalget anser at revisjonsutvalget bør ha de oppgavene som forordningen legger til revisjonsutvalget i forbindelse med valg av revisor.

Utvalget foreslår å ikke benytte valgmuligheten i forordningen artikkel 16 nr. 8 til å legge disse oppgavene til valgkomiteen.

23.2 Revisjonsoppdragets varighet – firmarotasjon

23.2.1 Gjeldende rett

Etter allmennaksjeloven § 7-2 første ledd tjenestegjør revisor inntil en annen revisor er valgt. Tilsvarende gjelder etter aksjeloven § 7-2.

23.2.2 EØS-rett

Etter forordning (EU) nr. 537/2014 (revisjonsforordningen) artikkel 17 kan et foretak av allmenn interesse beholde samme revisor eller revisjonsselskap i en sammenhengende periode på maksimalt ti år. Denne revisoren eller dette revisjonsselskapet kan ikke gjenvelges i en etterfølgende periode på fire år. Den kompetente myndigheten, i Norge Finanstilsynet, kan i særlige tilfeller tillate at foretaket beholder samme revisor eller revisjonsselskap i ytterligere to år.

Første oppnevningssperiode må være på minst ett år.

Nasjonale valgmuligheter

Medlemslandene kan etter artikkel 17 nr. 2 (a) kreve at første oppnevningssperiode skal være lenger enn ett år.

Medlemslandene kan etter artikkel 17 nr. 2 (b) fastsette en kortere maksimal periode enn ti år for å beholde samme revisor eller revisjonsselskap.

Medlemslandene kan etter artikkel 17 nr. 4 (a) fastsette at perioden på maksimalt ti år for å beholde samme revisor eller revisjonsselskap,

kan utvides til 20 år forutsatt at foretaket gjennomfører en anbudsprosess etter reglene i artikkel 16. Bestemmelsen åpner for at det enkelte land kan tillate at maksimalperioden utvides med inntil ti år på denne måten.

Medlemslandene kan etter artikkel 17 nr. 4 (b) fastsette at perioden på maksimalt ti år for å beholde samme revisor eller revisjonsselskap, kan utvides til 24 år forutsatt at foretaket velger minst to revisorer eller revisjonsselskaper som utarbeider en felles revisjonsberetning. Bestemmelsen åpner for at det enkelte land kan tillate at maksimalperioden utvides med inntil 14 år på denne måten.

23.2.3 Regler i andre land

Tabell 23.1 gir en oversikt over hvordan de nasjonale valgmulighetene som gjelder revisjonsoppdragets varighet – firmarotasjon – var brukt i de ulike EU-landene per utgangen av 2016. Oversikten er utarbeidet av «European Contact Group», som er et samarbeid mellom de største revisjonsnettverkene i Europa.¹ Så langt utvalget har brakt på det rene, har det ikke skjedd endringer i dette per juni 2017.

Tabellen gir oversikt over bruken av følgende nasjonale valgmuligheter:

- Kolonnen «Tillater utvidet firmarotasjon etter tilbud»: Artikkel 17 nr. 4 (a). «Nei» betyr at valgmuligheten ikke er benyttet. «Ja» betyr at valgmuligheten er benyttet. Hvis ikke noe annet er angitt, er den benyttet fullt ut, slik at perioden kan utvides med ti år. Ellers er antall år angitt.
- Kolonnen «Tillater utvidet firmarotasjon ved felles revisjon»: Artikkel 17 nr. 4 (b). «Nei» betyr at valgmuligheten ikke er benyttet. «Ja» betyr at den er benyttet fullt ut, slik at perioden kan utvides til 24 år. Ellers er antall år angitt.
- Kolonnen «Kortere maksperiode enn ti år»: Artikkel 17 nr. 2 (b). «Nei» betyr at valgmuligheten ikke er benyttet, slik at perioden er ti år i samsvar med utgangspunktet i forordningen. For de som har benyttet valgmuligheten, er antall år angitt.
- Kolonnen «Første oppnevningssperiode lenger enn ett år»: Artikkel 17 nr. 2 (a). «Nei» betyr at valgmuligheten ikke er benyttet, slik at perioden er ett år i samsvar med utgangspunktet i forordningen. For de som har benyttet den, er antall år angitt.

¹ Lenke per juni 2017: <https://www.8cld.eu/Pages/Index.aspx>

Tabell 23.1 Bruk av nasjonale valgmuligheter om firmarotasjon

Land	Tillater utvidet firmarotasjon etter anbud	Tillater utvidet firmarotasjon ved felles revisjon	Kortere maksperiode enn ti år	Første oppnevningssperiode lenger enn ett år
Belgia	Ja. 9 år	Ja	9 år	3 år
Bulgaria	Nei	Nei	7 år	Nei
Danmark	Ja	Ja	Nei	Nei
Estland	Ja	Nei	Nei	2 år
Finland	Ja	Ja	Nei	Nei
Frankrike	Ja. 6 år	Ja	Nei	6 år
Hellas	Ikke bestemt	Ikke bestemt	5 år for bank og forsikring	Nei
Irland	Nei	Nei	Nei	Nei
Italia	Nei	Nei	9 år	9 år
Kroatia	Ja. Ikke for banker	Ja	7 år for banker	Nei
Kypros	Ja	Ja	Nei	Nei
Latvia	Ja	Nei	Nei	Nei
Litauen	Nei	Nei	Nei	2 år
Luxemburg	Ja	Nei	Nei	Nei
Malta	Ja	Nei	Nei	Nei
Nederland	Nei	Nei	Nei	Nei
Polen	Nei	Nei	5 år	Nei
Portugal	Nei	Nei	9 år	2 år
Romania	Ikke bestemt	Nei	Nei	Nei
Slovakia	Ja	Ja	Nei	2 år
Slovenia	Ikke bestemt	Nei	Nei	Nei
Spania	Nei	Ja. 4 år	Nei	3 år
Storbritannia	Ja	Nei	Nei	Nei
Sverige	Ja. Ikke for bank og forsikring	Ja. Ikke for bank og forsikring	Nei	Nei
Tsjekkia	Ja	Nei	Nei	Nei
Tyskland	Ja. Ikke for bank og forsikring	Ja	Nei	Nei
Ungarn	Nei	Nei	8 år for banker	Nei
Østerrike	Nei	Nei	Nei	Nei

Kilde: «ECG Dashboard», European Contact Group 23. desember 2016. Se www.8cld.eu (lenke per juni 2017)

23.2.4 Utvalgets vurdering

Et sentralt utgangspunkt for revisjonsforordningen er at god kvalitet i revisjonen av årsregnskapene til foretak av allmenn interesse, bidrar til at kapitalmarkedene fungerer på en ordnet måte ved å øke tilliten til regnskapsinformasjonen. Forordningen tar sikte på tiltak som skal styrke tilliten til revisjonen. Det tas sikte på økt revisjonskvalitet og at en mer kritisk holdning blant revisorene skal oppnås gjennom å styrke uavhengigheten. Bestemmelsene om revisjonsoppdragets varighet inngår i dette.

Utvalget anser at begrensningene i revisjonsforordningen på hvor lenge et foretak av allmenn interesse kan beholde samme revisor eller revisjonsselskap, kan bidra til økt tillit til at revisor ikke får et så nært forhold til det reviderte foretaket at uavhengigheten svekkes. Samtidig tar det tid for en ny revisor å opparbeide seg en god forståelse av foretaket og virksomheten. Den reelle muligheten for å avdekke vesentlig feilinformasjon i regnskapet kan derfor være mindre de første årene etter et revisorbytte. Et revisorbytte medfører også ekstra ressursbruk i det reviderte foretaket knyttet til anskaffelsesprosessen og til å fremskaffe den informasjonen en ny revisor har behov for. Krav om bytte av revisjonsselskap kan påvirke prisen på revisjonstjenester, men det er ikke gode holdepunkter for å si om den vil gå opp eller ned. Samlet sett anser utvalget at ti år i mange tilfeller vil være passende varighet på et revisjonsoppdrag i foretak av allmenn interesse. Utvalget legger vekt på at bare fem av de 28 medlemslandene i EU har benyttet adgangen til å sette en kortere periode enn ti år. Det vil etter utvalgets syn være uheldig å fastsette en kortere periode enn ti år. Utvalget går derfor ikke inn for å benytte adgangen i forordningen til å fastsettes en kortere maksimal periode enn ti år for å beholde samme revisor eller revisjonsselskap.

Selv om ti år ofte vil være en passende periode, anser utvalget at foretakene bør ha mulighet til å beholde samme revisor eller revisjonsselskap i en lengre periode i samsvar med de nasjonale valgmulighetene i forordningen. Utvalget legger vekt på at det ikke bør gripes for sterkt inn i det frie revisorvalget. Foretaket og foretakets organer bør langt på vei ta ansvaret for valget av revisor, inkludert hvor lenge foretaket skal beholde samme revisor. Videre kan det oppstå forhold som gjør at det vil være uheldig å skifte revisor på et gitt tidspunkt, for eksempel fusjoner eller andre vesentlige transaksjoner. Foretaket bør da ha mulighet til å beholde revisor i en lengre periode. Utvalget

anser også at normalperioden etter forordningen, revisjonsutvalgets rolle og reaksjoner fra markedet, vil virke disiplinerende på foretakene. Utvalget legger vekt på at 19 av de 28 medlemslandene i EU har benyttet adgangen etter forordningen til å utvide perioden for firmarotasjon. Utvalget mener at adgangen til å utvide perioden for firmarotasjon bør benyttes også i Norge.

Utvalget foreslår å benytte adgangen etter forordningen til at perioden på ti år for å beholde samme revisor eller revisjonsselskap, kan utvides til 20 år forutsatt at foretaket gjennomfører en anbudsprosess. Utvalget foreslår også å benytte adgangen til å fastsette at maksperioden på ti år kan utvides til 24 år forutsatt at foretaket velger minst to revisorer eller revisjonsselskaper som utarbeider en felles revisjonsberetning.

Utvalget legger til grunn at det norske systemet der revisor ikke velges for en bestemt periode, men sitter inntil ny revisor er valgt, kan beholdes innenfor forordningens system, jf. allmennaksjeloven § 7-2 første ledd. Revisjonsforordningens rammer for revisjonsoppdragets varighet, inkludert kravet om at første oppnevningssperiode må være på minst ett år, kan og vil gjelde for foretak av allmenn interesse selv om revisor ikke særskilt velges for en bestemt periode. Utvalget mener at de gjeldende reglene om tidsbestemt revisorvalg bør beholdes også for foretak av allmenn interesse.

Etter forordningen artikkel 17 nr. 2 (a) kan det kreves at første oppnevningssperiode skal være lenger enn ett år. Utvalget anser at det ikke bør settes krav om en minste oppnevningssperiode.

Det vises til utvalgets forslag til allmennaksjeloven ny § 7-1a og endret § 7-2. Det vises videre til forslaget til finansforetaksloven ny § 8-17a og henvisningen i finansforetaksloven § 8-17 til allmennaksjeloven § 7-2.

23.3 Bytte av ansvarlig revisor – partnerrotasjon

23.3.1 Gjeldende rett

Etter revisorloven § 5a-4 kan revisor ikke revidere årsregnskap for den samme revisjonspliktige i mer enn syv år sammenhengende. Revisoren kan ikke på nytt påta seg revisjonsoppdrag for den samme revisjonspliktige før det har gått minst to år. For revisjonsselskap gjelder dette for den som er utpekt som ansvarlig revisor. I tilfeller der revisjonsplikten gjelder konsernregnskap, kan det ikke avgis revisjonsberetning for konsernet dersom ett eller flere vesentlige datterselskap har

revisor som ikke kunne ha påtatt seg revisjonsoppdrag for et konsernselskap. Finanstilsynet kan i særlige tilfeller samtykke til at revisjonsselskapet ikke utpeker ny ansvarlig revisor selv om det har gått syv år.

Departementet kan i forskrift gi nærmere regler om rotasjon. Revisorforskriften § 5a-1 fastsetter at hvis en revisjonskunde som tidligere ikke har vært et foretak av allmenn interesse, blir et foretak av allmenn interesse som angitt i revisorloven § 5a-1 første ledd i løpet av et regnskapsår, kan revisor fortsette oppdraget inntil revisjonskunden har avholdt ordinær generalforsamling kalenderåret etter, selv om revisor har revidert den samme revisjonspliktige i syv år eller mer.

23.3.2 EØS-rett

Forordning (EU) nr. 537/2014 (revisjonsforordningen) artikkel 17 nr. 7 inneholder bestemmelser om bytte av ansvarlig revisor og medarbeidere på oppdraget (partnerrotasjon og medarbeiderrotasjon). Samme person kan være oppdragsansvarlig revisor i en sammenhengende periode på maksimalt syv år. Deretter kan vedkommende ikke delta på revisjonsoppdraget i minimum tre år. Revisoren eller revisjonsselskapet skal i tillegg etablere et system for gradvis utskifting av senior medarbeidere på oppdraget. I motsetning til plikten til firmarotasjon, som påligger foretakene av allmenn interesse, påligger pliktene til partner- og medarbeiderrotasjon revisoren eller revisjonsselskapet.

Bestemmelser om partnerrotasjon fantes tidligere i revisjonsdirektivet. Den maksimale perioden på syv år for å beholde samme oppdragsansvarlige revisor er ikke endret. Perioden en tidligere oppdragsansvarlig revisor er forhindrede fra å delta på revisjonsoppdraget, er økt fra to til tre år. Kravet om et system for gradvis utskifting av senior medarbeidere, er nytt i forordningen.

Nasjonale valgmuligheter

Etter artikkel 17 nr. 7 annet avsnitt kan medlemslandene fastsette en kortere periode for partnerrotasjon enn syv år.

23.3.3 Regler i andre land

Følgende land har benyttet valgmuligheten om å fastsette en kortere periode for partnerrotasjon enn syv år: Belgia (seks år), Bulgaria (fire år), Frankrike (seks år), Hellas (fem år), Irland (fem år), Litauen (fem år), Nederland (fem år), Polen

(fem år), Slovakia (fem år), Spania (fem år) og Storbritannia (fem år).

23.3.4 Utvalgets vurdering

Utvalget går ikke inn for å benytte valgmuligheten til å fastsette en kortere periode for partnerrotasjon enn syv år. Syv år er i samsvar med det gjeldende kravet i revisorloven § 5a-4.

23.4 Nye direktivregler om revisjonsutvalget

23.4.1 Gjeldende rett

Etter allmennaksjeloven § 6-41 skal det i selskaper med verdipapirer notert på regulert marked velges et revisjonsutvalg. Revisjonsutvalget er et forberedende og rådgivende arbeidsutvalg for styret. Mindre allmennaksjeselskaper er unntatt dersom selskapet siste regnskapsår oppfylte minst to av følgende tre kriterier

- gjennomsnittlig antall ansatte på under 250
- balansesum på mindre enn 300 millioner kroner ved utgangen av regnskapsåret
- nettoomsetning på mindre enn 350 millioner kroner

I selskaper som er unntatt fra kravet om revisjonsutvalg, skal styret utføre revisjonsutvalgets oppgaver som nevnt i § 6-43. Når styret utfører slike oppgaver, kan styreleder som er ledende ansatt i selskapet ikke delta i møtet.

Kravet om å ha revisjonsutvalg gjelder ikke for heleid datterselskap dersom det i morselskapet er etablert et revisjonsutvalg som oppfyller de kravene som stilles til revisjonsutvalg i datterselskapet.

Etter allmennaksjeloven § 6-42 velges revisjonsutvalgets medlemmer av og blant styrets medlemmer. Styremedlemmer som er ledende ansatte i selskapet kan ikke velges til medlemmer av revisjonsutvalget. Revisjonsutvalget skal samlet ha den kompetanse som ut fra selskapets organisasjon og virksomhet er nødvendig for å ivareta sine oppgaver. Minst ett av medlemmene i revisjonsutvalget skal være uavhengig av virksomheten og ha kvalifikasjoner innen regnskap eller revisjon. Det kan i vedtektene fastsettes at det samlede styret skal fungere som selskapets revisjonsutvalg dersom styret til enhver tid oppfyller disse kravene.

Etter allmennaksjeloven § 6-43 skal revisjonsutvalget

- forberede styrets oppfølging av regnskapsrapporteringsprosessen
- overvåke systemene for intern kontroll og risikostyring, samt selskapets internrevisjon dersom slik funksjon er etablert
- ha løpende kontakt med selskapets valgte revisor om revisjonen av årsregnskapet
- vurdere og overvåke revisors uavhengighet, herunder særlig i hvilken grad andre tjenester enn revisjon som er levert av revisor eller revisjonsselskapet utgjør en trussel mot revisors uavhengighet

Tilsvarende bestemmelser gjelder for banker og forsikringsselskaper etter finansforetaksloven § 8-18 og § 8-19.

23.4.2 EØS-rett

Direktiv 2006/43/EF som endret ved direktiv 2014/56/EU (revisjonsdirektivet) fastsetter krav til revisjonsutvalg i foretak av allmenn interesse. Ved endringsdirektivet er det gjort følgende endringer i revisjonsdirektivet artikkel 39 (tidligere artikkel 41) om revisjonsutvalg:

- Flertallet av medlemmene av revisjonsutvalget skal være uavhengig av det reviderte foretaket. Tidligere var kravet at minst ett medlem skulle være uavhengig.
- Lederen for utvalget skal utpekes av medlemmene eller av det reviderte foretakets tilsynsorgan, og skal være uavhengig av det reviderte foretaket. Medlemslandene kan fastsette at lederen for revisjonsutvalget skal velges årlig av det reviderte foretakets generalforsamling.
- Medlemslandene kan gjøre unntak fra kravene til uavhengighet dersom alle medlemmene i revisjonsutvalget også er styremedlemmer. I Norge skal revisjonsutvalgets medlemmer være styremedlemmer, noe direktivet åpner for, jf. allmennaksjeloven § 6-42 først ledd.
- Revisjonsutvalgets medlemmer skal samlet ha relevant kompetanse for den bransjen som det reviderte foretaket opererer i.
- Adgangen til å fastsette at revisjonsutvalgets funksjoner kan utøves av hele styret i mindre foretak av allmenn interesse, er utvidet. Til nå har dette gjeldt for foretak som oppfyller minst to av følgende tre vilkår: Gjennomsnittlig antall ansatte i regnskapsåret lavere enn 250, balansesum som ikke overstiger 43 millioner euro og årlige driftsinntekter som ikke overstiger 50 millioner euro. Ved endringsdirektivet kan dette også gjøres gjeldende for noterte foretak med børsverdi under 100 millioner euro (gjen-

nomsnittet av tre siste års noteringer ved utgangen av året).

- Revisjonsutvalget skal informere styret om resultatet av den lovfestede revisjonen og forklare hvordan revisjonen bidro til regnskapsrapportering med integritet, samt revisjonsutvalgets rolle i den prosessen.
- Revisjonsutvalget skal etter de gjeldende reglene forberede styrets oppfølging av regnskapsrapporteringsprosessen. Etter endringsdirektivet skal revisjonsutvalget også komme med anbefalinger eller forslag for å sikre regnskapsrapporteringsprosessen integritet.
- Det er presisert at revisjonsutvalgets oppgave med å overvåke systemene for internkontroll og risikostyring samt foretakets internrevisjon, gjelder foretakets regnskapsrapportering og at oppgaven skal ivaretas uten at det bryter med revisjonsutvalgets uavhengige rolle.
- Det er presisert at revisjonsutvalget skal overvåke revisjonsutførelsen i lys av forhold tilsynsmyndigheten har påpekt i henhold til revisjonsforordningen (jf. forordningen artikkel 26 nr. 6).
- Det er vist til revisjonsutvalgets oppgaver med å vurdere og overvåke revisors vurdering av uavhengighet mv. ved aksept og videreføring av revisjonsoppdraget etter revisjonsforordningen artikkel 6, herunder særlig at andre tjenester enn revisjon er levert i samsvar med forordningen artikkel 5 om forbud mot levering av visse tjenester.
- Det presiseres at revisjonsutvalget skal ha ansvaret for å forberede foretakets valg av revisor og gi sin anbefaling i samsvar med revisjonsforordningen artikkel 16.

23.4.3 Danmark og Sverige

Danmark

Det fremgår av den danske revisorloven § 31 stk. 1 at virksomheter som har verdipapirer opptatt til handel på et regulert marked i et EU/EØS-land skal etablere et revisjonsutvalg. Foretak som omfattes av denne bestemmelsen kan imidlertid velge at revisjonsutvalgets funksjoner i stedet skal utøves av det samlede styret, jf. bestemmelsens stk. 4. Forutsetningene for dette er at ingen av styremedlemmene samtidig inngår i den daglige ledelsen, og at minst ett styremedlem både er uavhengig av virksomheten og har kompetanse innenfor regnskap eller revisjon.

Uavhengig av forutsetningene som nevnt i stk. 4 kan imidlertid virksomheter omfattes av stk. 1

første punkt velge å la revisjonsutvalgets funksjoner utøves av det samlede styret, hvis styrelederen ikke inngår i den daglige ledelsen, og hvis virksomheten i to etterfølgende regnskapsår på balansetidspunktet ikke overskrider to av følgende størrelser:

- 250 heltidsansatte medarbeidere
- en balanse på 43 millioner euro
- en nettoomsetning på 50 millioner euro

I foretak hvor revisjonsutvalgets funksjoner utøves av det samlede styret, skal det opplyses om dette i årsrapporten.

Revisjonsutvalgets oppgaver skal minst bestå av å

- overvåke prosessen for regnskapsavleggelsen
- overvåke om virksomhetens interne kontrollsystem, eventuelle internrevisjon og risikostyringssystemer, fungerer effektivt
- overvåke den lovfestede revisjon av årsregnskapet mv.
- overvåke og kontrollere revisors uavhengighet, herunder særlig ytelse av ytterligere tjenester til den reviderte virksomheten

For foretak som har etablert et revisjonsutvalg skal styrets forslag om valg av revisor baseres på en innstilling fra revisjonsutvalget.

De nevnte bestemmelsene i § 31 gjelder ikke for investeringsfond, spesialfond og foretak som er datterforetak av morselskap som er omfattet av kravene om etablering av revisjonsutvalg.

Sverige

I den svenske aktiebolagslagen (2005:551) § 49 a fremgår det at i et aksjeselskap som har omsettelige verdipapirer opptatt til handel på et regulert marked, skal styret ha et revisjonsutvalg. Utvalgets medlemmer kan ikke være ansatt i selskapet. Minst ett medlem skal være uavhengig og ha regnskaps- eller revisjonskompetanse.

Aksjeselskapet kan beslutte at styret ikke skal ha et revisjonsutvalg, under forutsetning av at styret utfører de oppgaver som er angitt i § 49 b og videre at styret oppfyller kravene i første ledd tredje punktum om at minst ett medlem skal være uavhengig og ha regnskaps- eller revisjonskompetanse.

I lovens § 49 b fremgår det at revisjonsutvalget, uten at det påvirker styrets ansvar og oppgaver ellers, skal

- overvåke selskapets finansielle rapportering

- med hensyn til den finansielle rapporteringen, overvåke effektiviteten av selskapets interne kontroll, internrevisjon og risikostyring
- holde seg informert om revisjonene av årsregnskap og konsernregnskap
- granske og overvåke revisors uavhengighet og selvstendighet, og være spesielt oppmerksom hvis revisor yter andre tjenester enn revisjon til selskapet
- bistå i utarbeidelsen av forslag til generalforsamlingens beslutning om revisorvalg

23.4.4 Utvalgets vurdering

Kravene til revisjonsutvalgets oppgaver etter EU/EØS-reglene er utvidet. Det er også gjort endringer i kravene til revisjonsutvalgets sammensetning. Det vises til omtalen i punkt 23.4.2. I tillegg er revisjonsutvalget pålagt nye oppgaver etter forordning (EU) nr. 537/2014 (revisjonsforordningen) i forbindelse med valg av revisor, kjøp av tjenester fra revisor og behandling av revisors tilleggsrapport til revisjonsutvalget.

Utvalget foreslår endringer i reglene om revisjonsutvalg for å gjennomføre endringene i revisjonsdirektivet. I tråd med tidligere gjennomføring av EØS-regler om revisjonsutvalg, går utvalget inn for minimumsgjennomføring uten særnorske tillegg. Utvalget anser ut det ikke er behov for å benytte adgangen til å unnta noterte foretak med børsverdi under 100 millioner euro i tillegg til det gjeldende unntaket for mindre foretak av allmenn interesse etter allmennaksjeloven § 6-41 annet ledd.

Det vises til utvalgets forslag til endringer i allmennaksjeloven § 6-41 og § 6-43 og i finansforetaksloven § 8-18 og § 8-19.

23.5 Ikrafttredelse av revisjonsforordningen i Norge

23.5.1 EØS-rett

Etter forordning (EU) nr. 537/2014 (revisjonsforordningen) artikkel 44 (1) trer forordningen i kraft tjue dager etter publisering i Official Journal (17. juni 2014). Etter artikkel 44 (2) skal forordningen anvendes fra 17. juni 2016. Etter artikkel 41 gjelder det visse overgangsregler om pliktig byte av revisjonsselskap (firmarotasjon).

Revisjonsforordningen skal gjennomføres som den er. Det inkluderer bestemmelsene i forordningen om ikrafttredelse, tidspunktet for når bestemmelsene i forordningen skal anvendes fra og overgangsreglene. Samtidig vil ikke revisjonsforord-

ningen gjelde for foretak av allmenn interesse i Norge og deres revisorer før den norske gjennomføringsloven trer i kraft. Her vurderes de tilpasninger som kan og bør gjøres som følge av at de norske lovreglene om gjennomføring av forordningen vil bli satt i kraft etter tidspunktene i forordningen for ikrafttredelse og anvendelse.

Per mai 2017 var revisjonsforordningen ikke innlemmet i EØS-avtalen. Det kan i beslutningen om innlemmelse fastsettes egne bestemmelser om ikrafttredelse, tidspunkt for anvendelse og overgangsperioder som skal gjelde i stedet for tidspunktene etter forordningen. Vurderingen nedenfor tar utgangspunkt i at det ikke blir fastsatt slike EØS-bestemmelser.

23.5.2 Utvalgets vurdering

Foretak av allmenn interesse i Norge og deres revisorer bør få rimelig tid til å tilpasse seg de nye reglene etter at den norske gjennomføringsloven er vedtatt. Det er særlig kravene om pliktig bytte av revisjonsselskap som kan gi utfordringer ved ikrafttredelsen. Etter forordningen skal foretak av allmenn interesse bytte revisjonsselskap etter høyst ti regnskapsår. Utvalget foreslår å bruke valgmuligheten om at perioden kan utvides med inntil ti år dersom revisjonsoppdraget har vært på tilbud eller med 14 år dersom foretaket har minst to valgte revisorer. Perioden med samme revisjonsselskap før forordningen trådte i kraft, skal også telles med. Etter forordningen må foretak av allmenn interesse som skal bytte revisjonsselskap, gjennomføre en anbudsprosess på revisjonsoppdraget. Foretak av allmenn interesse som må bytte revisjonsselskap eller gjennomføre «anbudsforlengelse» i forbindelse med at forordningen settes i kraft i Norge, bør få en reell mulighet til å gjennomføre tilbud og foreta valg av revisor på ordinær generalforsamling etter at gjennomføringsloven er vedtatt.

Det tilsier at den norske gjennomføringsloven settes i kraft en stund etter vedtakelsen. Tidspunktet for ikrafttredelse bør settes minst ett år etter at bestemmelsen om ikrafttredelsestidspunktet vedtas. Av hensyn til de mange foretakene med regnskapsår som følger kalenderåret, bør ikke loven settes i kraft fra en dato i november eller desember. Utvalget går inn for at revisjonsforordningen bør settes i kraft i tråd med dette.

Betydningen av dette for enkelte sentrale bestemmelser i forordningen, antas da å bli følgende:

- *Plikt til å bytte revisjonsselskap* vil tidligst gjelde for regnskapsår påbegynt etter at gjennomfø-

ringsloven trer i kraft. Hvis tidspunktet for ikrafttredelse settes til 1. juli 2019, vil plikt til å bytte revisjonsselskap tidligst gjelde for regnskapsåret 1. august 2019–31. juli 2020.

- For de som har regnskapsår som følger kalenderåret, vil plikt til å bytte revisjonsselskap i tilfelle tidligst gjelde for regnskapsåret 2020. Det vil gjelde de som ved ikrafttredelsen har hatt samme revisjonsselskap i mer enn ti regnskapsår og ikke har gjennomført tilbud (2019 er det tiende regnskapsåret). Foretak av allmenn interesse som ikke omfattes av overgangsbestemmelsene i artikkel 41(1) og 41(2), kan benytte adgangen til å forlenge oppdraget med samme revisjonsselskap med inntil ti regnskapsår etter tilbud, men ikke til mer enn tjue regnskapsår til sammen.
- Foretak av allmenn interesse som har hatt samme revisjonsselskap fra og med regnskapsåret 1994 eller tidligere, kan imidlertid etter overgangsregelen i forordningen artikkel 41(1) beholde revisjonsselskapet til og med regnskapsåret 2020. For foretak av allmenn interesse som har hatt samme revisjonsselskap fra og med et regnskapsår mellom 1995 og 2003, kan etter artikkel 41(2) beholde revisjonsselskapet til og med regnskapsåret 2023.
- Det er også viktig å forsøke å minimere kapasitetsproblemer i markedet knyttet til at mange foretak gjennomfører tilbud på revisjonsoppdraget samtidig. Problemet kan begrenses ved å gjøre det så klart som mulig allerede nå at foretak av allmenn interesse som har gjennomført tilbud på revisjonsoppdraget før ikrafttredelsen av den norske gjennomføringsloven, kan beholde samme revisjonsselskap i en samlet periode på inntil tjue regnskapsår eller høyst ti regnskapsår etter tilbudet.²
- *Forbudene i forordningen mot å yte visse tjenester* må overholdes fra ikrafttredelsen. Eventuelle pågående tjenesteytelser som omfattes av forbudene, må avvikles før ikrafttredelsen.
- *Honorargrensen i forordningen* om at maksimalt 70 prosent av gjennomsnittlig revisjonshonorar de siste tre regnskapsår kan stamme fra andre tjenester enn revisjon, vil gjelde fra og med det fjerde regnskapsåret påbegynt etter ikrafttredelsen. Tellingen starter det første regnskapsåret påbegynt etter ikrafttredelsen (regnskapsåret 1. august 2019–31. juli 2020 i

² Det er usikkert om tilbud gjennomført for regnskapsår påbegynt før revisjonsforordningen trådte i kraft 17. juni 2014, kan gi grunnlag for «anbudsforlengelse». Her må det samme legges til grunn for anvendelsen i Norge som i de øvrige EU/EØS-landene.

eksempelet ovenfor). Honorar fra andre tjenester enn revisjon betalt før det første regnskapsåret etter ikrafttreddelsen regnes ikke med.

Det vises også til lovforslaget § 12-1 om gjennomføring av revisjonsforordningen og omtalen i punkt 2.3.4.

Det vises til lovforslaget § 16-1 der det er angitt alternative bestemmelser etter hvordan revisorloven for øvrig skal settes i kraft.

Kapittel 24

Konsekvensvurderinger

24.1 Samlede konsekvenser

Utvalget vurderer at forslaget til ny revisorlov samlet sett vil ha begrensede økonomiske konsekvenser og ikke medføre vesentlig endret ressursbruk blant revisorene, næringsdrivende, Finanstilsynet eller andre offentlige myndigheter. Lovforslaget vil også gi enkelte besparelser. Det vises til den nærmere redegjørelsen nedenfor. En vesentlig del av utvalgets forslag gjelder gjennomføring av forventede EØS-forpliktelser etter direktiv 2006/43/EF som endret ved direktiv 2014/56/EU (revisjonsdirektivet) med begrenset nasjonalt handlingsrom. Utvalgets konsekvensvurderinger gjelder i hovedsak forslag som går lenger enn direktivets minimumskrav.¹

Forordning (EU) nr. 537/2014 (revisjonsforordningen) om særlige krav ved revisjon av foretak av allmenn interesse, innfører en rekke nye krav som må forventes å medføre større konsekvenser i form av økte utgifter og annen ressursbruk for foretak av allmenn interesse, selskaper i samme konsern som slike foretak, revisorer som reviderer foretakene og offentlige myndigheter. Etter utvalgets vurdering kan imidlertid disse kostnadene reduseres betydelig ved å bruke de mulighetene revisjonsforordningen gir til å fastsette mer lempelige regler. Utvalget fremmer slike forslag. Det vises til den nærmere redegjørelsen nedenfor. Revisjonsforordningen skal i henhold til EØS-avtalen som sådan gjøres til del av avtalepartenes interne rettsorden, det vil si uten nasjonale tilpasninger. Utvalget har derfor kun gjort en overordnet konsekvensvurdering av forordningen. Utvalget har konsentrert seg om konsekvenser av utvalgets forslag om å bruke nasjonale valgmuligheter i forordningen.

Utvalget har lagt vekt på nøyaktig gjennomføring av EØS-reglene og å begrense bruken av sær-

norske tillegg. Det er viktig for å oppnå fordelene med harmonisering av reguleringen av revisjon og revisorer i EØS, inkludert økt tillit til reviderte regnskaper blant regnskapsbrukere i andre land og bedre flyt av revisjonstjenester over landegrensene.

Utvalget har redegjort for de konsekvensene som har hatt betydning for utvalgets forslag i omtalen av forslagene i de enkelte kapitlene i utredningen. Det inkluderer beskrivelse av problemstillingene utredningen reiser, relevante tiltak og prinsipielle spørsmål ved gjennomføringen av dem, og virkninger av alternative løsninger der det etter utvalgets vurdering har vært grunn til å vurdere alternativer. Nedenfor har utvalget gjort en oppsummerende vurdering av vesentlige virkninger som lovforslaget kan forventes å medføre. Utvalget har tatt utgangspunkt i de gjeldende reglene og vurdert konsekvenser av foreslåtte endringer.

24.2 Konsekvenser av de enkelte forslagene

24.2.1 Utdanning

Utvalget går inn for at det fremover bør kreves en relevant mastergrad for å få revisorgodkjenning. I dag kan Finanstilsynet gi godkjenning som registrert revisor på grunnlag av en bachelorgrad i regnskap og revisjon. I perioden 1999 til 2003 lå andelen som søkte om godkjenning som registrert revisor mellom 50 og 60 prosent. Senere har andelen ligget lavere i alle år bortsett fra i 2007. Fra 2009 har denne andelen gått ned hvert år. I 2015 var det i overkant av 20 prosent som søkte godkjenning som registrert revisor. Andelen av den samlede rekrutteringen av nyutdannede til yrket med mastergrad har vært høy i flere år, og lå i 2016 på 90 prosent. 15 prosent hadde en mastergrad i regnskap og revisjon og 75 prosent hadde en mastergrad i økonomi og administrasjon eller en tilsvarende grad. To år ekstra utdanning – 120 vekttall mastergrad – vil isolert sett gi økte kost-

¹ Utredningsinstruksen forutsetter at konsekvensvurderinger av EØS-regler i første rekke gjøres i forbindelse med utarbeidelsen av norske posisjoner når regelverket forberedes i EU, jf. instruksen punkt 1-2 annet og femte ledd og kapittel 5.

nader for den enkelte i form av utgifter til utdanning og tidsbruk. Utviklingen i antall søkere med bachelorgrad, tilsier at dette over tid kan gjelde for om lag 10 til 20 prosent av nye godkjente revisorer.

Utvalget vurderer at en heving av kravet til utdanning fra bachelornivå til masternivå, vil ha begrenset betydning for det faktiske kostnadsnivået i bransjen og tilbudet av revisjonstjenester. En slik endring vil neppe ha selvstendig betydning for prisen på revisjonstjenester. Endringen kan få konsekvenser for rekrutteringen av revisorer til kommunal revisjon, som det er redegjort for i punkt 6.1.4.

Utvalget foreslår å erstatte dagens krav til mastergrad i regnskap og revisjon for å få godkjenning som statsautorisert revisor, til et mer fleksibelt utdanningskrav der også en mastergrad i økonomi og administrasjon eller tilsvarende utenlandsk mastergrad kvalifiserer. Forutsetningen er at utdanningen dekker visse minstekrav til fagsammensetningen. Som nevnt rekrutteres en stor andel av nyutdannede til bransjen med andre bedriftsøkonomiske mastergrader enn en mastergrad i regnskap og revisjon. Endringen innebærer at disse vil kunne oppfylle utdanningskravet ved å ta eksamen i enkeltfag i stedet for en ny mastergrad. Det vil redusere behovet for ekstra utdanning for en del søkere. Det kan spare tid, og det kan spare kostnader for den som betaler for utdanningen, som ofte er et revisjonsselskap. Av de 162 som fikk godkjenning som statsautorisert revisor i 2016, var det anslagsvis 110 som hadde en annen mastergrad i tillegg til den påkrevde mastergraden i regnskap og revisjon. Utvalget antar at disse i gjennomsnitt kan få redusert behovet for ekstra utdanning fra 60 studiepoeng i dag til 40 studiepoeng. Dette forventes å gi innsparinger i form av reduserte utgifter til utdanning og redusert tidsbruk, inkludert lønn til ansatte under utdanningen.

24.2.2 Endrede krav til etterutdanning

Utvalget foreslår at kravet til antall timer etterutdanning økes fra 105 til 120 timer for hver treårsperiode. Samtidig foreslås det mer fleksible krav til innholdet av etterutdanningen og hvordan den kan gjennomføres, som kan gi reduserte kostnader. Det vises til omtalen i punkt 9.1.4. Typisk betaling for en time etterutdanning som gjennomføres ved å delta på eksterne kurs, vil være om lag 600 kroner. Ut fra dette kan økningen i timetallet fem timer per år isolert sett gi en økt kostnad på 3000 kroner for en revisor som i dag er underlagt

krav om etterutdanning og som for hver treårsperiode tar nøyaktig 105 timer etterutdanning. En stor andel av disse gjennomfører mer etterutdanning enn det foreslåtte nivået i dag, blant annet fordi det stilles krav om det internt i flere revisjonsforetak.

I dag gjelder krav om etterutdanning for ansvarlige revisorer etter revisorloven § 3-7. Oppdragsansvarlige revisorer må oppfylle kravene i § 3-7. Andre registrerte og statsautoriserte revisorer, inkludert medarbeidere på revisjonsoppdrag, er ikke underlagt krav om etterutdanning. Per juni 2017 var det i alt 6115 registrerte og statsautoriserte revisorer i Revisorregisteret. Av disse var 1573 ansvarlige revisorer. Utvalget foreslår at alle godkjente revisorer heretter må oppfylle krav til etterutdanning for å opprettholde godkjenningen, se punkt 9.2.4, men det vil fortsatt kun være oppdragsansvarlige revisorer som må ha revisorgodkjenning for å utføre lovbestemte oppgaver. Faktiske kostnader ved forslaget vil avgjøres av hvor mange av revisorene uten oppdragsansvar som vil velge å beholde godkjenningen og hvor mye etterutdanning disse tar i dag. Blant revisorer som er medarbeidere i revisjonsforetak, er det mange som allerede i dag tar mer etterutdanning enn det foreslåtte nivået. I tillegg er det mange av medarbeiderne som gjennomfører opplæring som i dag ikke er godkjent etterutdanning, men som vil være det etter de mer fleksible kravene som utvalget går inn for.

24.2.3 Intern organisering, kvalitetsstyring og risikostyring

Utvalget foreslår bestemmelser til gjennomføring av krav til organisering av virksomheten, kvalitetsstyring og risikostyring i revisjonsdirektivet. Lovkravene er nye, men motsvares etter gjeldende rett i stor grad av krav i den internasjonale standarden for intern kvalitetskontroll ISQC 1, jf. kravet i revisorloven § 5b-1 til å etablere forsvarlige systemer for intern kvalitetskontroll. Forslaget om at Finanstilsynets risikostyringsforskrift skal gjelde for revisjonsforetak, innebærer krav som går noe lenger enn det direktivet krever. Det vises til omtalen i punkt 10.1 og 10.2. Forslagene må forventes å medføre en relativt sett moderat økning i kostnadene for revisjonsforetakene.

24.2.4 Uavhengighet

Utvalgets forslag om å begrense kretsen av nærstående som alltid må overholde kravene til uavhengighet vil gi besparelser ved at det blir mindre

ressurskrevende å administrere de systemene revisjonsforetakene må ha for å holde oversikt over finansielle forbindelser mv. som nærstående har med det reviderte foretaket. Forslaget vil også bidra til en viss bedring i tilgangen til revisjonstjenester.

Utvalgets forslag til lovregler om uavhengighet er bygget opp på en annen måte enn de gjeldene uavhengighetsreglene i revisorloven. Tilpassninger til de nye reglene må forventes å medføre visse overgangskostnader. Forslaget innebærer imidlertid ikke vesentlige endringer i de forhold som er til hinder for at revisor kan påta seg eller fortsette revisjonsoppdrag.

24.2.5 Dokumentasjonskrav

Utvalget foreslår nye krav til klientregister og overtredelsesregister som gjennomfører krav i revisjonsdirektivet. Det vises til omtalen i punkt 10.3.4. Kravene vil medføre kostnader for revisjonsforetakene med å etablere og føre registrene.

24.2.6 Opphevelse av lovkrav om sikkerhetsstillelse

Utvalget foreslår å oppheve det gjeldende kravet om at revisor skal stille sikkerhet for mulig erstatningsansvar. Utvalget vil verken beholde det gjeldende kravet om å stille garanti til fordel for skadelidte eller erstatte dette med en tvungen ansvarsforsikring. Det vises til omtalen i punkt 19.7.2. Revisorer vil fortsatt ha behov for kostnader knyttet til ansvarsforsikring. Opphevelsen vil imidlertid medføre reduserte kostnader til administrasjon av en lovpliktig ordning og til garantistillelser.

24.2.7 Revisjonsplikt

Utvalget foreslår at grensene for revisjonsplikt for små foretak for enkelte foretaksformer justeres i samsvar med grensene for små aksjeselskaper. Utvalget foreslår også revisjonsplikt for enkeltpersonforetak under tilsyn av Finanstilsynet. Samlet økning i årlige kostnader er i punkt 5.2.4 anslått til 13 millioner kroner.

24.2.8 Tilsyn og håndheving

Forslaget om et mer fleksibelt utdanningskrav for statsautoriserte revisorer vil for enkelte søkere medføre økte kostnader til kontroll med at utdanningskravet er oppfylt. Det antas å gjelde søkere

med deler av utdanningen fra utlandet og i noen grad søkere med utdanning fra flere skoler. Etter utvalgets forslag skal kontrollen utføres av utdanningsinstitusjonene. Disse får anledning til å dekke sine kostnader gjennom gebyr fra søkerne.

Forslagene til nye administrative sanksjoner mot revisorer og revisjonsselskaper, forutsetter at Finanstilsynet prioriterer ressurser til forvaltning av bestemmelsene. Forslagene gjennomfører nye regler i revisjonsdirektivet. Det samme gjelder i noen grad forslaget om egnethetsvurdering i godkjenningen av revisorer. Utvalget legger til grunn at dette kan prioriteres innenfor eksisterende budsjetttrammer.

Utvalget foreslår også bestemmelser om tilsyn med og administrative sanksjoner mot foretak av allmenn interesse og ledere i disse foretakene. Forslagene gjennomfører nye krav i revisjonsforordningen og revisjonsdirektivet. Det vil være nødvendig å tilføre ressurser til tilsynet. Utvalget anslår at det kan bli nødvendig å prioritere ett til to årsverk i Finanstilsynet. Tilsynet medfører også kostnader for de det skal føres tilsyn med. Utvalget forutsetter at disse kostnadene relativt sett vil bli moderate for foretakene av allmenn interesse.

Revisjonsforordningen setter krav til samarbeid mellom tilsynsmyndigheter. Finanstilsynet må prioritere ressurser til oppfølgingen av disse kravene.

24.2.9 Konsekvenser av revisjonsforordningen

Gjennomføring av revisjonsforordningen må forventes å medføre økte kostnader relatert til følgende bestemmelser:

- Det settes forbud mot å levere visse tjenester til revisjonskunder som er foretak av allmenn interesse og datterforetak som revideres av revisjonsforetak i samme nettverk.
- Det settes en grense på 70 prosent av revisjonshonoraret for adgangen til å levere andre tjenester enn revisjon til revisjonskunder som er foretak av allmenn interesse.
- Revisor skal utarbeide en detaljert årlig tilleggsrapport til revisjonsutvalget i foretak av allmenn interesse.
- Foretak av allmenn interesse får plikt til å bytte revisjonsforetak minst hvert tiende år (pliktig firmarotasjon).
- Det innføres krav om å gjennomføre en anbudsprosess på revisjonsoppdraget i foretak av allmenn interesse minst hvert tiende år.
- Revisjonsutvalgene får økte oppgaver i forbindelse med bytte av revisor, kjøp av tjenester fra

revisor, dialog med revisor og oppfølging av revisjonen.

Krav om anbud på revisjonsoppdraget minst hvert tiende år kan bidra til lavere revisjonshonorarer gjennom styrket konkurranse. Krav om å bytte revisjonsforetak minst hvert tiende år kan lede til økte honorarer ved at revisjonsforetakene har høyere kostnader de første årene av et nytt revisjonsoppdrag. Effekten av å innføre regler om dette, begrenses av at det allerede er en tendens til hyppigere anbud og bytte av revisjonsforetak blant disse foretakene.

Nasjonale valgmuligheter i forordningen åpner for at det enkelte medlemsland kan fastsette mer lempelige og strengere krav i en del tilfeller. Utvalget foreslår å benytte adgangen til å tillate levering av skattetjenester og verdsettingstjenester. Utvalget foreslår også å benytte adgangen til å utvide perioden for pliktig firmarotasjon til 20 år hvis det gjennomføres en anbudsprosess eller til 24 år hvis foretaket har mer enn én valgt revisor. Utvalget fremmer ikke forslag som benytter nasjonale valgmuligheter i revisjonsforordningen til å fastsette strengere krav. Det vises til omtalen i kapittel 22 og 23.

Utvalget anser at forslagene om å benytte adgangen i revisjonsforordningen til å fastsette mer lempelige krav, gjør det mulig å kutte merkostnadene ved å følge forordningen betydelig. Det meste av dette er knyttet til forslaget om å tillate skatterådgivning og andre skattetjenester. Etter utvalgets vurdering vil det gi besparelser både for foretakene selv og skattemyndighetene, knyttet til rimeligere og mer effektive skatteråd og bedre kvalitet i skatterapporteringen og skattemessige vurderinger, sammenlignet med å inn-

hente den samme skatterådgivningen fra andre (typisk andre revisorer eller advokater) eller å håndtere skattespørsmålene selv. Besparelsene har sammenheng med at forbudene mot å yte tjenester ikke bare gjelder for foretak av allmenn interesse, men også for norske datterforetak av foretak av allmenn interesse i EØS når datterforetaket revideres av et revisjonsforetak i samme nettverk. Det er usikkert hvor mange norske foretak som blir berørt. Utvalget anslår et sted mellom 4 000 og 10 000 foretak.

24.2.10 Særmerknad fra medlemmet Elvestad

Et mindretall i utvalget, *medlemmet Elvestad*, mener at valgmuligheten i forordningen til å tillate skattetjenester skal benyttes for andre skattetjenester enn rådgivning. Også i dag begrenser uavhengighetsreglene type og omfang av rådgivning til revisjonskunder. Selv om ikke det åpnes for rådgivning til revisjonskunder som er foretak av allmenn interesse, vil revisorene kunne veilede om regelverket og bistå disse på en måte som sikrer kvalitet i skatterapporteringen, innenfor de alminnelige uavhengighetsreglene. De skattetjenestene revisor fortsatt vil kunne tilby, som ikke er rådgivning, vil ivareta behovet også til de 4 000–10 000 datterforetakene som det er vist til. Den kvalitetssikringen av skattegrunnlaget som ligger i revisors attestasjonsplikter, vil fortsette som før. Det foreligger ikke beregninger eller annet grunnlag for å kunne konkludere med at den rådgivningen som utvalgets flertall foreslår å åpne for, vil være dyrere dersom den kjøpes av annen enn valgt revisor. Flere foretak av allmenn interesse velger også i dag å kjøpe slike tjenester av andre enn valgt revisor.

Kapittel 25

Merknader til de enkelte bestemmelsene

25.1 Merknader til bestemmelsene i ny revisorlov

Til § 1-1 Virkeområde

Etter *første ledd* gjelder loven revisjonsplikt, godkjenning av revisorer og revisors oppgaver.

Annet ledd gir hjemmel til å fastsette forskrift om lovens anvendelse for Norges økonomiske sone og for Svalbard, Jan Mayen og bilandene og kan fastsette særlige regler under hensyn til forholdene der.

Bestemmelsen er omtalt i punkt 4.4.

Til § 1-2 Definisjoner

Første ledd – definisjonen av revisor. Definisjonen presiserer hvem det siktes til der lovforslaget benytter begrepet «revisor» i forbindelse med utførelse av oppdrag om lovfestet revisjon. Der et revisjonsselskap er valgt revisor, siktes det både til revisjonsselskapet og den som er utpekt som oppdragsansvarlig revisor. Der en statsautorisert revisor personlig er valgt revisor, siktes det til den statsautoriserte revisoren.

Annet ledd – definisjonen av revisjonsforetak. Bestemmelsen definerer revisjonsselskaper og statsautoriserte revisorer som utfører lovfestet revisjon i eget navn som «revisjonsforetak» i revisorloven. Dette brukes som et samlebegrep i alle de bestemmelsene i loven som skal gjelde for foretaket som driver revisjonsvirksomheten, se også omtalen i punkt 8.1.4.

Tredje ledd – definisjon av lovfestet revisjon. Definisjon av lovfestet revisjon er i tråd med den gjeldende bestemmelsen i revisorloven § 1-1 annet ledd. Bestemmelsen gjennomfører definisjonen av lovfestet revisjon i revisjonsdirektivet artikkel 2 nr. 1.

Fjerde ledd – definisjon av revisorbekreftelse. Definisjonen er av betydning for hvilke oppdrag som omfattes av de bestemmelsene i loven som gjelder revisorbekreftelser. Formålet med revisorbekreftelser er å skape trygghet for at et forhold

er rapportert korrekt. Dersom en statsautorisert revisors avgir en uttalelse som gir inntrykk av en grad av sikkerhet for at et forhold er målt eller vurdert i samsvar med kriteriene i et regelverk eller annet grunnlag, er det en forventning om at arbeidet er omfattet av revisorloven og underlagt Finanstilsynets tilsyn. For å sikre at dette formålet ivaretas, omfatter definisjonen av revisorbekreftelse ikke bare uttalelser der det klart fremkommer at revisor «bekrefter» informasjonen som er gitt, men inkluderer også «tilsvarende uttalelse». Det avgjørende er hva uttalelsen etter sitt innhold gir uttrykk for. Hvilken sikkerhetsgrad som gjelder for bekreftelsen eller uttalelsen er ikke av betydning. Bestemmelsen er omtalt i punkt 4.2.4.

Fjerde ledd bokstav a og b omfatter tilfeller der revisor avgir en revisorbekreftelse og grunnlaget for denne er lov, forskrift eller krav fra offentlig myndighet. Et krav fra offentlig myndighet vil normalt være oppstilt som et vilkår for en tillatelse eller som et pålegg. Det er uten betydning om revisorbekreftelsen avgis til offentlig myndighet eller om mottakeren er oppdragsgiver eller en annen. Det er om revisorbekreftelsen er innhentet i henhold til lov, forskrift eller enkeltvedtak som er avgjørende. Dette klargjør blant annet at revisorbekreftelser etter krav i aksjeloven og annen selskapslovgivning omfattes av loven. Det er da heller ikke behov for å presisere at loven omfatter forenklet revisorkontroll etter aksjeloven § 7-7 til § 7-9, jf. revisorloven § 1-1 tredje ledd. Også annen lovgivning oppstiller krav om at nærmere angitte opplysninger skal bekreftes av revisor, uten at det er krav om at den skal sendes til offentlig myndighet, for eksempel lovgivning på Finanstilsynets område.

Innenfor virksomheten til en kommunene, er det flere ulike skjemaer og oppgaver som krever bekreftelse av revisor. Slike bekreftelser avgis av kommunal revisjonsenhet, enten fordi det fremkommer klart av grunnlaget for bekreftelsen at den kan gis av kommunal revisjonsenhet eller fordi det i praksis er akseptert. Revisorloven gjelder ikke for kommunale revisjonsenheter eller for

deres virksomhet. Derfor vil heller ikke bekreftelser som avgis av kommunal revisjonsenhet være omfattet av revisorloven. Dette gjelder selv om den som avgir bekreftelsen har godkjenning som revisor og benytter revisortittelen. Forutsetningen for at bekreftelsene ikke er omfattet av revisorloven er at de avgis på vegne av den kommunale revisjonsenheten. Dersom en revisor påtar seg bekreftelsesoppdrag i eget navn, vil vedkommende revisor drive revisjonsvirksomhet og være underlagt revisorloven og annen lovgivning som gjelder for personer som driver egen revisjonsvirksomhet. For at en revisjonsbekreftelse skal anses avgitt på vegne av en kommunal revisjonsenhet, må grunnlaget for bekreftelsen åpne for at den kan avgis av en kommunal revisjonsenhet enten formelt eller i praksis. Det må videre komme klart frem av bekreftelsen at den er avgitt på vegne av den kommunale revisjonsenheten.

Fjerde ledd bokstav c innebærer at definisjonen også omfatter revisorbekreftelser som ikke skal oppfylle krav i lov, forskrift eller enkeltvedtak, men i tilfeller der den skal brukes av andre enn oppdragsgiver. Hensynet til å gi brukerne trygghet for at et forhold er rapportert korrekt gjelder også i slike tilfeller. Det er i utgangspunktet uten betydning hvem andre enn oppdragsgiver som skal bruke revisorbekreftelsen. Tilsvarende gjelder antallet brukere. Ut fra formålsbetraktninger kan imidlertid disse forholdene være av betydning for tolkningen av om uttalelse må anses som en revisorbekreftelse. Revisorer avgir i noen tilfeller rapporter, slik som granskingsrapporter og due diligence-rapporter, som inneholder beskrivelser av faktum som den som avgir rapporten i større eller mindre grad går god for. Denne typen rapporter skiller seg klart fra tradisjonelle revisorbekreftelser og omfattes ikke av forslaget.

Fjerde ledd bokstav d regulerer tilfeller der revisorbekreftelsen kun er ment for oppdragsgivers bruk. Oppdragsgiver forstås som en og samme juridiske enhet. Det vil si at en revisorbekreftelse som administrasjonen bestiller og som bare skal fremlegges for styret, vil falle inn under dette alternativet. Motsatt vil en revisorbekreftelse som innhentes av et foretaks administrasjon eller styre, men som er ment til bruk for aksjeeierne for eksempel for fremleggelse på en generalforsamling, falle inn under bokstav c. At oppdragsgiver faktisk fremlegger for andre eller på annen måte bruker utad en revisoruttalelse som bare er ment til egent bruk, medfører ikke at oppdraget omfattes av definisjonen, forutsatt at det fremkommer av revisorbekreftelsen at den ikke er underlagt revisorloven. Det er ikke tilstrekkelig at det

fremkommer av revisorbekreftelsen at den bare er ment til bruk for oppdragsgiver.

Femte ledd – definisjonen av revisors nettverk. Tilknytning mellom det reviderte foretaket og foretak i revisors nettverk har betydning i flere av bestemmelsene om revisors uavhengighet, jf. lovforslaget § 8-1, § 8-2, § 8-4 og § 8-6 og omtalen i punkt 11.2.4. Videre skal det registreres opplysninger i Revisorregisteret om andre foretak i revisors nettverk, jf. lovforslaget § 6-4 og omtalen i punkt 8.4.4.

Definisjonen omfatter foretak som har avtale med revisor om bruk av likelydende navn, over-skudds- eller kostnadsdeling, felles eierskap, kontroll eller ledelse, eller deling av vesentlige faglige eller forretningsmessige ressurser, i tillegg til at nettverket fremstår som et fellesskap.

Bestemmelsen gjennomfører definisjonen av «nettverk» i revisjonsdirektivet artikkel 2 nr. 7.

Sjette ledd – definisjonen av foretak av allmenn interesse. Definisjonen gjør ikke endringer i hvilke foretak som regnes som foretak av allmenn interesse i forhold til det som følger av den gjeldende bestemmelsen i revisorloven § 5a-1. Det er gjort en teknisk tilpasning til finansforetaksloven ved at «kredittinstitusjon» i den gjeldende bestemmelsen er endret til «kredittforetak» og skilt ut i et eget punkt. Bestemmelsen gjennomfører direktiv 2006/43/EF som endret ved direktiv 2014/56/EU (revisjonsdirektivet) artikkel 2 nr. 13. Bestemmelsen er omtalt i punkt 22.1.

Til § 2-1 Revisjonsplikt

Bestemmelsen er omtalt i punkt 5.2.4.

Til § 2-2 Plikt til å legge til rette for revisjonen

Det er revisor selv som avgjør art og omfang av de undersøkelser revisor mener er nødvendige og som ønskes gjennomført. På samme måte er det revisor selv som avgjør hva som er tilstrekkelig og relevant informasjon for utførelsen av oppdraget. Den reviderte kan med andre ord ikke begrense den informasjon som skal gis, eller instruere revisor om at det er unødvendig å foreta bestemte undersøkelser. Den reviderte kan ikke overprøve revisors vurdering, heller ikke dersom ledelsen mener at opplysninger revisor ber om er irrelevante for revisjonen. Bistandsplikten innebærer at den reviderte, om nødvendig, må stille nødvendig hjelp til disposisjon for å fremskaffe den informasjon revisor ber om.¹

Revisor må alltid vurdere om det er innhentet tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis til å

kunne konkludere på, og til å kunne uttale seg om årsregnskapet og konsernregnskapet. Dersom revisor kommer til at så ikke er tilfellet på grunn av begrensninger i adgangen til å foreta undersøkelser og innhente informasjon, må revisor vurdere konsekvensene av dette for sin rapportering, både til regnskapsbrukerne gjennom revisjonsberetningen og til den reviderte (se kapittel 15). Revisor må videre vurdere om revisjonsoppdraget kan fortsettes (se kapittel 17).

Bestemmelsen er omtalt i punkt 13.6.4.

Til § 2-3 Forbud mot begrensninger i det frie revisorvalget

Bestemmelsen er omtalt i punkt 17.3.4.

Til § 2-4 Overføring av revisjonsoppdrag ved sammenlutning og omorganisering

Bestemmelsen er omtalt i punkt 17.4.4.

Til § 3-1 Godkjenning som revisor

Bestemmelsen gir Finanstilsynet myndighet til å godkjenne revisorer.

Til § 3-2 Utdanning

Etter *første ledd* er relevant bedriftsøkonomisk mastergrad som angitt et vilkår for revisorgodkjenning. Det er en forutsetning at utenlandsk mastergrad anerkjennes av NOKUT (Nasjonalt organ for kvalitet i utdanningen) som tilsvarende en norsk mastergrad, men det er ikke et krav at den enkelte søker har fått godkjenning fra NOKUT i henhold til den frivillige godkjenningsordningen i NOKUT.

Annet ledd gjennomfører overordnede kvalitative krav til utdanningen etter revisjonsdirektivet og viser til listen over emnene som etter revisjonsdirektivet artikkel 8 skal dekkes av utdanningen. Denne listen vil være retningsgivende for utdanningen. Det er ikke hensiktsmessig og heller ikke meningen med en detaljert prøving av om alle emnene er fullt ut dekket i utdanningen ved godkjenningen av den enkelte revisor.

Tredje ledd angir nærmere krav til at utdanningen skal omfatte kurs av nærmere angitt omfang innen fagemner innenfor finansregnskap, revisjon,

verdsettelse og analyse, skatte- og avgiftsrett og foretaksrett. Utgangspunktet for utvalget for å angi kurs som kvalifiserer for godkjenning innenfor de enkelte fagemnene, har vært de kursene som tilbys på de eksisterende masterutdanningene i regnskap og revisjon. Det kan til en viss grad være retningsgivende for forventet nivå og innhold, men hensynet til fleksibilitet i revisorutdanningen tilsier at det skal være rom for utvikling over tid, og ulik vektlegging innenfor fagene ved den enkelte utdanningsinstitusjon.

Utvalget antar at kurs som skal dekke fagemnet verdsetting og analyse i praksis kan være de vanskeligste å vurdere. Utvalget har lagt vekt på at verdsettingskompetanse er helt sentralt for en revisor. Ved den konkrete vurderingen bør det legges vekt på at det eller de aktuelle kursene gir kompetanse innen verdsettingsteori og verdsettingsteknikker av betydning for finansiell revisjon. Det vil være relevant også ved vurdering av kurs som skal dekke de øvrige fagemnene.

Fjerde ledd oppstiller et karakterkrav. Relevant utenlandsk utdanning benytter ikke nødvendigvis samme karaktersystem som i Norge. Eksamener vurderes i flere tilfeller kun til bestått eller ikke bestått. I disse tilfellene er det nødvendig å vurdere om resultatet av avlagte eksamener i utlandet ligger på et nivå som ville ha gitt C i tilsvarende fag ved en utdanningsinstitusjon i Norge. Det vil likevel måtte være en høy terskel for ikke å akseptere bestått eksamen der utdanningsinstitusjonen ikke gir karakterer ut over det.

Femte ledd pålegger utdanningsinstitusjoner som tilbyr utdanning som skal gi grunnlag for revisorgodkjenning, å utstede bekreftelse som viser at søkeren har oppfylt utdanningskravet. Henvisningen til annet og tredje ledd innebærer at pålegget gjelder for de utdanningsinstitusjonene som tilbyr alle de kursene som er nødvendig for å oppfylle utdanningskravet. Bekreftelsen skal dekke hele utdanningskravet, ikke bare den delen av utdanningen som er gjennomført ved den utdanningsinstitusjonen som utsteder bekreftelsen. Kravet skal forstås slik at bekreftelse må utstedes av den utdanningsinstitusjonen der søkeren har bestått den siste kvalifiserende eksamen eller av den utdanningsinstitusjonen der søkeren har gjennomført mesteparten av masterdelen av utdanningen. I like tilfeller må det kunne forutsettes at de aktuelle utdanningsinstitusjonene blir enige om hvem som skal utstede bekreftelse.

Utdanningsinstitusjonen kan måtte vurdere utenlandsk utdanning som grunnlag for sin bekreftelse. Det kan gi særlige utfordringer med tanke på om utdanningen samlet dekker kravet

¹ Se Hans Cordt-Hansen, Henning Alme Siebke og Espen Knudsen, *Revisorloven med kommentarer*, Oslo 2010, side 208 og Bror Petter Gulden, *Den eksterne revisor*, Oslo 2015, side 218-219.

om nødvendig teoretisk kunnskap i annet ledd, om kurs dekker kravene i tredje ledd eller om karakterkravet etter fjerde ledd er oppfylt. I disse tilfellene må den utdanningsinstitusjonen som skal gi bekreftelsen, vurdere konkret om kravene er oppfylt, jf. også merknadene til annet og tredje ledd. Det kan være en fordel med erfaringsutveksling og at enkelte retningslinjer for praktiseringen trekkes opp i samråd mellom utdanningsinstitusjonene og Finanstilsynet, gjerne også med innspill fra bransjen.

Eventuelt gebyr etter bestemmelsen skal dekke faktiske utgifter, likevel slik at en rimelig grad av standardisering må kunne aksepteres.

Etter sjette ledd må søkere som har gjennomført utdanningen for mer enn fem år siden, oppfylle etterutdanningskravet for å få revisorgodkjenning. Tidspunktet regnes fra utløpet av det kalenderåret kravene i første til tredje ledd ble oppfylt. Det vil her si da den siste kvalifiserende eksamen ble bestått første gang, og ikke det tidspunktet karakterkravet i fjerde ledd ble oppfylt.

For enkelte søkere medfører dette at en del av utdanningen kan være gammel uten at søkeren må oppfylle etterutdanningskravet. Det vises her til at søkeren etter § 3-3 første ledd annet punktum må fullføre minst ett år av den praktiske opplæringen etter at utdanningskravet er oppfylt, og etter § 3-3 tredje ledd skal bestå en egen eksamen som prøver revisors evne til å anvende teoretisk kunnskap i praksis og dokumenterer at vedkommende er egnet til å ha ansvar for oppdrag om lovfestet revisjon.

Det er kravet på 120 timer med nødvendig faglig innhold som skal være oppfylt. Unntaket ved foreldrepermisjon eller vedtak fra Finanstilsynet i særlige tilfeller, kommer ikke til anvendelse ved vurderingen av kravet om oppdatert kunnskap.

Bestemmelsen er omtalt i punkt 6.1.4.

Til § 3-3 Praktisk opplæring

Etter bestemmelsen er tre års praktisk opplæring et vilkår for å bli godkjent som revisor.

Første ledd angir krav om variert og relevant praksis mv. som må oppfylles for hele den praktiske opplæringen. En betydelig del av praksisen må omfatte revisjon av regnskaper utarbeidet etter kravene i regnskapsloven eller IFRS². Revisjon av regnskaper utarbeidet etter andre regn-

skapsregler, inkludert kommunale regnskapsprinsipper, kan også utgjøre en del av praksisen. Kravet til variert praktisk opplæring innebærer blant annet at den må omfatte revisjon av virksomhet innen ulike bransjer. Kravene til kvalifisert veiledning og til å sikre evnen til praktisk anvendelse av relevant teori, innebærer at praksisen må tilrettelegges med en viss struktur som skal sikre opplæringsformålet.

Minst ett år av opplæringen skal fullføres etter at utdanningskravet etter § 2-2 første til tredje ledd er oppfylt, men ikke karakterkravet i fjerde ledd. Tidspunktet regnes fra tidspunktet søkeren besto den siste kvalifiserende eksamen. I praksis angir ikke vitnemål eller karakterutskrift dato for når eksamen ble bestått. Der slik dokumentasjon angir vår- eller høstsemesteret, vil den praktiske anvendelsen være at tidspunktet regnes fra henholdsvis 30. juni og 31. desember. Dersom praksistid før dette skal regnes med, må søkeren ha annen dokumentasjon som viser at siste eksamen ble bestått tidligere.

Annet ledd angir krav som minst må oppfylles for deler av den praktiske opplæringen. Minst to år av opplæringen skal fullføres hos et revisjons-selskap eller en statsautorisert revisor som utfører lovfestet revisjon. Lovfestet revisjon er definert i § 1-2, og omfatter revisjon utført i samsvar med revisorloven. Inntil ett av disse årene kan i stedet bestå av praksis fra Riksrevisjonen, kommunal- eller fylkeskommunal revisjon eller skatte-revisjon under veiledning av en statsautorisert revisor.

Etter tredje ledd skal den som skal godkjennes ha bestått en eksamen som prøver revisors evne til å anvende teoretisk kunnskap i praksis og dokumenterer at vedkommende er egnet til å ha ansvar for oppdrag om lovfestet revisjon. Finanstilsynet har etter bestemmelsen ansvaret for denne eksamen. I tråd med gjeldende praksis, vil Finanstilsynet kunne overlate den praktiske gjennomføringen og bedømmelsen av kandidatene til en utdanningsinstitusjon som tilbyr utdanning som gir grunnlag for revisorgodkjenning. Betegnelsen eksamen brukes i stedet for praktisk prøve for å bringe begrepsbruken i samsvar med revisjonsdirektivet og for å antyde at det kan være grunn til å vurdere prøveformen og det nivået som kreves for å bestå prøven. Forslaget innebærer ikke i seg selv at det er nødvendig å endre vesentlig på måten dette gjøres i dag.

Bestemmelsen er omtalt i punkt 6.2.4.

² Internasjonale standarder for finansiell rapportering slik de gjelder i Norge i medhold av regnskapsloven eller forenklet IFRS som angitt i regnskapsloven.

Til § 3-4 Vilkår om å være skikket

Første ledd bokstav a) setter vilkår om å være myndig for å få revisorgodkjenning, jf. vergemålsloven § 2 tredje ledd.

Etter *første ledd bokstav b)* er det et vilkår om å være likvid for å få revisorgodkjenning. Kravet vil ikke være oppfylt for personer som har forfalt skattekrav eller for øvrig har forfalt gjeld som ikke er omstridt. Vilkåret vil heller ikke være oppfylt for personer som er i gjeldsforhandlinger etter gjeldsordningsloven. En person som er i en frivillig eller tvungen gjeldsordning, er likvid så sant vedkommende kan vise at vilkårene for gjeldsordningen blir oppfylt. Det må nødvendigvis gå noe tid uten brudd på gjeldsordningen før det er mulig. Ett år uten brudd vil være et utgangspunkt.

Første ledd bokstav c) og d) setter nærmere vilkår om egnethet for å få revisorgodkjenning. Bokstav c) tilsvarer det gjeldende vandelskravet. Bokstav d) innfører et nytt krav om at godkjenning ikke skal gis til personer som anses uegnet fordi vedkommende har utvist en slik atferd at det er grunn til å anta at vedkommende ikke kan ivareta oppgaven som allmennhetens tillitsperson eller forholdet til klienter på en forsvarlig måte.

Annet ledd gir nærmere anvisning på forhold som særlig skal vektlegges ved egnethetsvurderingen i første ledd bokstav d). Det er satt kriterier som skal bidra til å sikre en mest mulig objektiv egnethetsvurdering og som dekker de forholdene som er mest sentrale med tanke på behovet for å nekte uegnede søkere revisorgodkjenning. Det skal imidlertid ikke være helt utelukket å basere en avgjørelse om å nekte godkjenning på andre forhold med klar relevans for søkerens egnethet som revisor.

Bestemmelsen er omtalt i punkt 6.3.4.

Til § 3-5 Godkjenning av revisorer fra andre EØS-land og Sveits

Bestemmelsen gjelder godkjenning av revisorer fra andre EØS-land og Sveits. Bestemmelsen er omtalt i punkt 6.6.3.

Til § 3-6 Godkjenning av revisorer fra land utenfor EØS

Bestemmelsen gjelder godkjenning av revisorer fra land utenfor EØS. Bestemmelsen er omtalt i punkt 6.7.3.

Til § 3-7 Revisortitler

Bestemmelsen gir lovbeskyttelse til tittelen «statsautorisert revisor» og mot utilbørlig bruk av betegnelsen «revisor» eller tilsvarende betegnelser. Bestemmelsen er omtalt i punkt 6.5.4.

Til § 3-8 Deponering

Etter bestemmelsen gir Finanstilsynet en som frivillig har sagt fra seg revisorgodkjenningen, godkjenningen tilbake dersom vedkommende oppfyller kravene til etterutdanning i kapittel 4 og kravene til egnethet i § 3-4. Betegnelsen «deponering» brukes for å skille denne gruppen revisorer fra personer som har sagt fra seg godkjenningen etter å ha mottatt varsel om tilbakekall av godkjenningen, også i perioden disse har valgt å ikke beholde revisorgodkjenningen. Bestemmelsen er omtalt i punkt 6.8.4.

Til § 4-1 Godkjenning av revisjonsselskaper

Bestemmelsen gjennomfører revisjonsdirektivet artikkel 3 nr. 4.

Etter *første ledd bokstav a)* kan et revisjonsselskap organiseres som ansvarlig selskap, kommandittselskap, aksjeselskap, allmennaksjeselskap eller samvirkeforetak. Bestemmelsen gjør det mulig for kommandittselskaper og samvirkeforetak å få godkjenning som revisjonsselskap og dette er en endring av gjeldende rett.

Første ledd bokstav b) viderefører at et flertall av styremedlemmene og varamedlemmene må være godkjente revisorer. Revisjonsselskapet må sørge for at flertallskravet er oppfylt til enhver tid.

Første ledd bokstav c) krever at flertallet av stemmene i det øverste organet i selskapet skal innehas av godkjente revisorer eller revisjonsselskap. Selskapets øverste organ er det organet som har den øverste beslutningsmyndigheten i selskapet. For aksjeselskaper vil dette være generalforsamlingen og for ansvarlige selskaper, selskapsmøtet. Bestemmelsen innebærer en endring av gjeldende rett ettersom det ikke lenger kreves at flertallskravet må fremgå av selskapsavtale eller vedtekter.

Første ledd bokstav d) fastsetter et krav om at revisjonsselskapet skal kunne oppfylle sine forpliktelser etter hvert som de forfaller. Bestemmelsen er en videreføring av gjeldende rett.

Annet ledd presiserer at i styrer med ansattevalgte styremedlemmer, må flertallskravet i første ledd bokstav b oppfylles både for styret samlet og blant de eiervalgte styremedlemmene.

Bestemmelsen er omtalt i punkt 7.2.4.

Til § 4-2 Adgang for revisjonsselskaper fra andre EØS-land til å drive virksomhet i Norge

Bestemmelsen gjennomfører revisjonsdirektivet artikkel 3a og er en endring av gjeldende rett. Tidligere måtte revisjonsselskaper godkjennes av Finanstilsynet for å kunne utføre lovpliktig revisjon i Norge. Etter endringen er det tilstrekkelig å ha godkjenning i et annet EØS-land for å kunne utføre lovfestet revisjon og oppdrag om revisorbekreftelser i Norge, forutsatt at nærmere vilkår er oppfylt.

Etter *første ledd bokstav a)* kreves det at den oppdragsansvarlige revisoren er statsautorisert revisor som er godkjent av Finanstilsynet. Dette gjennomfører artikkel 3a nr. 1.

Første ledd bokstav b) fastsetter at selskapet må registreres i Revisorregisteret for å kunne utføre lovfestet revisjon og revisorbekreftelser. Det skal fremgå av registeret at selskapet er «EØS-registrert» i henhold til denne bestemmelsen. Selskapet må godtgjøre at det har godkjenning i et annet EØS-land. Hjemlandets ansvarlige myndigheter skal underrettes om registreringen. Bestemmelsen gjennomfører artikkel 3a nr. 2 og 3.

Tredje ledd klargjør at selskapet må oppbevare dokumentasjon som gjelder revisjonskunder i Norge skal oppbevares i fem år, jf. § 9-9 sjuende ledd. Oppbevaringskravet innebærer at dokumentasjonen skal være tilgjengelig for Finanstilsynets kontroll i hele oppbevaringsperioden.

Bestemmelsen er omtalt i punkt 7.5.3.

Til § 5-1 Krav til etterutdanning

Bestemmelsen gjelder krav til etterutdanning for statsautoriserte revisorer. En godkjent revisor som ikke overholder kravene til etterutdanning, kan få pålegg fra Finanstilsynet om å bringe forholdet i orden, få tilbakekalt revisorgodkjenningen eller bli ilagt andre administrative sanksjoner etter revisorloven. Det vises til omtalen av tilsyn i kapittel 20 og sanksjoner mot revisorer i kapittel 21. For at manglende overholdelse av kravene til etterutdanning skal medføre at revisoren ikke kan ha ansvaret for revisjonsoppdrag, må Finanstilsynet ha kalt tilbake revisorgodkjenningen.

Etter *første ledd* skal en statsautorisert revisor ha gjennomført minst 120 timer relevant etterutdanning i løpet av de tre foregående kalenderårene eller i løpet av det inneværende og de to foregående kalenderårene. Den faglige rammen for relevant etterutdanning er angitt til fagkretsen for en mastergrad som kvalifiserer til revisorgodkjenning. Innenfor denne rammen må revisor

etter *annet ledd* gjennomføre tilstrekkelig etterutdanning innenfor de fagemnene som utgjør sentral revisorkompetanse – finansregnskap, revisjon, verdsettelse og analyse, skatte- og avgiftsrett og foretaksrett. Det gjelder ikke noe fast minste timetall innen hvert fagemne.

Relevant etterutdanning kan etter *første ledd bokstav a* bestå av strukturert opplæring og etter *bokstav b* nærmere angitte andre aktiviteter. Etterutdanningsaktiviteter der læringen blir formidlet til revisoren, må oppfylle kravet til strukturert opplæring. Egenstudier og mer uformelle faglige diskusjoner i møter eller andre fora faller utenfor. Den andre gruppen omfatter aktiviteter der revisor oppnår faglig oppdatering gjennom egen kunnskapsformidling eller -utveksling.

Etter *fjerde ledd* skal etterutdanningen dokumenteres. Det settes nærmere krav til innholdet av dokumentasjon for strukturert opplæring og krav om at dokumentasjonen må være utarbeidet av den som arrangerer opplæringen. Kravene skal sikre en forsvarlig grad av kontrollerbarhet. Antall timer må være angitt av arrangøren. En kurstime på 45 minutter skal kunne regnes som en time etterutdanning. Andre former for strukturert opplæring, for eksempel kombinasjoner av tilrettelagte diskusjoner og oppgaveløsning, vil fordre at arrangøren angir et timetall ut fra antatt varighet der også omfanget av stoffet som blir gjennomgått bør vektlegges. Revisoren kan, med forbehold for åpenbare feilvurderinger, forholde seg til arrangørens anslag.

Dokumentasjonskravet fordrer at faktisk gjennomføring av opplæringen skal være sannsynliggjort. Bekreftelse av deltakelse fra arrangøren må anses tilstrekkelig, med mindre den åpenbart ikke er basert på en sjekk av at deltakeren har gjennomført. Ved deltakelse på fysiske eller elektroniske kurs kan arrangøren ha et system for kontroll med at den enkelte har gjennomført kurset. *Femte ledd* gjelder krav om at revisor selv må kunne fremvise en oversikt over etterutdanningen.

Etter *sjette ledd* skal dokumentasjon som nevnt i fjerde og femte ledd oppbevares i fem år etter utløpet av det kalenderåret etterutdanningen ble gjennomført. Kravet påligger den enkelte statsautoriserte revisor. Bestemmelsen innebærer at dokumentasjon av etterutdanning må oppbevares for tre overlappende treårsperioder (år 1-3, år 2-4 og år 3-5).

Sjuende ledd gjelder utvidelse av perioden som de 120 timene med etterutdanning må gjennomføres innen ved avvikling av foreldrepermisjon eller etter vedtak av Finanstilsynet i særlige tilfeller.

Unntak fra det alminnelige kravet til etterutdanning ved sykdom mv. fordrer vedtak fra Finanstilsynet. Slike vedtak kan angi en utvidet periode slik som ved foreldrepermisjon. Vedtaket kan også angi et lavere krav til etterutdanning i en tidsbegrenset periode på en annen måte, for eksempel et tidspunkt da etterutdanningen igjen må være i samsvar med lovens krav. Ved vurderingen av særlige hensyn, er det relevant å ta hensyn til behovet for å beholde revisorgodkjenningen i perioden revisoren ikke klarer å overholde etterutdanningskravet, og om det samlet sett vil være urimelig å kreve at revisoren deponerer godkjenningen i en periode for senere å måtte søke om godkjenning på nytt.

Bestemmelsen er omtalt i punkt 9.1.4.

Til § 6-1 Revisorregisteret

Første ledd angir at Finanstilsynet skal føre et register over statsautoriserte revisorer og revisjonsselskaper. Revisorregisteret skal være offentlig.

Bestemmelsen gjennomfører revisjonsdirektivet artikkel 15, 18 og 19.

Bestemmelsen er omtalt i punkt 8.2.4.

Til § 6-2 Opplysninger om statsautoriserte revisorer

Bestemmelsen gjennomfører revisjonsdirektivet (2006/43/EF) artikkel 16.

Bestemmelsen er omtalt i punkt 8.4.4.

Til § 6-3 Plikt til å registrere enkeltpersonforetak

Bestemmelsen fastsetter en ny plikt til å registrere enkeltpersonforetak i Foretaksregisteret.

Bestemmelsen er omtalt i punkt 8.1.4.

Til § 6-4 Opplysninger om revisjonsforetak

Bestemmelsen gjennomfører revisjonsdirektivet (2006/43/EF) artikkel 17.

Bestemmelsen er omtalt i punkt 8.4.4

Til § 7-1 Organisering av virksomheten og kvalitetsstyring

Bestemmelsen gjennomfører direktiv 2006/43/EF som endret ved direktiv 2014/56/EU (revisjonsdirektivet) ny artikkel 24a om intern organisering av revisjonsforetak. Det vises også til forslaget om at revisjonsforetak skal følge bestemmelsene i Finanstilsynets risikostyringsforskrift.

Bestemmelsen er omtalt i punkt 10.1.4.

Til § 7-2 Klientregister

Bestemmelsen gjennomfører et nytt krav i direktiv 2006/43/EF som endret ved direktiv 2014/56/EU (revisjonsdirektivet) artikkel 24b nr. 4 om å føre et klientregister.

Bestemmelsen er omtalt i punkt 10.3.4.

Til § 7-3 Registrering av overtredelser og skriftlige klager

Bestemmelsen gjennomfører nytt krav i direktiv 2006/43/EF som endret ved direktiv 2014/56/EU (revisjonsdirektivet) ny artikkel 24b nr. 3 om å registrere opplysninger om overtredelser av revisjonslovgivningen.

Bestemmelsen er omtalt i punkt 10.3.4.

Til § 8-1 Overordnede krav til uavhengighet

Første ledd fastslår prinsippet om at revisor skal være uavhengig. Bestemmelsen presiserer at uavhengighet må opprettholdes i hele oppdragsperioden.

Annet ledd angir risikoer som er egnet til å svekke tilliten til revisors uavhengighet:

- Risiko for egenkontroll er faren for at revisor ikke vil vurdere resultatet av en tidligere konklusjon på en forsvarlig måte. Risiko for egenkontroll er også faren for at revisor vil vurdere resultatet av en tjeneste eller handling som revisor selv eller andre i samme revisjonsselskap tidligere har utført, og som revisor skal bygge på i revisjonen, på en uforsvarlig måte.
- Risiko for egeninteresse er faren for at en økonomisk eller annen interesse utilbørlig vil påvirke revisors vurderinger eller adferd.
- Risiko for partiskhet er faren for at revisor vil fremme den revidertes interesse eller standpunkt på en slik måte at revisors objektivitet settes i fare.
- Risiko for fortrolighet er faren for at en nær forbindelse til den reviderte gjør at revisor blir for velvillig innstilt til deres interesser eller at revisor for lett aksepterer det de gjør.
- Risiko for press er faren for at revisor forhindres fra å handle objektivt som følge av reelt eller oppfattet påtrykk, inkludert forsøk på utilbørlig påvirkning av revisor.

Bestemmelsen skal forstås på samme måte som i direktiv 2006/43/EF som endret ved direktiv 2014/56/EU (revisjonsdirektivet) artikkel 22 nr. 1 fjerde avsnitt.

«Revisor» omfatter etter definisjonen i § 1-2 første ledd det revisjonsselskapet som er valgt revisor og den statsautoriserte revisoren som er utpekt som oppdragsansvarlig revisor. Hvis oppdraget ikke utføres av et revisjonsselskap, menes den statsautoriserte revisoren som er valgt revisor.

Revisors nettverk etter *annet ledd* annet punktum, omfatter etter definisjonen i § 1-2 femte ledd foretak som har avtale med revisor om bruk av likelydende navn, overskudds- eller kostnadsdeling, felles eierskap, kontroll eller ledelse, eller deling av vesentlige faglige eller forretningsmessige ressurser, og nettverket fremstår som et fellesskap.

Paragrafen gjennomfører bestemmelsene i direktiv 2006/43/EF som endret ved direktiv 2014/56/EU (revisjonsdirektivet) artikkel 22 nr. 1 fjerde avsnitt, jf. også lovforslaget § 8-4.

Det vises til omtalen i punkt 11.2.4.

Til § 8-2 Finansielle forbindelser til den reviderte

Paragrafen gjennomfører bestemmelsene i direktiv 2006/43/EF som endret ved direktiv 2014/56/EU (revisjonsdirektivet) artikkel 22 nr. 2 og 4.

Til § 8-3 Gaver

Paragrafen gjennomfører bestemmelsene i direktiv 2006/43/EF som endret ved direktiv 2014/56/EU (revisjonsdirektivet) artikkel 22 nr. 5.

Til § 8-4 Deltakelse i beslutningstaking.

Interessekonflikter

Første ledd gjennomfører forbudet i direktiv 2006/43/EF som endret ved direktiv 2014/56/EU (revisjonsdirektivet) i artikkel 22 nr. 1 første avsnitt mot å delta i den revidertes beslutningstaking.

Annet ledd gjennomfører bestemmelsen i revisjonsdirektivet artikkel 22 nr. 1 tredje avsnitt om interessekonflikter og den delen av artikkel 22 nr. 1 fjerde avsnitt som gjelder ansettelse, forretningsforbindelser, personlige forbindelser eller andre forbindelser som kan svakke tilliten til revisors uavhengighet.

Bestemmelsen er omtalt i punkt 11.2.4.

Til § 8-5 Vurdering av uavhengighet og tiltak for å sikre uavhengighet

Første og annet ledd gjennomfører direktivkravet om at revisor skal vurdere sin uavhengighet og eventuelle tiltak for å sikre uavhengigheten, jf.

direktiv 2006/43/EF som endret ved direktiv 2014/56/EU (revisjonsdirektivet) artikkel 22b første avsnitt, første og annet strekpunkt.

Kravet om å dokumentere vurderingene er gjennomført i lovforslaget § 9-9 annet ledd, jf. også kravet i artikkel 22 nr. 3 om å dokumentere alle betydelige trusler mot uavhengigheten samt de forholdsregler som anvendes for å redusere disse truslene

Bestemmelsen er omtalt i punkt 11.2.4 og punkt 17.1.4.

Til § 8-6 Forbud mot påvirkning

Paragrafen gjennomfører bestemmelsene i direktiv 2006/43/EF som endret ved direktiv 2014/56/EU (revisjonsdirektivet) artikkel 24.

Til § 8-7 Honorar

Paragrafen gjennomfører bestemmelsene i direktiv 2006/43/EF som endret ved direktiv 2014/56/EU (revisjonsdirektivet) artikkel 25.

Til § 8-8 Karensperiode for adgang til å tiltre ledende stilling hos den reviderte

Paragrafen gjennomfører bestemmelsene i direktiv 2006/43/EF som endret ved direktiv 2014/56/EU (revisjonsdirektivet) artikkel 22a.

Til § 9-1 Formålet med lovfestet revisjon

Første ledd angir 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.

Revisjonen skal skape tillit til årsregnskapet og konsernregnskapet hos en bred gruppe av regnskapsbrukere, ikke kun hos eierne som har valgt revisor. Eksempler på andre regnskapsbrukere som kan ha en berettiget forventning om at det reviderte regnskapet oppfyller gjeldende lovkrav og ikke inneholder vesentlig feilinformasjon kan være ansatte, kunder, leverandører, långivere og offentlige myndigheter. Allmennheten har også en generell interesse i at de regnskaper som avlegges oppfyller gjeldende lovkrav og ikke inneholder vesentlig feilinformasjon, blant annet av hensyn til beregning og betaling av skatter og avgifter.

Forslaget innebærer at revisor gjennom den lovfestede revisjonen av årsregnskapet og kon-

sernregnskapet skal bidra til å forebygge og avdekke økonomisk kriminalitet. I dette ligger ingen tilleggsoppgaver for revisor. God revisjons-skikk stiller særskilte krav til revisors vurdering og håndtering av risiko for misligheter i forbindelse med revisjonen av årsregnskapet og konsernregnskapet, jf. særlig internasjonal revisjonsstandard ISA 240 *Revisors oppgaver med og plikter til å vurdere misligheter ved revisjon av regnskaper*. Revisor har etter standarden relativt omfattende plikter, både ved planlegging, gjennomføring og avslutning av revisjonen. Det kreves særskilte vurderinger av mislighetsrisiko, herunder kommunikasjon både internt på revisjonsteamet og med styret og ledelsen hos den reviderte, om slik risiko. Revisor må, på grunnlag av denne risikovurderingen, gjennomføre særskilte revisjonshandlinger for å håndtere de identifiserte mislighetsrisikoene, både overordnet på regnskapsnivå og pr. regnskapspost, regnskapspåstand og risikofaktor. Revisor må vurdere om innhentede revisjonsbevis tyder på at det kan foreligge risiko for vesentlig feilinformasjon som følge av misligheter, og om eventuell identifisert feilinformasjon kan tyde på misligheter. Dersom revisor bekrefter at, eller ikke er i stand til å fastslå hvorvidt, regnskapet inneholder vesentlig feilinformasjon som følge av misligheter, skal revisor vurdere implikasjonene for revisjonen. Revisor må kommunisere med styret og ledelsen hos den reviderte om identifiserte misligheter eller informasjon som tyder på at misligheter kan foreligge.

Bestemmelsen er omtalt i punkt 13.1.4.

Etter *annet ledd* er revisor allmennhetens tilitsperson ved utførelse av lovfestet revisjon. Revisor skal utøve virksomheten med integritet, objektivitet og aktsomhet. Bestemmelsen gjennomfører revisjonsdirektivet artikkel 21 nr. 1. Det vises til omtalen i punkt 11.1.

Til § 9-2 Forberedelse og fortsettelse av revisjonsoppdraget

Første ledd viderefører revisorloven § 7-2 første ledd om at påtroppende revisor skal be om en uttalelse fra forrige revisor om det foreligger forhold som tilsier at en ny revisor ikke bør påta seg oppdraget. Dette vil være en del av revisorens akseptvurdering. Plikten for påtroppende revisor til å spørre, motsvares av en plikt for den forrige revisoren til å svare. Plikten for den forrige revisoren til å svare inntreer når prosessen med skifte av revisor har kommet så langt at det er avklart hvilken revisor eller revisjonsselskap som vil ta over oppdraget. Den påtroppende revisoren må vur-

dere opplysningene før vedkommende endelig kan påta seg oppdraget, jf. annet ledd. Den påtroppende revisoren er ikke avskåret fra å påta seg oppdraget hvis den forrige revisoren ikke gir de etterspurte opplysningene, men revisoren må ta dette i betraktning i akseptvurderingen etter annet ledd. Forrige revisor etter bestemmelsen, er den revisoren som sist var valgt revisor i det reviderte foretaket. Bestemmelsen skal likevel forstås med den begrensningen at det ikke må rettes forespørsel hvis den reviderte ikke hadde en valgt revisor for regnskapsåret forut for det som den påtroppende revisoren skal revidere. Revisjonsforetak er definert i lovforslaget § 1-2 annet ledd. Revisor er definert i § 1-2 første ledd, og skal her anvendes der det henvises til forrige revisor og ny revisor.

Akseptvurderingen etter *annet ledd* må gjennomføres før revisor eller revisjonsselskapet endelig har påtatt seg revisjonsoppdraget. Det vil i alle tilfeller være før signering av oppdragsavtale (engasjementsbrev), avgivelse av villighetserklæring og gjennomføring av generalforsamlingen som velger revisor. Fortsettelsesvurdering gjøres når revisoren eller revisjonsselskapet blir kjent med nye forhold eller får ny informasjon om eksisterende forhold som kan tilsa at revisor frasier seg oppdraget, jf. også § 9-5 og § 9-6. Adgangen til ikke å vurdere kompetanse og kapasitet ved revisjon av små foretak, gir fritak fra å vurdere dette særskilt og dokumentere vurderingen. Det gir ikke noen åpning for å gjennomføre oppdraget uten tilstrekkelig kompetanse og kapasitet, jf. blant annet lovforslaget § 7-1 tredje ledd bokstav b og e og § 9-4 tredje ledd.

Bestemmelsen er omtalt i punkt 17.1.4.

Til § 9-3 Oppdragsansvarlig revisor

Bestemmelsen er omtalt i punkt 13.4.4.

Til § 9-4 Revisors plikter ved utførelse av lovfestet revisjon

Første ledd angir de forholdene revisor skal vurdere ved årsregnskapet og konsernregnskapet. *Annet ledd* angir de forholdene revisor skal vurdere ved årsberetningen og konsernberetningen.

Tredje ledd bokstav c: Når revisor skal identifisere og vurdere risikoene for vesentlig feilinformasjon i årsregnskapet og konsernregnskapet som følge av brudd på gjeldende lovkrav, omfattes også særlovgivning og konsesjonslovgivning som den reviderte kan være underlagt. Dette kommer i tillegg til generell lovgivning som gjelder de fleste

reviderte, herunder selskaps-, regnskaps-, skatte- og avgiftslovgivning. Særlovgivning kan for eksempel gjelde for enkelte næringer og bransjer. Brudd på konsesjonsvilkår kan være av svært stor betydning for den reviderte og dennes årsregnskap, og kan også skape en usikkerhet om forutsetningen om fortsatt drift som revisor må vurdere og eventuelt uttale seg om i revisjonsberetningen.

Revisors vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon i årsregnskapet og konsernregnskapet inkluderer risikoer som skyldes relasjoner til nærstående parter og transaksjoner med disse. Internasjonal revisjonsstandard ISA 550 *Nærstående parter* punkt 2 beskriver relevante problemstillinger, herunder at nærstående parter kan drive sin virksomhet gjennom en omfattende og komplisert rekke av relasjoner og strukturer, at informasjonssystemer kan være lite effektive med hensyn til å identifisere eller sammenfatte transaksjoner og mellomværender mellom nærstående parter, og at det kan forekomme at transaksjoner med nærstående parter ikke blir gjennomført på vanlige markedsvilkår. Det gjelder egne regnskaps- og skatteregler for relasjoner til nærstående parter og transaksjoner med disse, herunder krav om tilleggsopplysninger i årsregnskapet, som bidrar til å gjøre vurderinger av slike forhold særlig viktige. Hva som menes med nærstående parter i slike sammenhenger fremgår av de relevante regnskaps- og skattereglene.

Tredje ledd bokstav e: God revisjonsskikk stiller krav til revisjonsbevis gjennom internasjonale revisjonsstandarder ISA 500 til ISA 580. Standardene gir føringer både for forhold som det må innhentes revisjonsbevis for, og hvilke revisjonsbevis som må eller kan benyttes. I tillegg stiller ISA 600 til 620 særskilte krav til revisjonshandlinger og revisjonsbevis i tilfeller hvor revisor benytter arbeid utført av revisorer i andre konsernforetak, den revidertes internrevisor eller eksperter engasjert av revisor.

Fjerde ledd: Bestemmelsen om at revisor særlig skal utvise profesjonell skepsis ved vurdering av regnskapsestimater knyttet til virkelige verdier, nedskrivninger av eiendeler, avsetninger, transaksjoner med nærstående parter og fremtidige kontantstrømmer av betydning for den revidertes evne til fortsatt drift, anses å være en presisering av det generelle kravet om at revisor ikke uten videre kan legge ledelsens skjønn til grunn som revisjonsbevis. Revisor har en selvstendig plikt til å etterprøve og stille spørsmål ved det grunnlaget og de metodene ledelsen har anvendt i utøvelsen av sitt skjønn.³

Bestemmelsen er omtalt i punkt 13.3.4.

Til § 9-5 Kommunikasjon med styret

Der revisjonskunden ikke har et styre, er det angitt at kommunikasjonen skal skje til annet relevant ledelsesorgan. Dersom den reviderte er et enkeltpersonforetak vil det være naturlig å kommunisere med innehaveren av foretaket.

Bestemmelsen omfatter forhold som revisor blir kjent med i utførelsen av revisjonsoppdraget. Revisor har ikke en undersøkelsesplikt ut over det. Vesentlige mangler i foretakets interne kontroller og brudd på lover og forskrifter som revisor blir kjent med, skal kommuniseres selv om det ikke får noen konsekvenser for revisjonen. Det avgjørende etter bestemmelsen er om styret bør gjøres kjent med forholdet for å kunne ivareta sitt ansvar og oppgaver. Gjennom slik kommunikasjon bidrar revisor til at styret blir kjent med og dermed kan rette opp i forholdene.

Rapportering til revisjonsutvalget oppfyller ikke kravet.

Bestemmelsen er omtalt i punkt 15.3.4.

Til § 9-6 Rett og plikt til å trekke seg fra et revisjonsoppdrag

Første ledd første punktum viderefører i revisorloven § 7-1 første ledd om plikt til å si fra seg revisjonsoppdraget når revisoren under sitt arbeid har avdekket og påpekt vesentlige brudd på gjeldende lovkrav og den revisjonspliktige ikke iverksetter nødvendige tiltak for å rette på forholdene.

Første ledd annet punktum viderefører revisorloven § 7-1 annet ledd om revisors rett til å si fra seg revisjonsoppdraget dersom revisor ikke gis mulighet til å oppfylle sine plikter eller det foreligger andre særlige grunner. Andre særlige grunner omfatter særlig brudd på tillitsforholdet mellom revisor og den reviderte. Det vises her til lovforslaget § 2-2 om den revidertes plikt til å legge til rette for revisjonen. Revisor må imidlertid også ha rett til å fratruke når forhold på revisors egen hånd gjør at forutsetningene for å fortsette revisjonsoppdraget ikke lenger er til stede.

Første ledd tredje punktum viderefører revisorloven § 7-1 tredje ledd om at den reviderte foretaket skal gis rimelig forhåndsvarsel før revisor sier fra seg oppdraget. Bestemmelsen skal bidra til at den reviderte gis en reell mulighet til å skaffe seg en ny revisor før fratredelsestidspunktet. Etter for-

³ Se også den danske revisorkommissionens rapport 18. september 2015 til Erhvervsstyrelsen *Revisorlovgivningen – styrkelse af revisionskvalitet, uafhængighed og konkurrence* kapittel 6.

slaget stilles det ikke formkrav til forhåndsvarket. Varket kan gis skriftlig på papir eller elektronisk eller muntlig. God orden og bevis for at varsel er sendt, tilsier at muntlig varsel normalt bør bekreftes skriftlig. Utvalget vil ikke videreføre at mottageren uttrykkelig må godta bruk av elektronisk kommunikasjon.

Revisorloven § 7-1 fjerde ledd første punktum om at revisor skal gi melding til Foretaksregisteret ved opphør av revisjonsoppdraget, foreslås videreført i foretaksregisterloven § 4-6.

Bestemmelsen er omtalt i punkt 17.2.4.

Til § 9-7 Revisjonsberetning

Første ledd: Plikten til å avgi revisjonsberetning uten unødig opphold, tar utgangspunkt i prosessen for den revidertes regnskapsavleggelse. Tidspunktet for når årsregnskapet er utarbeidet, sikter i samsvar med regnskapslovens terminologi til når styret i et aksjeselskap har vedtatt årsregnskapet. Regnskapsutarbeidelsen er ikke fullført før årsregnskapet er underskrevet i samsvar med regnskapslovens krav. Revisor må ta hensyn til at årsregnskapet og revisjonsberetningen skal legges frem for generalforsamlingen i tide. Tilsvarende vil det være for andre typer selskaper og sammenslutninger der årsregnskapet skal legges frem for generalforsamling eller årsmøte.

Annet ledd: Formene for revisors konklusjon i bokstav c) er angitt i samsvar med revisjonsdirektivet og anerkjente prinsipper for revisjon. Der revisor har konkludert med at årsregnskapet er fritt for vesentlig feilinformasjon, avgir revisor en konklusjon uten forbehold. Det samme er tilfelle selv om revisor presiserer et forhold etter bokstav d). Presisering brukes for å fremheve forhold som er riktig beskrevet i regnskapet, men som er av grunnleggende betydning for brukernes forståelse av regnskapet. Dersom revisor har konkludert med at årsregnskapet inneholder vesentlig feilinformasjon, skal revisor enten avgi revisjonsberetning med forbehold eller negativ beretning. Negativ beretning avgis der revisor vurderer at den vesentlige feilinformasjonen er gjennomgripende for regnskapet. I andre tilfeller tar revisor forbehold i revisjonsberetningen.

Tredje ledd: I gjeldende lov er revisors uttalelse om redegjørelse om samfunnsansvar, begrenset til de opplysningene den regnskapspliktige minst skal gi etter regnskapsloven 3-3c. Det gjelder enten redegjørelsen gis i årsberetningen eller i et eget dokument. Utvalget anser at det er unødvendig og i dårlig samsvar med de internasjonale revisjonsstandardene å avgrense revisors uttalelse på

denne måten. Revisor bør uttale seg om konsistens, lovlighet og feilinformasjon for de opplysningene som faktisk gis i redegjørelsen, selv om slike redegjørelser i noen tilfeller kan inneholde omfattende informasjon ut over minstekravet i loven.

Femte ledd, tredje punktum: Bestemmelsen om samlet revisjonsberetning er et krav etter revisjonsdirektivet, men kan etter utvalgets vurdering sløyfes dersom ny regnskapslov ikke åpner for at morselskap avgir konsern- og selskapsregnskap hver for seg. Etter Regnskapslovutvalgets forslag til ny regnskapslov i NOU 2015: 10, skal morselskap slik utvalget oppfatter det kunne avlegge årsregnskap (selskapsregnskap) og konsernregnskap hver for seg.

Bestemmelsen er omtalt i punkt 15.2.

Til § 9-8 Særlige krav ved revisjon av konsernregnskaper mv.

Første ledd presiserer at konsernrevisor er ansvarlig for revisjonen av hele det konsoliderte konsernregnskapet, uavhengig av om konsernrevisor selv eller en annen revisor reviderer regnskapet til mor- eller datterforetak. Ifølge gjeldende revisorlov § 2-2 er både revisjonsselskapet og den ansvarlige revisor som selskapet har utpekt, solidarisk ansvarlig for revisjonen. Dette vil også være situasjonen etter forslaget til § 1-2 første ledd, som definerer «revisor» som det revisjonsselskapet som er valgt revisor og den statsautoriserte revisoren som er utpekt som oppdragsansvarlig revisor ved oppdrag om lovfestet revisjon (revisjon av årsregnskap og konsernregnskap).

Annet ledd: Kravet om å gjennomgå og vurdere revisjonsarbeid utført av andre revisorer gjelder bare konsernforetak som er av betydning for konsernregnskapet. Omfanget av konsernrevisors gjennomgåelse og vurdering av andre revisors arbeid er videre avgrenset til det som er nødvendig med sikte på konsernrevisjonen. Finansdepartementet presiserte i forarbeidene til gjeldende revisorlov at konsernrevisor ikke bør ha plikt til å gå gjennom revisjonen av datterforetak utover det som følger av gjeldende krav til god revisjonsskikk for revisjon av konsernregnskap, men at en ytterligere presisering av dette i loven ikke var nødvendig. Konsernrevisor har følgelig ikke noe ansvar for revisjonen av konsernforetakene, ut over å vurdere om det er forsvarlig å bygge på den utførte revisjonen når det gjelder forhold som er vesentlige for konsernregnskapet.⁴

Den danske Revisorkommissionen påpekte at konsernrevisor ikke kan benytte den andre revi-

sorens arbeid dersom konsernrevisor ikke mottar et samtykke til overføring av relevant dokumentasjon. Et slikt samtykke gir dermed kun mening hvis det innhentes før konsernrevisor påbegynner konsernrevisjonen.⁵

Et eksempel på et tilfelle hvor konsernrevisor ikke får gjennomgått og vurdert revisjon utført av en annen revisor, kan være hvis den andre revisoren er underlagt lovgivning i sitt hjemland som forhindrer overføring av nødvendig dokumentasjon til konsernrevisor.

Tredje ledd: Revisjonsdirektivet inneholder ikke bestemmelser om hvordan den relevante kompetente myndighet skal forholde seg til rapporter om at konsernrevisor ikke er i stand til å gjennomgå og vurdere revisjonsarbeid utført av andre revisorer. Den svenske lovutrederen kom i sin vurdering til at det ikke burde innføres særskilte bestemmelser om dette, men at den relevante kompetente myndighet får benytte slike rapporter fra konsernrevisorer i sin ordinære tilsynsvirksomhet.⁶ Den samme forståelsen bør legges til grunn i Norge hva gjelder Finanstilsynets håndtering av slike rapporter. Finanstilsynet kan for eksempel varsle revisortilsynet i den andre revisorens hjemland om den manglende muligheten til å gjennomgå og vurdere det utførte revisjonsarbeidet.

Kravet om rapportering til Finanstilsynet gjelder også dersom konsernrevisor ikke mottar andre revisorer samtykke til å overføre relevant dokumentasjon i forbindelse med konsernrevisjonen. Konsernrevisor har da ikke anledning til å bygge på det utførte arbeidet, og må derfor også i slike tilfeller underrette Finanstilsynet om forholdet.

Bestemmelsen er omtalt i punkt 13.5.

Til § 9-9 Oppdragsdokumentasjon

Første ledd: Det følger av ordlyden at oppdragsdokumentasjonen skal kunne identifiseres og skilles ut for hvert enkelt oppdrag om lovfestet revisjon. Dette er nødvendig av hensyn til muligheten for etterkontroll.

Plikten til å dokumentere gjennomførte revisjonsoppdrag foreslås å gjelde for «revisor», slik

begrepet er definert i forslag til §1-2 første ledd. Dette innebærer at både revisjonsforetaket og oppdragsansvarlig revisor er ansvarlige for at det utarbeides og oppbevares nødvendig oppdragsdokumentasjon for hvert enkelt oppdrag om lovfestet revisjon.

Henvisningen til § 9-2 til § 9-8 innebærer at oppdragsdokumentasjonen må underbygge revisors oppfyllelse av bestemmelser om forberedelse av revisjonsoppdraget, oppdragsansvarlig revisor, plikter ved utførelse av lovfestet revisjon, kommunikasjon med styret, rett og plikt til å trekke seg fra seg et revisjonsoppdrag, revisjonsberetning og særlig krav ved revisjon av konsernregnskaper mv.

Ytterligere krav til oppdragsdokumentasjon følger av god revisjonsskikk (se kapittel 14). Av generell betydning er internasjonal revisjonsstandard ISA 230 *Revisjonsdokumentasjon*. Standarden har også et vedlegg som identifiserer punkter i andre revisjonsstandarder som inneholder spesifikke dokumentasjonskrav. I det videre omtales enkelte sentrale forhold i ISA 230 som legges til grunn for forståelsen av forslaget til §9-9 første ledd.

Innhold i og omfang av oppdragsdokumentasjon avhenger av mange faktorer, for eksempel den revidertes størrelse og kompleksitet, typen revisjonshandlinger som skal utføres, de identifiserte risikoene for vesentlig feilinformasjon, betydningen av innhentet revisjonsbevis, typen og omfanget av identifiserte avvik, behovet for å dokumentere en konklusjon eller et konklusjonsgrunnlag som ikke enkelt kan fastslås ut fra dokumentasjonen av arbeidet som er utført eller revisjonsbeviset som er innhentet, samt revisjonsmetodikk og verktøy som er benyttet.

Oppdragsdokumentasjonen kan være i ulike former, for eksempel revisjonsprogrammer, analyser, problemnotater, sammendrag av viktige forhold, bekreftelser og uttalelser, sjekklister og korrespondanse som gjelder viktige forhold (herunder e-post). Revisor kan videre inkludere sammendrag eller kopier av den revidertes regnskapsmateriale i oppdragsdokumentasjonen, for eksempel kontrakter og avtaler. Revisor plikter imidlertid ikke å inkludere erstattede utkast, notater som gjenspeiler ufullstendige eller foreløpige vurderinger, tidligere kopier av dokumenter som er korrigert for skrivefeil eller andre feil, og duplikater av dokumenter. Det er ikke formålstjenlig å oppbevare slik dokumentasjon.

Ved revisjon av mindre enheter, samt i situasjoner hvor oppdragsansvarlig revisor utfører alt revisjonsarbeidet selv, er oppdragsdokumentasjo-

⁴ Jf. Ot.prp. nr. 78 (2008–2009) *Om lov om endringer i revisorloven og enkelte andre lover (gjennomføring av revisjonsdirektivet)* punkt 9.5 og 16.1, merknader til revisorloven § 5-7.

⁵ Revisorkommissionens rapport av 18. september 2015 til Erhvervsstyrelsen *Revisorlovgivningen – styrkelse af revisjonskvalitet, uafhængighed og konkurrence* side 126.

⁶ SOU 2015:49 *Nya regler för revisorer och revision* punkt 8.3.4.

nen vanligvis mindre omfattende enn ved revisjon av større enheter og ved bruk av medarbeidere i revisjonen. Revisorforeningen har også utarbeidet en egen veiledning om dokumentasjon ved revisjon av små foretak.⁷

Etter *annet ledd* skal revisor dokumentere vurderingene og tiltak for å sikre uavhengighet som nevnt i § 8-5. Det vises til merknadene til § 8-5.

Etter *tredje ledd* skal et revisjonsforetak dokumentere begrunnelsen hvis foretaket påtar seg en lovfestet revisjon i strid med den forrige revisorens råd. Det vises til merknadene til § 9-2 første ledd og omtalen i punkt 17.1.4.

Etter *fjerde ledd* skal oppdragsdokumentasjonen ved revisjon av foretak av allmenn interesse inkludere de forhold som skal dokumenteres etter revisjonsforordningen artikkel 6 om forberedelse av revisjonsoppdraget og vurdering av trusler mot uavhengigheten, artikkel 7 om uregelmessigheter knyttet til regnskapene og artikkel 8 om gjennomgang av revisjonsoppdraget av en revisor som ikke har deltatt i revisjonen.

Etter *femte ledd* skal revisor ved utføring av rådgivning eller andre tjenester for den reviderte, dokumentere oppdragets art, omfang og eventuelle anbefalinger. Bestemmelsen er omtalt i punkt 16.2.4.

Etter *sjette ledd* skal oppdragsdokumentasjonen sammenstilles og stenges for endring senest 60 dager etter at revisjonsberetningen er avgitt.

Nærmere om kravet til sammenstilling av oppdragsdokumentasjonen følger av god revisjonsskikk. Se særlig internasjonal standard for kvalitetskontroll ISQC 1 *Kvalitetskontroll for revisjonsfirmaer som utfører revisjon og forenklet revisorkontroll av regnskaper samt andre attestasjonsoppdrag og beslektede tjenester* punkt 45 og internasjonal revisjonsstandard ISA 230 *Revisjonsdokumentasjon* punkt 14-16. Kravet om stenging av oppdragsdokumentasjonen for endring må anses som et ledd i den sikring av oppbevaringen som er nødvendig for at dokumentasjonen skal oppfylle sitt formål. Forsvarlig og betryggende stenging av oppdragsdokumentasjonen bør etter dette være slik at urettmessige endringer, herunder sletting, vanskelig kan skje ved rene uhell, men krever en bevisst handling. Absolutt sikring mot urettmessig endring av oppdragsdokumentasjon vil være svært kostnadskreven, hvis det i det hele tatt lar seg gjøre, og kan derfor vanskelig kreves.

I enkelte tilfeller kan det være behov for at revisor gjenåpner stengt oppdragsdokumentasjon

for å gjennomføre endringer eller tilføyelser, jf. særlig ISA 230 punkt 13 og 16. Kravet om stenging av oppdragsdokumentasjonen er ikke til hinder for slik gjenåpning etter at tidsfristen på 60 dager er utløpt, så fremt dette er nødvendig for å oppfylle lovkrav eller følger av god revisjonsskikk. Revisor må da dokumentere årsaken til endringene eller tilføyelsene, samt når og av hvem endringene eller tilføyelsene ble utført og eventuelt gjennomgått.

Syvende ledd: Dersom revisor setter bort oppbevaringen av oppdragsdokumentasjonen til en ekstern part (utkontraktering), vil det likevel være revisor som har det fulle ansvar for at oppbevaringen skjer i samsvar med revisorloven og god revisjonsskikk. Revisor må vurdere risikoen ved å overlate oppbevaringen til en ekstern part, og eventuelt gjennomføre tiltak for å redusere uønsket risiko. Det bør fremgå tydelig av avtalen mellom revisor og den eksterne parten at oppbevaringen skal skje i samsvar med de krav som følger av revisorloven og god revisjonsskikk, samt at revisor til enhver tid skal ha rett til innsyn i og kontroll med sin egen dokumentasjon og oppbevaringen av denne.

Forslaget er omtalt i punkt 16.2.4.

Til § 9-10 Revisors plikter ved revisorbekreftelser

Etter *første ledd* skal revisor utføre og dokumentere oppdrag om revisorbekreftelser i samsvar med god revisjonsskikk og med profesjonell skepsis. God revisjonsskikk vil, ut fra forutsetningene for oppdraget og den uttalelsen revisor skal avgi, kunne innebære at revisor må utføre oppdraget i samsvar med en profesjonsstandard som er tilpasset oppdraget. For eksempel må oppdrag om revisorbekreftelser etter aksjeloven, utføres i samsvar med standarden SA 3802-1 om revisors uttalelser og redegjørelser etter aksjelovgivningen. God revisjonsskikk innebærer også at revisor, ut fra forutsetningene for bekreftelsesoppdraget og de konkrete omstendighetene, må vurdere om forhold som er fremkommet i forbindelse med oppdrag skal kommuniseres til relevante personer i ledelsen og eventuelt til styret. For oppdrag utført i samsvar med den internasjonale standarden for attestasjonsoppdrag ISAE 3000, følger et slikt krav av punkt 78 i standarden.

Kravet til god revisjonsskikk inkluderer at en statsautorisert revisor må ha ansvaret for oppdrag om revisorbekreftelser i et revisjonsselskap. Det er imidlertid ikke hensiktsmessig og heller ikke praksis i dag med egne prosedyrer for utpeking av en oppdragsansvarlig revisor for hvert enkelt

⁷ Den norske Revisorforening, *Veiledning: Dokumentasjon ved revisjon av små foretak*, Oslo 2010.

bekreftelsesoppdrag. Inngåelse av oppdrag om revisorbekreftelser besluttet normalt av den enkelte partner i revisjonsselskapene. Revisjonsselskapet er ansvarlig for de revisorbekreftelsene som avgis i på vegne av selskapet. Revisjonsselskapet må derfor vurdere om de fullmaktene som gjelder for avgivelse av revisorbekreftelser er forsvarlige, herunder om de gir nødvendig sikkerhet for at revisorene har nødvendig kompetanse.

Dokumentasjon av oppdraget er nødvendig for å kunne kontrollere om revisorloven er fulgt når bekreftelsesoppdraget er omfattet av loven. Oppbevaringstiden for dokumentasjonen er satt til fem år, som er den samme som for dokumentasjon knyttet til lovfestet revisjon.

Kravet til profesjonell skepsis i *første ledd*, er en presisering av en side ved god revisjonsskikk i tråd med det som er fastsatt for revisjonsoppdrag i lovforslaget § 9-4 fjerde ledd.

Etter *annet ledd* gjelder kravene til uavhengighet i § 8-1 tilsvarende for oppdrag om revisorbekreftelser.

Bestemmelsen er omtalt i punkt 18.2.4.

Til § 10-1 Revisors taushetsplikt

Første ledd fastslår foretakets taushetsplikt. Foretaket må redusere risikoen for at taushetsbelagt informasjon kommer på avveie. Foretaket må videre vurdere behovet for skjerming av taushetsbelagt informasjon i de systemene som benyttes, slik at slik informasjon ikke tilflyter uvedkommende.

Annet ledd fastslår taushetsplikt for tillitsvalgte, partnere og ansatte i revisjonsforetaket. Annet ledd omfatter også personer som ikke er ansatt, men som deltar i utførelsen av revisjonsforetakets oppdrag. Partnere inkluderer eiere som er oppdragsansvarlige revisorer i et revisjonsselskap.

Etter *tredje ledd* kan «den som opplysningene gjelder» samtykke til at taushetsplikten ikke skal gjelde. Det reviderte foretaket kan gi samtykke til at taushetsplikt ikke skal gjelde for opplysninger om forretningsmessige forhold som gjelder foretaket, selv om dette typisk også vil omfatte opplysninger om kunder, leverandører, eiere, eller andre forbindelser.

I et aksjeselskap kan det til enhver tid sittende styret gi samtykke til at taushetsplikt ikke skal gjelde. Dette gjelder også opplysninger om tidligere forhold da styret hadde en annen sammensetning. Dette gjelder også der styret har blitt byttet ut av nye eiere og det er konflikt mellom tidligere og nåværende eiere. Etter at det reviderte foretaket er avviklet, må medlemmene i det sist

sittende styret som fortsatt lever kunne gi samtykke.

Ved konkurs er det bostyret eller bostyrer som kan gi samtykke for forhold som gjelder konkursboet. Også når det gjelder forhold før konkurseråpningen, vil utgangspunktet være at bostyret eller bostyrer kan gi samtykke. Det er i tråd med prinsippet om at konkursboet trer inn i alle skyldners privatrettslige posisjoner. Også ved fusjon er utgangspunktet en fullstendig overdragelse av virksomhet, rettigheter og forpliktelser, som må inkludere adgangen til å gi samtykke til fritak fra revisors taushetsplikt.

Etter *sjette ledd* kan revisjonsforetaket eller den ansvarlige for oppdraget, uten hinder av taushetsplikt, underrette politiet om forhold som gir grunn til mistanke om straffbar handling. Adgangen gir revisor mulighet til å gi presis informasjon om de forholdene som har utløst mistanken. Bestemmelsen gir imidlertid ikke revisor adgang til å forklare seg for politiet i avhør eller til å utlevere dokumentasjon. Det forutsetter etter forslaget at politiet har besluttet å åpne etterforskning, jf. syvende ledd. Terskelen for mistanke skal, på samme måte som for rapporteringsplikt etter hvitvaskingsloven, være relativt lav.

Etter *syvende ledd* er taushetsplikten ikke til hinder for å avgi forklaring og utlevere dokumentasjon til politiet når det er åpnet etterforskning i en straffesak. Adgangen til å gi opplysninger og utlevere dokumentasjon er begrenset til forhold som er relevante for den aktuelle etterforskningen. Adgangen er ikke begrenset til forhold som gjelder egen klient. Revisor bør i utgangspunktet kunne forholde seg til politiets vurdering av hva som er relevant for etterforskningen.

Bestemmelsen er omtalt i punkt 12.1.4 og 12.2.4.

Til § 10-2 Revisors opplysningsplikt

Opplysningsplikten i *annet ledd* gjelder overfor ny revisor etter at vedkommende er valgt. Denne opplysningsplikten går lenger enn de opplysningene som skal gis i tilknytning til en akseptvurdering etter § 9-2.

Bestemmelsen er omtalt i punkt 12.3.4.

Til § 11-1 Erstatningsansvar

Etter *første ledd første punktum* plikter en oppdragsansvarlig revisor å erstatte skade som denne forsettlig eller uaktsomt har voldt under utførelsen av sitt oppdrag. Bestemmelsen viderefører den gjeldende erstatningsbestemmelsen i revisor-

loven § 8-1 for den revisor som har ansvaret for oppdraget. Med «oppdragsansvarlig revisor» siktes det til en godkjent revisor som er utpekt av et revisjonsselskap som hovedansvarlig for et oppdrag om lovfestet revisjon eller revisorbekreftelse på vegne av revisjonsselskapet, i tillegg til en godkjent revisor som utfører et slikt oppdrag i eget navn. Bestemmelsen skal kunne anvendes tilsvarende for andre typer oppdrag som en godkjent revisor har ansvaret for og som utføres på vegne av et revisjonsselskap eller innenfor en personlig drevet revisjonsvirksomhet.

Annet ledd: At «ansvarsfordelingen» mellom den revidertes organer på den ene siden og revisor på den andre fremheves i lovteksten, vil presisere at dette er et relevant hensyn. Når det gjelder terskelen for lemping, legger utvalget til grunn at slik ansvarsreduksjon fortsatt skal være et unntakstilfelle, og viser til forarbeidene da hjemmelen for lemping ble innført i skadeserstatningsloven § 5-2, Ot.prp. 75 (1983–84) side 65:

«I likhet med de lempingsbestemmelser vi har i gjeldende lovgivning, skal den alminnelige lempingsregel som her foreslås være en unntaksregel. Den store hovedregel skal fortsatt være at skadelidte har krav på full erstatning for det tap han lider.»

Bestemmelsen er omtalt i punkt 19.7.

Til § 12-1 Gjennomføring av revisjonsforordningen

Bestemmelsen gjennomfører EØS-reglene som svarer til forordning (EU) nr. 537/2014 (revisjonsforordningen).

Bestemmelsen er omtalt i punkt 2.3.4 og punkt 23.5.2.

Til § 12-2 Kompetent myndighet

Bestemmelsen slår fast at Finanstilsynet er kompetent myndighet i Norge etter revisjonsforordningen.

Til § 12-3 Revisjonshonorar

Bestemmelsen gjennomfører det nasjonale valget som revisjonsforordningen artikkel 4 nr. 2 åpner for. Finanstilsynet er kompetent myndighet til å treffe vedtak etter bestemmelsen. Det vises til omtalen i punkt 22.2.4.

Til § 12-4 Adgang til å yte visse tjenester

Bestemmelsen gjennomfører det nasjonale valget som revisjonsforordningen artikkel 5 nr. 3 åpner for.

Bestemmelsen er omtalt i punkt 22.3.4.

Til § 12-5 Karensperiode for adgang til å tiltre ledende stilling hos den reviderte

Det vises til den tilsvarende bestemmelsen i § 8-8 om karensperiode for adgang til å tiltre ledende stilling hos en tidligere revisjonskunde som ikke er et foretak av allmenn interesse.

Til § 12-6 Revisjonsforetak fra land utenfor EØS som reviderer foretak notert på regulert marked i Norge

Bestemmelsen er omtalt i punkt 20.5.4.

Til § 13-1 Kvalitetskontroll

Første ledd fastsetter at kvalitetskontrollen omfatter statsautoriserte revisorer og revisjonsselskaper. Annet punktum gjennomfører endringen av revisjonsdirektivet artikkel 29 nr. 1 bokstav h og fastsetter at kvalitetskontrollen foretas etter en risikovurdering. Tredje punktum om hyppigheten av kvalitetskontrollen er en videreføring av gjeldende rett.

Annet ledd angir innholdet av kvalitetskontrollen og er en videreføring av gjeldende rett.

Tredje ledd er en videreføring av gjeldende rett.

Fjerde ledd gjennomfører endringen av revisjonsdirektivet artikkel 29 nr. 1 bokstav k og angir at kvalitetskontrollen skal ta hensyn til kompleksiteten og omfanget av revisjonsforetakets virksomhet.

Femte ledd gjennomfører endringer i revisjonsdirektivet artikkel 29 nr. 2.

Sjette ledd fastsetter Finanstilsynets ansvar for å godta opplegg for kvalitetskontroll som utføres av andre og Finanstilsynets instruksjonsmyndighet.

Til § 13-2 Tilsyn med standardsetting

Bestemmelsen gjennomfører artikkel 32 nr. 4 bokstav b.

Til § 14-1 Tilbakekall og suspensjon av godkjenningen til en statsautorisert revisor

Bestemmelsen gjelder Finanstilsynets adgang til å tilbakekalle den personlige godkjenningen til en statsautorisert revisor. Den gjennomfører revisjonsdirektivet artikkel 30 nr. 3 som krever at medlemslandene skal fastsette at godkjenningen skal kunne trekkes tilbake.

Etter *første ledd bokstav a)* kan Finanstilsynet kalle tilbake godkjenningen til en statsautorisert revisor dersom revisoren anses uskikket fordi vedkommende har overtrådt bestemmelser i gjeldende lovkrav og overtredelsen er grov eller flere overtredelser til sammen er grove. Dette er tilnærmet samme bestemmelse som i gjeldende revisorlov § 9-1 tredje ledd, nr. 2. Utvalget mener at endringen fra «gjentatte overtredelser» til «flere overtredelser til sammen er grove», reflekterer innholdet av vilkåret på en tydeligere måte og i samsvar med slik vilkåret er tolket i praksis. Fordi revisjonsforordningen er gjennomført i norsk lov, vil også brudd på denne være relevante. Etter gjeldende rett er det ikke bare brudd på revisorlovgivningen som kan gi grunnlag for tilbakekall av godkjenningen, også brudd på annen lovgivning som er av betydning for utøvelsen av revisoryrket. Dette vil for eksempel være brudd på finanstilsynsloven eller hvitvaskingsloven. Finanstilsynet har tilbakekalt godkjenningen til en revisor for brudd på hvitvaskingslovens taushetspliktsbestemmelser. Utvalget legger til grunn at denne forståelsen av tilbakekallshjemmelen videreføres.

Etter *første ledd bokstav b)* kan Finanstilsynet kalle tilbake godkjenningen til en statsautorisert revisor dersom revisoren ikke lenger oppfyller de egnethetskravene som lå til grunn for godkjenningen. Fordi et tilbakekall er mer inngripende for den det gjelder, enn ikke å bli godkjent som statsautorisert revisor, skal terskelen for å trekke tilbake godkjenningen være høyere enn for å avslå en søknad.

Grunnvilkåret om at revisor skal anses uskikket, understreker at tilbakekall av godkjenningen er et preventivt tiltak for å hindre uønsket yrkesutøvelse. Vurderingen knyttes til om revisoren, ut fra de lovbrudd som er konstatert eller den utviste adferden, vil være skikket til å være statsautorisert revisor. Det skal legges vekt på om grunnlaget for tilbakekallet viser at revisoren ikke vil ha evne eller vilje til å ivareta sine oppgaver som revisor, og om grunnlaget for tilbakekallet gjør at den nødvendige tilliten til revisoren ikke lenger er tilstede. Det forhold at revisor eller revisjonsselskap

i ettertid har iverksatt tiltak som innebærer en oppretting av de feil og mangler som er avdekket, eller har en plan for slike tiltak, er ikke tilstrekkelig for å kunne legge til grunn at personen eller selskapet ikke lenger er uskikket. I vurderingen kan også tilliten til revisjonsinstituttet og revisjonsbransjen, herunder revisors rolle som allmennhetens tillitsperson, vektlegges. Fravær at kritikk fra revisjonskunder, offentlige myndigheter eller andre er ikke av betydning. Revisors subjektive forhold vil være en del av uskikkethetsvurderingen. Slikt forhold vil også kunne tas hensyn til i vurderingen av om vedtak skal fattes.

I vurderingen av om overtredelsen er grov skal det legges vekt på hvor grunnleggende og sentrale de overtrådte bestemmelsene er for kvaliteten i revisjonen og yrkesutøvelsen forøvrig. Dersom lovbruddet har fått konsekvenser for andre, skal dette tillegges vekt i vurderingen av om forholdet er grovt. Det kan imidlertid være alvorlige feil og mangler i revisjonsutførelsen selv om regnskapet er riktig.

Annet ledd gir adgang til å suspendere godkjenningen dersom en statsautorisert revisor er siktet for et forhold som kan medføre tilbakekall av godkjenningen. Bestemmelsen er en videreføring av gjeldende bestemmelsen i revisorloven § 9-2.

Til § 14-2 Tilbakekall av godkjenningen til et revisjonsselskap

Bestemmelsen gjelder Finanstilsynets myndighet til å tilbakekalle godkjenningen til et revisjonsselskap. Bestemmelsen svarer langt på vei til den gjeldende bestemmelsen i revisorloven § 9-1. Utvalget foreslår å presisere vilkårene for tilbakekall av godkjenning som revisjonsselskap i en egen bestemmelse.

Etter *første ledd bokstav a)* kan Finanstilsynet kalle tilbake godkjenningen til et revisjonsselskap dersom det ikke lenger oppfyller de vilkårene som lå til grunn for godkjenningen. Bestemmelsen klargjør at de kravene som gjelder for å bli godkjent revisjonsselskap skal være oppfylt til enhver tid. Etter gjeldende rett skal godkjenningen kalles tilbake i nærmere angitte tilfeller. Etter utvalgets forslag kan Finanstilsynet anvende skjønn i avgjørelsen av en tilbakekallssak. Fordi et tilbakekall av godkjenningen er mer inngripende enn ikke å bli godkjent, skal terskelen for å trekke tilbake godkjenningen være høyere enn for å avslå en søknad.

Etter *første ledd bokstav b)* kan Finanstilsynet kalle tilbake godkjenningen til et revisjonsselskap

dersom det anses uskikket fordi revisjonsselskapet eller noen som har opptrådt på vegne av revisjonsselskapet grovt eller gjentatte ganger har overtrådt bestemmelser i gjeldende lovkrav. Dette tilsvarer vilkåret i gjeldende rett. I vurderingen av om et revisjonsselskap må anses uskikket, skal det legges vekt på om revisjonsselskapet har gjort det som med rimelighet kan kreves for å hindre eller rette på forholdet.

Til § 14-3 Overtredelsesgebyr

Bestemmelsen gjennomfører endringsdirektivet (2014/56/EU) artikkel 30a nr. 1 bokstav f. Utvalget mener at overtredelsesgebyr skal kunne ilegges revisjonsselskaper og enkeltpersonforetak, men har valgt ikke å fastsette hjemmel for overtredelsesgebyr for oppdragsansvarlige revisorer. Utvalget mener at overtredelsesgebyr kan være et hensiktsmessig virkemiddel på foretaksnivå, men at det ikke bør innføres for andre fysiske personer. Se likevel tredje ledd.

Første ledd fastsetter gebyrets maksimale størrelse. Utvalget legger til grunn at et gebyr på inntil en million kroner er tilstrekkelig høyt for at det vil ha den preventive effekten som fremheves i direktivet.

Annet ledd angir hvilke overtredelser som utvalget mener skal kunne sanksjoneres med overtredelsesgebyr.

Utvalget har valgt å åpne for illeggelse av overtredelsesgebyr i tilfeller der revisjonsforetaket har brutt bestemmelser om uavhengighet, bestemmelsen om intern organisering av virksomheten og kvalitetsstyring. Dette er plikter som påhviler revisjonsforetaket som sådant. Utvalget mener også at det skal kunne ilegges gebyr ved brudd på kravene til revisors plikter ved lovfestet revisjon og revisorbekreftelser.

Det er kun grove overtredelser som kan utgjøre grunnlag for å ilegge overtredelsesgebyr. Utvalget foreslår det samme vilkåret for grovhet som ved tilbakekall av godkjenningen. Et overtredelsesgebyr bør forbeholdes situasjoner der en kritikkverdig overtredelse tilsier en reaksjon, men hvor tilbakekall av godkjenningen likevel vil være for strengt. Terskelen for å konstatere grovhet vil derfor naturlig ligge noe lavere for overtredelsesgebyr, enn for tilbakekall av godkjenningen. Finanstilsynet kan vurdere reaksjonsform ut fra hva som er rimelig og nødvendig av hensyn til å bevare tillit.

Tredje ledd kan anvendes overfor fysiske personer som bryter bestemmelsene om karenperiode i § 8-8.

Til § 14-4 Ledelseskarantene

Første ledd angir at en statsautorisert revisor som grovt har overtrådt revisorlovgivningens uavhengighetskrav eller krav knyttet til revisjonsutførelsen, kan ilegges ledelseskarantene på inntil tre år. Utvalget er av den oppfatning at uavhengighetsreglene og de utvalgte bestemmelsene om krav til revisjonsutførelsen, er så sentrale for revisors yrkesutøvelse, at grove brudd på slike bestemmelser tilsier en adgang til å kunne ilegge en administrativ sanksjon. Utvalget mener det er sentralt at statsautoriserte revisorer som deltar i styringen av et revisjonsselskap ikke har utvist en atferd som gir grunn til å tvile på om vedkommende kan ivareta rollen som allmennhetens tillitsperson.

Til § 14-5 Forbud mot å undertegne revisjonsberetninger

Bestemmelsen gjennomfører endringsdirektivet (2014/56/EU) artikkel 30a nr. 1 bokstav c.

Første ledd angir at en statsautorisert revisor som grovt har overtrådt bestemmelsene som nevnt i annet ledd, kan ilegges forbud mot å undertegne revisjonsberetninger på inntil tre år.

Annet ledd angir hvilke bestemmelser som gir grunnlag for å ilegge forbudet. Dette er de samme overtredelsene som nevnt i § 14-4 om ledelseskarantene, se merknader til § 14-4.

Til § 14-6 Momenter ved vedtak etter § 14-3 til § 14-5

Bestemmelsen gjennomfører endringsdirektivet (2014/56/EU) artikkel 30b.

Det er presisert at de relevante nye bestemmelsene om administrative sanksjoner i forvaltningsloven også skal anvendes. Forvaltningsloven § 46 annet ledd gjelder hensyn som er relevante ved avgjørelse om å ilegge en juridisk person en administrativ sanksjon, inkludert overtredelsesgebyr.

Til § 14-7 Foreldelse mv.

Utvalget foreslår en foreldelsesfrist på fem år i samsvar med det som også er foreslått i hvitvaskingsloven.

Til § 14-8 Publisering av vedtak

Bestemmelsen gjennomfører endringsdirektivet (2014/56/EU) artikkel 30c. Bestemmelsen skal praktiseres i samsvar med taushetsplikten etter forvaltningsloven § 13.

Til § 14-9 Straff

Bestemmelsen bidrar til gjennomføringen av revisjonsdirektivet (2014/56/EU) artikkel 30.

Etter *første ledd* kan forsettlig eller grovt uaktsom avgivelse av uriktig revisjonsberetning straffes med bøter eller fengsel inntil ett år. Med uriktig revisjonsberetning siktes det her til revisjonsberetning som er avgitt til et regnskap som ikke gir et rettvise bilde fordi det inneholder vesentlig feilinformasjon, uten at det er reflektert i revisors konklusjon. Grovt uaktsom overtredelse innebærer at revisor ikke nødvendigvis vet at regnskapet inneholder vesentlig feilinformasjon, men at det skyldes kvalifisert mangel på aktsomhet i utførelsen av revisjonen.

Etter *annet ledd* kan den som forsettlig eller grovt uaktsom utilbørlig gir inntrykk av at et regnskap eller annen informasjon er bekreftet i henhold til reglene i loven uten å være statsautorisert revisor, straffes med bøter eller fengsel inntil ett år.

Tredje ledd angir at overtredelser av

- § 8-1 til § 8-7 om uavhengighet
- § 8-8 og § 12-5 om karenperiode for adgang til å tiltre ledende stilling hos den reviderte
- § 9-4 om revisors plikter ved utførelse av lovfestet revisjon
- § 9-10 om revisors plikter ved revisorbekreftelser, og
- § 10-2 om revisors opplysningsplikt kan medføre bøter.

Straff etter *første, annet og tredje ledd* er beholdt grove overtredelser. Ut fra revisors lovfestede rolle som tillitsperson, vil slike overtredelser oftest måtte anses som grove, men de konkrete omstendighetene kan gjøre at overtredelsen ikke er like straffverdig.

Til § 15-1 Klagenemnd

Bestemmelsen er omtalt i punkt 21.5.4.

Til § 16-1 Ikrafttredelse

Bestemmelsen er omtalt i punkt 23.5.2.

Til § 16-2 Overgangsregler

Etter *nr. 1* blir personer som ved lovens ikrafttredelse er godkjent som registrert revisor, statsautorisert revisor. Bestemmelsen er omtalt i punkt 6.4.2.

Nr. 2 gir overgangsregler om godkjenning som statsautorisert revisor for personer som

- før 1. juli 2019 har fullført utdanning som i dag gir grunnlag for godkjenning som registrert revisor og
- påbegynt praktisk opplæring etter lovforslaget § 3-3

Forutsetningen er at person har søkt om godkjenning senest 1. januar 2024 og de oppfyller kravene til praktisk opplæring, inkludert bestått praktisk eksamen i § 3-3 og vilkårene om å være skikket i § 3-4. Bestemmelsen er omtalt i punkt 6.4.2.

Nr. 3 gir overgangsregler for godkjente revisorer som ved lovens ikrafttredelse ikke oppfyller kravene til etterutdanning. Etter de gjeldende reglene i revisorloven § 3-7, gjelder kravene til etterutdanning bare for ansvarlige revisorer. Etter lovforslaget skal alle godkjente revisorer oppfylle etterutdanningskravet. Bestemmelsen gir godkjente revisorer som ikke er ansvarlig revisor etter de gjeldende reglene, tid til å oppfylle etterutdanningskravet. Bestemmelsen er omtalt i punkt 9.2.4.

25.2 Merknader til bestemmelser i andre lover

25.2.1 Til endringene i finanstilsynsloven

Til finanstilsynsloven § 1 nr. 17

Bestemmelsen gjennomfører revisjonsdirektivet artikkel 45 nr. 3 og fastsetter at registrerte tredjelandforetak skal underlegges tilsyn av Finanstilsynet. Dette er en videreføring av gjeldende rett.

Bestemmelsen er omtalt i punkt 20.1.4.

Til finanstilsynsloven § 1 tredje ledd

Bestemmelsen er omtalt i punkt 20.4.4 og 20.5.4.

Til finanstilsynsloven § 3a nytt tredje ledd

Nytt tredje ledd viderefører revisorloven § 7-1 fjerde ledd annet og tredje punktum om å sende begrunnelse til Finanstilsynet hvis et revisjonsoppdrag for et foretak av allmenn interesse avsluttes før utløpet av tjenestetiden. Det er presisert at begrunnelsesplikten gjelder der revisor sier fra seg revisjonsoppdraget jf. første ledd. Hvis foretaket velger ny revisor på ekstraordinær generalforsamling eller revisjonsoppdraget på annen måte utløper før utløpet av tjenestetiden, skal revisor rapportere til Finanstilsynet.

Bestemmelsen er omtalt i punkt 17.2.4.

Til finansstilsynsloven § 4b tredje ledd

Bestemmelsen gjennomfører revisjonsforordningen artikkel 23 nr. 3 første ledd bokstav b jf. nr. 3 annet ledd bokstav b, d og e.

Det fastsettes en opplysningsplikt for personer og foretak som ikke er underlagt tilsyn men som er involvert i revisjonen av foretak av allmenn interesse.

Bestemmelsen er omtalt i punkt 20.1.4.

25.2.2 Til endringene i foretaksregisterloven

Til foretaksregisterloven § 4-6

Revisor skal etter *første ledd* nytt tredje punktum uten ugrunnet opphold gi melding til Foretaksregisteret ved opphør av et oppdrag om lovfestet revisjon. Bestemmelsen viderefører kravet i revisorloven § 7-1 fjerde ledd første punktum.

25.2.3 Til endringene i aksjeloven

Til aksjeloven ny § 7-5a

Det foreslås å flytte bestemmelsen om krav om årlig møte mellom revisor og styret uten at noen i den daglige ledelsen er til stede fra revisorloven til selskapslovgivningen.

Formålet med møtet er i *annet ledd* presisert på en litt annen måte, slik at utgangspunktet for møtet skal være sentrale regnskapsmessige forhold, også der revisor ikke har funnet svakheter og mangler ved den daglige ledelsens vurderinger.

For øvrig gjøres det ingen endringer. Det videreføres at kravet ikke skal gjelde for små foretak.

Kravet om årlig møte mellom revisor og styret skal etter forslaget også fremgå av *allmennaksjeloven ny § 7-5a, lov om statsforetak § 43, stiftelsesloven § 63a, samvirkelova § 101a og finansforetaksloven § 5-4, § 8-6 og § 8-17*.

Bestemmelsen er omtalt i punkt 15.4.4.

Til aksjeloven § 7-6

Det foreslås lovtekniske tilpasninger til forslaget til revisorloven § 2-1.

25.2.4 Til endringene i allmennaksjeloven

Til allmennaksjeloven § 6-41

Endringen i *første ledd* er en teknisk tilpasning til definisjonen av foretak av allmenn interesse i revisorloven.

Endringen i *annet ledd* er en teknisk tilpasning til at revisjonsutvalgets oppgaver nå fremgår både av allmennaksjeloven og forordning (EU) nr. 537/2014 (revisjonsforordningen).

Bestemmelsen er omtalt i punkt 23.4.4.

Til allmennaksjeloven § 6-43

Endringene i *første ledd* gjennomfører nye krav til revisjonsutvalgets oppgaver i revisjonsdirektivet artikkel 39. Det vises til omtalen i punkt 23.4.2 og 23.4.4.

Til allmennaksjeloven ny § 7-1a

Bestemmelsen presiserer at EØS-reglene som svarer til forordning (EU) nr. 537/2014 (revisjonsforordningen) gjelder for allmennaksjeselskaper som er foretak av allmenn interesse. Det gjelder for allmennaksjeselskaper som har utstedt omsettelige verdipapirer som er opptatt til handel på et regulert marked i et EØS-land, jf. definisjonen i revisorloven § 1-2 sjette ledd.

Bestemmelsen er omtalt i punkt 23.2.4.

Til allmennaksjeloven § 7-2

Endringen i *første ledd* utnytter adgangen i forordning (EU) nr. 537/2014 (revisjonsforordningen) til å utvide revisjonsoppdragets varighet, såkalt firmarotasjon.

Endringen i *fjerde ledd* innebærer en presisering av at revisors oppdrag ikke har opphørt før utløpet av tjenestetiden når oppdraget opphører i forbindelse med at ny revisor velges på ordinær generalforsamling.

Bestemmelsen er omtalt i punkt 23.2.

25.2.5 Til endringene i regnskapsloven

Til regnskapsloven § 3-3 nytt åttende ledd og § 3-3a nytt trettende ledd

Etter bestemmelsen skal det opplyses om det er tegnet forsikring for styrets medlemmer og daglig leder for deres mulige ansvar overfor foretaket og tredjepersoner og i tilfelle om forsikringsdeknin-gen.

Bestemmelsen er omtalt i punkt 19.7.3.

25.2.6 Til endringene i bokføringsloven

Til bokføringsloven § 13 første ledd

Bestemmelsen er en teknisk tilpasning til lovfor-
slaget § 9-5 om kommunikasjon med styret.

25.2.7 Til endringene i verdipapirhandelloven

Til verdipapirhandelloven § 15-1 fjerde ledd

Bestemmelsen gjennomfører krav etter revisjons-
forordningen artikkel 23 nr. 2, jf. nr. 3 annet ledd
bokstav c.

Bestemmelsen er omtalt i punkt 20.6.4.

Til verdipapirhandelloven § 15-2 åttende ledd

Bestemmelsen gjennomfører revisjonsforordnin-
gen artikkel 23 nr. 2, jf. nr. 3 annet ledd bokstav c.

Utstedere som nevnt i § 15-1 tredje ledd samt
deres tillitsvalgte, ansatte og andre som utfører
oppdrag for foretaket, plikter å gi Finanstilsynet
de opplysninger som Finanstilsynet krever til
gjennomføring av kontroll etter § 15-1 fjerde ledd.
Opplysningsplikten gjelder også for foretakets
datterselskaper og andre deltakende foretak. Del-
takende foretak skal forstås på samme måte som
etter finanstilsynsloven § 4b. Opplysningsplikten
er saklig begrenset til foretakets plikter etter sel-
skapslovgivningen og revisjonsforordningen.

Bestemmelsen er omtalt i punkt 20.6.4.

Til verdipapirhandelloven § 15-7 niende ledd

Bestemmelsen gjennomfører revisjonsforordnin-
gen artikkel 23 nr. 2, jf. nr. 3 første ledd bokstav f,
jf. nr. 3 annet ledd bokstav c.

Det fastsettes en adgang for Finanstilsynet til å
pålegge foretaket å rette på forholdet dersom fore-
taket ikke har overholdt sine plikter etter bestem-
melsene om

- plikt til å ha revisjonsutvalg (allmennaksjelo-
ven § 6-41)
- revisjonsutvalgets oppgaver (allmennaksjelo-
ven § 6-43 og bestemmelsene om revisjonsut-
valgets oppgaver i revisjonsforordningen)
- valg av revisor (revisjonsforordningen artikkel
16)
- revisjonsoppdragets varighet (revisjonsforord-
ningen artikkel 17 og allmennaksjeloven § 7-2)

Bestemmelsen er omtalt i punkt 20.6.4.

Til verdipapirhandelloven § 17-5

Første og annet ledd gir adgang for Finanstilsynet
til å ilegge noterte foretak (jf. verdipapirhandello-
ven § 15-1 tredje ledd) overtredelsesgebyr på inn-
til en million kroner for grov overtredelse av
bestemmelsene om

- plikt til å ha revisjonsutvalg (allmennaksjelo-
ven § 6-41)
- revisjonsutvalgets oppgaver (allmennaksjelo-
ven § 6-43 og bestemmelsene om revisjonsut-
valgets oppgaver i revisjonsforordningen)
- valg av revisor (revisjonsforordningen artikkel
16)
- revisjonsoppdragets varighet (revisjonsforord-
ningen artikkel 17 og allmennaksjeloven § 7-2)

Bestemmelsen gjennomfører revisjonsforordnin-
gen artikkel 23 nr. 2 og 3 om tilsynsmyndighetens
beføyelser, jf. revisjonsdirektivet artikkel 30a nr. 1
bokstav f om overtredelsesgebyr.

Bestemmelsen er omtalt i punkt 21.4.4.

Til verdipapirhandelloven § 17-6

Etter bestemmelsen kan Finanstilsynet ilegge
daglig leder eller styremedlemmer i noterte fore-
tak (jf. verdipapirhandelloven § 15-1 tredje ledd)
ledelseskarantene i inntil tre år for medvirkning til
de grove overtredelsene som er nevnt i § 17-5.
Skyldkravet er forsett eller grov uaktsomhet.

Ledelseskarantene innebærer at personen
ikke kan være medlem av styret eller daglig leder
i et foretak av allmenn interesse eller i et revi-
sjonsselskap. Ledelseskarantene kan ilegges for
et tidsrom av inntil tre år.

Bestemmelsen gjennomfører endringsdirekti-
vet artikkel 30a nr. 1 bokstav e og revisjonsforord-
ningen artikkel 23 nr. 2 og 3.

Bestemmelsen er omtalt i punkt 21.4.4.

25.2.8 Til endringene i finansforetaksloven

Til finansforetaksloven § 8-17

Henvisningen i *første ledd* til allmennaksjeloven
§ 7-2 sikrer at bestemmelsene der om revisjons-
oppdragets varighet også gjelder for foretak av all-
menn interesse som er banker og forsikringssel-
skaper.

Det vises til merknadene til allmennaksjeloven
§ 7-2 og omtalen i punkt 23.2.

Til finansforetaksloven § 8-17a

Bestemmelsen presiserer at EØS-reglene som svarer til forordning (EU) nr. 537/2014 (revisjonsforordningen) gjelder for finansforetak som er foretak av allmenn interesse. Det gjelder for banker og forsikringsselskaper, jf. definisjonen i revisorloven § 1-2 sjette ledd.

Bestemmelsen er omtalt i punkt 23.2.4.

Til finansforetaksloven § 8-18

Endringen i *første ledd* er en teknisk tilpasning til definisjonen av foretak av allmenn interesse i revisorloven.

Endringen i *annet ledd* gjennomfører et nytt vilkår i revisjonsdirektivet for at utstedere av obligasjoner med fortrinnsrett kan unntas fra plikten til å ha revisjonsutvalg.

Bestemmelsen er omtalt i punkt 23.4.4.

Til finansforetaksloven § 8-19

Endringene i *annet ledd* gjennomfører nye krav til revisjonsutvalgets oppgaver i revisjonsdirektivet artikkel 39.

Bestemmelsen er omtalt i punkt 23.4.2 og 23.4.4.

Til finansforetaksloven ny § 22-4

Bestemmelsen tilsvarende forslaget til verdipapirhandeloven § 17-5. Bestemmelsen er omtalt i punkt 21.4.4.

Til finansforetaksloven ny § 22-5

Bestemmelsen tilsvarende forslaget til verdipapirhandeloven § 17-6. Bestemmelsen er omtalt i punkt 21.4.4.

25.2.9 Til endringene i forskrift 22. september 2008 nr. 1080 om risikostyring og internkontroll

Til endringene i risikostyringsforskriften § 1

Etter *første ledd* nytt nr. 13 skal forskriften gjelde for revisjonsforetak.

Etter nytt annet ledd gjelder kun grunnleggende krav til risikostyring for tilsynsenheter som driver virksomheten i enkeltpersonforetak. Det gjelder i praksis for revisorer og regnskapsførere. Det samme skal gjelde for revisjonsselskap med kun én oppdragsansvarlig revisor og regnskapsførerselskap med kun én oppdragsansvarlig regnskapsfører.

Nytt tredje ledd presiserer at forskriften ikke gjelder dersom tilsynsenheten ikke driver tilsynspliktig virksomhet. Det er i første rekke aktuelt for statsautoriserte revisorer og autoriserte regnskapsførere som har personlig godkjenning.

Bestemmelsen er omtalt i punkt 10.2.4.

Kapittel 26

Utvalgets lovforslag

26.1 Forslag til lov om revisjon og revisorer (revisorloven)

Kapittel 1 Virkeområde og definisjoner

§ 1-1 Virkeområde

Loven gjelder revisjonsplikt, godkjenning av revisorer og revisors oppgaver.

Kongen fastsetter regler om lovens anvendelse for Norges økonomiske sone og for Svalbard, Jan Mayen og bilandene.

§ 1-2 Definisjoner

Med «revisor» menes det revisjonsselskapet som er valgt revisor og den statsautoriserte revisoren som er utpekt som oppdragsansvarlig revisor ved oppdrag om lovfestet revisjon. Hvis oppdraget ikke utføres av et revisjonsselskap, menes den statsautoriserte revisoren som er valgt revisor.

Med «revisjonsforetak» menes revisjonsselskap og statsautorisert revisor som utfører lovfestet revisjon i eget navn.

Med «lovfestet revisjon» menes

- a) revisjon av revisjonspliktiges årsregnskap og konsernregnskap
- b) revisjon av årsregnskap og konsernregnskap for noen som ikke er revisjonspliktig, hvis et revisjonsselskap eller en statsautorisert revisor i revisjonsberetning eller på annen måte gir uttrykk for at regnskapet er revidert

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

Med «revisors nettverk» menes foretak som har avtale med revisor om bruk av likelydende navn, overskudds- eller kostnadsdeling, felles eierskap, kontroll eller ledelse, eller deling av vesentlige faglige eller forretningsmessige ressurser, og nettverket fremstår som et fellesskap.

Med «foretak av allmenn interesse» menes

- a) foretak som har utstedt omsettelige verdipapirer som er opptatt til handel på et regulert marked i et EØS-land
- b) bank
- c) kredittforetak
- d) forsikringsforetak

Kapittel 2 Revisjonsplikt mv.

§ 2-1 Revisjonsplikt

Revisjonspliktige skal påse at årsregnskapet og konsernregnskapet blir revidert av ett eller flere revisjonsforetak.

Følgende foretak er revisjonspliktige:

- a) aksjeselskaper, bortsett fra aksjeselskaper som i samsvar med aksjeloven § 7-6 ikke har revisjon av årsregnskapet
- b) allmennaksjeselskaper
- c) stiftelser
- d) foretak mv. som det føres tilsyn med etter finanstilsynsloven § 1
- e) øvrige regnskapspliktige hvis driftsinntektene av den samlede virksomheten eller foretakets balansesum er på eller over terskelverdiene fastsatt i medhold av aksjeloven § 7-6, eller gjennomsnittlig antall ansatte utgjør ti årsverk eller mer
- f) foretak som er revisjonspliktige etter annen lov eller forskrift

Terskelverdiene i annet ledd bokstav e skal baseres på årsregnskapet for siste regnskapsår. Viser et årsregnskap driftsinntekter, balansesum eller årsverk som overstiger terskelverdiene, skal årsregnskapet for påfølgende regnskapsår revideres. For morforetak gjelder terskelverdiene for konsernet sett som en enhet.

§ 2-2 *Plikt til å legge til rette for revisjonen*

Den reviderte skal gi revisor adgang til å foreta de undersøkelser og gi de opplysninger revisor finner nødvendig for utførelsen av sitt oppdrag.

§ 2-3 *Forbud mot begrensninger i det frie revisorvalget*

En revisjonspliktig kan ikke ved avtale eller vedtekt pålegges å velge et bestemt revisjonsforetak eller et revisjonsforetak fra en liste eller lignende.

§ 2-4 *Overføring av revisjonsoppdrag ved sammenslutning og omorganisering*

Ved sammenslutning av revisjonsselskaper fortsetter det sammensluttede revisjonsselskapet de revisjonsoppdrag som selskapene hadde før sammenslutningen. Det samme gjelder ved selskapsrettslige omorganiseringer av et revisjonsselskap uten reelle endringer i eierforholdet. Bestemmelsene foran får tilsvarende anvendelse når et enkeltpersonforetak som nevnt i § 6-3 opptas i et revisjonsselskap.

Overføring av revisjonsoppdrag etter første ledd medfører ingen innskrenkninger i den revidertes adgang til å bytte revisor.

Revisjonsforetak som gjennomfører endring som nevnt i første ledd, skal uten ugrunnet opphold gi skriftlig melding om endringen til de reviderte og Finanstilsynet.

Kapittel 3 Godkjenning som revisor

§ 3-1 *Godkjenning som revisor*

Finanstilsynet gir godkjenning som statsautorisert revisor til personer som oppfyller kravene i § 3-2 til § 3-6.

§ 3-2 *Utdanning*

Statsautorisert revisor skal ha oppnådd mastergrad i regnskap og revisjon, mastergrad i økonomi og administrasjon eller en tilsvarende utenlandsk mastergrad.

Utdanningen skal sikre nødvendig teoretisk kunnskap som er relevant for lovfestet revisjon i Norge, inkludert emnene som fremgår av EØS-regler som svarer til direktiv 2006/43/EF artikkel 8.

Utdanningen må, enten som en del av eller som et tillegg til mastergraden, omfatte kurs som til sammen minst utgjør 60 studiepoeng innenfor finansregnskap, revisjon, verdsettelse og analyse, skatte- og avgiftsrett og foretaksrett, på nivået for en mastergrad som nevnt i første og annet ledd. Finansregnskap og revisjon skal hver dekkes med

kurs som minst utgjør tolv studiepoeng. De øvrige fagemnene skal hver dekkes med kurs som minst utgjør seks studiepoeng.

Fagemnene som skal oppfylle kravene i tredje ledd må være bestått med karakteren C eller bedre.

Utdanningen skal dokumenteres med en bekreftelse som viser at søkeren har oppfylt utdanningskravet. Utdanningsinstitusjon som tilbyr utdanning som omfattes av annet og tredje ledd skal utstede slik bekreftelse. Avslag på å gi bekreftelse er enkeltvedtak som kan påklages etter universitets- og høyskoleloven § 5-1. Utdanningsinstitusjonen kan kreve gebyr fra søkeren til dekning av utgifter med å utstede bekreftelse og behandling av klage.

Hvis det er mer enn fem år siden utløpet av det kalenderåret kravene i første til tredje ledd ble oppfylt, må søkeren oppfylle kravene i § 5-1 første og annet ledd.

§ 3-3 *Praktisk opplæring*

Statsautorisert revisor skal ha minst tre års variert praktisk opplæring i revisjon av årsregnskap, konsernregnskap eller tilsvarende finansiell rapportering. Minst ett år av opplæringen skal gjennomføres etter at kravene i § 3-2 første til tredje ledd er oppfylt.

Minst to år av opplæringen skal gjennomføres i et revisjonsforetak. Inntil ett av disse årene kan i stedet bestå av praksis fra Riksrevisjonen, kommunal- eller fylkeskommunal revisjon eller skatte-revisjon under veiledning av en statsautorisert revisor.

Statsautorisert revisor skal ha bestått en eksamen som prøver revisors evne til å anvende teoretisk kunnskap 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.

Departementet kan i forskrift fastsette regler om eksamen etter tredje ledd og om dokumentasjon av den praktiske opplæringen.

§ 3-4 *Vilkår om å være skikket*

Godkjenning som statsautorisert revisor skal ikke gis til personer som

- a) ikke er myndig
- b) ikke er i stand til å oppfylle sine forpliktelser etter hvert som de forfaller
- c) er dømt for straffbart forhold som gir grunn til å anta at vedkommende ikke kan utøve yrket på en forsvarlig måte

- d) har utvist en atferd som gir grunn til å anta at vedkommende ikke kan utøve yrket på en forsvarlig måte

Ved vurderingen etter første ledd bokstav d, skal det særlig tas hensyn til om atferden har

- a) medført tilbakekall av en offentlig godkjenning eller tilsynsmessige sanksjoner
 b) bestått i regelbrudd som er konstatert ved forvaltningsvedtak eller rettsavgjørelse
 c) gitt grunnlag for at vedkommende er ilagt konkurskarantene eller annet virksomhetsforbud
- Søker skal legge frem ordinær politiattest etter politiregisterloven § 40.

§ 3-5 Godkjenning av revisorer fra andre EØS-land og Sveits

Godkjenning som statsautorisert revisor gis til person med revisorgodkjenning fra et EØS-land eller Sveits i samsvar med yrkeskvalifikasjonsloven § 8.

Finanstilsynet avgjør om søkeren må bestå en egnethetsprøve eller gjennomføre en prøveperiode. Egnethetsprøven skal bare omfatte revisorens kunnskap om gjeldende norske lovkrav i den grad det er relevant for lovfestet revisjon. Finanstilsynet fastsetter nærmere regler for egnethetsprøven.

§ 3-6 Godkjenning av revisorer fra land utenfor EØS

Finanstilsynet gir godkjenning som statsautorisert revisor til revisorer med revisorgodkjenning fra et land utenfor EØS eller Sveits hvis:

- a) Vedkommende består en egnethetsprøve som angitt i § 3-5
 b) Kravene til utdanning og praksis som vedkommende måtte oppfylle for å bli godkjent som revisor i hjemlandet, bestått egnethetsprøve og den yrkeserfaring vedkommende kan dokumentere, samlet sett innebærer kvalifikasjoner på minst samme nivå som etter § 3-2 og § 3-3
 c) Vedkommende oppfyller vilkårene i § 3-4

Godkjenning etter første ledd kan bare gis hvis statsautoriserte revisorer har tilsvarende adgang til godkjenning i det aktuelle landet.

§ 3-7 Revisortitler

Tittelen statsautorisert revisor kan bare benyttes av godkjente revisorer.

Betegnelsen revisor eller tilsvarende utenlandske betegnelser kan ikke benyttes av andre enn godkjente revisorer på en måte som utilbørlig gir inntrykk av at et regnskap eller annen informasjon er bekreftet i henhold til reglene i denne loven.

§ 3-8 Deponering

Finanstilsynet skal gi godkjenningen som statsautorisert revisor tilbake til den som frivillig har sagt fra seg godkjenningen, hvis vedkommende oppfyller kravene til etterutdanning i § 5-1 og skikkethet i § 3-4.

Kapittel 4 Godkjenning av revisjons-selskaper. Adgang for utenlandske revisjons-selskaper til å drive virksomhet i Norge

§ 4-1 Godkjenning av revisjonsselskaper

Finanstilsynet gir godkjenning som revisjonsselskap til selskap som oppfyller følgende vilkår:

- a) Foretaket er organisert som ansvarlig selskap, kommandittselskap, aksjeselskap, allmennaksjeselskap eller samvirkeforetak.
 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.
 c) Godkjente revisorer eller godkjente revisjonsselskap innehar mer enn halvparten av stemmene i selskapets øverste organ.
 d) Foretaket er i stand til å oppfylle sine forpliktelser etter hvert som de forfaller.

I et revisjonsselskap der de ansatte har rett til å velge styremedlemmer, skal flertallskravet i første ledd bokstav b også oppfylles blant de styremedlemmene som ikke er valgt av de ansatte.

§ 4-2 Adgang for revisjonsselskaper fra andre EØS-land til å drive virksomhet i Norge

Et revisjonsselskap som er godkjent i et annet EØS-land, kan utføre lovfestet revisjon og oppdrag om revisorbekreftelser hvis revisjonsselskapet

- a) utpeker statsautoriserte revisorer som ansvarlig for oppdrag om lovfestet revisjon
 b) er registrert i Revisorregisteret

Finanstilsynet skal registrere revisjonsselskapet i Revisorregisteret når det er godtgjort at revisjonsselskapet er godkjent i hjemlandet. Bekreftelse fra ansvarlig myndighet i hjemlandet skal ikke være eldre enn tre måneder. Finanstilsynet skal underrette ansvarlig myndighet i hjemlandet om registreringer.

Dokumentasjon som gjelder reviderte som er hjemmehørende i Norge skal oppbevares i samsvar med § 9-9 sjuende ledd.

Kapittel 5 Etterutdanning

§ 5-1 Krav til etterutdanning

En statsautorisert revisor skal gjennomføre minst 120 timer relevant etterutdanning i løpet av de tre foregående kalenderårene eller i løpet av

det inneværende og de to foregående kalenderår-ene. Som relevant etterutdanning regnes

- a) strukturert opplæring innenfor fagkretsen for en mastergrad som nevnt i § 3-2 første ledd
- b) undervisning, utarbeidelse av undervisningsopplegg, artikler og annet fagstoff, deltakelse i fagteknisk utvalgsarbeid, sensur ved eksamen og likeverdig aktivitet innenfor den samme fagkretsen med inntil 30 timer

Etterutdanningen må omfatte tilstrekkelig opplæring innenfor de fagemnene som er angitt i § 3-2 tredje ledd.

Kravene til etterutdanning skal være oppfylt fra og med det fjerde årsskiftet etter at revisoren fikk godkjenning etter § 3-1.

Etterutdanningen skal dokumenteres. Dokumentasjon for strukturert opplæring skal være utarbeidet av den som arrangerer opplæringen og skal inneholde navn på arrangøren og den som står for opplæringen, tittelen på opplæringen, en kort beskrivelse av det faglige innholdet, dato for gjennomføring, antall timer deltakelse og opplæringsformen.

Revisoren skal kunne fremvise en samlet kronologisk oversikt over etterutdanning som er gjennomført i hver treårsperiode med opplysning om antall timer og fordeling på fagemner som angitt i § 3-2 tredje ledd. For strukturert opplæring skal oversikten angi arrangør, tittelen på opplæringen og dato for gjennomføring.

Dokumentasjon etter fjerde ledd og oversikt som nevnt i femte ledd skal oppbevares i fem år etter utløpet av det kalenderåret etterutdanningen ble gjennomført.

Ved avvikling av foreldrepermisjon utover seks måneder, utvides perioden i annet ledd med ett år. Finanstilsynet kan i særlige tilfeller og i en tidsbegrenset periode tillate et lavere krav til etterutdanning enn angitt i annet ledd.

Kapittel 6 Revisorregister mv.

§ 6-1 Revisorregisteret

Finanstilsynet skal føre et offentlig register over statsautoriserte revisorer og revisjonsselskaper.

Statsautoriserte revisorer og revisjonsselskaper skal uten ugrunnet opphold gi melding til Finanstilsynet om endringer i registrerte opplysninger.

Departementet kan gi forskrift til utfylling av bestemmelsene i dette kapittelet.

§ 6-2 Opplysninger om statsautoriserte revisorer

Revisorregisteret skal inneholde følgende opplysninger om statsautoriserte revisorer:

- a) navn, adresse og revisorregisternummer tildelt av Finanstilsynet
- b) navn, adresse, nettstedadresse og organisasjonsnummer på revisjonsforetak som revisoren er tilknyttet som partner, ansatt eller på annen måte
- c) om revisoren er registrert i et annet land, navn på tilsynsmyndigheten og revisorregisternummer tildelt i landet

§ 6-3 Plikt til å registrere enkeltpersonforetak

En statsautorisert revisor som utfører lovfestet revisjon i eget navn, skal registrere enkeltpersonforetaket i Foretaksregisteret.

§ 6-4 Opplysninger om revisjonsforetak

Revisorregisteret skal inneholde følgende opplysninger om revisjonsforetak:

- a) navn, kontoradresse, postadresse og organisasjonsnummer
- b) revisorregisternummer tildelt av Finanstilsynet
- c) navn og revisorregisternummer på statsautoriserte revisorer som er tilknyttet revisjonsforetaket som innehaver, partner, ansatt eller på annen måte
- d) navn på kontaktperson og revisjonsforetakets nettstedsadresse
- e) navn og adresse til hvert avdelingskontor i Norge
- f) navn og adresse på de andre foretakene i revisors nettverk eller opplysning om hvor slik informasjon er allment tilgjengelig
- g) om revisjonsforetaket er registrert i et annet land, navn på tilsynsmyndighet, revisorregisternummer og organisasjonsnummer i landet
- h) navn og adresse på medlemmer og varamedlemmer i styret og på daglig leder
- i) navn og adresse på aksjeeiere eller deltakere i revisjonsselskap

Kapittel 7 Organisasjon og kvalitetsstyring

§ 7-1 Organisering av virksomheten og kvalitetsstyring

Revisjonsforetak skal ha forsvarlige rutiner for administrasjon, regnskap og informasjonssikring, samt kvalitetsstyring som sikrer at retningslinjer, rutiner og beslutninger blir fulgt i hele organisasjonen.

Kvalitetsstyringen skal omfatte et system for å sikre kvaliteten på lovfestet revisjon og oppdrag om revisorbekreftelser. Systemet skal minst omfatte retningslinjer og rutiner for utførelsen av lovfestet revisjon og oppdrag om revisorbekreftelser, veiledning, kontroll og gjennomgang av arbeid

det til medarbeiderne på slike oppdrag og oppdragsdokumentasjon. I et revisjonsselskap skal en statsautorisert revisor ha ansvar for systemet for kvalitetsstyring. Systemet skal evalueres årlig. Funn fra evalueringen og forslag om endringer i systemet skal dokumenteres.

Kvalitetsstyringen skal omfatte retningslinjer og rutiner for å sikre at

- a) aksjeeierne eller deltakerne i et revisjonsselskap, samt medlemmer av styret i selskapet eller i et selskap som er knyttet til revisjonsselskapet gjennom felles eierskap, kontroll eller ledelse, ikke griper inn i utførelsen av en lovfestet revisjon på en måte som kan skape tvil om uavhengigheten og objektiviteten til den oppdragsansvarlige revisoren
- b) medarbeidere og andre som deltar i lovfestet revisjon eller oppdrag om revisorbekreftelser har nødvendig kunnskap og erfaring til å utføre sine oppgaver
- c) utkontraktering av funksjoner ikke svekker kvalitetsstyringen eller muligheten til å føre tilsyn med virksomheten
- d) forhold som i kan true revisors uavhengighet håndteres forsvarlig
- e) bruk av systemer og rutiner samt tilgang på ressurser gir kontinuerlig og rettidig utførelse av oppdrag om lovfestet revisjon
- f) hendelser som har eller kan få alvorlige konsekvenser for lovfestet revisjon håndteres og dokumenteres

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

Revisjonsforetak skal se til at de systemer, rutiner og retningslinjer som er etablert etter paragrafen her og revisjonsforordningen virker etter hensikten og gjennomføre tiltak for å utbedre eventuelle svakheter. Revisjonsforetaket skal dokumentere systemene, rutinene og retningslinjene og skal informere medarbeiderne om dem.

Oppfyllelsen av kravene i dette kapittelet skal tilpasses omfanget av og kompleksiteten i virksomheten. Revisjonsforetaket skal kunne vise at de retningslinjene, rutinene og systemene som er etablert, er egnet til å oppfylle kravene i dette kapittelet tatt i betraktning omfanget og kompleksiteten i virksomheten.

§ 7-2 Klientregister

Revisjonsforetak skal registrere følgende opplysninger om de reviderte:

- a) navn
- b) adresse
- c) oppdragsansvarlig revisor
- d) honorar for lovfestet revisjon for hvert regnskapsår
- e) honorar for andre tjenester for hvert regnskapsår

Ved konsernrevisjon skal revisjonsforetaket som er konsernrevisor også registrere opplysninger om oppdragsansvarlige revisorer for vesentlige datterforetak hvor det samme revisjonsforetaket er valgt revisor.

§ 7-3 Registrering av overtredelser og skriftlige klager

Revisjonsforetak skal registrere overtredelser av bestemmelser i denne loven eller revisjonsforordningen som gjelder oppdrag om lovfestet revisjon, samt tiltak som er gjennomført i den forbindelse. Det er ikke nødvendig å registrere mindre overtredelser. Revisjonsforetaket skal utarbeide en årlig rapport som gir en oversikt over tiltak som nevnt og kommunisere den internt.

Revisjonsforetak skal registrere skriftlige klager på utførelsen av oppdrag om lovfestet revisjon.

Bestemmelsene i paragrafen her gjelder ikke ved revisjon av små foretak som nevnt i regnskapsloven § 1-6.

Registrerte opplysninger skal oppbevares i fem år.

Kapittel 8 Uavhengighet og objektivitet

§ 8-1 Overordnede krav til uavhengighet

Revisor skal være uavhengig av den reviderte i hele oppdragsperioden.

Revisor skal ikke utføre lovfestet revisjon hvis det 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. Revisor skal heller ikke utføre en lovfestet revisjon hvis et foretak i revisors nettverk eller noen som deltar i eller kan påvirke utfallet av revisjonen har en slik tilknytning til den reviderte.

§ 8-2 Finansielle forbindelser til den reviderte

Revisor kan ikke ha en vesentlig og direkte eier- eller avkastningsinteresse i finansielle instrumenter utstedt eller garantert av den reviderte eller aktivt handle med slike instrumenter, unntatt finansielle instrumenter eiet gjennom diversifi-

serte ordninger for kollektive investeringer. Det samme gjelder for

- a) foretak i revisors nettverk
- b) oppdragsansvarlige revisorer i samme revisjonsselskap
- c) noen som deltar i eller kan påvirke utfallet av revisjonen

Første ledd gjelder også for revisors nærstående eller nærstående av de som er nevnt i første ledd bokstav a til c. Med nærstående menes

- a) ektefelle og en person som vedkommende bor sammen med i ekteskapslignende forhold
- b) mindreårige barn til vedkommende selv og til person som nevnt i bokstav a, som vedkommende bor sammen med
- c) slektninger som vedkommende bor sammen med og har bodd sammen med i minst ett år
- d) foretak som vedkommende selv eller noen som er nevnt i bokstav a til c har bestemmende innflytelse over eller sammenfallende økonomiske interesser med

Revisor kan ikke eie finansielle instrumenter utstedt av et foretak i samme konsern som den reviderte eller et foretak med lignende tilknytning, hvis eierskapet kan medføre eller oppfattes å medføre en interessekonflikt, unntatt finansielle instrumenter eiet gjennom diversifiserte ordninger for kollektive investeringer. Det samme gjelder for de som er nevnt i første ledd bokstav a og c.

§ 8-3 Gaver

Personer eller foretak som nevnt i § 8-2 skal ikke motta gaver eller andre fordeler fra den reviderte som er egnet til å svekke tilliten til revisors uavhengighet. Det samme gjelder for gaver eller andre fordeler fra foretak i samme konsern som den reviderte og foretak med lignende tilknytning.

§ 8-4 Deltakelse i beslutningstaking. Interessekonflikter

Revisor eller noen som deltar i eller kan påvirke utfallet av revisjonen skal ikke delta i den revidertes beslutningstaking.

Revisor, et foretak i revisors nettverk, eller noen som deltar i eller kan påvirke utfallet av revisjonen kan ikke ha et ansettelsesforhold, forretningsforhold eller annen forbindelse til den reviderte som kan medføre eller oppfattes å medføre en interessekonflikt.

§ 8-5 Vurdering av uavhengighet og tiltak for å sikre uavhengighet

Revisor skal vurdere sin uavhengighet. Hvis det foreligger forhold som kan reise tvil om revisors uavhengighet, skal revisor iverksette nødvendige tiltak for å sikre uavhengigheten. Vurdering skal gjøres før et revisjonsforetak påtar seg eller fortsetter et oppdrag om lovfestet revisjon. For nyet vurdering skal gjøres når revisor blir kjent med nye forhold eller ny informasjon som tilsier det.

Vurdering etter første ledd skal også gjøres hvis den reviderte blir overtatt av, slår seg sammen med eller overtar et annet foretak. Levering av andre tjenester enn revisjon skal vurderes særskilt. Revisor skal snarest mulig og senest innen tre måneder etter sammenslåingen avvikle forhold i strid med bestemmelsene i dette kapitlet.

§ 8-6 Forbud mot påvirkning

Revisjonsforetak skal sikre at eiere, styremedlemmer og ledende ansatte i revisjonsforetaket eller i et revisjonsforetak i revisors nettverk ikke griper inn i utførelsen av en lovfestet revisjon på en måte som kan reise tvil om uavhengigheten og objektiviteten til den oppdragsansvarlige revisoren.

§ 8-7 Honorar

Revisor kan ikke avtale betinget honorar. Honoraret kan heller ikke være helt eller delvis bestemt eller påvirket av levering av andre tjenester enn revisjon.

§ 8-8 Karensperiode for adgang til å tiltre ledende stilling hos den reviderte

Personer som har vært oppdragsansvarlig eller valgt revisor for den reviderte kan ikke tiltre en ledende stilling hos den reviderte i en periode på ett år etter at vedkommende avsluttet sitt oppdrag. Ved konsernrevisjon gjelder dette også for personer som har vært oppdragsansvarlig revisor i vesentlige datterselskaper hvor det samme revisjonsselskapet er revisor.

Andre statsautoriserte revisorer som har vært direkte involvert i et oppdrag om lovfestet revisjon, kan ikke ta en stilling som nevnt i første ledd hos den reviderte i en periode på minst ett år etter at vedkommende var direkte involvert i oppdraget.

Kapittel 9 Revisors plikter ved lovfestet revisjon og revisorbekreftelser

§ 9-1 Formålet med lovfestet revisjon

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.

Revisor er allmennhetens tillitsperson ved utførelse av lovfestet revisjon. Revisor skal utøve virksomheten med integritet, objektivitet og akt-somhet.

§ 9-2 Forberedelse og fortsettelse av revisjonsoppdraget

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

Før et revisjonsforetak påtar seg eller fortset-ter en lovfestet revisjon av et foretak som ikke er et lite foretak etter regnskapsloven § 1-6, skal det vurderes om revisjonsforetaket har nødvendig til-gang på kompetente personer, tid og ressurser til å utføre revisjonen og om den oppdragsansvarlige revisoren har nødvendig godkjenning. Ved lovfes-tet revisjon av foretak av allmenn interesse, skal revisor i tillegg vurdere de forholdene som er angitt i revisjonsforordningen artikkel 6.

§ 9-3 Oppdragsansvarlig revisor

Et revisjonsselskap skal utpeke én statsautori-sert revisor som oppdragsansvarlig revisor for hvert oppdrag om lovfestet revisjon. Sikring av revisjonskvalitet, uavhengighet og kompetanse skal være de viktigste kriteriene for utpekingen. Revisjonsselskapet skal sørge for at den oppdrags-ansvarlige revisoren har tilgang på tilstrekkelige ressurser og personer med nødvendig kompe-tanse til å utføre sine oppgaver på en forsvarlig måte.

Oppdragsansvarlig revisor skal være aktivt involvert i oppdragsutførelsen og skal sette av til-strekkelig tid og ressurser til å utføre sine opp-gaver på en forsvarlig måte. Dette gjelder også en statsautorisert revisor som utfører lovfestet revi-sjon i eget navn.

§ 9-4 Revisors plikter ved utførelse av lovfestet revisjon

Revisor skal vurdere om årsregnskapet og konsernregnskapet er utarbeidet i samsvar med gjeldende lovkrav.

Revisor skal vurdere om årsberetningen inkluderer de opplysninger som skal gis i henhold til gjeldende lovkrav, om årsberetningen er konsis-tent med årsregnskapet, og om revisor, basert på kunnskapen opparbeidet gjennom revisjonen av årsregnskapet, har avdekket vesentlig feilinforma-sjon i årsberetningen. For konsernberetningen gjelder § 9-7 tredje ledd tilsvarende.

Revisor skal utføre lovfestet revisjon i samsvar med god revisjonsskikk. Dette innebærer blant annet at revisor skal

- opparbeide seg en forståelse av virksomheten, den interne kontrollen og andre forhold som kan være av betydning for revisjonen, her- under gjeldende lovkrav for virksomheten
- vurdere om ledelsen har oppfylt sin plikt til å sørge for at foretakets bokføring er i samsvar med gjeldende lovkrav
- identifisere risikoene for vesentlig feilinforma-sjon i regnskapet, enten de skyldes mislighe-ter eller utilsiktede feil, herunder som følge av brudd på gjeldende lovkrav
- utforme og gjennomføre revisjonshandlinger for å håndtere de identifiserte risikoene
- innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revi-sjonsbevis som grunnlag for sin uttalelse i revisjonsberetningen

Revisor skal utføre revisjonen med profesjo-nell skepsis, herunder være oppmerksom på muligheten for vesentlig feilinformasjon i årsregn-skapet og konsernregnskapet som skyldes mislig-heter eller utilsiktede feil. Revisor skal særlig utvise profesjonell skepsis ved vurdering av regn-skapsestimater knyttet til virkelige verdier, ned-skrivninger av eiendeler, avsetninger, transaksjo-ner med nærstående parter og fremtidige kontant-strømmer av betydning for foretakets evne til fort-satt drift.

Utkontraktering av oppgaver påvirker ikke revisors ansvar og plikter.

Departementet kan i forskrift fastsette krav til utførelsen av lovfestet revisjon hvis det er nødven-dig for gjennomføringen av internasjonale forplik-telser.

§ 9-5 Kommunikasjon med styret

Revisor skal kommunisere skriftlig til styret om alle forhold som er fremkommet ved revisjo-nen og som styret bør gjøres kjent med for å

kunne ivareta sitt ansvar og oppgaver, herunder vesentlige mangler i foretakets interne kontroll, brudd på bokføringsreglene og andre lovkrav og avdekkede misligheter. Revisor skal angi hva forholdet gjelder og hvilke konsekvenser det vil ha for revisjonen hvis forholdet ikke følges opp. Revisor skal se etter at de kommuniserte forholdene er behandlet av styret. Det skal fremgå av den skriftlige kommunikasjonen at den er gitt etter paragrafen her. I foretak som ikke har styre, skal kommunikasjonen skje til annet relevant ledelsesorgan.

§ 9-6 *Rett og plikt til å trekke seg fra et revisjonsoppdrag*

Revisor har plikt til å trekke seg fra et oppdrag om lovfestet revisjon når revisoren under sitt arbeid har påpekt vesentlige brudd på gjeldende lovkrav og den reviderte ikke iverksetter tiltak for å rette på forholdene. Revisor har ellers bare rett til å trekke seg fra oppdraget hvis revisor ikke gis mulighet til å oppfylle sine plikter etter denne loven eller det foreligger andre særlige grunner. Revisor skal varsle den reviderte i rimelig tid før revisor trekker seg. Revisor som har trukket seg, skal uten ugrunnet opphold gi melding til Foretaksregisteret.

§ 9-7 *Revisjonsberetning*

Revisor skal avgis en revisjonsberetning som viser resultatet av den lovfestede revisjonen. Revisjonsberetningen skal være skriftlig, datert, signert av oppdragsansvarlig revisor og angi hvor revisor er etablert. Revisjonsberetningen skal være på norsk eller samme språk som den revidertes årsregnskap. Revisjonsberetningen skal avgis uten ugrunnet opphold etter at årsregnskapet er utarbeidet.

I revisjonsberetningen skal revisor

- a) angi den reviderte, hvilket årsregnskap som er revidert og hvilket regnskapsregelverk som er anvendt ved utarbeidelsen av årsregnskapet
- b) gi en beskrivelse av hva revisjonen har omfattet der det minst skal opplyses hvilke revisjonsstandarder som er anvendt
- c) 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. Revisors konklusjon skal enten være uten forbehold, med forbehold eller negativ. Hvis revisor ikke har grunnlag for å konkludere, skal det opplyses at revisor ikke kan uttale seg

- d) ved bruk av presisering vise til forhold i årsregnskapet som revisor mener bør fremheves uten å ta forbehold
- e) opplyse om andre forhold som revisor på grunnlag av revisjonen anser at brukerne av revisjonsberetningen bør gjøres kjent med
- f) uttale seg om årsberetningen etter revisors mening er konsistent med årsregnskapet og om årsberetningen inneholder de opplysninger som skal gis i henhold til gjeldende lovkrav
- g) basert på kunnskapen opparbeidet gjennom revisjonen av årsregnskapet angi om det er avdekket vesentlige feilinformasjon i årsberetningen og opplyse om arten av slik feilinformasjon
- h) uttale seg hvis det er vesentlig usikkerhet knyttet til hendelser eller forhold som kan gi grunnlag for betydelig tvil om den revidertes evne til fortsatt drift

Annet ledd bokstav f og g gjelder på samme måte for informasjon som er publisert separat og henvist til i årsberetningen i henhold til regnskapsloven § 3-3b om redegjørelse om foretaksstyring og § 3-3c om redegjørelse om samfunnsansvar.

Der revisjonen er utført av mer enn én revisor, skal revisorene bli enige om resultatet av revisjonen og avgis en felles revisjonsberetning. Hvis revisorene ikke blir enige, skal revisorene uttale seg om årsregnskapet i hvert sitt avsnitt i revisjonsberetningen og angi årsaken til uenigheten.

Denne paragrafen gjelder på samme måte for revisjonsberetningen til konsernregnskapet. Ved uttalelsene etter annet ledd bokstav f og g, skal revisor vurdere konsernberetningen og om den er konsistent med konsernregnskapet. Der konsernregnskapet og morforetakets årsregnskap utarbeides samlet, kan det avgis en felles revisjonsberetning.

§ 9-8 *Særlige krav ved revisjon av konsernregnskaper mv.*

Konsernrevisor har ansvaret for revisjonsberetningen til konsernregnskapet.

Konsernrevisor skal gjennomgå og vurdere revisjon utført av andre revisorer som er nødvendig for konsernrevisjonen. For å kunne bygge på revisjon utført av andre revisorer, må konsernrevisor om nødvendig innhente samtykke til overføring av relevant oppdragsdokumentasjon. Hvis konsernrevisor ikke får gjennomgått og vurdert revisjon utført av andre revisorer, eller konsernrevisors vurdering er at det ikke kan bygges på den

utførte revisjonen, skal konsernrevisor sørge for ytterligere revisjonshandlinger.

Hvis konsernrevisor ikke får gjennomgått og vurdert revisjon utført av andre revisorer i samsvar med annet ledd, skal konsernrevisor underrette Finanstilsynet.

Hvis et datterforetak revideres av en revisor eller et revisjonsselskap fra et land utenfor EØS som ikke har gjensidig samarbeidsavtale om tilsyn, skal konsernrevisor oppbevare kopi av oppdragsdokumentasjonen til datterforetakets revisor som er relevant for konsernrevisjonen. Oppbevaringsplikten gjelder ikke hvis betryggende tilgang til dokumentasjonen er sikret ved avtale med datterforetakets revisor eller på annet vis.

Konsernrevisor skal på forespørsel fremlegge oppdragsdokumentasjon som nevnt i annet ledd for Finanstilsynet. Det samme gjelder oppdragsdokumentasjon som nevnt i fjerde ledd, med mindre konsernrevisor kan vise til forhold utenfor konsernrevisors kontroll som gjorde at dokumentasjonen ikke kunne fremlegges.

Hvis en revisor som reviderer konsernregnskap eller årsregnskap for et morforetak ber om det, plikter revisor i datterforetak å gi relevante opplysninger.

En revisor som reviderer årsregnskap for et datterforetak, et tilknyttet foretak eller en felleskontrollert virksomhet, kan uten hinder av taushetsplikt gi relevante opplysninger og utlevere relevant dokumentasjon til en revisor som reviderer konsernregnskap eller årsregnskap for et morforetak eller et foretak med investeringer i tilknyttet foretak eller felleskontrollert virksomhet. Dette gjelder også der et slikt foretak er hjemmehørende i et annet land, forutsatt at opplysninger og dokumentasjon overføres i samsvar med reglene i personopplysningsloven kapittel V. Revisoren som mottar opplysningene har taushetsplikt etter § 10-1 første og annet ledd.

§ 9-9 *Oppdragsdokumentasjon*

Revisor skal dokumentere hvert oppdrag om lovfestet revisjon på en måte som er tilstrekkelig til å underbygge revisjonsberetningen og at revisjonen er utført i samsvar med § 9-2 til § 9-8.

Revisor skal dokumentere vurderingene og tiltak for å sikre uavhengighet som nevnt i 8-5.

Hvis et revisjonsforetak påtar seg en lovfestet revisjon i strid med den forrige revisorens råd, skal begrunnelse for dette dokumenteres.

Ved revisjon av foretak av allmenn interesse, skal oppdragsdokumentasjonen inkludere de for-

hold som skal dokumenteres etter revisjonsforordningen artikkel 6 til 8.

Ved utføring av rådgivning eller andre tjenester for den reviderte skal revisor dokumentere oppdragets art, omfang og eventuelle anbefalinger.

Oppdragsdokumentasjonen skal sammenstilles og stenges for endring senest 60 dager etter at revisjonsberetningen er avgitt.

Oppdragsdokumentasjonen skal oppbevares i fem år etter at revisjonsberetningen er avgitt.

§ 9-10 *Revisors plikter ved revisorbekreftelser*

Oppdrag om revisorbekreftelser skal utføres og dokumenteres i samsvar med god revisjonsskikk. Oppdraget skal utføres med profesjonell skepsis. Oppdragsdokumentasjon skal oppbevares i fem år etter at revisorbekreftelsen er avgitt.

Kravene til uavhengighet i § 8-1 gjelder tilsvarende for oppdrag om revisorbekreftelser.

Kapittel 10 Taushetsplikt og opplysningsplikt

§ 10-1 *Revisors taushetsplikt*

Et revisjonsforetak plikter å hindre at uvedkommende får adgang eller kjennskap til opplysninger som mottas i forbindelse med foretakets virksomhet, med mindre revisor etter gjeldende lovkrav enten har plikt eller er gitt adgang til å gi taushetsbelagte opplysninger.

Taushetsplikten etter første ledd gjelder tilsvarende for tillitsvalgte, partnere og ansatte, og for andre som deltar i utførelsen av revisjonsforetakets oppdrag.

Taushetsplikt etter første og annet ledd er ikke til hinder for at revisjonsforetaket eller den oppdragsansvarlige gir opplysninger etter samtykke fra den som opplysningene gjelder.

Taushetsbelagte opplysninger kan ikke utnyttes i egen virksomhet eller i tjeneste eller arbeid for andre.

Revisor kan uten hinder av taushetsplikt gi opplysninger og adgang til dokumentasjon til en annen revisor som foretar kontroll av revisors oppdrag. Også den revisoren som foretar kontrollen har taushetsplikt etter første ledd.

Revisor kan uten hinder av taushetsplikt underrette politiet om forhold som gir grunn til mistanke om straffbar handling.

Taushetsplikten etter første og annet ledd er ikke til hinder for å avgi forklaring og utlevere dokumentasjon til politiet når det er åpnet etterforskning i en straffesak.

Pliktene etter denne paragrafen gjelder også etter at oppdraget er avsluttet.

§ 10-2 *Revisors opplysningsplikt*

Hvis en aksjeeier på generalforsamling, en deltaker i selskapsmøte, en møtende med stemmerett i organet som velger revisor, et medlem av bedriftsforsamlingen eller styret, eller daglig leder krever det, skal den oppdragsansvarlige revisoren gi opplysninger om forhold vedrørende den reviderte som revisor har fått kjennskap til i forbindelse med revisjonen. Plikten til å gi opplysninger gjelder ikke hvis det vil være til uforholdsmessig skade for den reviderte. Hvis et medlem av bedriftsforsamlingen eller styret anmoder revisor utenfor møte om å gi informasjon, kan revisor kreve å gi svar i møte i vedkommende organ.

Etter at et revisjonsforetak er valgt som revisor, skal forrige revisor gi ny revisor opplysninger og dokumentasjon om sitt revisjonsoppdrag når ny revisor ber om det og dette kan ha betydning for den fremtidige revisjonen.

Hvis den reviderte ikke oppfyller en plikt til å utlevere bestemte dokumenter til offentlige myndigheter, skal revisor etter forespørsel fra vedkommende myndighet utlevere kopi av dokumenter som revisor har i sin besittelse.

Kapittel 11 Erstatningsansvar

§ 11-1 *Erstatningsansvar*

En oppdragsansvarlig revisor plikter å erstatte skade som denne forsettlig eller uaktsomt har voldt under utførelsen av sitt oppdrag. Et revisjonsselskap er solidarisk ansvarlig med en oppdragsansvarlig revisor som har utført oppdraget på dets vegne.

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.

Kapittel 12 Særlige plikter ved revisjon av foretak av allmenn interesse

§ 12-1 *Gjennomføring av revisjonsforordningen*

EØS-avtalen vedlegg XXII punkt xx (forordning (EU) nr. 537/2014 om særlige plikter ved revisjon av foretak av allmenn interesse og opphevelse av kommisjonsbeslutning 2005/909/EF, med tilpasninger til EØS-avtalen) gjelder som lov med de endringer og tillegg som følger av proto-

koll 1 til avtalen og avtalen for øvrig (revisjonsforordningen).

§ 12-2 *Kompetent myndighet*

Finanstilsynet utpekes som kompetent myndighet etter revisjonsforordningen artikkel 20.

§ 12-3 *Revisjonshonorar*

Finanstilsynet kan ved enkeltvedtak unnta et revisjonsforetak fra kravet i revisjonsforordningen artikkel 4 nr. 2 om honorar fra andre tjenester enn revisjon i inntil to år hvis særlige grunner foreligger.

§ 12-4 *Adgang til å yte visse tjenester*

En statsautorisert revisor eller et revisjonsselskap kan uten hinder av revisjonsforordningen artikkel 5 nr. 1, utføre skattetjenester nevnt i artikkel 5 nr. 1 bokstav a punkt i og punkt iv til vii og verdsettingstjenester som nevnt i artikkel 5 nr. 1 bokstav f, på de vilkår som er fastsatt i artikkel 5 nr. 3.

§ 12-5 *Karensperiode for adgang til å tiltre ledende stilling hos den reviderte*

Ved revisjon av foretak av allmenn interesse er perioden etter § 8-9 første ledd to år.

§ 12-6 *Revisjonsforetak fra land utenfor EØS som reviderer foretak notert på regulert marked i Norge*

Revisjonsforetak hjemmehørende i et land utenfor EØS som reviderer årsregnskapet eller konsernregnskapet til et foretak som er etablert utenfor EØS og som utsteder verdipapirer notert på regulert marked i Norge, skal være registrert i Revisorregisteret. Registreringsplikten gjelder ikke hvis den reviderte utelukkende utsteder gjeldsinstrumenter og disse instrumentene er opptatt til handel på regulert marked i Norge og pålydende verdi per enhet på utstedelsesdagen var på minst 100 000 euro eller tilsvarende pengeverdi i annen valuta.

Finanstilsynet skal registrere revisjonsforetak som nevnt i første ledd hvis følgende vilkår er oppfylt:

- Revisjonsforetaket skal ha offentlig godkjenning i hjemlandet.
- Der revisjonsforetaket er et selskap, skal flertallet av styrets medlemmer oppfylle krav som er likeverdige med kravene i kapittel 3 og § 14-1. Hvis selskapet ikke har styre, gjelder kravet for det nærmest tilsvarende ledelsesorganet.
- Oppdragsansvarlig revisor eller revisoren som utfører revisjonen i eget navn skal oppfylle

krav som er likeverdige med kravene i kapittel 3 og § 14-1.

- d) Revisjon som nevnt i første ledd skal være gjennomført i samsvar med kravene til uavhengighet i kapittel 8 og krav som er likeverdige med kravene i kapittel 9.
- e) Revisjonsforetaket skal offentliggjøre en åpenhetsrapport i samsvar med revisjonsforordningens artikkel 13.

Finanstilsynet skal avregistrere revisjonsforetaket hvis vilkårene ikke lenger er oppfylt.

Det skal registreres opplysninger om revisjonsforetaket i samsvar med § 6-4 så langt det passer. Registreringen er ikke en godkjenning som statsautorisert revisor etter § 3-1 eller revisjonsselskap etter § 4-1.

Revisjonsberetning avgitt av et revisjonsforetak som nevnt i første ledd har ingen rettsvirkning hvis revisjonsforetaket ikke er registrert i Revisorregisteret.

Revisjonsforetaket er underlagt kvalitetskontroll etter § 13-1. Finanstilsynet kan gjøre unntak fra dette hvis det i løpet av de siste tre årene har vært utført kvalitetskontroll av revisjonsforetaket i et annet EØS-land eller i et tredjeland med likeverdig kvalitetskontroll.

Bestemmelsene om sanksjoner i § 14-3 til 14-8 gjelder for revisjonsforetaket og den oppdragsansvarlige revisoren.

Finanstilsynets beslutninger etter annet ledd er enkeltvedtak.

Kapittel 13 Kvalitetskontroll mv.

§ 13-1 Kvalitetskontroll

Statsautoriserte revisorer og revisjonsselskaper er underlagt kvalitetskontroll av Finanstilsynet eller den tilsynet utpeker. Kvalitetskontroll foretas på grunnlag av en risikovurdering. Kvalitetskontroll av revisjonsforetak og oppdragsansvarlige revisorer som utfører lovfestet revisjon foretas minst hvert sjette år.

Kvalitetskontrollen skal omfatte en vurdering av uavhengighet, ressursanvendelse, revisjonshonorarer og revisjonsutførelsen. For revisjonsselskaper skal kvalitetskontrollen dessuten omfatte en vurdering av selskapets kvalitetsstyring. Resultatene av kvalitetskontrollen skal beskrives i en skriftlig rapport.

Merknader etter kvalitetskontrollen skal følges opp uten ugrunnet opphold.

Kvalitetskontrollen skal ta hensyn til omfanget av og kompleksiteten i revisjonsforetakets virksomhet.

Kontrollører skal ha den utdanning og erfaring som er nødvendig for å kunne utføre en kvalitets-

kontroll. En kontrollør kan ikke i løpet av de tre siste årene før en kontroll ha vært tilknyttet den kontrollerte som tillitsvalgt, partner, ansatt eller på annen måte. Finanstilsynet skal offentliggjøre en årlig rapport om resultatene fra kvalitetskontrollen.

Finanstilsynet godkjenner opplegget for kvalitetskontroll som utføres av andre enn tilsynet, og tilsynet kan gi instruksjoner om gjennomføringen av kontrollene.

§ 13-2 Tilsyn med standardsetting

Finanstilsynet har overordnet ansvar for tilsyn med fastsetting av standarder om revisjon, kvalitetsstyring og yrkesetikk.

Kapittel 14 Tilbakekall av godkjenning, sanksjoner og straff

§ 14-1 Tilbakekall og suspensjon av godkjenningen til en statsautorisert revisor

Finanstilsynet kan kalle tilbake godkjenningen hvis en statsautorisert revisor må anses uskikket fordi vedkommende

- har overtrådt revisors plikter etter gjeldende lovkrav og overtredelsen er grov eller flere overtredelser til sammen er grove, eller
- ikke lenger oppfylder vilkårene i § 3-4

Finanstilsynet kan suspendere godkjenningen hvis en statsautorisert revisor er siktet for et forhold som kan medføre tilbakekall, inntil straffesaken er avsluttet.

§ 14-2 Tilbakekall av godkjenningen til et revisjonsselskap

Finanstilsynet kan kalle tilbake godkjenningen hvis et revisjonsselskap

- ikke lenger oppfylder vilkårene i § 4-1 eller
- må anses uskikket fordi revisjonsselskapet har overtrådt sine plikter etter gjeldende lovkrav og overtredelsen er grov eller flere overtredelser til sammen er grove

§ 14-3 Overtredelsesgebyr

Finanstilsynet kan ilegge et revisjonsforetak som overtrer en bestemmelse som er angitt i annet ledd et overtredelsesgebyr på inntil en million kroner hvis overtredelsen er grov eller flere overtredelser til sammen er grove.

Overtredelsesgebyr etter første ledd kan ilegges ved brudd på følgende bestemmelser:

- § 7-1 om organisering av virksomheten og kvalitetsstyring
- § 8-1 til § 8-7 om uavhengighet
- § 9-2 til § 9-10 om revisors plikter ved lovfestet revisjon og revisorbekreftelser

- d) revisjonsforordningen artikkel 4 og § 12-3 om revisjonshonorar
- e) revisjonsforordningen artikkel 5 og § 12-4 om forbud mot å levere visse tjenester
- f) revisjonsforordningen artikkel 8 om gjennomgang av revisjonsoppdraget av en revisor som ikke har deltatt i revisjonen

Finanstilsynet kan ilegge en person som forsettlig eller grovt uaktsomt overtrer § 8-8 om karenperiode for adgang til å tiltre ledende stilling hos den reviderte, overtredelsesgebyr på inntil en million kroner hvis overtredelsen er grov eller flere overtredelser til sammen er grove.

§ 14-4 Ledelseskarakantene

Finanstilsynet kan ilegge en statsautorisert revisor som forsettlig eller grovt uaktsomt overtrer en bestemmelse som er angitt i annet ledd, ledelseskarakantene for et tidsrom av inntil tre år hvis overtredelsen er grov eller flere overtredelser til sammen er grove.

Ledelseskarakantene etter første ledd kan ilegges ved brudd på følgende bestemmelser:

- a) § 8-1 til § 8-7 om uavhengighet
- b) § 9-2 til § 9-10 om revisors plikter ved lovfestet revisjon og revisorbekreftelser
- c) revisjonsforordningen artikkel 4 og § 12-3 om revisjonshonorar
- d) revisjonsforordningen artikkel 5 og § 12-4 om forbud mot å levere visse tjenester
- e) revisjonsforordningen artikkel 8 om gjennomgang av revisjonsoppdraget av en revisor som ikke har deltatt i revisjonen

Ledelseskarakantene innebærer at personen ikke kan være medlem av styret eller daglig leder i et foretak av allmenn interesse eller i et revisjonsselskap.

§ 14-5 Forbud mot å undertegne revisjonsberetninger

Finanstilsynet kan ilegge en statsautorisert revisor som forsettlig eller grovt uaktsomt overtrer en bestemmelse som er angitt i annet ledd, forbud mot å undertegne revisjonsberetninger i inntil tre år dersom overtredelsen er grov eller flere overtredelser til sammen er grove.

Forbud mot å undertegne revisjonsberetninger etter første ledd kan ilegges for brudd på følgende bestemmelser:

- a) § 8-1 til § 8-7 om uavhengighet
- b) § 9-2 til § 9-10 om revisors plikter ved lovfestet revisjon og revisorbekreftelser
- c) revisjonsforordningen artikkel 4 og § 12-3 om revisjonshonorar

- d) revisjonsforordningen artikkel 5 og § 12-4 om forbud mot å levere visse tjenester
- e) revisjonsforordningen artikkel 8 om gjennomgang av revisjonsoppdraget av en revisor som ikke har deltatt i revisjonen

§ 14-6 Momenter ved vedtak etter § 14-3 til § 14-5

Ved vedtak etter § 14-3, § 14-4 eller § 14-5, skal det blant annet tas hensyn til

- a) overtredelsens grovhet og varighet
- b) overtrederens grad av skyld
- c) overtrederens økonomiske evne
- d) hvor stor vinning som er oppnådd eller tap som er unngått ved overtredelsen
- e) i hvilken grad overtrederen har samarbeidet med Finanstilsynet
- f) tidligere overtredelser

§ 14-7 Foreldelse

Adgangen til å treffe vedtak etter § 14-3, § 14-4 eller § 14-5 foreldes fem år etter at overtredelsen har opphørt. Foreldelsesfristen avbrytes ved at Finanstilsynet sender forhåndsvarsel eller treffer vedtak.

§ 14-8 Publisering av vedtak

Finanstilsynet skal publisere vedtak truffet i medhold av dette kapittelet på tilsynets nettsted. Den som avgjørelsen gjelder skal ha mottatt vedtaket før publisering.

Finanstilsynet skal publisere vedtak som nevnt i første ledd anonymt hvis publisering vil

- a) være uforholdsmessig fordi vedtaket inneholder personopplysninger
- b) utgjøre en alvorlig trussel mot stabiliteten i finansmarkedene eller en pågående straffesak, eller
- c) påføre de som blir berørt av vedtaket uforholdsmessig skade

Hvis et publisert vedtak er påklaget, skal status i klagebehandlingen og resultatet av klagen offentliggjøres.

Et publisert vedtak skal forbli på Finanstilsynets nettsted i minst fem år.

§ 14-9 Straff

En oppdragsansvarlig revisor som forsettlig eller grovt uaktsomt avgir uriktig revisjonsberetning straffes med bøter eller fengsel inntil ett år hvis overtredelsen er grov.

Den som uten å være statsautorisert revisor utilbørlig gir inntrykk av at et regnskap eller annen informasjon er bekreftet i henhold til reglene i denne loven, straffes med bøter eller fengsel inntil ett år.

Den som forsettlig eller grovt uaktsomt overtrer

- a) § 8-1 til § 8-7 om uavhengighet
 - b) § 8-8 eller § 12-5 om karenperiode for adgang til å tiltre ledende stilling hos den reviderte
 - c) § 9-4 om revisors plikter ved utførelse av lovfestet revisjon
 - d) § 9-10 om revisors plikter ved revisorbekreftelser
 - e) § 10-2 om revisors opplysningsplikt
- straffes med bøter hvis overtredelsen er grov eller flere overtredelser til sammen er grove.

Kapittel 15 Klagenemnd

§ 15-1 Klagenemnd

Departementet kan i forskrift fastsette at en klagenemnd skal avgjøre klager på vedtak truffet av Finanstilsynet etter denne loven.

Forvaltningsloven kommer til anvendelse for klagenemndens virksomhet. Departementet kan i forskrift fastsette regler om frister, innholdet av klage, tilsvare og muntlig forhandling og om klagenemndens sammensetning og virksomhet.

Klagenemndens utgifter til klagebehandling etter første ledd dekkes av Finanstilsynet. Departementet fastsetter medlemmenes godtgjørelse.

Det kan kreves gebyr for behandling av klage som angitt i første ledd. Departementet kan i forskrift fastsette nærmere regler om når gebyr skal kreves, om gebyrenes størrelse og om innkrevningen.

Kapittel 16 Ikrafttredelse og overgangsregler

§ 16-1 Ikrafttredelse

Dersom hele loven skal tre i kraft samtidig: Loven trer i kraft fra [Dato minst ett år etter lovvedtaket. Loven settes ikke i kraft fra en dato i november eller desember].

Hvis loven for øvrig skal tre i kraft tidligere: Loven trer i kraft fra [tidligere dato]. Revisorloven kapittel 13, endringene i allmennaksjeloven § 6-41, § 6-43, § 7-1a og § 7-2 og endringene i finansforetaksloven § 8-17a, § 8-18 og § 8-19, trer i kraft fra [Dato minst ett år etter lovvedtaket. Loven settes ikke i kraft fra en dato i november eller desember].

Hvis beslutningen om ikrafttredelse delegeres, settes loven i kraft fra en dato minst ett år etter at bestemmelsen om ikrafttredelsestidspunktet vedtas. Loven settes ikke i kraft fra en dato i november eller desember.

Lov 15. januar 1999 nr. 2 om revisjon og revisorer (revisorloven) oppheves fra den tiden loven trer i kraft.

§ 16-2 Overgangsregler

1. Person som ved lovens ikrafttredelse er godkjent som registrert revisor, blir statsautorisert revisor.
2. Finanstilsynet gir godkjenning som statsautorisert 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 oppfylder kravene i § 3-3 til § 3-4.
3. Person som ved lovens ikrafttredelse er godkjent revisor men ikke ansvarlig revisor, jf. revisorloven § 3-7, må oppfylle kravene til etterutdanning i § 5-1 fra og med det tredje årsskiftet etter lovens ikrafttredelse. Vedkommende kan bare utpekes som oppdragsansvarlig revisor eller påta seg oppdrag om lovfestet revisjon eller revisorbekreftelser hvis kravene i § 5-1 første og annet ledd er oppfylt.

26.2 Forslag til endringer i andre lover

26.2.1 Finanstilsynsloven

I lov 7. desember 1956 nr. 1 om tilsynet med finansforetak mv. (finansstilsynsloven) gjøres følgende endringer:

§ 1 nr. 17 skal lyde:

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

§ 1 tredje ledd nytt annet punktum skal lyde:

Finanstilsynet kan fritta et utenlandsk revisjonsforetak som nevnt i revisorloven § 12-6 fra tilsyn etter første ledd nr. 17 hvis det i løpet av de siste tre år er utført kvalitetskontroll i samsvar med § 13-1 i et annet EØS-land eller i et annet land med likeverdig kvalitetskontroll.

§ 3a nytt tredje ledd skal lyde:

Revisor som nevnt i første ledd og revisor i noterte foretak, som trekker seg i henhold til revisorloven § 9-6, skal sende begrunnelse for sin fratreden til Finanstilsynet. Revisor skal videre rapportere til Finanstilsynet hvis foretaket velger ny revisor på ekstraordinær generalforsamling eller revisjonsoppdraget på annen måte utløper før utløpet av tjenestetiden.

Nåværende tredje ledd blir nytt fjerde ledd.

§ 4b nytt tredje ledd skal lyde:

Finanstilsynet kan pålegge foretak av allmenn interesse, jf. revisorloven § 1-2 sjette ledd, samt personer og foretak som utfører oppgaver for et revisjonsforetak i forbindelse med revisjon av slike foretak, å gi de opplysninger om den lovfestede revisjonen som tilsynet krever og som er nødvendige for å føre tilsyn med revisjonsforetaket. Hvis opplysningsplikten som er pålagt foretaket ikke oppfylles, kan opplysningsplikten pålegges de enkelte tillitsvalgte, ansatte og andre som utfører oppdrag for foretaket. Foretaket skal i slike tilfeller som hovedregel varsles.

26.2.2 Foretaksregisterloven

I lov 21. juni 1985 nr. 78 om registrering av foretak (foretaksregisterloven) skal § 3-1 første ledd nr. 8 første punktum lyde:

Hvorvidt selskapet er unntatt revisjonsplikt etter aksjeloven § 7-6 og eventuelle andre opplysninger som skal registreres i eller i medhold av aksjeloven § 7-6.

26.2.3 Selskapsloven

I lov 21. juni 1985 nr. 83 om ansvarlige selskaper og kommandittselskaper (selskapsloven) skal § 2-13 nytt sjette ledd lyde:

(6) Styret skal hvert år ha et møte med revisor uten at daglig leder eller andre fra den daglige ledelsen er til stede. Aksjeloven § 7-5a gjelder tilsvarende.

26.2.4 Statsforetaksloven

I lov 30. august 1991 nr. 71 om statsforetak skal § 43 annet ledd lyde:

Styret skal hvert år ha et møte med revisor uten at daglig leder eller andre fra den daglige ledelsen er til stede. Aksjeloven § 7-5a gjelder tilsvarende.

26.2.5 Aksjeloven

I lov 13. juni 1997 nr. 44 om aksjeselskaper (aksjeloven) gjøres følgende endringer:

§ 5-27 første ledd første punktum skal lyde:

Selskapets ledende ansatte, medlemmer av styre og bedriftsforsamling, revisor og eventuelle autoriserte regnskapsførere etter regnskapsfører-

loven skal på forespørsel og uten hinder av taushetsplikt gi granskeren alle opplysninger de er kjent med, som kan være av betydning for de temaene som granskes.

Ny § 7-5a skal lyde:

§ 7-5a. *Møte mellom styret og revisor*

(1) Styret skal hvert år ha et møte med revisor uten at daglig leder eller andre fra den daglige ledelsen er til stede. Dersom et flertall av styrets medlemmer også inngår i selskapets daglige ledelse, skal likevel hele styret, med unntak av daglig leder, delta i møtet.

(2) Formålet med møtet skal være at styret og revisor drøfter sentrale regnskapsmessige forhold og andre forhold som revisor mener styret bør informeres om, herunder regnskapsmessige forhold der revisor ser vesentlige svakheter og mangler ved de vurderingene den daglige ledelsen har gjort.

(3) Kravet etter første ledd gjelder ikke for:

1. selskaper som er omfattet av regnskapsloven § 1-6,
2. datterselskaper som har samme revisor som morselskapet dersom morselskapet er omfattet av kravet i første ledd,
3. datterselskaper som har samme revisor som morselskapet, dersom morselskapet uten å være omfattet av kravet i første ledd likevel avholder et slikt møte med revisor som nevnt der.

(4) Møtet skal gjennomføres som et fysisk eller elektronisk møte. Revisor deltar i møtet på samme måte som styremedlemmene. Dersom møtet avholdes som et fysisk møte, kan revisor delta elektronisk om dette godkjennes av styremedlemmene.

§ 7-6 første ledd skal lyde:

(1) Generalforsamlingen kan med flertall som for vedtektsendring treffe beslutning om at selskapets årsregnskaper ikke skal revideres etter revisorloven dersom

1. driftsinntektene av den samlede virksomheten er mindre enn en terskelverdi fastsatt av departementet i forskrift,
2. selskapets balansesum er mindre enn en terskelverdi fastsatt av departementet i forskrift, og
3. gjennomsnittlig antall ansatte ikke overstiger ti årsverk.

Et morselskap kan bare beslutte å unnlate revisjon dersom vilkårene etter første punktum er oppfylt for konsernet sett som en enhet. *Beslutning om å unnlate revisjon kan ikke treffes hvis sel-*

skapet er revisjonspliktig etter annen lov eller forskrift gitt med hjemmel i lov.

§ 7-6 sjette og sjuende ledd skal lyde:

(6) Selskapet skal straks gi melding til Foretaksregisteret dersom generalforsamlingen har truffet beslutning som nevnt i første ledd. *Beslutning* som nevnt i første ledd får ikke virkning før den er meldt til Foretaksregisteret.

(7) Dersom vilkårene for fritak fra revisjon ikke lenger er til stede, skal styret straks gi melding til Foretaksregisteret og sørge for å innkalle generalforsamlingen og foreslå valg av revisor. *Det samme gjelder dersom aksjeeiere har stilt krav om revisjon etter fjerde ledd.*

26.2.6 Allmennaksjeloven

I lov 13. juni 1997 nr. 45 om allmennaksjeselskaper (allmennaksjeloven) gjøres følgende endringer:

§ 5-27 første ledd første punktum skal lyde:

Selskapets ledende ansatte, medlemmer av styre og bedriftsforsamling, revisor og eventuelle autoriserte regnskapsførere etter regnskapsførerloven skal på forespørsel og uten hinder av taushetsplikt gi granskeren alle opplysninger de er kjent med, som kan være av betydning for de temaene som granskes.

§ 6-41 skal lyde:

§ 6-41. *Revisjonsutvalg*

(1) I selskaper som er foretak av allmenn interesse, jf. revisorloven § 1-2 sjette ledd, skal det velges et revisjonsutvalg. Revisjonsutvalget er et forberedende og rådgivende arbeidsutvalg for styret.

(2) Første ledd gjelder ikke selskaper som siste regnskapsår oppfylte minst to av følgende tre kriterier:

1. gjennomsnittlig antall ansatte på under 250,
2. balansesum på mindre enn 300 millioner kroner ved utgangen av regnskapsåret,
3. nettoomsetning på mindre enn 350 millioner kroner.

I selskaper som er unntatt fra kravet om revisjonsutvalg etter første punktum, skal styret utføre de oppgavene som er lagt til revisjonsutvalget. Når styret utfører slike oppgaver, kan styreleder som er ledende ansatt i selskapet ikke delta i møtet.

(3) Første ledd gjelder ikke for heleid datterselskap dersom det i morselskapet er etablert et

revisjonsutvalg som oppfylder de kravene som stilles til revisjonsutvalg i datterselskapet.

§ 6-43 skal lyde:

§ 6-43. *Revisjonsutvalgets oppgaver*

Revisjonsutvalget skal:

- a) informere styret om resultatet av den lovfestede revisjonen og forklare hvordan revisjonen bidro til regnskapsrapportering med integritet og revisjonsutvalgets rolle i den prosessen
- b) forberede styrets oppfølging av regnskapsrapporteringsprosessen og komme med anbefalinger eller forslag for å sikre dens integritet,
- c) overvåke systemene for internkontroll og risikostyring samt selskapets internrevisjon, som gjelder foretakets regnskapsrapportering uten at det bryter med revisjonsutvalgets uavhengige rolle
- d) ha løpende kontakt med foretakets valgte revisor om revisjonen av årsregnskapet og konsernregnskapet, herunder særlig overvåke revisjonsutførelsen i lys av forhold Finanstilsynet har påpekt i henhold til revisjonsforordningen artikkel 26 nr. 6,
- e) vurdere og overvåke revisors uavhengighet etter revisorloven kapittel 8 og revisjonsforordningen artikkel 6, herunder særlig at andre tjenester enn revisjon er levert i samsvar med forordningen artikkel 5.
- f) ha ansvaret for å forberede selskapets valg av revisor og gi sin anbefaling i samsvar med revisjonsforordningen artikkel 16.

Ny § 7-1a skal lyde:

§ 7-1a. *Særlige plikter ved revisjon av foretak av allmenn interesse – revisjonsforordningen*

For selskaper som er foretak av allmenn interesse, jf. revisorloven § 1-2 sjette ledd, gjelder reglene i forordning (EU) nr. 537/2014 om særlige plikter ved revisjon av foretak av allmenn interesse som gjennomført ved revisorloven § 12-1 første ledd (revisjonsforordningen).

§ 7-2 skal lyde:

§ 7-2. *Opphør av revisors oppdrag*

(1) Revisor tjenestegjør inntil en annen revisor er valgt. *Selskaper som er foretak av allmenn interesse, jf. revisorloven § 1-2 sjette ledd, kan etter revisjonsforordningen artikkel 17 nr. 1 annet avsnitt velge et bestemt revisjonsselskap for en sammenhengende oppdragsperiode på høyst ti år. Oppdragsperioden kan utvides til høyst:*

- a) Tjue år på de vilkår om gjennomføring av en anbudsprosess som er angitt i revisjonsforordningen artikkel 17 nr. 4 bokstav a.

b) *Tjuefire år på de vilkår om valg av flere revisorer som er angitt i revisjonsforordningen artikkel 17 nr. 4 bokstav b.*

(2) Selskapet kan ikke avsette revisor før utløpet av tjenestetiden uten saklig grunn. Uenighet vedrørende regnskapsmessig behandling eller revisjonshandlinger anses ikke som saklig grunn for avsettelse.

(3) Opphører revisors oppdrag før utløpet av tjenestetiden, skal styret uten opphold sørge for valg av ny revisor. Det samme gjelder dersom revisor ikke lenger fyller vilkårene for å kunne velges til revisor i selskapet.

(4) Selskapet skal uten ugrunnet opphold gi melding til Foretaksregisteret om at revisors oppdrag er avsluttet. Hvis foretaket valgte ny revisor på ekstraordinær generalforsamling eller oppdraget på annen måte opphørte før utløpet av tjenestetiden, skal selskaper som er foretak av allmenn interesse, jf. revisorloven § 1-2 sjette ledd, sende begrunnelse for dette til Finanstilsynet. Departementet kan i forskrift fastsette regler om at melding om begrunnelse for avslutning av revisjonsoppdrag etter andre punktum også skal gjelde andre revisjonspliktige allmennaksjeselskaper.

Ny § 7-5a skal lyde:

§ 7-5a. *Møte mellom styret og revisor*

(1) Styret skal hvert år ha et møte med revisor uten at daglig leder eller andre fra den daglige ledelsen er til stede. Dersom et flertall av styrets medlemmer også inngår i selskapets daglige ledelse, skal likevel hele styret, med unntak av daglig leder, delta i møtet.

(2) Formålet med møtet skal være at styret og revisor drøfter sentrale regnskapsmessige forhold og andre forhold som revisor mener styret bør informeres om, herunder regnskapsmessige forhold der revisor ser vesentlige svakheter og mangler ved de vurderingene den daglige ledelsen har gjort.

(3) Kravet etter første ledd gjelder ikke for:

1. selskaper som er omfattet av regnskapsloven § 1-6,
2. datterselskaper som har samme revisor som morselskapet dersom morselskapet er omfattet av kravet i første ledd,
3. datterselskaper som har samme revisor som morselskapet, dersom morselskapet uten å være omfattet av kravet i første ledd likevel avholder et slikt møte med revisor som nevnt der.

(4) Møtet skal gjennomføres som et fysisk eller elektronisk møte. Revisor deltar i møtet på samme måte som styremedlemmene. Dersom

møtet avholdes som et fysisk møte, kan revisor delta elektronisk om dette godkjennes av styremedlemmene.

26.2.7 Regnskapsloven

I lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. (regnskapsloven) skal § 3-3 nytt åttende ledd og § 3-3a nytt trettende ledd lyde:

Det skal opplyses om det er tegnet forsikring for styrets medlemmer og daglig leder for deres mulige ansvar overfor foretaket og tredjepersoner og i tilfelle om forsikringsdekningen.

26.2.8 Stiftelsesloven

I lov 15. juni 2001 om stiftelser (stiftelsesloven) skal ny § 44a i kapittel 5 lyde:

§ 44a. *Møte med revisor*

Styret skal hvert år ha et møte med revisor uten at daglig leder eller andre fra den daglige ledelsen er til stede. Aksjeloven § 7-5a gjelder tilsvarende.

26.2.9 Bokføringsloven

I lov 19. november 2004 nr. 73 om bokføring (bokføringsloven) skal § 13 første ledd nr. 4 lyde:

Som oppbevaringspliktig regnskapsmateriale regnes:

...

4. revisors skriftlige kommunikasjon med styret etter revisorloven § 9-5

26.2.10 Verdipapirhandeloven

I lov 29. juni 2007 nr. 75 om verdipapirhandel (verdipapirhandeloven) gjøres følgende endringer:

§ 15-1 nytt fjerde ledd skal lyde:

(4) Finanstilsynet fører kontroll med at utstedere som nevnt i tredje ledd, overholder sine plikter etter bestemmelsene som er nevnt i § 17-5 annet ledd. Finanstilsynet kan engasjere sakkynndige personer til å foreta nærmere undersøkelser.

Nåværende fjerde ledd blir nytt femte ledd.

§ 15-2 nytt åttende ledd skal lyde:

(8) Utstedere som nevnt i § 15-1 tredje ledd samt deres tillitsvalgte, ansatte, revisor og andre som utfører oppdrag for foretaket, plikter å gi Finanstilsynet de opplysninger som Finanstilsynet krever til gjennomføring av kontroll etter § 15-1 fjerde ledd. Opplysningsplikten gjelder også for

foretakets datterselskaper og andre deltakende foretak.

Nåværende åttende ledd blir nytt niende ledd.

§ 15-7 nytt niende ledd skal lyde:

(9) Finanstilsynet kan gi foretak som nevnt i § 15-1 tredje ledd pålegg om retting dersom foretaket opptrer i strid med sine plikter etter bestemmelsene som er nevnt i § 17-5 annet ledd.

Nye § 17-5 og § 17-6 skal lyde:

§ 17-5 *Overtredelsesgebyr ved brudd på visse selskapsrettslige bestemmelser*

Finanstilsynet kan ilegge foretak som nevnt i § 15-1 tredje ledd, og som overtrer en bestemmelse angitt i annet ledd et overtredelsesgebyr på inntil en million kroner dersom overtredelsen er grov eller flere overtredelser til sammen er grove.

Overtredelsesgebyr etter første ledd kan ilegges ved brudd på følgende bestemmelser:

- a) allmennaksjeloven § 6-41 om plikt til å ha revisjonsutvalg
- b) allmennaksjeloven § 6-43 og bestemmelsene i revisjonsforordningen (jf. allmennaksjeloven § 7-1a) om revisjonsutvalgets oppgaver
- c) revisjonsforordningen artikkel 16 (jf. allmennaksjeloven § 7-1a) om valg av revisor
- d) revisjonsforordningen artikkel 17 (jf. allmennaksjeloven § 7-1a) og § 7-2, om revisjonsopdragets varighet

§ 17-6 *Ledelseskarantene ved brudd på visse selskapsrettslige bestemmelser*

Finanstilsynet kan ilegge daglig leder eller styremedlemmer i foretak som nevnt i § 15-1 tredje ledd, ledelseskarantene dersom vedkommende forsettlig eller grovt uaktsomt medvirker til overtredelse som nevnt i § 17-5.

Ledelseskarantene innebærer at personen ikke kan være medlem av styret eller daglig leder i et foretak av allmenn interesse eller i et revisjonsselskap. Ledelseskarantene kan ilegges for et tidsrom av inntil tre år.

26.2.11 Samvirkelova

I lov 29. juni 2007 nr. 81 om samvirkeforetak (samvirkelova) skal ny § 101a i kapittel 7 lyde:

§ 101a. *Møte med revisor*

Styret skal hvert år ha et møte med revisor uten at daglig leder eller andre fra den daglige ledelsen er til stede. Aksjeloven § 7-5a gjelder tilsvarende.

26.2.12 Finansforetaksloven

I lov 10. april 2015 nr. 17 om finansforetak og finanskonsern (finansforetaksloven) gjøres følgende endringer:

§ 5-4 første ledd, annet punktum skal lyde:

Allmennaksjeloven § 7-5a første og annet ledd gjelder tilsvarende for møter mellom daglig leder av filialen og revisor.

§ 8-6 tredje ledd skal lyde:

(3) Styret skal holde seg orientert om foretakets økonomiske stilling og plikter, og påse at dets virksomhet, regnskap og formuesforvaltning er gjenstand for betryggende kontroll. Styret skal minst én gang hvert kvartal ha møte med revisor uten at daglig leder eller andre fra den daglige ledelsen er til stede, med mindre annet fastsettes i instruks for styret. *Allmennaksjeloven § 7-5a* annet og tredje ledd gjelder tilsvarende.

§ 8-17 skal lyde:

§ 8-17. *Revisor*

(1) Et finansforetak er revisjonspliktig etter revisorloven. Generalforsamlingen velger én eller flere revisorer og godkjenner deres *godtgjørelse*. *Allmennaksjeloven §§ 7-2 til 7-5a* gjelder tilsvarende for finansforetak som ikke er organisert som aksjeselskap eller allmennaksjeselskap. Finanstilsynet trer i tingrettens sted ved utøvelse av myndighet etter allmennaksjeloven § 7-3 og aksjeloven § 7-3.

(2) Finanstilsynet kan fastsette særlige regler om revisors arbeidsoppgaver i finansforetak. Finansforetak skal ikke gi revisor arbeidsoppgaver som kan skape tvil om revisors uavhengighet og objektivitet. Finanstilsynet kan gi foretaket pålegg om å avslutte en revisors oppdrag dersom Finanstilsynet finner at oppdraget er egnet til å svekke revisors uavhengighet eller objektivitet.

(3) Et finansforetak som inngår i et finanskonsern, skal ha samme revisor som morselskapet i finanskonsernet når annet ikke følger av bestemmelser i eller i medhold av lov. Finanstilsynet kan samtykke i at et datterforetak har annen revisor.

Ny § 8-17a skal lyde:

§ 8-17a. *Særlige plikter ved revisjon av foretak av allmenn interesse – revisjonsforordningen*

For finansforetak som er foretak av allmenn interesse, jf. revisorloven § 1-2 sjette ledd, gjelder reglene i forordning (EU) nr. 537/2014 om særlige plikter ved revisjon av foretak av allmenn

interesse som gjennomført ved revisorloven § 12-1 første ledd (revisjonsforordningen).

§ 8-18 skal lyde:

§ 8-18. *Plikt til å ha revisjonsutvalg*

(1) *Finansforetak som er foretak av allmenn interesse, jf. revisorloven § 1-2 sjette ledd*, skal ha et revisjonsutvalg. Det samme gjelder holdingforetak i konsern hvor slike finansforetak inngår.

(2) Med mindre Finanstilsynet bestemmer noe annet, gjelder første ledd ikke for:

- a) finansforetak som er heleid datterforetak i finanskonsern hvor morselskapet har revisjonsutvalg,
- b) kredittforetak som utsteder obligasjoner med fortrinnsrett, *forutsatt at foretaket offentlig begrunner at det verken bør ha et revisjonsutvalg eller at styret bør fungere som revisjonsutvalg*,
- c) finansieringsforetak som ikke har utstedt aksjer eller egenkapitalbevis notert på regulert marked, ikke har utestående obligasjoner eller sertifikater med samlet pålydende på 100 millioner euro eller mer, og ikke har offentliggjort prospekt.

(3) Finanstilsynet kan i forskrift eller ved enkeltvedtak gjøre unntak fra finansforetaks plikt til å ha revisjonsutvalg og kan gi utfyllende regler om revisjonsutvalgets sammensetning og oppgaver.

§ 8-19 skal lyde:

§ 8-19. *Revisjonsutvalgets oppgaver*

(1) Revisjonsutvalget er et forberedende og rådgivende utvalg for styret.

(2) Revisjonsutvalget skal:

- a) *informere styret om resultatet av den lovfestede revisjonen og forklare hvordan revisjonen bidro til regnskapsrapportering med integritet og revisjonsutvalgets rolle i den prosessen*,
- b) *forberede styrets oppfølging av regnskapsrapporteringsprosessen og komme med anbefalinger eller forslag for å sikre dens integritet*,
- c) *overvåke systemene for internkontroll og risikostyring samt foretakets internrevisjon, som gjelder foretakets regnskapsrapportering uten at det bryter med revisjonsutvalgets uavhengige rolle*,
- d) *ha løpende kontakt med foretakets valgte revisor om revisjonen av årsregnskapet og konsernregnskapet, herunder særlig overvåke revisjonsutførelsen i lys av forhold Finanstilsynet har påpekt i henhold til revisjonsforordningen artikkel 26 nr. 6*,

e) *vurdere og overvåke revisors uavhengighet etter revisorloven kapittel 8 og revisjonsforordningen artikkel 6, herunder særlig at andre tjenester enn revisjon er levert i samsvar med revisjonsforordningen artikkel 5*.

f) *ha ansvaret for å forberede foretakets valg av revisor og gi sin anbefaling i samsvar med revisjonsforordningen artikkel 16*.

§ 18-1 fjerde og femte ledd skal lyde:

(4) Styret i morselskapet skal sørge for at det avgis en felles revisjonsberetning for morselskapet og finanskonsernet. *Reglene i § 8-17 gjelder tilsvarende for morselskapet*.

(5) Bestemmelsene om revisjonsutvalg i §§ 8-18 til 8-20 gjelder tilsvarende for holdingforetak med konsesjon til å drive virksomhet som morselskap i finanskonsern som omfatter *finansforetak som er foretak av allmenn interesse, jf. revisorloven § 1-2 sjette ledd*.

Nye § 22-4 og § 22-5 skal lyde:

§ 22-4 *Overtredelsesgebyr*

Finanstilsynet kan ilegge et finansforetak som overtrer en bestemmelse som er angitt i annet ledd et overtredelsesgebyr på inntil en million kroner dersom overtredelsen er grov eller flere overtredelser til sammen er grove.

Overtredelsesgebyr etter første ledd kan ilegges ved brudd på følgende bestemmelser:

- a) § 8-18 om plikt til å ha revisjonsutvalg
- b) § 8-19 og bestemmelsene i revisjonsforordningen om revisjonsutvalgets oppgaver
- c) revisjonsforordningen artikkel 16 om valg av revisor
- d) revisjonsforordningen artikkel 17 om revisjonsoppdragets varighet

§ 22-5 *Ledelseskarantene*

Finanstilsynet kan ilegge daglig leder eller styremedlemmer i et finansforetak, ledelseskarantene dersom vedkommende forsettlig eller grovt uaktsomt medvirker til overtredelse som nevnt i § 22-4.

Ledelseskarantene innebærer at personen ikke kan være medlem av styret eller daglig leder i et foretak av allmenn interesse eller i et revisjonsselskap. Ledelseskarantene kan ilegges for et tidsrom av inntil tre år.

26.2.13 Forslag til lov om regnskapsplikt

I forslag til lov om regnskapsplikt i NOU 2015: 10 skal § 1-7 lyde:

§ 1-7 *Foretak av allmenn interesse*

Som foretak av allmenn interesse regnes foretak som nevnt i revisorloven § 1-2 sjette ledd.

26.3 Forslag til forskrifter

26.3.1 Ny revisorforskrift

Ny forskrift om revisjon og revisorer skal lyde:

Forskrift om revisjon og revisorer (revisorforskriften)

§ 1 *Unntak fra taushetsplikten overfor tilsynsmyndigheter i land utenfor EØS*

Finanstilsynet kan ved enkeltvedtak bestemme at revisor eller revisjonsselskap uten hinder av taushetsplikten i revisorloven § 10-1 kan gi opplysninger eller utlevere dokumentasjon til tilsynsmyndigheter i land utenfor EØS når den reviderte har utstedt omsettelige verdipapirer som er opptatt til handel på et regulert marked, eller inngår i konsern som utarbeider konsernregnskap underlagt revisjonsplikt, i vedkommende land.

Finanstilsynet kan ved enkeltvedtak nekte revisor eller revisjonsselskap å gi opplysninger eller utlevere dokumenter til tilsynsmyndigheter i andre land, dersom det er nødvendig for å oppfylle Norges internasjonale forpliktelser.

§ 2 *Ikrafttredelse*

Forskriften trer i kraft [dato].

Fra samme tidspunkt oppheves forskrift 25. juni 1999 nr. 712 om revisjon og revisorer (revisorforskriften).

26.3.2 Verdipapirforskriften

I forskrift 29. juni 2007 nr. 876 til verdipapirhandelloven (verdipapirforskriften), skal § 13-6 lyde:

Finanstilsynet kan kreve opplysninger som nevnt i verdipapirhandelloven § 15-2 sjuende ledd muntlig eller skriftlig innen en fastsatt frist. Finanstilsynet kan kreve dokumenter fremlagt, herunder teknisk lagret informasjon og utskrift fra lagringsmedium. *Ved tilsynet med revisjonsselskaper og statsautoriserte revisorer som reviderer foretak av allmenn interesse, kan Finanstilsynet kreve opplysninger som nevnt i verdipapirhandelloven § 15-2 sjuende ledd fra utstederens datterselskap og nærstående tredjeparter.*

26.3.3 Risikostyringsforskriften

I forskrift 22. september 2008 nr. 1080 om risikostyring og internkontroll, gjøres følgende endringer:

§ 1 første ledd nytt nr. 13 skal lyde:

13. Revisjonsforetak.

§ 1 nytt annet og tredje ledd skal lyde:

Der den tilsynspliktige virksomheten drives i et enkeltpersonforetak, gjelder § 6 første ledd, jf. § 8 første ledd første punktum. Det samme gjelder revisjonsselskap med kun én oppdragsansvarlig revisor og regnskapsførerselskap med kun én oppdragsansvarlig regnskapsfører.

Forskriften gjelder ikke for foretak etter første ledd som ikke driver tilsynspliktig virksomhet.

26.3.4 Forskrift om klagenemnd for revisor- og regnskapsførersaker

I forskrift 1. februar 2012 nr. 111 om klagenemnd for revisor- og regnskapsførersaker, skal § 1 første ledd lyde:

Revisor- og *regnskapsførerklagenemnden* er klageinstans for vedtak truffet av Finanstilsynet etter *revisorloven* og *regnskapsførerloven*.

26.3.5 Skatteforvaltningsforskriften

I forskrift 23. november 2016 til skatteforvaltningsloven (skatteforvaltningsforskriften) gjøres følgende endringer:

§ 7-2-11 første ledd skal lyde:

Når arbeidsgiveren leverer sin skattemelding, skal han legge ved en kontrolloppstilling over bokførte og innberettede beløp. Vedleggene skal være signert av arbeidsgiveren. Har arbeidsgiveren revisor, skal også revisor signere vedleggene. *Revisor skal sende skriftlig begrunnelse for manglende signatur til skattekontoret.*

§ 8-2-6 første ledd skal lyde:

Når skattepliktige har plikt til å ha revisor, skal næringsoppgave og melding for selskaper som har mottatt eller avgitt konsernbidrag i skatleggingsperioden være signert av revisor. *Revisor skal sende skriftlig begrunnelse for manglende underskrift til skattekontoret.*

§ 8-9-4 første ledd skal lyde:

Reglene i § 8-2-2 til § 8-2-5 om skatleggingsperiode, leveringsfrist og søknad om utsatt leve-

ringsfrist gjelder for selskap med deltakerfastsettning og for deltakere i utenlandske selskaper som nevnt i § 8-9-2 første og annet ledd. Når selskapet har plikt til å ha revisor, skal næringsoppgave være signert av revisor. *Revisor skal sende skriftlig begrunnelse for manglende underskrift til skattekontoret.*

26.4 Forslag fra mindretall

26.4.1 Endring i § 2-1 – revisjonsplikt

Forslag fra medlemmene *Opsahl og Winkelman*. Forslaget er omtalt i punkt 5.2.5.

I lovforslaget § 2-1 skal første ledd bokstav e og f lyde:

ansvarlige selskaper og kommandittselskaper der alle deltakerne eller komplementaren er juridiske personer med begrenset ansvar, dersom foretakets balansesum er på eller over terskelverdien fastsatt i medhold av aksjeloven § 7-6 eller dersom gjennomsnittlig antall ansatte utgjør ti årsverk eller mer
øvrige regnskapspliktige dersom driftsinntektene av den samlede virksomheten eller foretakets balansesum er på eller over terskelverdiene fastsatt i medhold av aksjeloven § 7-6 eller dersom gjennomsnittlig antall ansatte utgjør ti årsverk eller mer.

Bokstav f i utvalgets forslag blir bokstav g.

26.4.2 Endring i § 3-3 – praksis fra kommunal revisjon

Forslag fra medlemmene *Bamle, Sivertsen og Aarvold*. Forslaget er omtalt i punkt 6.2.5

Lovforslaget § 3-3 annet ledd skal lyde:

Minst to år av opplæringen skal gjennomføres i et revisjonsforetak *eller i en kommunal/fylkeskommunal revisjonsenhet som utfører regnskapsrevisjon*. Inntil ett av disse *de to* årene kan i stedet bestå av praksis fra kommunal- eller fylkeskommunal revisjon *ut over regnskapsrevisjon, fra Riksrevisjonen eller fra skatterevisjon, under veiledning av en statsautorisert revisor.*

26.4.3 Endring i § 8-1 – uavhengighet ved internrevisjon

Forslag fra medlemmene *Elvestad og Irgens*. Forslaget er omtalt i punkt 11.2.5.

Lovforslaget § 8-1 tredje ledd skal lyde:

Revisor skal ikke utføre lovfestet revisjon dersom revisor har ivaretatt internrevisjonsfunksjonen det foregående regnskapsåret.

26.4.4 Endring i § 9-2 – aksept og fortsettelsesvurdering ved revisjon av små foretak

Forslag fra medlemmet *Elvestad*. Forslaget er omtalt i punkt 17.1.5.

Lovforslaget § 9-2 annet ledd første punktum skal lyde:

Før et revisjonsforetak påtar seg eller fortsetter en lovfestet *revisjon, skal* det vurderes om revisjonsforetaket har nødvendig tilgang på kompetente personer, tid og ressurser til å utføre revisjonen og om den oppdragsansvarlige revisoren har nødvendig godkjenning.

26.4.5 Endringer i § 9-5 – kommunikasjon med styret

1. Forslag fra medlemmene *Bamle, Elvestad, Irgens, Sivertsen og Aarvold*. Forslaget er omtalt i punkt 15.6.1.

Lovforslaget § 9-5 første ledd nytt fjerde punktum skal lyde:

Revisor skal nummerere sin skriftlige dokumentasjon som er avgitt etter paragrafen her.

2. Forslag fra medlemmene *Bamle og Sivertsen*. Forslaget er omtalt i punkt 15.6.2.

I lovforslaget § 9-5 skal nytt annet ledd lyde:

Revisor skal sende inn begrunnelse for manglende underskrift ved bekreftelser overfor offentlige myndigheter som gis i henhold til lov eller forskrift til toll-, skatte- og avgiftsmyndighetene.

26.4.6 Endringer i § 9-7 – revisjonsberetning

1. Forslag fra medlemmene *Bamle og Sivertsen*. Forslaget er omtalt i punkt 15.6.5.

I lovforslaget § 9-7 annet ledd skal et nytt bokstavpunkt lyde:

I revisjonsberetningen skal revisor:

...

a) *Uttale seg om det er oppnådd betryggende sikkerhet for at årsregnskapet som helhet ikke inneholder vesentlig feilinformasjon, verken som følge av misligheter eller utilsiktede feil.*

2. Forslag fra medlemmene Bamle, Sivertsen og Winkelman. Forslaget er omtalt i punkt 15.6.3 og 15.6.4.

Lovforslaget § 9-7 første ledd skal lyde:

Revisor skal avgi en revisjonsberetning som viser resultatet av den lovfestede revisjonen. Revisjonsberetningen skal være skriftlig, datert og signert av oppdragsansvarlig revisor og angi hvor revisor er etablert. *Revisjonsberetningen skal avgis uten unødig opphold etter at årsregnskapet er underskrevet og senest syv måneder etter regnskapsårets slutt. Revisjonsberetning skal avgis også der årsregnskap ikke foreligger eller er ufullstendig.*

I lovforslaget § 9-7 annet ledd skal et nytt bokstavpunkt lyde:

I revisjonsberetningen skal revisor:

...

- a) *Uttale seg om det dersom ledelsen ikke har oppfylt sin plikt til å sørge for ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger.*

3. Forslag fra medlemmene Bamle, Sivertsen og Aarvold. Forslaget er omtalt i punkt 15.6.6.

I lovforslaget § 9-7 annet ledd skal et nytt bokstavpunkt lyde:

I revisjonsberetningen skal revisor:

...

- a) *Gjøre merknad om det dersom den reviderte plikter å holde et årlig møte med revisor uten at noen fra den daglige ledelsen er til stede, og det ikke er holdt slikt møte i løpet av siste år.*

26.4.7 Endringer i § 9-9 – oppdragsdokumentasjon

1. Forslag fra medlemmene Bamle og Sivertsen. Forslaget er omtalt i punkt 16.3.1.

Overskriften til lovforslaget § 9-9 skal lyde: § 9-9 Oppdragsdokumentasjon og oppbevaring

2. Forslag fra medlemmene Bamle, Elvestad, Irgens og Sivertsen. Forslaget er omtalt i punkt 16.3.2.

Lovforslaget § 9-9 første ledd nytt annet punktum skal lyde:

Forhold som tilsier at det kan foreligge misligheter og feil, skal dokumenteres særskilt med angivelse av hva revisor har foretatt seg i den anledning.

3. Forslag fra medlemmene Bamle, Sivertsen og Aarvold. Forslaget er omtalt i punkt 16.3.3.

Lovforslaget § 9-9 sjuende ledd nytt annet punktum skal lyde:

Dokumentasjon av rådgivning og andre tjenester etter femte ledd skal oppbevares i minst fem år etter levering av tjenesten.

4. Forslag fra medlemmene Bamle og Sivertsen. Forslaget er omtalt i punkt 16.3.4.

Lovforslaget § 9-9 sjuende ledd nytt tredje punktum skal lyde:

Dokumentasjon av interne retningslinjer og rutiner etter § 7-1 skal oppbevares i minst fem år etter utgangen av det siste kalenderår de aktuelle retningslinjer og rutiner gjaldt.

5. Forslag fra medlemmene Bamle, Elvestad og Sivertsen. Forslaget er omtalt i punkt 16.3.5.

Lovforslaget § 9-9 sjuende ledd nytt fjerde punktum skal lyde:

Dokumentasjon som gjelder kommunikasjon med styret etter § 9-5 skal oppbevares i minst 10 år.

6. Forslag fra medlemmene Bamle, Sivertsen og Aarvold. Forslaget er omtalt i punkt 16.3.6.

Lovforslaget § 9-9 nytt åttende ledd skal lyde:

Oppbevaringen skal være ordnet og betryggende sikret mot urettmessig innsyn, ødeleggelse, tap og endring. Oppbevaringen skal skje på en måte som sikrer at dokumentasjonen til enhver tid kan fremlegges for kontroll.

7. Forslag fra medlemmene Bamle og Sivertsen. Forslaget er omtalt i punkt 16.3.7.

Lovforslaget § 9-9 nytt niende ledd skal lyde:

Departementet kan i forskrift fastsette nærmere regler om oppbevaringen.

26.4.8 Endring i § 9-10 – god revisjonsskikk for revisorbekreftelser

Forslag fra medlemmene Elvestad og Irgens. Forslaget er omtalt i punkt 18.1.5.

Lovforslaget § 9-10 første ledd skal lyde:

Oppdrag om revisorbekreftelser skal utføres og dokumenteres i samsvar med god revisjonsskikk. Kravet om god revisjonsskikk innebærer blant annet at revisor skal kommunisere med styret i samsvar med § 9-5. Når grunnlaget for bekreftelsen ikke er lov eller forskrift skal revisor sørge for en klar forståelse av oppdraget.

26.4.9 Endring i § 10-1 – adgang til å gi opplysninger til regnskapsfører

Forslag fra medlemmene *Opsahl og Winkelman*. Forslaget er omtalt i punkt 12.2.5.

Lovforslaget § 10-1 nytt åttende ledd skal lyde:

Taushetsplikten etter første og annet ledd er ikke til hinder for å gi opplysninger til den revidertes eksterne regnskapsfører, når opplysningene må kunne antas å være relevante for regnskapsførers utførelse av sitt oppdrag.

26.4.10 Endring i § 11-1 – proporsjonalt erstatningsansvar

Forslag fra medlemmene *Bamle, Hanstad og Aarvold*. Forslaget er omtalt i punkt 19.7.4.

Lovforslaget § 11-1 annet og tredje ledd skal lyde:

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.

26.4.11 Ny § 11-2 – ansvarsforsikring

Forslag fra medlemmet *Sivertsen*. Forslaget er omtalt i punkt 19.7.5.

Ny § 11-2 skal lyde:

§ 11-2 Ansvarsforsikring

Et revisjonsforetak skal sørge for å ha forsikring for mulig erstatningsansvar etter § 11-1.

Forsikringen må tegnes i et forsikringsforetak som har adgang til å drive forsikringsvirksomhet her i riket etter finansforetaksloven § 2-6 første ledd. Dette gjelder ikke revisjonsforetak som har tegnet forsikring i et solid forsikringsforetak som ifølge sine vedtekter bare kan overta direkte forsikring for en nærmere angitt krets av forsikrings-takere. Revisjonsforetaket skal til enhver tid kunne fremlegge gyldig forsikringsbevis.

Forsikringssummen skal stå i rimelig forhold til virksomhetens art og omfang. Forsikringsselskapet kan ikke overfor skadelidte gjøre gjeldende forsikringsrettslige innsigelser fra forsikringsforholdet med sikrede. Skadelidte kan kreve dekning direkte fra forsikringsselskapet uten først å ha rettet krav mot sikrede.

Forsikringsselskapet som revisjonsforetaket har når skadelidte fremmer krav om erstatning, er ansvarlig. Et erstatningskrav anses for fremsatt på det tidligste av følgende tidspunkter:

- a) Det tidspunktet sikrede eller forsikringsselskapet første gang mottar skriftlig krav om erstatning eller skriftlig melding som angir at erstatningskrav vil bli reist mot sikrede eller forsikringsselskapet
- b) Det tidspunktet sikrede eller forsikringsselskapet første gang mottok skriftlig melding fra skadelidte vedrørende omstendigheter som kan ventes å føre til at et erstatningskrav blir reist mot sikrede. Dette gjelder også melding fra sikrede til forsikringsselskapet.

Forsikringsavtaleloven gjelder så langt ikke noe annet følger av paragrafen her.

26.4.12 Endringer i § 12-4 – adgang til å yte tjenester til foretak av allmenn interesse

1. Forslag fra medlemmet *Elvestad*. Forslaget er omtalt i punkt 22.5.1.

I utvalgets forslag til § 12-4, skal det ikke henvises til revisjonsforordningen artikkel 5 nr. 1 bokstav a punkt vii.

2. Forslag fra medlemmene *Elvestad og Irgens*. Forslaget er omtalt i punkt 22.5.2.

I utvalgets forslag til § 12-4, skal det ikke henvises til revisjonsforordningen artikkel 5 nr. 1 bokstav f.

26.4.13 Endring i § 14-3 – overtredelsesgebyr mot statsautorisert revisor

Forslag fra medlemmene *Bamle, Sivertsen, Stavaas og Winkelman*. Forslaget er omtalt i punkt 21.7.1.

Lovforslaget § 14-3 første ledd skal lyde:

Finanstilsynet kan ilegge *en statsautorisert revisor og/eller* et revisjonsforetak som overtrer en bestemmelse som er angitt i annet ledd et overtredelsesgebyr på inntil en million kroner dersom overtredelsen er grov eller flere overtredelser til sammen er grove.

26.4.14 Endring i § 14-4 – ledelseskantene ved brudd på § 7-1

Forslag fra medlemmene *Bamle og Sivertsen*. Forslaget er omtalt i punkt 21.7.2.

Lovforslaget § 14-4 annet ledd ny bokstav a) skal lyde:

- a) *§ 7-1 om organisering av virksomheten og kvalitetsstyring*

Nåværende bokstav a til e, blir nye bokstav b til f.

26.4.15 Endret § 14-9 – straff

Forslag fra *medlemmene Bamle og Sivertsen*. Forslaget er omtalt i punkt 21.7.3.

Lovforslaget § 14-9 skal lyde:

§ 14-9 *Straff*

Den som forsettlig eller uaktsomt overtrer

- a) § 2-7 om revisortitler
 - b) Kapittel 8 Uavhengighet og objektivitet
 - c) Kapittel 9 Revisors plikter ved lovfestet revisjon og revisorbekreftelser
 - d) Kapittel 10 Taushetsplikt og opplysningsplikt
 - e) § 14-1 om karenperiode for adgang til å tiltre ledende stilling hos den reviderte
- straffes med bøter eller fengsel inntil ett år.

Foreldelsesfristen for adgang til å reise straffesak er fem år.

Vedlegg 1

Revisors erstatningsansvar

Utredning fra et underutvalg til Revisor- og regnskapsførerlovutvalget

Avgitt til Revisor- og regnskapsførerlovutvalget
18. mai 2017

Til Revisor- og regnskapsførerlovutvalget

Revisor- og regnskapsførerlovutvalget besluttet
13. januar 2016 å nedsette et underutvalg til å

utrede revisors erstatningsansvar. Underutvalget
legger med dette frem sin utredning.

Oslo, 18. mai 2017

Johan Giertsen, leder
Kari Birkeland
Terje Granvang
Marianne Irgens
Per Hanstad
Erling Hjelmeng

Innhold

1	Innledning	300	5.5	Avtalt ansvarsbegrensning	317
1.1	Utredningens hovedinnhold	300	5.6	Forslag fra medlemmene	
1.2	Mandat og sammensetning	300		Granvang, Hanstad og	
1.3	Bakgrunn	301		Hjelmeng	318
2	Gjeldende rett – utgangspunkter ..	302	5.7	Forslag fra medlemmene	
3	EØS-rett	303		Birkeland, Giertsen og Irgens	322
3.1	Revisjonsdirektivet	303	5.8	Årsberetningen	325
3.2	EU-rekommandasjonen om begrensning av revisors erstatningsansvar	303	6	Krav om å stille sikkerhet for mulig ansvar	325
4	Revisors erstatningsansvar i andre land	308	6.1	Gjeldende rett	325
4.1	Danmark	308	6.2	EØS-rett	327
4.2	Finland	308	6.3	Regler i andre land	327
4.3	Storbritannia	309	6.4	Ansvarsforsikring og sikkerhetsstillelse for andre profesjoner	328
4.4	Sverige	309	6.5	Behovet for lovkrav om å stille sikkerhet for revisors erstatningsansvar	329
4.5	Begrensning av revisors erstatningsansvar i EU-landene	309	6.6	Utforming av et eventuelt krav om sikkerhet	331
4.6	Utredning av revisoransvaret i Sverige	310	7	Spesialmerknader	332
5	Underutvalgets vurdering	311	8	Lovforslag	334
5.1	Sentrale trekk ved revisoransvaret	311	8.1	Forslag til bestemmelser i ny revisorlov	334
5.2	Viktige hensyn i vurderingen av revisors erstatningsansvar	314	8.2	Forslag til endring i regnskapsloven	334
5.3	Vurderinger underutvalget deler ..	315			
5.4	Beløpsbegrensning	316			

1 Innledning

1.1 Utredningens hovedinnhold

Underutvalgets medlemmer er enige om at ansvarsfordelingen mellom revisor og den revidertes organer skal tas inn som et hensyn i revisorlovens regulering av revisors erstatningsansvar, men er uenige om på hvilken måte dette hensynet skal vektlegges.

Medlemmene Terje Granvang, Per Hanstad og Erling Hjelmeng mener at det i større grad bør legges vekt på at ansvarsfordelingen mellom styret, daglig leder og revisor i utarbeidelsen og kontrollen av regnskapet, ikke blir tilstrekkelig ivare tatt med de gjeldende erstatningsreglene. På den ene siden gjelder det alminnelige erstatningsrettslige utgangspunktet om full dekning for skadelidtes tap fra en uaktsom skadevolder også her. På den annen side er det viktig at erstatningsreglene gir insentiver til styret og ledelsen til å overholde regnskapslovens krav om å gi rettvise regnskapsinformasjon, og til å ivareta ansvaret etter bokføringsloven og selskapsretten for å ha en forsvarlig regnskapsrapporteringsprosess. Erstatningsreglene bør også lede til konkret rimelige og balanserte resultater. Disse medlemmene mener at det er behov for tydelige endringer i reglene om revisors erstatningsansvar for å ivareta disse hensynene.

Disse medlemmene foreslår å erstatte det alminnelige solidaransvaret for revisor med et ansvarsgrunnlag der revisor hefter overfor skadelidte bare i henhold til utvist skyld og bidrag til skaden. Forslaget omfatter tap som følge av feilinformasjon i et revidert årsregnskap, konsernregnskap eller i annen revisorbekreftet rapportering. En erstatningsrettslig regel som tydeligere eksponerer styremedlemmene og den daglige ledelsen for det ansvaret de er pålagt i selskaps- og regnskapslovgivningen, vil kunne bidra til å skjerpe aktsomheten knyttet til styrets behandling av regnskapet og kvaliteten på årsregnskapet i sin alminnelighet. En slik bestemmelse vil gjenspeile og bygge opp under den helt sentrale ansvarsdelingen i lovgivningen mellom styrets og daglig leders ansvar for å utarbeide regnskapet, og revisors ansvar for å kontrollere og uttale seg om at regnskapet ikke inneholder vesentlig feilinformasjon. Forslaget har ikke som sin hovedfunksjon å skjerme revisor mot høye erstatningskrav, men å la rettsvirkningene i form av erstatningsansvar gjenspeile den funksjonsdelingen mellom styret og revisor som følger av revisorloven, regnskapsloven, bokføringsloven og selskapslovgivningen.

Forslaget kan på den måten beskrives som en form for proporsjonalt ansvar.

Medlemmene Kari Birkeland, Johan Giertsen og Marianne Irgens kan ikke slutte seg til disse forslagene, men vil anbefale at lempingsregelen – som etter disse medlemmenes syn fortsatt skal være en unntaksregel – suppleres med at domstolene kan legge vekt på «ansvarsfordelingen mellom revisor og den revidertes organer». Fordi denne tilføyelsen i lempingsregelen blir spesiell for revisorer, anbefaler disse medlemmene at denne justerte lempingsregelen inntas i revisorloven.

Ansvarsforsikring for styremedlemmer og daglig leder kan gjøre at disse i større grad blir eksponert for et reelt erstatningsansvar for tap som følge av vesentlig feilinformasjon i regnskapet. Underutvalget har vurdert at innføring av et slikt krav ligger på siden av mandatet, og har derfor ikke utredet det særskilt. Underutvalget foreslår imidlertid å styrke betydningen av slike ansvarsforsikringer gjennom et pålegg om å opplyse i årsberetningen om styrets medlemmer og daglig leder har tegnet forsikring for sitt mulige ansvar overfor foretaket og tredjepersoner.

Underutvalget går ikke inn for lovregler om begrensnings av revisors erstatningsansvar gjennom beløpsbegrensninger eller presisering av adgangen til å avtale begrensninger i erstatningsansvaret.

Underutvalget foreslår å videreføre at et revisjonsselskap er solidarisk ansvarlig med en oppdragsansvarlig revisor som har utført oppdraget på dets vegne.

Underutvalget mener at det ikke bør stilles lovkrav om å stille sikkerhet for revisors erstatningsansvar, hverken i form av ansvarsforsikring eller garantistillelse. Dette innebærer at den gjeldende ordningen med krav om sikkerhetsstillelse etter underutvalgets syn bør avvikes. Dersom det skal stilles lovkrav, mener underutvalget at det bør være i form av et krav om å stille ansvarsforsikring. Underutvalget har utarbeidet et alternativt lovforslag om det.

Det vises til underutvalgets vurderinger i kapittel 5 og 6 nedenfor.

1.2 Mandat og sammensetning

Kongen i statsråd nedsatte 2. oktober 2016 et lovutvalg med mandat til å foreta en bred og helhetlig gjennomgang av det norske revisjons- og revisorregelverket, herunder foreslå regler for gjennomføring av nytt forventet EØS-regelverk på områ-

det. Utvalget skal også gå gjennom regnskapsførerlovgivningen.

Lovutvalget skal utrede og komme med forslag til regler om revisors erstatningsansvar, herunder om EU-kommisjonens rekommandasjon 2008/473/EF om begrensning av revisors erstatningsansvar bør gjennomføres i norsk rett og om gjeldende krav om sikkerhetsstillelse bør endres til krav om ansvarsforsikring (mandatet del II punkt 1 bokstav f). Utvalget kan nedsette egne underutvalg til å utrede bestemte deler av mandatet (mandatet del III).

Lovutvalget besluttet i møtet 13. januar 2016 å nedsette et underutvalg til å utrede revisors erstatningsansvar i henhold til mandatet. Det ble vist til at erstatningsspørsmål var omfattende og kompliserte, noe som nødvendiggjorde en annen og mer spesialisert kompetanse enn det lovutvalget hadde.

Underutvalget ble nedsatt med følgende sammensetning

- *Professor dr. juris Johan Giertsen (leder), Universitetet i Bergen*
- *Førsteamanuensis (PhD) Kari Birkeland, Handelshøyskolen BI*
- *Advokat Terje Granvang, Arntzen de Besche Advokatfirma AS*
- *Seksjonsleder Marianne Irgens, Finansdepartementet (fra oktober 2016)*
- *Administrerende direktør Per Hanstad, Revisorforeningen*
- *Professor dr. juris Erling Hjelmeng, Universitetet i Oslo*
- *Seksjonsleder Alexander Behringer, Finansdepartementet (til oktober 2016)*

Sekretærer for underutvalget har vært

- *Seniorrådgiver Eyvinn Rudjord Helgevold (sekretær), Finansdepartementet (til november 2016)*
- *Fagsjef Espen Knudsen (sekretær), Revisorforeningen (fra november 2016)*

Underutvalget har hatt møter 17. mars, 31. august, 19. desember 2016, 30. januar, 6. april og 24. april 2017.

1.3 Bakgrunn

Revisors erstatningsansvar har vært oppe til særskilt behandling to ganger tidligere i Norge. Den første behandlingen var under forarbeidene til gjeldende revisorlov av 1999. Den andre gangen var i 2008 da Finansdepartementet sendte EUs rekommandasjon om å begrense revisors erstat-

ningsansvar på høring. Det ble ikke gjennomført endringer innen revisoransvaret som følge av disse to behandlingene. I det følgende redegjøres det kort for behandlingen av revisoransvaret i forarbeidene til revisorloven av 1999. EUs rekommandasjon om å begrense revisors erstatningsansvar og hovedtrekkene i høringsinstansenes vurderinger av EUs rekommandasjon er omtalt i punkt 3.2 nedenfor.

Revisorlovutvalget drøftet erstatningsansvaret for revisorer. Lovutvalget mente at det var viktig at revisors erstatningsansvar er undergitt de samme vurderinger og prinsipper som ellers gjelder i vår erstatningslovgivning, se NOU 1997: 9 pkt. 11.3.3 side 176. Utvalget fant derfor ikke grunn til å innføre andre regler for revisorer i denne sammenheng. Samtidig ønsket lovutvalget å klargjøre i revisorloven at lempingsregelen i skadeserstatningsloven § 5-2 kan gjøres gjeldende for revisor.

Videre tok lovutvalget opp spørsmålet om det burde innføres en form for ansvarsbegrensning i loven for revisorer, og viste til at spørsmålet hadde vært drøftet både nasjonalt og internasjonalt. Bakgrunnen for spørsmålet var først og fremst at det hadde vært fremmet høye erstatningskrav mot revisor, samtidig som krav mot foretakets ledelse og styre var blitt frafalt eller ikke forfulgt. Lovutvalget viste til Justisdepartementets uttalelse i Ot.prp. nr. 36 (1993–1994) om ny aksjelov side 85 – 86:

«[...] Etter departementets syn skal det svært mye til for å fravike det grunnfestede utgangspunkt i norsk rett at en skadelidt har krav på full erstatning. Departementet kan ikke se at det i dette tilfelle foreligger tilstrekkelig tungtveiende argumenter. Selv om departementet er enig i at det kan virke urimelig at revisor trekkes til ansvar når selskapets ledelse går fri, kan departementet ikke se at den foreliggende praksis har avdekket vesentlige svakheter ved regelverket.»

Revisorlovutvalget la vekt på dette og kom til at det ikke burde innføres regler om ansvarsbegrensninger for revisorer. Videre påpekte lovutvalget at lempingsregelen vil kunne hindre at man i spesielle tilfeller «velter» ledelsens ansvar over på revisor.

Revisorlovutvalget tok også opp spørsmålet om solidaransvarsregelen i revisorloven og aksjeloven er rimelig. I Ot.prp. nr. 36 (1993–1994) om ny aksjelov ble et høringsinnspill om å innføre en bestemmelse om prorataansvar ikke fulgt opp. Justisdepartementet viste til at solidaransvaret er

et grunnfestet prinsipp i norsk erstatningsrett og at det av hensyn til skadelidte ikke er aktuelt å gå inn for noen endring på dette området. Revisorlovutvalget sluttet seg til dette synspunktet.

Finansdepartementet fulgte opp revisorlovutvalgets forslag og uttalte følgende i Ot.prp. nr. 75 (1997–1998) pkt. 11.3.5 side 117 – 118:

«Departementet legger som utgangspunkt til grunn at revisors erstatningsplikt i størst mulig grad bør reguleres av de alminnelige lovfestede og ulovfestede regler i norsk erstatningsrett.»

Departementet gikk i likhet med utvalget ikke inn for regler som begrenser revisors erstatningsansvar. Departementets oppfatning var at det bør kreves sterke grunner for å fravike det alminnelige utgangspunktet om at skadelidte skal ha full dekning av sitt økonomiske tap. Departementet fulgte opp utvalgets forslag om å henvise til lempingsregelen i skadeserstatningsloven § 5-2 i revisorloven.

Revisorforeningen har hentet inn opplysninger for underutvalget om samlede erstatningskrav og erstatningsutbetalinger i perioden 2011–2016. Se tabell 1.1.

Erstatningsutbetalingene i perioden utgjorde om lag 1,1 prosent av revisjonsomsetningen, 0,7 prosent av den totale omsetningen og om lag 7 prosent av regnskapsmessig resultat i bransjen. Store enkeltsaker kan gi store utslag, og det gjør at tallene kan variere mye. Erstatningskravene er

Tabell 1.1 Erstatningskrav og utbetalinger fra revisjonsforetakene

	Krav	Utbetalt
2011–2013	kr 2 512 500 000	kr 132 600 000
2014–2016	kr 838 600 000	kr 265 700 000
2011–2016	kr 3 351 100 000	kr 398 300 000

Kilde: Tall fra de fem største revisjonsselskapene og Revisorforeningens forsikringsordning. Tallene dekker revisjonsforetak som samlet står for om lag 97 pst av omsetningen i revisjonsbransjen. Innhentet og sammenstilt av Revisorforeningen oktober 2016.

mye større enn utbetalingene både i samlet størrelse og antall.

2 Gjeldende rett – utgangspunkter

Revisor plikter etter revisorloven § 8-1 første ledd å erstatte skade som denne forsettlig eller uaktsomt har voldt under utførelsen av sitt oppdrag.

Gjennom vilkåret «*forsettlig eller uaktsom[...]*» skadeforvoldelse kobler bestemmelsen seg til det alminnelige uaktsomhetsansvaret i norsk erstatningsrett.¹ Med uaktsomhetsansvar menes at skadevolder kan bebreides for skaden. Revisor har et såkalt profesjonsansvar. Bebreidelsen ligger i at revisor ikke har oppfylt de krav som med rimelighet må stilles til ham som profesjonsutøver. Den klanderverdige oppdragsutførelsen må ha ført til et tap for noen som hadde grunn til å innrette seg i tillit til resultatet av revisors arbeid. Revisor må ha hatt reell mulighet til å forhindre skaden. De alminnelige erstatningsreglene kommer til anvendelse ved vurderingen av om revisor er erstatningsansvarlig for en skade etter revisorloven § 8-1 (se NOU 1997: 9 side 200). Hovedregelen er at skadelidte skal få dekket sitt økonomiske tap fullt ut, jf. skadeserstatningsloven § 4-1.

Der regnskapsbrukere har rett på erstatning som følge av vesentlige feil i det reviderte regnskapet, vil styremedlemmene og daglig leder i det reviderte foretaket kunne holdes erstatningsansvarlige på grunnlag av uaktsom utarbeidelse av det uriktige regnskapet. Revisor vil kunne holdes erstatningsansvarlig på grunnlag av uaktsom avgivelse av uriktig revisjonsberetning. Det alminnelige solidaransvaret etter skadeserstatningsloven § 5-3 første ledd for flere som plikter å betale erstatning for samme skade, gjelder for skadelidtes rett til å kreve erstatning. Etter bestemmelsen svarer de ansvarlige en for alle og alle for en. Den skadelidte kan velge å kreve erstatning fra alle, noen eller bare én av de solidaransvarlige, og kravet reduseres ikke fordi også andre er ansvarlig for samme skade. Ansvaret begrenses av at skadelidte bare skal ha erstatning én gang, selv om det fulle kravet kan fremmes mot samtlige solidaransvarlige. Skadevolder som kreves for en uforholdsmessig andel, kan kreve regress fra andre skadevoldere. I hvilken utstrekning den som har betalt erstatning kan gjøre krav gjeldende mot andre ansvarlige, avgjøres etter skadeserstatningsloven § 5-3 annet ledd under hensyn til «ansvarsgrunnlaget og forholdene ellers».

¹ Se Ot.prp. nr. 75 (1997–98) side 117–118.

Dersom den skadelidte har medvirket til skaden ved egen skyld, kan erstatningen etter skadeserstatningsloven § 5-1 settes ned eller falle bort for så vidt det er rimelig når en tar hensyn til atferden, og dens betydning for at skaden skjedde, omfanget av skaden og forholdene ellers. Som medvirkning regnes det også når den skadelidte har latt være i rimelig utstrekning å fjerne eller minske risikoen for skade eller etter evne å begrense skaden. Etter revisorloven § 8-2, jf. skadeserstatningsloven § 5-2, kan erstatningsansvaret lempes når retten under hensyn til skadens størrelse, den ansvarliges økonomiske bæreevne, foreliggende forsikringer og forsikringsmuligheter, skyldforhold 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.

Etter revisorloven § 8-1 annet ledd er et revisjonsselskap solidarisk ansvarlig med en revisor som har utført oppdraget på dets vegne. Bestemmelsen gjør revisjonsselskapet objektivt medansvarlig ved erstatningsbetingende uaktsomhet fra en oppdragsansvarlig revisor i selskapet.

Overfor oppdragsgiver vil revisor kunne bli holdt erstatningsansvarlig på kontraktsrettslig grunnlag, men revisorloven § 8-1 danner også ansvarsgrunnlag for krav fra det reviderte selskapet som den feilaktige revisjonsberetningen gjelder.

Utførelsen av revisjonsoppdrag er i sin helhet regulert gjennom god revisjonsskikk og øvrige lovkrav, og oppdragsavtalen har derfor liten betydning for vurderingen av ansvarsgrunnlaget i disse tilfellene. I rettspraksis har vurderingen av kontraktsforpliktelsene kommet inn der (det er påstått at) revisor har påtatt seg tilleggsoppgaver som ikke er utført forsvarlig ved rådgivning, utfylling av selvangivelse o.l.² Brudd på oppdragsavtalen vil være det sentrale temaet i erstatningssaker om uaktsom rådgivning.

Rettspraksis og sentrale trekk ved revisors erstatningsansvar er omtalt i punkt 5.1 og til dels i resten av kapittel 5.

3 EØS-rett

3.1 Revisjonsdirektivet

Etter direktiv 2006/43/EF (revisjonsdirektivet) artikkel 31 om revisorers erstatningsansvar, ble EU-kommisjonen pålagt innen 1. januar 2007 å

² Se som eksempel RG-2007-419 (Agder).

framlegge en rapport om virkningen av gjeldende nasjonale regler for erstatningsansvar i forbindelse med utførelse av lovfestet revisjon på europeiske kapitalmarkeder og de forsikringsvilkårene som gjelder for revisorer og revisjonsselskaper, herunder en objektiv analyse av grensene for økonomisk erstatningsansvar. Kommisjonen skulle gjennomføre en offentlig høring og, dersom den anså det som hensiktsmessig, framlegge rekommandasjoner for medlemsstatene.

Etter endringsdirektivet 2014/56/EU inneholder ikke revisjonsdirektivet bestemmelser om revisors erstatningsansvar.

3.2 EU-rekommandasjonen om begrensning av revisors erstatningsansvar

3.2.1 Innledning

EU-kommisjonens rekommandasjon 2008/473/EF gir anbefalinger om begrensning av erstatningsansvaret til revisorer og revisjonsselskaper som foretar lovfestet revisjon.³ Rekommandasjonen ble innlemmet i EØS-avtalen ved EØS-komiteens beslutning nr. 39/2009 av 17. mars 2009. De enkelte landene er ikke folkerettslig bundet til å gjennomføre rekommandasjonen i nasjonal rett. Det enkelte land står derfor fritt til å bestemme om og i tilfelle hvordan de ønsker å gjennomføre anbefalingene i rekommandasjonen i nasjonal rett.

3.2.2 Bakgrunn for rekommandasjonen

På bakgrunn av pålegget i revisjonsdirektivet artikkel 31 (se punkt 3.1), fikk EU-kommisjonen i 2006 utarbeidet en rapport om revisors erstatningsansvar og deres forsikringsordninger. Rapporten ble utarbeidet av det uavhengige analyse-selskapet London Economics i samarbeid med Professor Ralf Ewert, Goethe-universitetet i Frankfurt, Tyskland: «Study on the Economic Impact of Auditors' Liability Regimes», september 2006.⁴

I tillegg hadde EU-kommisjonen i 2001 fått utarbeidet en rapport som tok for seg eierskap og

³ Lenker per februar 2017: Offisiell engelsk versjon: ec.europa.eu/finance/auditing/liability/index_en.htm
Offisiell norsk versjon: efta.int/sites/default/files/documents/legal-texts/eea/other-legal-documents/translated-acts/norwegian/n32008H0473.pdf.

⁴ Lenke per februar 2017: ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/liability/auditors-final-report_en.pdf.

kapitalstrukturer i revisjonsselskaper. Rapporten ble utarbeidet av det franske advokatfirmaet Thieffry & Associates i samarbeid med advokatfirmaer i andre medlemsland: «A study on systems of civil liability of statutory auditors in the context of a Single Market for auditing services in the European Union».⁵ Kommisjonen utarbeidet to vedlegg med oppdateringer av rapporten til høringen i 2007.⁶

EU-kommisjonen gjennomførte i 2007 en høring om revisors erstatningsansvar og innvirkningen på de europeiske kapitalmarkedene. Høringen inkluderte de nevnte rapportene og et høringsdokument utarbeidet av Kommisjonen «Consultation Report on auditors' liability and its impact on the European capital markets».⁷

3.2.3 Begrunnelsen for rekommandasjonen

I fortalen er EU-rekommandasjonen begrunnet slik:⁸

«2) For at kapitalmarkedene skal virke på en tilfredsstillende måte, kreves en bærekraftig revisjonskapasitet og et konkurransedyktig marked for revisjonstjenester der det finnes et tilstrekkelig utvalg av revisjonsselskaper som er i stand til å utføre og villige til å påta seg å gjennomføre lovfestet revisjon av selskaper hvis verdipapirer er opptatt til notering på et regulert marked i en medlemsstat. Økende svingninger i selskapenes markedsverdi har imidlertid ført til mye høyere erstatningsrisiko, samtidig som tilgangen til forsikringsdekning mot risiko knyttet til slik revisjon er blitt stadig mer begrenset.

3) Ettersom et ubegrenset solidaransvar kan medføre at revisjonsselskaper og -nettverk avholder seg fra å gå inn i det internasjonale markedet for børsnoterte selskaper i Fellesska-

pet, er det små utsikter til at det skulle oppstå nye revisjonsnettverk som vil være i stand til å utføre lovfestet revisjon av slike selskaper.

4) Erstatningsansvaret for revisorer og revisjonsselskaper, herunder konsernrevisorer, som foretar lovfestet revisjon av børsnoterte selskaper, bør derfor begrenses. En begrensning av erstatningsansvaret er imidlertid ikke berettiget i saker som dreier seg om en revisors forsettlig brudd på sine yrkesmessige plikter, og bør ikke gjelde i slike tilfeller. En slik begrensning bør heller ikke berøre den retten en skadelidt har til å få en rimelig erstatning.

5) På grunn av den betydelige variasjonen som finnes mellom ordningene for erstatningsansvar i medlemsstatene er det på dette stadiet hensiktsmessig at hver enkelt medlemsstat får velge den begrensingsmetoden som anses for å være best tilpasset medlemsstatens egen ordning for erstatningsansvar.

6) Derfor bør medlemsstatene i henhold til nasjonal lovgivning kunne fastsette en grense for revisorers erstatningsansvar. Som alternativ bør medlemsstatene i henhold til nasjonal lovgivning kunne fastsette en ordning for forholdsmessig erstatningsansvar der revisorer og revisjonsselskaper som foretar lovfestet revisjon, bare er ansvarlig for sin del av den skaden som oppstår, uten at de er solidarisk ansvarlige med andre parter. I medlemsstater der det bare er det reviderte selskapet og ikke den enkelte aksjeeier eller annen tredjemann som kan fremme krav mot revisorer som foretar lovfestet revisjon, bør det også være mulig for medlemsstaten å la selskapet, dets aksjeeiere og revisor fastsette begrensningen av revisorens erstatningsansvar, forutsatt at finnes passende garantier for investorene i det reviderte selskapet.»

EU-kommisjonen har gitt en utfyllende begrunnelse av rekommandasjonen i en tilhørende konsekvensvurdering.⁹ Rekommandasjonen retter seg i første rekke mot revisjonens betydning for kapitalmarkedenes funksjon. Revisjon vurderes som en viktig del av den finansielle infrastrukturen. Velfungerende kapitalmarkeder er avhengig av at revisorer utfører en objektiv og uavhengig

⁵ Lenke per februar 2017 – Thieffry-rapporten: ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/liability/auditliability_en.pdf.

⁶ Lenker per februar 2017 – EU-kommisjonens oppdatering av Thieffry-rapporten: ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/liability/consultation_annex1_en.pdf
ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/liability/consultation_annex2_en.pdf.

⁷ Lenker per februar 2017: Kommisjonens høringsdokument: ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/liability/consultation-paper_en.pdf
Oppsummering av høringssvarene: ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/liability/summary_report_en.pdf.

⁸ Rekommandasjonen er omtalt grundig i Hjelmeng (2010) side 91–94.

⁹ SEC (2008) 1975 Commission staff working document – Accompanying document to the Commission recommendation concerning the limitation of the civil liability of statutory auditors and audit firms – Impact assessment. Lenke per februar 2017: ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/liability/impact_assessment_en.pdf.

revisjon av foretakene. Store erstatningsutbetalinger fra revisjonsselskaper vurderes som en trussel mot at det vil være tilstrekkelig kapasitet i revisjonsbransjen til å fylle denne funksjonen. Rekommandasjonen anbefaler derfor lovregler som begrenser revisors ansvar. Formålet er utdypet slik i konsekvensvurderingen punkt 4:

«Trust in capital markets is a necessary condition to enable those markets to allocate capital efficiently. It is necessary to ensure the efficient functioning of financial markets and to preserve investor confidence in financial statements. The general objectives for this impact assessment are:

- Reduce the risk to capital markets that statutory auditors might no longer be available to audit listed companies; and
- Facilitate access to the international statutory audit market (in order to encourage more auditors to audit large and listed companies)

To achieve these general objectives, the following specific objectives are defined:

- Achieve fairer liability risk exposure for statutory auditors
- Facilitate access to professional indemnity insurance for statutory auditors
- Encourage investments into the expansion of audit firms
- Reduce differences in liability regimes across the EU.»

I London Economics-rapporten blir det påpekt at store erstatningskrav, dyre forsikringer og begrensede muligheter for forsikringsdekning medfører en fare for høy konsentrasjon i den delen av revisjonsmarkedet som betjener noterte foretak og andre store og meget store foretak. Dette markedet er sterkt dominert av de fire store internasjonale revisjonsnettverkene PWC, KPMG, Deloitte og EY («the Big 4»). Selskaper i disse nettverkene hadde i 2008 om lag 80 % markedsandel for lovpliktig revisjon av noterte foretak internasjonalt, og om lag 90 % markedsandel for lovpliktig revisjon av finansinstitusjoner i EU (jf. konsekvensvurderingen punkt 3.2.3.a). EU-kommisjonen vurderer i konsekvensvurderingen at det er usannsynlig at denne strukturen i revisjonsbransjen vil endre seg vesentlig på kort sikt.

EU-kommisjonen la vekt på at risikoen for erstatningsansvar og vanskeligheter med å skaffe forsikring innenfor en forsvarlig økonomisk ramme, utgjør en barriere mot at mellomstore revisjonsselskaper – «the mid-tier firms» – kan ta

en større del av markedet for lovpliktig revisjon av noterte foretak og finansinstitusjoner på et internasjonalt nivå. I konsekvensvurderingen punkt 6.1.1 står det:

«Barriers (liability risks/lack of insurance) are still likely to constrain the scope and breadth of the presence of mid-tier firms in the market for larger audits over the coming years. If such failures are not addressed, it is unlikely that mid-tier audit firms, even if merged or consolidated, could ever become a major alternative to the Big 4 audit networks in the foreseeable future.»

Kommisjonen viser til at det i London Economics-rapporten anses å være en reell fare for at ett eller flere ødeleggende erstatningskrav («catastrophic claims») mot selskaper i nettverket, kan medføre at ett av de store revisjonsnettverkene må avvikle. Det ble blant annet lagt vekt på at partnernes insentiv til å bli værende i nettverket i en slik situasjon kan bli vesentlig svekket (konsekvensvurderingen punkt 3.4.4). Et slikt «big-3 scenario» vil ifølge Kommisjonen få alvorlige konsekvenser for de europeiske og globale kapitalmarkedene både når det gjelder revisjonsselskaper å velge blant og tilgangen på revisjon. I konsekvensvurderingen punkt 6.1.2 står det:

«Constantly high liability risks might be one of the reasons for a future collapse of one of the Big 4 networks (see also section 3.2.3 above).

Self insurance of audit firms has only limited capacities. As mentioned above, London Economics estimated that the maximum absorption capacity of a Big 4 firm ranges from € 170m to € 365m depending on the firm. A firm would not be able to sustain a subsequent large claim (or series of smaller significant claims) in the immediate period following settlement of the first claim before its resources had been rebuilt, which would take several years. Such a scenario is possible – in 2005, EU audit firms from the six biggest audit networks were faced with 16 claims exceeding € 160 million and five cases exceeding € 750 million. One might question whether the risk of such a successful claim only reflects a theoretical «doomsday» scenario. If no action is taken, the fact that this risk is a real one would be ignored.

Based on the information available, (see predictability of litigation costs section 3.3.3), the average settlement amount for one of these five cases should be around €90m (= 12 % of a claim exceeding €750m). However, in one fifth

of the cases, the settlement amount could be higher – between 25–40 % of the claim. So for one of these five cases it is probable that the settlement will range between €188m (= 25 % of €750m) and €300m (=40 % of €750m). Looking at the table summarising the London Economics threshold simulations (section 3.4.4), it is clear that settlements of this order would be far outside the reach of mid-tier firms (in 3.4.4 table: firms with an annual turnover of around €200m). Depending on the threshold assumptions, even one or two of the Big 4 firms might also be unable to pay the higher (25–40 % of claim) settlements and would have to call on the support of partners in its network but located in other countries. There is no reason to suppose that firms in many other Member States would be better placed. Given the figures available on the (not always final) settlements being proposed for certain large claims e.g. Parmalat, L&H, such high payments can clearly not be ruled out.

The loss of another major audit network would have serious consequences for the European and global capital markets both in terms of auditor choice and the actual availability of audit. The completion of statutory audits could be delayed, especially if the failure occurred close to the year-end, as the Transparency Directive will require audited financial statements to be published no later than four months after the end of a company's financial year. More importantly, it is possible that some companies would no longer be able to find a firm with the degree of specialisation required to undertake their audit. Financial institutions in particular could face serious transition problems as the special skills their audits require could severely restrict their range of choice for a new auditor.

Many leading mid-tier accountancy firms have already confirmed that in these circumstances they would not be prepared to move into the Big 4's current audit market due the liability risks. The remaining largest firms would be constrained both by independence rules (see section 3.2.3) and their ability to bear audit risk in the aftermath of the loss of one of the Big 4. The Big 3 scenario could lead to calls to open up the independence rules, although the regulatory world decided to strengthen them after the Enron debacle in 2002.»

I konsekvensvurderingen punkt 6.2 la EU-kommisjonen til grunn at direktivfesting av maksimums-

beløp er godt egnet til å oppfylle alle de uttalte formålene med tiltaket. Det vil bidra til mer rimelig eksponering for erstatningsansvar for revisorer og det vil bedre tilgangen på ansvarforsikring for revisorer. Dersom taket ikke settes for høyt, vil det oppmuntre investering i utvidelser av mellomstore revisjonsselskaper. Det vil sikre reduserte forskjeller mellom medlemslandene i erstatningsreglene for revisorer.

I konsekvensvurderingen punkt 6.3 la EU-kommisjonen til grunn at direktivfesting av proporsjonalt erstatningsansvar også er godt egnet for å oppnå formålene. Det vil bidra betydelig til mer rimelig eksponering for erstatningsansvar for revisorer. Proporsjonalt erstatningsansvar ble imidlertid ikke ansett å være så effektivt for å bedre tilgangen på ansvarforsikring for revisorer. EU-kommisjonen antok at proporsjonalt ansvar, i større grad enn maksimumsbeløp, kunne fjerne hindre for investering i mellomstore revisjonsselskaper som følge av eksponering for erstatningskrav.

I konsekvensvurderingen punkt 6.4 la EU-kommisjonen til grunn at en rekommendasjon kan ha en positiv effekt for å oppnå større tilnærming mellom medlemsstatene i regler som begrenser revisors erstatningsansvar. Det kommer an på i hvilken grad medlemslandene velger å følge anbefalingene.

EU-kommisjonen la avgjørende vekt på medlemsstatenes frihet til å velge tiltak, det såkalte subsidiaritetsprinsippet, og hva som ble ansett som politisk akseptabelt. I konsekvensvurderingen punkt 7.4 står det:

«The outcome of the public consultation proved that legal and economic differences between Member States are so significant that harmonisation would not be accepted by Member States. Moreover given that civil liability rules for listed companies with regard to their financial statements and accounting failures are not harmonised, a complete harmonisation of liability rules for auditors would not be accepted. Therefore options 4a and 4b are probably not realistic at this stage despite being highly effective and efficient regarding their impact on the objectives.»

I punkt 7.6 (konklusjonen) står det:

«The Services of the Commission would propose a short principle based recommendation (Option 4c), as the preferred solution, compared to other possible options, to address the

general and the specific objectives. Although other options could achieve the objectives more efficiently, they are not politically acceptable at this time.»

3.2.4 EU-kommisjonens anbefalinger for begrensning av erstatningsansvaret

I rekommandasjonen anbefales det at revisors erstatningsansvar ved revisjon av selskaper med verdipapirer notert på regulert marked begrenses i henhold til minst en av følgende tre metoder:

- Fastsettelse av et absolutt maksimumsbeløp for erstatningsansvar, eller en fremgangsmåte for å beregne et slikt beløp.
- Fastsettelse av prinsipper om at revisor eller revisjonsselskaper ikke hefter utover de skadevoldende handlinger som faktisk er utført, som vil tilsvare et prorataansvar.
- Fastsettelse av regler som tillater revisor og revisjonspliktige å inngå avtale med revisjonsklienten om å begrense revisors erstatningsansvar.

I tilfeller hvor erstatningsansvaret begrenses ved avtale, bør medlemslandene sikre at følgende vilkår er oppfylt:

- Avtalen skal kunne underlegges rettslig prøvelse.
- Beslutning om inngåelse av en slik avtale skal fattes av styret i det reviderte foretaket og godkjennes av aksjeeierne.
- Begrensningen i revisors erstatningsansvar skal opplyses i notene til det reviderte foretakets årsregnskap.

EU-kommisjonen har overlatt til de enkelte medlemsstatene å eventuelt velge den formen for begrensning av erstatningsansvaret som er mest forenlig med deres erstatningsansvarsordninger.

3.2.5 Behandlingen av EU-rekommandasjonen i Norge

Finansdepartementet sendte EU-kommisjonens rekommandasjon 2008/473/EF på høring 17. desember 2008, med frist for å inngi merknader innen 31. mars 2009. Finansdepartementet sendte rekommandasjonen til 36 høringsinstanser. Det kom inn høringssvar med merknader fra 15 høringsinstanser.¹⁰ Høringssvarene kan deles inn

i tre hovedtendenser. Den første er de som går inn for en ansvarsbegrensning, den andre er de som er mer tilbakeholdne, og den tredje er de som er av den oppfatning at revisoransvaret ikke bør begrenses.

Seks høringsinstanser fra revisjonsbransjen, BDO Noraudit, Deloitte, Ernst & Young, KPMG, PwC og Revisorforeningen, gikk inn for å begrense ansvaret for revisorer. Disse instansene viste i hovedsak til hensynene som EU-kommisjonen fremmer. Det ble først og fremst vist til markedsmessige hensyn og begrensningene i forsikringsmulighetene som kan gi store samfunnsmessige konsekvenser gjennom blant annet svekket konkurranse og redusert revisjonskapasitet dersom ansvaret ikke begrenses. Videre mente disse høringsinstansene at proporsjonalt ansvar på en god måte balanserer hensynet til ansvarsfordeling mellom revisor og selskapsorganene etter bidraget til skaden og hensynet til beskyttelse for skadelidte, og at det er grunn til å se nærmere på denne muligheten. Begrensningen av erstatningssummen er imidlertid best egnet til å redusere de negative samfunnsmessige konsekvensene av et ubegrenset og solidarisk erstatningsansvar for revisorene. En høringsinstans, Økonomiforbundet, gikk inn for å begrense ansvaret for revisor med den begrunnelse at revisor ikke bør bli ansvarlig for tap han faktisk ikke har bidratt til. Samtidig mente Økonomiforbundet at det bør være mulig for revisor og revisjonspliktige å inngå avtale om rekkevidden av revisors erstatningsansvar.

Finansnæringens Hovedorganisasjon (nå Finans Norge), Handelshøyskolen BI, Justisdepartementet, Sparebankforeningen og LO var tilbakeholdne med å innføre begrensninger i erstatningsansvaret for revisorer. Disse pekte i hovedsak på at den bekymring som EU-kommisjonen fremholder i rekommandasjonen ikke nødvendigvis vil gjøre seg gjeldende for norske forhold. Finansnæringens Hovedorganisasjon og BI mente beløpsmessig begrensning vil være den mest hensiktsmessige metoden dersom det innføres en ansvarsbegrensning.

Kredittilsynet (nå Finanstilsynet) mente det var vanskelig å ha en klar oppfatning av spørsmålene i høringsbrevet før det var foretatt en nærmere vurdering av behovet for endringer i regelverket, og hvordan en slik begrensningsregel i så fall mest hensiktsmessig kan utformes. Kredittilsynet konkluderte på følgende måte:

«Etter Kredittilsynets syn tilsier rekommandasjonen, det beskjedne antallet store internasjo-

¹⁰ Høringsdokumentene – lenke per februar 2017: regjeringen.no/no/dokumenter/horing--implementering-av-eu-kommisjone/id540950.

nale revisjonsselskaper og rettstilstanden i andre land at det er grunn til å utrede spørsmålet nærmere, herunder forholdet til styret. I et eventuelt mandat bør det etterspørres en vurdering av om en bestemmelse som i større grad fører til lemping av revisors ansvar enn gjeldende regler kan være et alternativ fordi dette i mindre grad vil bryte med norske erstatningsrettslige prinsipper.»

NHO gikk mot gjennomføring av rekommandasjonen. NHO fremhevet at konsekvensen ved en ansvarsbegrensning vil kunne være at skadelidte ikke får den erstatning hun ellers ville fått og denne risikoforskyvningen må i tilfelle være begrunnet i særlige forhold. NHO var usikker på om konkurransehensyn er et slikt særlig forhold, og mente at spørsmålene må være utredet grundig før det kan være aktuelt å gjennomføre rekommandasjonen.

4 Revisors erstatningsansvar i andre land

4.1 Danmark

Revisor som under utførelser av sitt verv forsettlig eller uaktsomt har påført selskapet skade, er pliktig til å erstatte skaden etter selskapsloven § 361.¹¹ Det samme gjelder når skaden er påført aksjeeiere eller tredjemann. Er et revisjonsselskap valgt til revisor, er både revisjonsselskapet og den oppdragsansvarlige revisoren erstatningsansvarlige. Erstatningen kan lempes etter § 363 når det finnes rimelig under hensyn til skyldgraden, skadens størrelse og omstendighetene for øvrig.

De erstatningsrettslige prinsippene for revisors erstatningsansvar etter dansk rett, tilsvarer langt på vei revisors erstatningsansvar etter norsk rett. Det gjelder et profesjonsansvar basert på at revisor kan komme i ansvar på grunnlag av uaktsomhet dersom et revisjonsoppdrag eller et oppdrag om revisorbekreftelse er utført i strid med rimelige krav til profesjonsutøvelsen:

«De objektive elementer i culpabedømmelsen tager udgangspunkt i en beskrivelse af revisors faglige pligter i relation til de enkelte arbejdsområder og opgaver. Det er ikke muligt at formulere revisors pligter under ét uden at anvende en bredere retlig standard. Culpanor-

men er i sig selv en sådan standard. Ifølge denne må revisor udføre sit arbejde med den omhu, påpasselighed og – ikke mindst – den faglige kompetence, som man kan forlange af en ordentlig revisor. Det er meget nærliggende at identificere de krav, som indeholdes i disse ord med kravet i revisorloven § 16 om iagttagelse af god revisorskik.»¹²

Tilsidesettelse av «god revisorskik» har betydning for uaktsomhetsvurderingen.

Ansvar et kan i henhold til alminnelige erstatningsrettslige prinsipper settes ned på grunnlag av skadelidtes medvirkning til skaden.¹³

4.2 Finland

Revisors erstatningsansvar er regulert i den finske revisjonsloven. Etter § 51 skal en revisor erstatte skade som revisoren forsettlig eller uaktsomt har påført det reviderte foretaket ved utførelsen av en lovbestemt oppgave. Det samme gjelder skade som er påført en aksjeeier, selskapsdeltaker eller noen annen gjennom overtredelse av revisjonsloven, selskapslovgivningen, foretakets vedtekter eller selskapsavtalen. Etter § 51 tredje ledd, gjelder de alminnelige reglene i den finske skadeserstatningsloven kapittel 2 og 6 om at flere erstatningspliktige er solidarisk ansvarlige for å dekke skaden og om lemping av erstatningsansvaret.

I følge den svenske utredningen av revisors erstatningsansvar i SOU 2016:34, er konstruksjonen av erstatningsansvaret for revisorer i Finland, veldig lik det som gjelder i Sverige.¹⁴

Revisors erstatningsansvar ble vurdert i en utredning fra det finske Handels- og industriministeriet fra 2006.¹⁵ I utredningen foreslås endringer i revisjonslovens bestemmelser om erstatningsansvar, slik at vurderingen av revisors opptreden baseres tydeligere på overholdelsen av revisjonsstandarder. Når det gjelder fordeling av erstatningsansvar, foreslås det at i tilfeller der erstatningskrav ikke er reist mot eller er frafalt for øvrige skadevoldere enn revisoren, skal revisors ansvar være begrenset til den del av skaden som kan anses å være en følge av revisors handlinger

¹² Langsted (2013) side 311.

¹³ Langsted (2013) side 348.

¹⁴ SOU 2016:34 side 105.

¹⁵ HIM Publikationer 39/2006 Revisorernas skadeståndsansvar – utvecklingsbehov de lege ferenda. Svensk sammendrag side 206.

¹¹ Lov om aktie- og anpartsselskaber (selskapsloven) av 28. april 2015 nr. 610.

eller forsømmelser. Forslagene i utredningen ble ikke fulgt opp med lovgivning.

4.3 Storbritannia

Revisor kan holdes erstatningsansvarlig av det reviderte foretaket på avtalegrunnlag. Ansvarsgrunnlaget bygger i henhold til lang rettspraksis på at revisoren ikke har utført revisjonen med den omsorg som må forventes:

«It is the duty of an auditor to bring to bear on the work he has to perform that skill, care and caution which a reasonably competent, careful, and cautious auditor would use. What is reasonable skill, care and caution must depend on the special circumstances of each case.»¹⁶

Revisor kan også holdes erstatningsansvarlig overfor tredjemenn etter en form for profesjonsansvar, jf. *Candler v. Crane, Christmas & Co.*¹⁷ Ansvarsgrunnlaget er utviklet i senere rettspraksis. De sentrale forutsetningene for ansvar er at skaden har sammenheng med oppdragsutførelse i strid med rimelige krav til profesjonsutøvelsen, at skaden har vært mulig å forutse (foreseeable) og at det var en nærhet i den rettslige relasjonen mellom revisor og den skadelidte (proximity). Nærhetsvilkåret skal etter praksis anvendes ganske snevert og omfatter de regnskapsbrukerne som revisors rapportering er ment for og de som revisor visste ville motta revisors rapportering fra det reviderte foretaket, jf. *Caparo Industries v. Dickman*.¹⁸

I 2007 ble det vedtatt lovregler i Storbritannia om avtalt begrensning av revisors erstatningsansvar overfor det reviderte selskapet, jf. *The Companies Act section 534–538*.¹⁹ Avtalen må inngås for hvert regnskapsår og hvert år godkjennes av generalforsamlingen. Avtalen kan begrense ansvaret på ulike måter, for eksempel til et beløp eller angi at ansvaret skal være proporsjonalt i stedet for solidarisk.

4.4 Sverige

Etter aktiebolagslagen kapittel 29 § 2 er revisor erstatningsansvarlig for skade revisor forsettlig

eller uaktsomt har påført selskapet, aksjeeier eller noen annen under utførelsen av sitt oppdrag.²⁰ Ansvar overfor aksjeeier og andre tredjepersoner (det eksterne ansvaret) gjelder skade påført gjennom overtredelse av aktiebolagslagen, regnskaps- eller bokføringslovgivningen. Erstatningsansvaret omfatter også skade som er forsettlig eller uaktsomt påført av revisors medhjelpere. Der oppdraget er utført av et revisjonsselskap, er det selskapet og den oppdragsansvarlige revisoren som er erstatningspliktige. Erstatningen kan lempes etter aktiebolagslagen kapittel 29 § 5 etter hva som er rimelig med hensyn til handlingens art, skadens størrelse og omstendighetene for øvrig. Om flere skal erstatte samme skade, svarer de solidarisk for skaden etter § 6.

Tilsvarende regler om erstatning finnes i andre selskapsrettslige lover.

Utgangspunktet for uaktsomhetsvurderingen tilsvarende profesjonsansvaret etter norsk rett:

«Frågan om revisorn varit oaktsam ska i första hand avgöras efter en objektiv måttstock. Vid en objektiv bedömning bortses till viss del från faktorer som har anknytning till den revisors ansvar ska bedömas. Frågan om oaktsamhet får i stället avgöras med ledning av vilken omsorg och kunnighet som man rimligen kan och bör fordra av en revisor mot bakgrund av det reviderade bolagets omsättning, storlek och struktur. Innebörden av god revisions sed har därvid betydelse. Vid bedömningen av vilken omsorg som en revisor måste iakta för att undgå skadeståndsskyldighet, måste också beaktas att revisorn inte bara utför sitt uppdrag såsom aktieägarnas förtroendeman utan även ska utöva sin granskning i fordringsägarnas, de anställdas, den aktieköparende allmänhetens och det allmännas intresse.»²¹

Ansvar kan i henhold til alminnelige erstatningsrettslige prinsipper settes ned på grunnlag av skadelidtes medvirkning.

4.5 Begrensning av revisors erstatningsansvar i EU-landene

Revisors erstatningsansvar er begrenset ved lov i Belgia, Bulgaria, Kypros, Estland, Hellas, Latvia, Slovakia, Slovenia, Tyskland, Polen og Østerrike. I disse landene gjelder det lovfestede maksimumsbeløp som begrenser størrelsen på revisors

¹⁶ *London and General Bank (No. 2)* [1895] 2 Ch. 673, CA 683.

¹⁷ [1951] 2 K.B. 164, CA 180.

¹⁸ [1990] 2 W.L.R. 358.

¹⁹ Lenke per februar 2017: legislation.gov.uk/ukpga/2006/46/section/534.

²⁰ Aktiebolagslag 2005: 551.

²¹ SOU 2016:34 side 78.

erstatningsansvar for tap som følge av mangelfull revisjon av årsregnskap og konsernregnskap. Beløpsgrensene og regler for beregningen av dem varierer.

I Storbritannia og Østerrike er bare revisjonsselskapet, og ikke den oppdragsansvarlige revisoren, erstatningsansvarlig som følge av mangelfullt utført revisjon av selskapets revisjonsoppdrag. Den oppdragsansvarlige revisoren kan likevel komme i personlig ansvar i visse tilfeller der vedkommende etter loven har en separat omsorgsforpliktelse. Se EU-kommisjonens oppdatering av Thieffry-rapporten (omtalt i punkt 3.2.1 ovenfor).

4.6 Utredning av revisoransvaret i Sverige

I Sverige er det gjennomført to lovutredninger som vurderer om revisoransvaret bør begrenses på bakgrunn av EUs rekommendasjon. I den første utredningen fra 2008, foreslo den oppnevnte utrederen, tidligere justitieråd Bo Svensson, at revisors erstatningsansvar skulle begrenses.²² Forslaget inneholdt en kombinasjon av to av de metoder EU-kommisjonen anbefalte. Det ble foreslått å innføre et tak på erstatningssummen, begrenset oppad til 100 millioner svenske kroner, og å innføre et subsidiært og proporsjonalt ansvar i forhold til styremedlemmer og daglig leder.

Regjeringen gikk i Prop. 2012/13: 61 inn for at forslagene i utredningen ikke burde gjennomføres. Det ble blant annet lagt vekt på at et subsidiært ansvar ble ansett som en for kraftig begrensning av den skadelidtes mulighet til erstatning. Heller ikke et tak på erstatningssummen ble ansett som problemfritt, da det også begrenser skadelidtes mulighet til full erstatning, samtidig som det heller ikke vil eliminere risikoen for at revisjonsselskap går over ende.²³

Som følge av nye EU-regler om revisjon i 2014, besluttet den svenske regjeringen den 13. mars 2014 å gi en særskilt utreder, justitieråd Kristina Ståhl, i oppdrag å vurdere hvilke lovendringer som er nødvendige for å tilpasse svensk rett til de nye EU-reglene om revisorer og revisjon.²⁴ Oppdraget omfattet også å vurdere hvordan de nye EU-reglene og revisors erstatningsansvar påvirker revisjonsselskapenes mulighet til å påta seg oppdrag for foretak av allmenn interesse, samt å vurdere om ansvarsfordelingen mellom selskapsorganene kunne tydeliggjøres på noen måte.²⁵

Utrederen mente at det var et for svakt empirisk grunnlag for å anta at risikoen for høye erstatningskrav er det som hindrer andre revisjonsselskaper enn de fire store revisjonsnettverkene fra å ta på seg revisjonsoppdrag hos foretak med allmenn interesse. Det samme gjelder spørsmålet om det er en reell risiko for at noen av disse nettverkene går konkurs som følge av store erstatningskrav. Utrederen pekte likevel på at det ikke er usannsynlig at erstatningskrav er en av flere faktorer som kan ha betydning for den rådende markedskonsentrasjonen.

I utredningen ble flere metoder som kan bidra til å begrense ansvaret for revisorer vurdert, herunder EU-rekommendasjonens forslag. Metodene som ble vurdert er obligatorisk ansvarsforsikring for styremedlemmer og daglig leder, proporsjonalt ansvar eller annen begrensning av det solidariske ansvaret, tak på erstatningssummen, tydeliggjøring av den erstatningsrettslige lempingsregelen og lovfestet ansvarsbegrensning gjennom avtale mellom revisor og revisjonsklienten. Utrederen falt ned på tre anbefalinger som hun mente kan bidra til å redusere risikoen for høye erstatningskrav og som kan bidra til å opprettholde lovgivningens ansvarsfordeling mellom revisor og selskapsorganene. I det følgende redegjøres det kort for de tre forslagene.

Det første forslaget gikk ut på at det må opplyses i selskapets årsregnskap om det er tegnet ansvarsforsikring for styremedlemmer og daglige leder. Utrederen gikk ikke inn for obligatorisk ansvarsforsikring for styremedlemmer og daglig leder. Obligatorisk ansvarsforsikring har tidligere vært vurdert av Aktiebolagskommittén. Den svenske regjeringen fulgte forslaget om ikke å innføre en obligatorisk ansvarsforsikring.²⁶ Innvendingen mot obligatorisk ansvarsforsikring var blant annet at erstatningsretten kan miste noe av sin preventive effekt. Utrederen viste også til at de fleste børsnoterte foretak i Sverige har ansvarsforsikring for styremedlemmer og daglig leder, og anså selvregulering som hensiktsmessig.

Det andre forslaget var å tydeliggjøre den erstatningsrettslige lempingsregelen ved at det inntas i bestemmelsen at ansvarsfordelingen mellom selskapsorganene skal vektlegges når spørsmålet om lemping skal avgjøres. I vurderingen skulle det også tas hensyn til forsikringer og forsikringsmuligheter og graden av uaktsomhet.

²² Se SOU 2008:79.

²³ Se Prop. 2012/13: 61 side 49 flg.

²⁴ Utredningen om gjennomføring av nye EU-regler om revisjon ble fremmet i SOU 2015:49.

²⁵ Utredningen om revisors erstatningsansvar ble fremmet i SOU 2016:34.

²⁶ SOU 1995:44 og Prop. 1997/1998:99.

Endelig forslo utrederen å lovfeste at revisorene gjennom avtale med revisjonsklienten kan begrense det interne erstatningsansvaret mot selskapet. Ansvarsbegrensningen skulle være saklig og godkjent av generalforsamlingen, og begrensningen skulle ikke gjelde for skader som begås forsettlig eller grovt uaktsomt. En avtale om ansvarsbegrensning skulle ikke gjelde overfor selskapets konkursbo.

Utredningen var på høring høsten 2016. Per mai 2017 lå forslagene fortsatt til behandling i det svenske justisdepartementet.

5 Underutvalgets vurdering

5.1 Sentrale trekk ved revisoransvaret

Revisoransvaret innenfor ekstern revisjon særpreges ved at en vid krets av skadelidte kan ha krav på erstatning. Revisor har et kontraktsrettslig ansvar overfor det reviderte foretaket for mangelfullt utført revisjon. Revisor kan også bli erstatningsansvarlig overfor regnskapsbrukere som ikke omfattes av kontrakten mellom revisor og revisjonsklienten dersom revisor uaktsomt har gjennomført revisjonen i strid med de kravene som følger av lov og god revisjonsskikk. Det må være relevant årsakssammenheng mellom den mangelfulle revisjonen og skadelidtes tap.

Revisjonsberetningen er revisors kommunikasjon til omverdenen. Det reviderte årsregnskapet er offentlig tilgjengelig og skal kunne legges til grunn av alle som har behov for informasjonen. Regnskapsbrukere kan eksempelvis være aksjonærer, kreditorer, leverandører, ansatte, konkurranter og offentlige instanser. Innholdet i revisjonsberetningen er avgjørende for om en regnskapsbruker kan reise et erstatningssøksmål mot revisor, men ikke alle regnskapsbrukere er erstatningsrettslig beskyttet. Revisors ansvar er imidlertid ikke begrenset til ansvar for feil i årsregnskapsrevisjonen. Revisor vil hefte på grunnlag av revisorloven § 8-1 også for feil som begås i anledning alle andre tjenester som leveres av revisor, herunder rådgivning, utfylling av selvangivelse etc.

At revisor har ansvar for å avlegge revisjonsberetningen kan ses i sammenheng med at revisor har et såkalt informasjonsansvar overfor regnskapsbrukerne.²⁷ Erstatningsansvar utenfor kontrakt for rene formueskader som oppstår i situasjoner der skadevolder har gitt villedende informasjon, betegnes gjerne som et informasjonsan-

svar. Betegnelsen informasjonsansvar har den senere tid etablert seg i norsk rett særlig som følge av Rt-2008-1078, Rt-2015-556, HR-2016-2264-A (erstatningsdommer mot takstmenn og eiendomsmegler), og HR-2016-2344-A (erstatningsdom mot revisor), uten at det dermed kan hevdes at informasjonsansvaret er et eget ansvarsgrunnlag. Høyesterett har formulert tre vilkår for denne formen for uaktsomhetsansvar. For det første må informasjonen ha vært villedende, og dette må skyldes uaktsomhet hos den som har avgitt informasjonen i en profesjonell sammenheng. For det andre må skadelidte ha hatt en rimelig og berettiget grunn til å stole på og innrette seg etter informasjonen. For det tredje må informasjonen ha vært ment for skadelidte eller i det minste for en begrenset gruppe som skadelidte tilhørte. Det vises også til dommen i LB-1995-3002 (Investa), som gjaldt erstatningskrav mot revisor med påstand om villedende regnskapsinformasjon overfor en rekke innlånskreditorer.

Vurderingen av hvem som er erstatningsrettslig beskyttet er i de nevnte dommene foretatt etter en interesseavveining. Denne interesseavveiningen er ikke nødvendigvis tilpasset revisoransvaret, og kriteriene som stilles opp er dermed heller ikke spesielt velegnet til å vurdere interessevernet, altså ansvarets utstrekning. I HR-2016-2344-A (Glåma Bygg) ble revisor dømt til å betale erstatning til en sparebank for uaktsomt å ha uttalt seg villedende om et foreløpig regnskap i et brev til revisjonsklienten før avgivelse av revisjonsberetningen. Selv om revisoren ikke konkret visste at banken overveide en aksjeinvestering, la retten vekt på at revisoren visste at det ble arbeidet med å styrke selskapets finansiering og at brevet kunne bli videreformidlet til banken. Revisoren «må uansett ha skjont at banken overveide en risikofylt disposisjon, og at hans uttalelse kunne være viktig for bankens beslutning», se premiss 43. Erstatningen ble nedsatt med ca. 40 prosent fordi banken hadde medvirket til tapet ved egen uaktsomhet.

Et annet forhold ved revisoransvaret er at erstatningskravene og erstatningsutbetalingene kan bli svært høye. I Norge er det to saker de senere årene hvor revisor har blitt erstatningsansvarlig for høye beløp. Den ene saken var RG-2008-705 (Sponsor Service) der det samlede tapet som følge av revisors uaktsomhet beløp seg til 202 millioner kroner. Erstatningssummen ble redusert til 133 millioner kroner som følge av skadelidtes medvirkning. I den andre saken, TOSLO-2003-17426 (Finance Credit) var erstatningsbeløpet 655 millioner kroner. Saken ble imidlertid for-

²⁷ Hagstrøm (1989) side 200 flg.

likt i etterkant av tingrettsavgjørelsen på et vesentlig lavere nivå enn den erstatningen som ble idømt i tingretten. Konsernrevisoren i Troms Kraft ble stevnet for 1,7 milliarder kroner. Saken ble forlikt før den kom til behandling i domstolene.

For det tredje gjenspeiler ikke nødvendigvis erstatningsretten funksjonsdelingen mellom selskapsorganene og revisor. Styret og daglig leder er ansvarlig for å utarbeide årsregnskapet i samsvar med lov og forskrifter, herunder for at det gir et rettviseende bilde i samsvar med regnskapslovens regler. Revisor har ved årsoppgjørrevisjonen en kontrollfunksjon. Gjennom revisjonen skal revisor skaffe seg trygghet for at regnskapet ikke inneholder vesentlig feilinformasjon og avgi en revisjonsberetning med sin konklusjon. Det vises også til beskrivelsen i Birkeland (2017) side 111 – 112:

«Den opprinnelige skaden oppstår hos revisjonsklienten ved for eksempel regnskapsmanipulering. Regnskapsmanipuleringen er den skadevoldende handlingen som fører til at årsregnskapet blir misvisende, med den mulige følge at selskapet går konkurs og regnskapsbrukerne får et økonomisk tap. Parallelt med at årsregnskapet blir feilaktig på grunn av regnskapsmanipulasjon, vil revisjonsberetningen bli misvisende dersom revisor ikke oppdager regnskapsmanipulasjonen i forbindelse med revisjonsprosessen. Revisor har utført en skadevoldende handling uavhengig av revisjonsklientens skadevoldende handling. I denne og i andre tilsvarende situasjoner ved lovpliktig revisjon vil det være to skadevoldere der de skadevoldende handlingene har utspring i samme materiale, men de skadevoldende handlingene er forskjellige på bakgrunn av skadevoldernes ulike plikter som er gitt i lovgivningen.»

På denne måten er rolledelingen sentral for at disse funksjonene gjensidig skal styrke systemet som skal sikre pålitelig finansiell rapportering. Etter aksjeloven § 6-12 skal styret holde seg orientert om selskapets økonomiske stilling og plikter og påse at dets virksomhet, regnskap og formuesforvaltning er gjenstand for betryggende kontroll. Etter § 6-14 skal daglig leder sørge for at selskapets regnskap er i samsvar med lov og forskrifter, og at formuesforvaltningen er ordnet på en betryggende måte. Sentralt for å ivareta styrets og daglig leders ansvar er å sørge for nødvendig intern kontroll med regnskapsprosessen. Etter § 6-13 skal styret føre tilsyn med den daglige

ledelse og selskapets virksomhet for øvrig. Styret må blant annet i rimelig utstrekning begrense muligheten for regnskapsmanipulering og andre misligheter fra den daglige ledelsen. Underskriftskravet i regnskapsloven § 3-5 presiserer det ansvaret styremedlemmene og daglig leder har for å avgi et korrekt årsregnskap.

Styret og ledelsen bør, og vil normalt, legge stor vekt på revisors påpekninger før årsregnskapet ferdigstilles. Konsekvensen av ikke å ta hensyn til revisors påpekninger, kan være at revisor avgir revisjonsberetning med negativ konklusjon, forbehold eller presisering (avvikende revisjonsberetning), eller i ytterste konsekvens at revisor fratrer. Like fullt har ledelsen og revisor hver for seg selvstendig ansvar for å ivareta sine respektive funksjoner. Revisors rolle er ikke å bistå ledelsen i å avgi et korrekt regnskap. Der revisors påpekninger fører til at ledelsen avlegger et korrekt årsregnskap, har revisorfunksjonen fungert etter hensikten, på samme måte som der revisor avgir en revisjonsberetning med negativ konklusjon eller forbehold på et regnskap som inneholder vesentlige feil. Styret og ledelsen kan imidlertid ikke gjøre seg avhengig av revisjonen for å avgi et korrekt regnskap. Da svikter den funksjonsdelingen som skal sikre pålitelig finansiell rapportering.

I Rt-2010-1328 (straffesak om medvirkning til brudd på regnskapsloven), bygget Høyesterett på en forståelse av revisors og styrets roller som etter underutvalgets syn er egnet til å skape klarhet, jf. premiss 36:

«Når revisor avgir ren revisjonsberetning til tross for mangelfull eller unnlatt revisjon, finner jeg det ikke tvilsomt at vedkommende aktivt bidrar til at revisjonsklienten fastsetter et uriktig årsregnskap. Karakteren av aktivt bidrag har sammenheng med at der foretaket har regnskapsplikt som i foreliggende sak, vil avgivelsen av revisjonsberetningen reelt sett være bestemmende for regnskapsfastsettelsen. Etter min oppfatning kvalifiserer derfor en ren revisjonsberetning på tross av mangelfulle eller unnlatte revisjonshandlinger, som en medvirkningshandling under regnskapsloven § 8-5. Beretningen gjør det mulig å fastsette det uriktige regnskapet som selskapets årsregnskap.»

Selv om det kan være en rent faktisk årsakssammenheng mellom mangelfull revisjon og uriktig regnskap, gjenspeiler ikke Høyesteretts syn slik det her er formulert den rettslige rollefordelingen

mellom styret og revisor. Styret plikter etter aksje-loven § 6-12 å påse at selskapets virksomhet, regnskap og formuesforvaltning er gjenstand for betryggende kontroll, og skal etter § 6-13 føre tilsyn med den daglige ledelse og selskapets virksomhet for øvrig. Det samme prinsippet følger av øvrig selskapslovgivning. Rolledelingen mellom styret og revisor tilsier at styret ikke skal kunne bruke den eksterne revisjonen til å ivareta dette ansvaret for den interne kontrollen.

Videre er revisor så vidt underutvalget kjenner til, i praksis oftest den eneste som det rettes erstatningskrav mot i saker der noen har lidt tap som følge av å ha stolt på regnskaper med vesentlig feilinformasjon. I de publiserte rettsavgjørelsene der erstatningskrav er reist mot revisor på grunnlag av feil i det reviderte regnskapet, har det kun i få tilfeller vært rettet erstatningskrav mot styremedlemmer eller daglig leder i samme sak. Revisor er solidarisk ansvarlig med styret og daglig leder, men det viser seg at når revisor saksøkes kreves det ikke erstatning fra styremedlemmer eller daglig leder samtidig, selv om de er ansvarlig for den samme skaden som har oppstått. Se for eksempel Rt-2003-696 der både revisor og styremedlemmene ble saksøkt i første instans, men kravet mot styremedlemmene ble frafalt i ankeomgangene. Dette til tross for at Høyesterett konkluderte med at ansvaret lå hos styret og ikke revisor. Den skjeve ansvarsfordelingen kan ha sammenheng med at revisor tegner ansvarsforsikring og har sikkerhetsstillelse for erstatningskrav, mens styremedlemmer ikke nødvendigvis har forsikringsordninger og dermed er revisor et mer attraktivt ansvarssubjekt enn styremedlemmene og eventuelt daglig leder.

Prinsippet om at det skal foretas en helhetsvurdering av om skadevolder har opptrådt erstatningsbetingende uaktsomt er anerkjent i rettspraksis. Sentralt i aktsomhetsvurderingen er om skadevolder har overtrådt handlenormer som har til oppgave å verne skadelidte. For revisors vedkommende er det sentralt om han har overtrådt god revisjonsskikk, herunder de internasjonale revisjonsstandardene. I Rt-2003-696 (Ivaran) ble det uttalt at det for revisorer gjelder et strengt profesjonsansvar, men at det likevel er rom for en viss kritikkverdig atferd før det blir tale om erstatningsbetingende uaktsomhet, se premiss 43. Innenfor profesjonsansvaret generelt er det en tendens til at uaktsomhetsnormen gjøres mer objektiv. Domstolene vurderer først og fremst om skadevolder har handlet i strid med regelverk og standarder i profesjonen, mens individuelle forhold hos skadevolder i mindre grad eller overho-

det ikke blir vektlagt. Innenfor revisoransvaret kommer dette særlig til uttrykk ved at vurderingen av god revisjonsskikk har betydning for både om handlenormen er brutt og for vurderingen av de mer generelle erstatningsrettslige momentene i uaktsomhetsnormen, som blant annet handlingsalternativer og skadeevne. Revisjonsstandardene har derfor betydelig innflytelse på både handlenormen og aktsomhetsnormen, og skillet mellom normbruddene og den rene aktsomhetsvurderingen blir mindre fremtredende.

Der retten i saker om revisors erstatningsansvar har konstatert at det forelå vesentlige feil i regnskapet og at en revisjon i samsvar med handlenormene som følger av god revisjonsskikk ville ha avdekket feilene, er den helhetlige vurderingen av om revisor har opptrådt uaktsomt integrert i vurderingen av god revisjonsskikk. I HR-2016-2344-A (Glåma Bygg) ble revisor som nevnt ovenfor dømt til å betale erstatning til en sparebank for uaktsomt å ha uttalt seg villedende om et foreløpig regnskap i et brev til revisjonsklienten før avgivelse av revisjonsberetningen. Høyesterett viste til uttalelsen i Rt-2003-696 (Ivaran) om rom for kritikkverdig atferd og vurderte deretter om revisor hadde utformet og formidlet brevet på en uaktsom måte, se premiss 58 og 59:

«Jeg peker videre på at selv om brevet 21. juni 2011 ikke var en formell revisjonsberetning, gjaldt det revisors arbeid med Glåma Byggs årsregnskap og inneholdt kommentarer til det foreløpige regnskapet. Det ble altså skrevet i tilknytning til den pågående utførelsen av en av revisors kjerneoppgaver, der det er grunn til å forvente en høy grad av nøyaktighet og forsiktighet i formuleringene.

Gitt den kunnskapen som revisor hadde om hvordan brevet kunne bli brukt, mener jeg derfor at det var uaktsomt av ham ikke å ta klarere forbehold om posten 'varer i arbeid' i brevet 21. juni 2011. Han burde ha skjønnet at de formuleringene han valgte, lett kunne bli oppfattet som at banken kunne se bort fra risikoen for store endringer i posten 'varer i arbeid'.»

Når det gjaldt vurderingen av revisjonsarbeidet som lå til grunn for at brevet ble villedende viste Høyesterett til følgende vurdering i lagmannsrettens dom, se premiss 47:

«På bakgrunn av den risiko revisor under planleggingsfasen mente forelå, var det etter lagmannsrettens syn, ikke tilstrekkelig å kontrollere holdbarheten av selskapets kalkyler kun

gjennom samtaler med daglig leder. Dersom revisor skulle ha handlet i tråd med god revisjonsskikk, burde han ha innhentet eksterne bevis, som støttet holdbarheten av at kalkylene var rimelige.»

5.2 Viktige hensyn i vurderingen av revisors erstatningsansvar

5.2.1 Dekning for skadelidte – gjenoppsettshensyn

Gjenoppsettshensynet (omtales også som reparasjonshensynet) bygger på at økonomisk kompensasjon kan tre i stedet for eller svare til en skade eller et tap. Den som gjennom kritikkverdig adferd volder en skade, står nærmest til å bære det økonomiske tapet skaden medfører for andre. Etter skadeserstatningsloven § 4-1 skal erstatning for tingsskade og annen formueskade dekke den skadelidtes hele økonomiske tap.

Hensynet har størst vekt der den skadelidte ikke selv har bidratt til at skaden oppsto og ikke har hatt noen særskilt grunn eller oppfordring til å beskytte seg mot skaden. Dette gjenspeiles i reglene i skadeserstatningsloven § 5-1 om skadelidtes medvirkning og § 5-2 om lemping av erstatningsansvaret. I saker om revisoransvar er det ikke uvanlig at erstatningen avkortes på grunn av skadelidtes medvirkning. Underutvalget kjenner ikke til saker fra rettspraksis der revisors erstatningsansvar har blitt lempet etter revisorloven § 8-2, jf. skadeserstatningsloven § 5-2.

Også andre forhold kan tale mot ubegrenset gjenoppsettning i alle saker der det er påvist faktisk årsakssammenheng. Almennelige erstatningsregler avgrenser skadevolderens ansvar i visse tilfeller gjennom ulovfestede prinsipper om ansvarsfrihet der skadevolderens bidrag er uvesentlig, det det mangler adekvat sammenheng mellom den skadevoldende adferden og skadelidtes tap, og i henhold til læren om vernet interesse. Interessevenet kan tenkes å sette en grense for hvem som er erstatningsrettslig beskyttet på grunnlag av en villedende revisjonsberetning, men det skal antakelig mye til. Det finnes så langt underutvalget kjenner til ikke eksempler fra rettspraksis som avgrenser revisors erstatningsansvar på dette grunnlaget.²⁸

Gjenoppsettshensynet er grunnleggende for hele erstatningsretten. Hensynet står sterkt i norsk erstatningsrett. Underutvalget legger i de nærmere vurderingene av om revisors erstat-

ningsansvar bør begrenses (punkt 5.4 til 5.7 nedenfor) vekt på at det kreves en særskilt begrunnelse å fravike prinsippet om at en uaktsom skadevolder skal dekke skadelidtes økonomiske tap fullt ut.

5.2.2 Tillit til reviderte regnskaper – prevensjonshensyn

Prevensjonshensynet innebærer at trusselen om erstatningsansvar kan motivere til å unngå skadevoldende adferd og fremme skadebegrensende adferd. Den økonomiske og øvrige belastningen ved erstatning kan påvirke handlemåten i ønsket retning på liknende måte som straffelovgivning. Formålet med revisjon er å skape tillit til at årsregnskapet oppfylder gjeldende lovkrav og ikke inneholder vesentlig feilinformasjon. Erstatningsansvar for mangelfull revisjon forutsetter at regnskapet inneholder vesentlig feil som ikke er påpekt i revisjonsberetningen. Det at revisor risikerer å komme i erstatningsansvar ved mangelfullt utført revisjon, bidrar antakelig til å øke tilliten til den finansielle informasjonen i reviderte regnskaper. Eksponeringen for erstatningsansvar styrker revisors egeninteresse i å gjennomføre en god revisjon.

Det reviderte foretaket, ved styret og ledelsen, har det primære ansvaret for at årsregnskapet oppfylder gjeldende lovkrav og ikke inneholder vesentlig feilinformasjon. Det vises til omtalen av funksjonsdelingen mellom revisor og styret og ledelsen i punkt 5.1. Muligheten for et reelt erstatningsansvar for styremedlemmer og daglig leder som uaktsomt bidrar til at foretaket utarbeider et feilaktig regnskap, kan påvirke disse til å legge mer vekt på sitt ansvar for korrekte regnskaper.

5.2.3 Velfungerende markeder

Revisjonens funksjon i å skape tillit til finansiell informasjon har stor betydning for et velfungerende næringsliv. Denne tillitsfunksjonen er den sentrale begrunnelsen for revisjonsplikt. I Ot.prp. nr. 75 (1997–98) om revisorloven står det i pkt. 1.1:

«Både med sikte på effektiv ressursallokering gjennom regnskapets informasjonsverdi ved økonomiske beslutninger, og tiltak mot økonomisk kriminalitet, er det behov for at en uavhengig person vurderer om regnskapet er avlagt i samsvar med gjeldende regelverk. Utøvelsen av revisors funksjoner skal dermed medvirke til effektiv ressursallokering og til

²⁸ Birkeland (2015) ss. 82 flg.

bekjempelse av ulike former for økonomisk kriminalitet, herunder kriminalitet på skatte- og avgiftsområdet. Hensiktsmessige regler om revisjon og revisorers virksomhet har således en vesentlig samfunnsøkonomisk betydning.»

Revisjonens tillitsfunksjon er spesielt viktig for velfungerende kapitalmarkeder. Det gir store gevinster i form av lavere transaksjonskostnader ved at investorene kan stole på utstedernes finansielle informasjon, men også i resten av næringslivet gir tillit til årsregnskaper og ordnet økonomi store gevinster. Revisjon er viktig i den forbindelsen. Tilstrekkelig tilgang på kompetente og uavhengige revisorer er nødvendig for at revisjonens tillitsfunksjon skal bli ivaretatt. Det forutsetter et fungerende revisjonsmarked.

I praksis består revisjonsmarkedet av flere delmarkeder. Markedet for revisjon av noterte foretak domineres i dag av revisjonsselskaper i fire internasjonale nettverk både i Norge og internasjonalt – EY, Deloitte, KPMG og PWC. Revisjonsselskaper i andre internasjonale nettverk har en liten del av dette markedet. BDO, som er store i det samlede norske revisjonsmarkedet, har noen få noterte revisjonsklienter i Norge. Også de fleste banker og forsikringsselskaper revideres av ett av de fem største revisjonsselskapene. Per februar 2017 var det til sammen 14 revisjonsselskaper som reviderte foretak av allmenn interesse, det vil si noterte foretak, banker og forsikringsselskaper. I markedet for revisjon av andre større foretak opererer det noen mellomstore revisjonsselskaper i tillegg til de fem største. Ved utgangen av 2015 var det seks revisjonsselskaper med omsetning over 100 millioner kroner, 80 revisjonsselskaper med omsetning mellom 10 og 100 millioner kroner og 509 revisjonsselskaper med omsetning under 10 millioner kroner.²⁹

Både på grunn av markedskonsentrasjonen og den samfunnsmessige betydningen, er det etter underutvalgets syn mest relevant å vurdere om erstatningsansvaret påvirker markedet for revisjon av foretak av allmenn interesse på en slik måte at det bør innføres begrensninger. Videre er EUs rekommandasjon om å begrense revisoransvaret begrunnet i hensynet til kapitalmarkedet. I følge EU-rekommandasjonen, begrenser risikoen for høye erstatningskrav muligheten for revisjonsselskaper i de mellomstore revisjonsnettverkene til å komme inn på markedet for revisjon av foretak av allmenn interesse. Det pekes på at erstat-

ningsrisikoen gjør at tilgjengeligheten av ansvarsforsikringer er begrenset. Revisjonsselskapene i de fire største internasjonale revisjonsnettverkene, forsikrer seg gjennom nettverkene egne forsikringsselskaper, såkalte «captives». Et «captive» er et forsikringsselskap som er etablert for å forsikre ett eller noen bestemte foretaks egne risikoer. Rekommandasjonen er særlig motivert av at kollaps i ett av de fire største revisjonsnettverkene, kan medføre samfunnsskadelige forstyrrelser i kapitalmarkedene som følge av at mange utstedere i en slik situasjon står uten reell mulighet til å skaffe seg en uavhengig revisor (omtalt som «big 3 scenario»). Det vises til omtalen i punkt 3.2.3 ovenfor.

Markedshensyn er nærmere vurdert punkt 5.4 nedenfor som grunnlag for å innføre beløpsbegrensning av revisors erstatningsansvar.

5.3 Vurderinger underutvalget deler

5.3.1 Innledning

Underutvalget mener at begrensning av revisors erstatningsansvar ut over det som følger av den alminnelige erstatningsretten, krever en særskilt begrunnelse, jf. også omtalen av gjenopprettingshensynet i punkt 5.2.1. Det er flere mekanismer i den alminnelige erstatningsretten som avgrenser og begrenser erstatningsansvaret. Underutvalget vurderer her anvendelsen av disse mekanismene relatert til revisors erstatningsansvar.

5.3.2 Uaktsomhetsvurderingen

Profesjonsansvaret hviler på en forventning hos regnskapsbrukerne om at revisor som et utgangspunkt skal følge de profesjonelle handlenormene som gjelder for utførelsen av revisjonsoppdrag og andre revisoroppdrag. Det er likevel rom for kritikkverdig atferd uten at det skal vurderes som erstatningsbetingende uaktsomt. Det er en tendens til at terskelen for den forsvarlige atferden blir lavere når handlenormene er omfattende. Det er i stor grad tilfelle for revisjon, jf. særlig de internasjonale revisjonsstandardene som må følges for å være i samsvar med kravet til god revisjonsskikk i revisorloven.

I vurderingen av om revisor har opptrådt erstatningsbetingende uaktsomt, vil det være en rekke momenter som legges til grunn, og ikke bare en vurdering av om revisor har overtrådt de internasjonale revisjonsstandardene. Det må foretas en helhetsvurdering av om revisor i det enkelte tilfellet har opptrådt erstatningsbetin-

²⁹ Tall fra 2015-regnskapene. Hentet ut fra Regnskapsregisteret i oktober 2016.

gende uaktsomt. Selv om dette prinsippet er stadfestet i rettspraksis, fremgår grensen mellom (i) vurderingen av om handlenormen er brutt og hvis ja, (ii) om bruddet var uaktsomt, ikke nødvendigvis klart av premissene i domspraksis. Dette kan gi et inntrykk av at domstolene går i retning av å objektivisere ansvaret. En tydeligere grensdragning mellom disse to spørsmålene kan bidra til å klargjøre domstolenes uaktsomhetsvurdering med hensyn til revisors erstatningsansvar. Det vises til omtalen av dette i punkt 5.1.

Innen lovpliktig revisjon har det vært en del usikkerhet om hvor langt ansvaret for revisor strekker seg, og særlig om forholdet mellom styret og revisor. Klargjøring av bestemmelsene i revisorloven om revisors ansvarsområde kan bidra til å skape større forutsigbarhet for revisorer samtidig som regnskapsbrukerne bevisstgjøres.

5.3.3 Årsakssammenheng og adekvans

De alminnelige erstatningsrettslige prinsippene om årsakssammenheng og adekvans avgrenser erstatningsansvaret. Revisor kan kun holdes erstatningsansvarlig der revisors uaktsomme adferd har medført den skadelidtes tap og denne sammenhengen vurderes som adekvat (skadefølgen må ha fremstått som synbar eller påregnelig for revisor). Etter underutvalgets vurdering er ikke årsakssammenheng egnet for særskilt lovregulering i saker om revisors erstatningsansvar. Underutvalget går heller ikke inn for særregler som avgrenser visse skadelidtes rett til erstatning i slike saker.

5.3.4 Skadelidtes medvirkning

Erstatningsansvaret kan reduseres eller falle bort etter de alminnelige reglene i skadeserstatningsloven om skadelidtes medvirkning. Det vises også til omtalen i kapittel 2 og punkt 5.1 ovenfor. Bestemmelsen i skadeserstatningsloven § 5-1 om skadelidtes medvirkning kan anvendes uavhengig av om skadelidte er revisjonsklienten eller en regnskapsbruker. I flere avgjørelser om revisors ansvar har erstatningssummen blitt redusert som følge av skadelidtes medvirkning. Etter underutvalgets syn anvendes den alminnelige regelen om skadelidtes medvirkning i de fleste tilfeller på en god måte i saker for domstolene om revisors erstatningsansvar, selv om revisor gjennomgående synes å måtte bære en større del av ansvaret enn skadelidte selv. En ansvarsreduksjon på 50 % eller mer hører til sjeldenhetene. Hvis retten kom-

mer til at den skadelidte også kan klandres for tapet, reduseres normalt erstatningsbeløpet. I HR-2016-2344-A (Glåma Bygg) og RG-2008-705 (Sponsor Service), ble erstatningen til de saksøkende bankene redusert som følge av medvirkning. Retten la vekt på at bankene ikke hadde foretatt en forsvarlig kredittbeslutning.

Nedsetting av erstatningsbeløpet på grunn av skadelidtes medvirkning er en utpreget skjønnsmessig vurdering. Etter underutvalgets vurdering er ikke dette egnet for særskilt lovregulering i saker om revisors erstatningsansvar.

5.4 Beløpsbegrensning

Ettersom EUs anbefaling gjelder å begrense ansvaret for revisorer som reviderer foretak med allmenn interesse, er det hensiktsmessig først å se om de forholdene som EU-kommisjonen fremhever gjør seg gjeldene i Norge. Som nevnt i punkt 5.2.3 er markedet for revisjon av foretak av allmenn interesse, og spesielt noterte foretak, også i Norge dominert av revisjonsselskaper i de fire største internasjonale revisjonsnettverkene (EY, Deloitte, KPMG og PWC). Et «big 3 scenario» der ett av disse nettverkene kollapser som følge av store erstatningsutbetalinger, er langt på vei relevant for norske forhold, inkludert en situasjon der kun det norske revisjonsselskapet i nettverket avvikles. Dette begrenses noe av at også BDO har et stort revisjonsselskap i Norge. Det har ikke vært fremmet erstatningsrettskrav for domstolene for mangelfull revisjon av noterte foretak. De største kjente erstatningssakene mot norske revisorer har dreiet seg om revisjon av større unoterte foretak. Det er mulig det er inngått forlik mellom revisorer og noterte foretak, men det er i så fall ikke offentlig tilgjengelig informasjon. Det kan imidlertid ikke utelukkes at slike saker kommer opp i fremtiden. Skadevirkningene for kapitalmarkedene ved et «big 3 scenario» vil imidlertid være like store om den eller de nettverksdeleggende erstatningssakene gjelder noterte foretak eller andre foretak.

Underutvalget deler vurderingen i EU-rekommandasjonen av at et «big 3 scenario» vil kunne ha store skadevirkninger for kapitalmarkedenes funksjon ved at mange noterte foretak ikke vil klare å skaffe seg en uavhengig revisor, i hvert fall på kort sikt etter en nettverkskollaps. Etter underutvalgets vurdering vil det kunne føre til merkbare og uheldige forstyrrelser i de norske kapitalmarkedene og i de internasjonale kapitalmarkedene som betyr mye for norsk næringsliv. Det vil være stor usikkerhet knyttet til hvor omfattende

slike forstyrrelser faktisk vil bli, men en kan ikke se bort fra at risikoen er reell for at de kan bli betydelige. Underutvalget anser at det antakelig skal mye til før en eller flere erstatningssaker medfører at ett av de største revisjonsnettverkene, eller den norske delen av nettverket, opphører. Det har tidligere vært flere store erstatningssaker mot disse revisjonsselskapene uten at de har blitt avvirket av den grunn. Da hele det internasjonale revisjonsnettverket Arthur Andersen kollapset etter Enron-skandalen i 2002, var det ikke som følge av en erstatningssak. Det kan ikke utelukkes at en eller flere store erstatningssaker kan medføre at nettverket eller den norske delen av det opphører, hvis det samtidig inntreffer andre alvorlige omstendigheter. En begrensning av revisors erstatningsansvar i tråd med EU-rekommandasjonen vil redusere denne risikoen.

EU-rekommandasjonen legger vekt på å redusere risikoen for et «big 3 scenario» gjennom å styrke markedsandelene til revisjonsselskaper i de mellomstore internasjonale nettverkene («mid-tier firms») i markedet for revisjon av foretak av allmenn interesse. I rekommandasjonen pekes det på at et ubegrenset solidaransvar kan medføre at revisjonsselskaper og -nettverk avholder seg fra å gå inn i det internasjonale markedet for noterte selskaper, og at det derfor er små utsikter til at det skulle oppstå nye revisjonsnettverk som vil være i stand til å utføre lovfestet revisjon av slike selskaper. Som antydning ovenfor anser underutvalget at risikoen ved et «big 3 scenario» i Norge begrenses noe av at også BDO har et stort revisjonsselskap her i landet. Norge har fem store revisjonsselskaper som reviderer foretak av allmenn interesse. Revisjonsselskapene i de fire største internasjonale revisjonsnettverkene, er imidlertid omtrent like dominerende i markedet for revisjon av foretak av allmenn interesse i Norge som ellers i Europa. For regnskapsåret 2015 ble revisjonen av 132 av selskapene som er notert på Oslo Børs utført av et selskap i ett av de fire største nettverkene (EY 52, PWC 42, KPMG 24, Deloitte 13) og 14 av et annet revisjonsselskap (BDO 7, RSM 2, Grant Thornton 1, annet utenlandsk revisjonsselskap 4).³⁰ Underutvalget har ikke noen klar formening om hvilken betydning erstatningsrisiko har for evnen og viljen til revisjonsselskaper utenfor de fire store internasjonale nettverkene til å øke sin andel av markedet for revisjon av foretak av allmenn interesse. Underutvalget har merket seg at dette vektlegges i EU-rekommandasjonen.

³⁰ Selskapenes årsrapporter (opplysningene er samlet inn av Den norske Revisorforening).

Samtidig er det antakelig andre faktorer som har like stor eller større betydning.

Etter en samlet vurdering av disse forholdene opp mot de alminnelige hensynene som er omtalt i punkt 5.2 og 5.3, anser underutvalget at det ikke er tilstrekkelig grunn til å begrense revisors erstatningsansvar gjennom en øvre beløpsbegrensning.

Underutvalget har også vurdert om det kan være hensiktsmessig å lovfeste et ansvarsfritt beløp «i bunn» før erstatningsansvar kan gjøres gjeldende mot revisor. Et slikt «bunnfradrag» for revisor kan bidra til skjerpet aktsomhet hos medansvarlige styremedlemmer og daglig ledelse og regnskapsbrukere som handler med det reviderte foretaket. Hjelmeng har anført argumenter for en løsning der revisors erstatningsansvar begrenses med et øvre tak kombinert med et nedre ansvarsfritt beløp.³¹ I siste avsnitt i artikkelen oppsummeres synspunktet slik:

«Hvis det velges en slags capping [øvre beløpsbegrensning], kunne man supplert dette med et lovfestet 'egenrisikobeløp' for skadelidte, slik at revisor bare blir ansvarlig innenfor et intervall. Under dette intervallet måtte krav rettes mot styremedlemmer eller selskapsledelsen. På denne måten kunne man oppnådd en viss dekning hos revisor, men reservert dette for de mer alvorlige tilfeller der full ansvarsfrihet kunne virket støtende, og samtidig skjermet revisor for 'massesøksmål' samt individuelt sett ruinerende utbetalinger. En mulig 'cap' i europeisk sammenheng kunne vært ansvar i intervallet 5–25 mill €.»

Underutvalget har ut fra de samme hensynene som er nevnt ovenfor, kommet til at heller ikke denne måten å begrense revisors erstatningsansvar bør lovfestes.

5.5 Avtalt ansvarsbegrensning

Revisor og revisjonskunden kan inngå avtale om revisors erstatningsansvar overfor den reviderte. Avtalefriheten følger av alminnelig ulovfestet kontraktsrett, på samme måte som den reviderte kan regulere erstatningsansvaret i andre kontraktsforhold som ikke er preceptorisk regulert av hensyn til forbrukere eller andre. En eventuell avtale mellom revisor og den reviderte kan både gjelde ansvarsvilkårene og utmålingen hvis vilkårene for ansvar er til stede, for eksempel en begrensning

³¹ Hjelmeng (2010) side 99.

av ansvaret sammenlignet med den alminnelige regelen om at revisor ved uaktsomhet må dekke den revidertes fulle tap. Innholdet i revisjonen kan revisor ikke begrense eller modifisere ved avtale. Kravene til innholdet i revisjonen følger av revisorloven og god revisjonsskikk.

En avtalt ansvarsbegrensning mellom revisor og klienten vil ikke ha betydning for rettsstillingen til eventuelle tredjepersoner som krever erstatning som følge av revisors uaktsomhet.

En ansvarsbegrensning for revisor kan, som andre formuerettslige avtaler, sensureres etter avtaleloven § 36. Fordi partene i dette tilfellet er profesjonelle, vil terskelen for sensur være høy. Så vidt underutvalget kjenner til, er det ikke vanlig å fastsette ansvarsbegrensninger i avtaler om revisjonsoppdrag.

Beslutningen om å regulere revisors ansvar ved en ansvarsbegrensning eller på annen måte, må etter underutvalgets syn treffes av det organet hos klienten som etter selskapsrettslige regler har kompetanse til å oppnevne eller velge revisor, eventuelt må dette organet gi samtykke hvis beslutningen er truffet av et annet organ. I aksje- og allmennaksjeselskaper må samtykket gis av generalforsamlingen fordi revisor er aksjeeiernes tillitsperson og velges av generalforsamlingen.

Fordi avtalefriheten mellom revisor og klienten når det gjelder erstatningsansvaret fremgår av alminnelig kontraktsrett, supplert med selskapsrettslige regler som nevnt, ser ikke underutvalget noen grunn til å foreslå regulering av dette spørsmålet i den nye revisorloven.

5.6 Forslag fra medlemmene Granvang, Hanstad og Hjelmeng

5.6.1 Proporsjonalt ansvar

Regelen om solidaransvar, jf. skadeserstatningsloven § 5-3 nr. 1, sikrer at skadelidte ikke må gå på den enkelte medvirkende for delbeløp. Forutsetningen for et solidaransvar er at skaden er voldt «i forening», dvs. at samtlige solidarisk ansvarlige må stå bak en årsaksfaktor som det kan knyttes ansvar til. Det er sikker rett at det også gjelder solidaransvar etter skadeserstatningsloven § 5-3 nr. 1 mellom ansvarlige som hefter på ulikt grunnlag, jf. Rt-2005-870.³²

Regelen om solidaransvar er blitt til av hensyn til skadelidte, og forutsetter at det kan knyttes ansvar til alle de solidarisk ansvarlige. Det vil si at

alle representerer en såkalt nødvendig betingelse for skaden, eller at skaden er påført i fellesskap uten at den enkeltes spesifikke årsaksbidrag fastlegges. Hvis revisor reviderer et regnskap og dette senere viser seg å være misvisende og dermed påfører andre et økonomisk tap, er det på det rene at revisor representerer et i utgangspunktet relevant årsaksbidrag, en «nødvendig betingelse», i den forstand at skaden ikke ville ha skjedd dersom revisor hadde oppdaget feilene. Likevel kan ikke revisors rolle sammenlignes med andre situasjoner der en aktør representerer en ansvarlig årsak. I revisors situasjon ligger den primære feilen hos styret og ledelsen som har utarbeidet regnskapet. Revisor kommer inn som kontrollør, og årsaksbidraget etableres fordi kontrollen har sviktet.

En erstatningsrettslig likestilling av revisor og andre ansvarlige representerer således et avvik fra den ansvarsfordeling mellom revisor og styre som selskaps- og regnskapslovgivningen og revisorloven legger opp til. På denne måten er et solidaransvar som likestiller de ansvarlige, i kombinasjon med at forholdene ligger slik til rette at krav gjerne kanaliseres mot revisor, problematisk ut fra erstatningsrettens prevensjonsaspekt. Selv om et strengt ansvar for revisor vil virke skjerpende for den kontrollen som revisjonen innebærer, fører solidaransvaret til at det preventive aspektet svekkes for styrets medlemmer og ledelsen, siden disse i praksis i begrenset utstrekning er eksponert for erstatningssøksmål. I sin tur kan dette øke risikoen for vesentlige feil i regnskapet og lede til en negativ spiral. For at styret skal kunne ivareta sin rolle i å sikre en forsvarlig regnskapsapporteringsprosess og et riktig regnskap, er det sentralt at styrebehandlingen av årsregnskapet får den oppmerksomheten loven krever. Etter disse medlemmenes syn er det mye å hente på å få til forbedringer her.

Etter disse medlemmenes oppfatning bør erstatningsreglene fremme de normene den tjener som sanksjon og rettsvirkning for. Erstatningsansvar for tap som følge av feilinformasjon i reviderte regnskaper, bør understøtte formålet både etter regnskaps- og revisjonslovgivningen om rettvisende finansiell informasjon. Erstatningsansvaret for revisor og det reviderte foretakets styremedlemmer og ledelse bør bidra til riktige regnskaper. Disse medlemmer mener at dette hensynet ikke er godt nok ivare tatt innenfor gjeldende rett.

Det er et viktig hensyn at erstatningsansvaret utformes slik at skadelidte gis en dekningsmulighet (se punkt 5.2.1 ovenfor om gjenopprettings-

³² Om solidaransvarets stilling i norsk rett, se leder i Tidsskrift for erstatningsrett 1/2016, side 3–6.

hensynet). Men det er også viktig at erstatningsreglene gir insentiver til styret og ledelsen til å overholde regnskaps- og bokføringslovgivningen, og til å ivareta ansvaret etter selskapsretten for å ha en forsvarlig intern kontroll med regnskapsrapporteringsprosessen. På denne bakgrunn mener disse medlemmene at det bør innføres et proporsjonalt ansvar for revisor. Dette bør utformes slik at revisors ansvar begrenses etter en vurdering av ansvarsfordelingen i lovverket, revisors utviste skyld og ellers bidrag til skaden. Disse medlemmer finner det riktig å betegne ansvaret som «proporsjonalt», siden revisor bare skal hefte forholdsmessig iht. skyld, årsaksbidrag og ansvarsfordeling. Dette er noe annet enn «proratarisk» ansvar, som forutsetter en fordeling av tapet mellom flere skadevoldere.

Særregler om erstatningsansvar som skal understøtte viktige hensyn bak regulering innenfor et område, vil ikke være særpreget for revisoransvaret. I konkurranseretten skjer det en tilpassning av solidaransvaret i erstatningsretten for å hindre at erstatningsansvaret virker forstyrrende på sanksjonsmekanismene i konkurranseloven. Foretak som har overtrådt konkurransereglene, men som er innrømmet amnesti eller lemping for bøtesanksjonen, vil skjermes for solidarisk erstatningsansvar for å gi ytterligere insentiver til å varsle om konkurranseskadelig atferd.³³

I nyere høyesterettspraksis er det videre tatt til orde for at erstatningsrettens preventive funksjon kan ha særlig betydning når den bidrar til å supplere håndhevelsen av annet regelverk. I Rt-2015-276 sies det for eksempel i premiss 32: «Den ansvarliges mulige erstatningsplikt overfor en skadelidt tredjemann vil derfor utgjøre et nyttig privatrettslig supplement til det offentligrettslige håndhevingsregimet, som kan bidra til å styrke rettsvernet nettopp for de interesser på privat hånd som loven og de aktuelle regler også tar sikte på å beskytte. Muligheten for erstatningsansvar vil anspore til kvalitet ved utførelsen av oppdraget som ansvarlig.»

En erstatningsrettslig regel som tydeligere eksponerer styremedlemmene og den daglige ledelsen for det ansvaret de er pålagt i selskaps- og regnskapslovgivningen, vil kunne bidra til å skjerpe aktsomheten knyttet til styrets behandling av regnskapet og kvaliteten på årsregnskapet i sin alminnelighet. Et proporsjonalt ansvar vil ikke ha

som sin hovedfunksjon å skjerme revisor mot høye erstatningskrav, men å la rettsvirkningene i form av erstatningsansvar gjenspeile den rollefordelingen mellom styret og revisor som er fastsatt i selskaps- og revisjonslovgivningen. Slik revisoransvaret har utviklet seg i praksis, er det grunn til å tro at et proporsjonalt ansvar for revisor vil kanalisere flere søksmål mot de primæransvarlige for regnskapsavleggelsen, og således øke bevisstheten om, samt øke etterlevelsen av, pliktene etter regnskapslovgivningen. Det er ikke grunn til å anta at et proporsjonalt ansvar vil svekke kvaliteten i revisjonen gjennom svekket prevensjon. Et proporsjonalt erstatningsansvar for revisor vil etter disse medlemmenes vurdering fortsatt innebære en eksponering for erstatningsansvar som revisjonsforetaket og den oppdragsansvarlige revisoren er nødt til å ta hensyn til i sitt kvalitetsarbeid. I tillegg bidrar reguleringen av revisorer og revisjon og offentlig tilsyn med revisorene til å sikre forsvarlig revisjon. Samlet sett er det disse medlemmenes vurdering at et proporsjonalt ansvar for revisor vil bidra til bedre regnskaper med færre feil. Et mer reelt erstatningsansvar for styremedlemmer og den daglige ledelsen, vil styrke erstatningsrettens preventive funksjon.

Disse medlemmer mener at en samlet avveining av hensynene til dekning for skadelidte og til at erstatningsreglene bør bidra best mulig til å understøtte tilliten til reviderte regnskaper, tilsier at den erstatningsrettslige hovedregelen om fullt solidaransvar bør fravikes. Disse medlemmer mener at solidaransvaret på dette området har medført en reell fordeling av erstatningsansvar mellom revisor og det reviderte foretakets styremedlemmer og daglige ledelse som ikke i tilstrekkelig grad motiverer både ledelsen og revisor til hver for seg å sikre at det avlegges regnskaper uten vesentlig feilinformasjon. En klargjøring i loven i form av et proporsjonalt ansvar vil også bidra til å fjerne den misforståelsen som i noen grad synes å gjøre seg gjeldende hos selskapsledelsen om at revisor også har et ansvar for regnskapet. Anvendelsen av lempningsregelen i revisorloven § 8-2, jf. skadeserstatningsloven § 5-2, har ikke vært tilstrekkelig til å motvirke dette.

Disse medlemmer anser at det gjeldende solidaransvaret i for stor grad legger til rette for at styremedlemmer og den daglige ledelsen legger for lite vekt på en forsvarlig regnskapsrapporteringsprosess og at regnskapene blir riktige. Videre at det bør legges mer vekt på denne faren for flere feil i regnskapene og skader som følge av at kredittgivere og investorer stoler på regnskapene, enn på full dekningsmulighet hos en uakt-

³³ Dette følger av artikkel 11 i direktiv 2014/104/EU om privat håndheving av EU/EØS-konkurransereglene. En bestemmelse om dette i konkurranseloven er foreslått i Nærings- og fiskeridepartementets høringsnotat 11. desember 2015 om gjennomføring av direktivet, side 67.

som revisor når skaden først har skjedd. Etter disse medlemmers vurdering vil gevinstene som kan forventes ved å modifisere solidaransvaret klart overstige mulige uheldige konsekvenser av å redusere skadelidtes dekningsmulighet. Disse medlemmer legger vekt på at styret og den daglige ledelsen er og bør være ansvarlige i første hånd for å avlegge et regnskap uten vesentlige feil, og at disse har til rådighet virkemidler for å sikre at det skjer. Samtidig vektlegges at skadelidte i disse sakene vil ha mulighet til å ta hensyn til forsikringsdekning mv. som påvirker dekningsmuligheten både hos revisor og hos styremedlemmene og daglig leder. Byrdene ved også å måtte saksøke styrets medlemmer og eventuelt andre ansvarlige for regnskapet i tillegg til revisor, må fra en prosessøkonomisk synsvinkel anses som begrensede. Skaden oppstår i begge tilfeller på grunn av vesentlige feil i regnskapet, og bevisføringen vil i stor grad bygge på det samme bevismaterialet. Disse medlemmene mener at det derfor bør innføres et proporsjonalt erstatningsansvar for revisor, slik at revisor hefter for en andel av tapet som reflekterer revisors bidrag til skaden.

Disse medlemmer har også vurdert om formålet om tydelig eksponering for erstatningsansvar kan oppnås tilfredsstillende med andre virkemidler. Et mulig tiltak kan være lovpliktig ansvarsforsikring for styremedlemmer og daglig leder. Et slikt tiltak ble vurdert og avvist i Sverige i SOU 2016:34.³⁴ Pliktig ansvarsforsikring for styremedlemmer og daglig leder kan øke muligheten for at skadelidte som har stolt på et revidert regnskap med vesentlige feil, vil søke erstatning både hos styremedlemmene og daglig leder og hos revisor. Disse medlemmer anser at det taler mot et slikt lovkrav at det vil være begrenset mulighet for å håndheve kravet og at ulik risiko og forsikringsbehov kan føre til unødvendig høye kostnader (forsikringsbehovet kan for eksempel være lavt i selskaper uten gjeld og eksterne investorer). Disse medlemmene går derfor ikke inn for det. Et proporsjonalt ansvar for revisor vil videre være et

klart mer effektivt tiltak for å bidra til riktigere regnskaper og færre skader som følge av feil i regnskapene, som bør gjennomføres uavhengig av om det eventuelt også skulle innføres lovpliktig ansvarsforsikring for styremedlemmer og daglig leder.

Utformingen av en regel om proporsjonalt ansvar byr på noen utfordringer, både av materiell og prosessuell art. Hovedformålet er å komme frem til en bestemmelse som innebærer at ansvaret fordeles mellom «kontrolliden» og «utarbeidessiden» på en måte som gjenspeiler ansvarsfordelingen etter lovverket. Spørsmålet er for det første hvilke kriterier som skal anvendes for å fordele ansvaret. For det andre oppstår det spørsmål om koordinering av krav rettet mot henholdsvis revisor og andre (styrets medlemmer, ledelsen), herunder om det skal kreves at det fremmes krav mot begge sider.

EUs rekommandasjon om revisoransvar var inne på en løsning med proporsjonalt ansvar, men ga ikke konkrete anbefalinger om hvilke prinsipper som skulle være bestemmende. Hjelmeng skriver følgende om dette:

«Hovedforslag nr. 2 er *pro rata-ansvar*, hvilket innebærer at revisor ikke lenger skal hefte solidarisk for hele tapet, men bare for 'det faktiske bidrag til den skade, som en skadesanmelders krav vedrører'. Det fremgår ikke av rekommandasjonen hvordan dette bidraget skal bestemmes, utover henvisningen til 'fastsettelse af en række principper ...'. En fordeling ut fra det faktiske årsaksmessige bidraget (dvs. en opphevelse av hovedregelen om solidaransvar) er vanskelig fordi revisor ved ikke å ha avdekket feil i regnskapet etter betingelseslæren vil representere en nødvendig betingelse for hele skaden, ... Betragtninger om det faktiske bidraget til skaden er derfor ikke egnet som grunnlag for en fordeling mellom revisor og andre ansvarlige»³⁵

Disse medlemmer er enige i at en fordeling basert på det faktiske årsaksbidraget byr på utfordringer, og har bl.a. sett hen til bestemmelsen i skadeserstatningsloven § 5-3 om regress mellom flere skadevoldere, som benytter formuleringen «avgjøres under hensyn til ansvarsgrunnlaget og forholdene ellers». Denne formuleringen passer imidlertid ikke helt godt. For det første forutsettes det at det foreligger et ansvarsgrunnlag å fordele ansvaret i henhold til. Dersom skadelidte bare saksøker

³⁴ Per mai 2017 hadde den svenske regjeringen ikke fremmet forslag på grunnlag av utredningen. Lovpliktig ansvarsforsikring for styremedlemmer og daglig leder ble i utredningen punkt 6.2 avvist på grunn av praktiske vanskeligheter som et slikt forsikringskrav fører med seg og at slike forsikringer er vanlige og best håndteres gjennom selvregulering (utredningen side 121). Det ble også pekt på at revisor kan kreve at styremedlemmene og daglig leder har ansvarsforsikring. Det ble imidlertid foreslått et krav om å pålegge foretak som skal utarbeide redegjørelse om foretaksstyring å opplyse i rapporten om ansvarsforsikringer som er tegnet for styremedlemmene og daglig leder (jf. det tilsvarende kravet om redegjørelse for foretaksstyring for noterte foretak i regnskapsloven § 3-3b).

³⁵ Hjelmeng (2010), side 93.

revisor, vil det ikke være tatt stilling til om erstatningsvilkårene er oppfylt for andre ansvarssubjekter, typisk styremedlemmer eller ledelsen. «Forholdene ellers» åpner også for konkrete vurderinger der også den ansvarliges økonomiske stilling og rimelighetshensyn kan komme inn. Juridisk teori fremhever både gradering etter skyld og «årsaks kvalitet». Årsaksfaktorer graderes i henhold til hvor dominerende og direkte de har påvirket utfallet.³⁶ Askeland fremhever følgende:

«Den norske tradisjonen kan etter dette sies å ha vært at det legges vekt på *begge* graderingsmåtene, både skyldgradering og årsaksgradering. Mye tyder også på at dette er den mest rettfærdige fremgangsmåte for å veie partenes forhold mot hverandre. En slik likestilling av skyld- og årsaksforhold er også forenlig med den någjeldende ordlyd i skadeserstatningsloven § 5-3 nr. 2 ...»³⁷

Disse medlemmer anser at en begrensning av revisors ansvar som bygger på en kombinasjon av skyld- og årsaksbetraktninger, samt ansvarsfordelingen mellom revisor og selskapets organer i henhold til regnskaps- og revisjonslovgivningen, vil være den beste løsningen, og foreslår en formulering om at revisor bare hefter i henhold til «utvist skyld og bidrag til skaden i henhold til ansvarsfordelingen etter regnskapsloven og revisorloven». Dette er en normativ standard, der ansvaret må fordeles etter en konkret vurdering, som vil adressere og vektlegge rolle- og ansvarsfordelingen.

En slik normativ vurdering vil kunne sies å representere et avvik fra hovedprinsippet om solidaransvar. At dette prinsippet er grunnleggende i erstatningsretten, oppfatter ikke disse medlemmer som noe tungtveiende argument mot løsningen. Snarere tvert imot; det er ikke overraskende at brede erstatningsrettslige prinsipper krever tilpasning når de anvendes på enkelte områder, og disse medlemmer anser spørsmålet som så tett knyttet til utformingen av revisors plikter etter loven at det naturlig er lovgivers oppgave å formulere retningslinjer som domstolene kan utvikle videre.

Disse medlemmer vil ikke foreslå en bestemmelse om at andre potensielt ansvarlige enn revisor må saksøkes (og da eventuelt i tvungent prosessfellesskap). Hvis skadelidte bare reiser sak mot revisor, vil partsforholdet som den prosessu-

elle rammen for saken sette grenser for sakens opplysning med hensyn til andre potensielt ansvarlige (styremedlemmer, daglig leder). Retten materiale for å drøfte om det i en slik situasjon er en eller flere ansvarlige i tillegg til revisor, og hvis ja, klarlegge årsaksbidrag og skyldgrad hos den enkelte for å fastsette revisors forholdsmessige andel kan da ofte være så spinkelt at en drøftelse av disse spørsmålene kan bli krevende. For å avhjelpe disse utfordringene foreslås det at bestemmelsen om proporsjonalt ansvar begrenses til tilfeller hvor det objektivt sett foreligger feilinformasjon i regnskapet eller annen rapportering som selskapets har utarbeidet. Deretter må revisors skyldgrad og årsaksbidrag i henhold til ansvarsfordelingen etter regnskapsloven og revisorloven vurderes opp mot dette. Samtidig bør ikke vanskelighetene overvurderes, og skadelidte vil ha incentiver til å saksøke også andre ansvarlige nettopp for å sikre full erstatningsdekning. At styremedlemmer og eventuelle andre i selskapsledelsen i større utstrekning trekkes inn i prosesser ved feilinformasjon i årsregnskapet er også et hovedformål med forslaget. Dette representerer riktignok et brudd med prinsippet om solidaransvar og den valgmulighet skadelidte generelt er innrømmet i erstatningsretten. Disse medlemmer mener imidlertid at hensynet til en mer effektiv håndhevelse av regnskapslovgivningen bør veie tyngst. Det gjøres imidlertid ikke inngrep i skadelidtes rett til full erstatning, forskjellen blir at skadelidte må rette krav mot flere for å få full dekning. Dersom styrets medlemmer frifinnes for erstatningsansvar, mens ansvar blir ilagt revisor, vil imidlertid skadelidtes dekning reduseres, siden det ikke er meningen at revisor skal hefte for hele tapet dersom andre frifinnes.

En bestemmelse om proporsjonalt ansvar kan lyde: «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 i henhold til ansvarsfordelingen etter regnskapsloven og revisorloven.»

5.6.2 Begrensning ved erstatningsutmålingen

For å tydeliggjøre den eksponeringen for erstatningssøksmål som styremedlemmer og selskapets administrasjon vil utsettes for, mener medlemmene Granvang, Hanstad og Hjelmeng at ansvaret bør utformes som en reell begrensning i ansvaret for revisor i henhold til de kriterier som er utviklet ovenfor i 5.6.1. Disse medlemmene har

³⁶ Askeland (2006) side 201 flg.

³⁷ Op.cit., side 229.

også vurdert om det kan tas hensyn til ansvarsfordelingen i regnskapsloven og revisorloven ved andre elementer i erstatningsansvaret. I tilfelle er spørsmålet om det bør formuleres egne utmålingsregler. På dette punkt foreligger det i alle fall to alternativer, enten å ta ansvarsfordelingen inn som et moment i en lempningsvurdering, alternativt å legge dette inn som et obligatorisk moment i erstatningsutmålingen.

Dersom det først aksepteres at ansvarsfordelingen mellom revisor og selskapsorganer skal inngå i erstatningsvurderingen med sikte på at revisors ansvar skal begrenses for også å fremme en preventiv virkning overfor selskapets organer, fremstår imidlertid begge disse løsningene som svake, om enn i ulik grad.

Lempingsalternativet fremstår som det åpenbart svakest alternativen. Bestemmelsen om lempning i revisorloven § 8-2, jf. skadeserstatningsloven § 5-2, åpner for å lempe ansvaret når ansvaret blir særlig tyngende for skadevolder eller når det i særlige tilfeller er rimelig at den skadelidte helt eller delvis bærer skaden. Bestemmelsen er en form for sikkerhetsventil for skadevoldere. I følge forarbeidene til revisorloven ønsket Finansdepartementet å opprettholde hovedregelen i erstatningsretten om at skadelidte skal få dekket sitt økonomiske tap fullt ut, med unntak av lempingsregelen.³⁸ Etter disse medlemmers vurdering må det blant annet være rom for å anvende lempingsregelen dersom full erstatning kan føre til konkurs for revisoren eller revisjonsselskapet.³⁹ Lemplingsregelen er imidlertid i liten grad anvendt i erstatningsrettssaker mot revisor.

Hovedkriteriet for lempning er at ansvaret vil virke urimelig tyngende. Dette representerer en konkret vurdering av skadevolders interesse opp mot skadelidtes. Et slikt rimelighetsskjønn vil etter disse medlemmer gi alt for liten forutberegnelighet til at en ønsket preventiv virkning vil fremmes. Til dette kommer at ansvarsfordelingen da bare vil inngå som ett av flere momenter i en helhetsvurdering, og det fremstår som uklart hvilken vekt de ulike momentene vil ha. Av disse årsaker vil disse medlemmene advare mot en løsning der lempningsadgangen reguleres. Den svenske utredningen SOU 2016:34 viser etter disse med-

lemmenes oppfatning også at realiteten i en slik regulering vil være uklar, med andre ord om den faktisk vil innebære en realitetsendring i forhold til gjeldende rett. Man ser for øvrig også i svensk rett at domstolene forsøker å skjære til revisoransvaret gjennom prinsipielle vurderinger av ansvarsgrunnlaget, ikke gjennom anvendelse av unntaksregler.⁴⁰

Dersom hensynet til ansvarsfordelingen i lovverket skal inngå i erstatningsutmålingen, er disse medlemmer av den oppfatning at det best gjøres ved å innføre en vurdering av ansvarsfordelingen som et obligatorisk moment i tapsutmålingen, der det gjøres obligatorisk å korrigere revisors ansvar i henhold til ansvarsfordelingen og eventuelt utvist skyld. Hovedpoenget er da å rendyrke denne vurderingen og frigjøre den fra eksisterende konsepter som primært bygger på rimelighet og som derfor ikke frembyr den nødvendige tydelighet. En formulering kunne da vært følgende:

«Ved utmåling av erstatning som revisor hefter for, skal det tas hensyn til revisors bidrag til skaden i henhold til ansvarsfordeling mellom revisor og selskapets organer etter regnskapsloven og revisorloven.»

Disse medlemmene mener likevel at dette er et mindre tydelig alternativ enn forslaget om proporsjonalt ansvar i henhold til skyld og bidrag til skaden vurdert ut fra ansvarsfordelingen i lovgivningen, men et bedre alternativ enn å inkludere dette som ett av flere momenter i en lempningsvurdering.

5.7 Forslag fra medlemmene Birkeland, Giertsen og Irgens

5.7.1 Proporsjonalt ansvar

Forslaget fra medlemmene Granvang, Hanstad, Hjelmeng:

«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 der-

³⁸ Se Ot.prp. nr. 75 (1997–98) side 117–118 der departementet i likhet med utvalget ikke ønsket å begrense ansvaret for revisor og uttalte at det bør kreves sterke grunner for å fravike det alminnelige utgangspunktet om at skadelidte skal ha full dekning for sitt økonomiske tap. Se også NOU 1997: 9 side 176–177 og Ot.prp. nr. 36 (1993–1994) side 86 som er av samme oppfatning som departementet.

³⁹ Se Birkeland (2015) side 96 og Hjelmeng (2010) side 90.

⁴⁰ Se Högsta Domstolens avgjørelse i det såkalte BDO-målet, T 3420-12 <http://www.hogstodomstolen.se/Domstolar/hogstodomstolen/Avgoranden/2014/2014-04-17%20T%203420-12%20Dom.pdf> (lenke per mai 2017).

som revisor har utvist grov uaktsomhet eller forsett.»

Problemet bør vurderes i en bredere sammenheng

Underutvalgets medlemmer Birkeland, Giertsen og Irgens ser ikke bort fra at begrunnelsen for et proporsjonalt ansvar – funksjonsfordelingens betydning og prevensjon rettet mot styrenes håndtering av regnskapene – kan ha relevans i visse tilfeller. Men konsekvensen – i form av å lovfeste en særskilt ansvarsreduksjon for én profesjon (revisorene) griper så dypt inn i alminnelig erstatningsrett – at disse medlemmene vil anbefale at dette problemet blir drøftet i en bredere ramme, ikke bare i tilknytning til revisorenes ansvar.

Disse medlemmene er også usikre på det empiriske grunnlaget for antagelsen om at gjeldende rett har ført til en uheldig ansvarskanalisering mot revisor og et tilsvarende mindre søkelys – og dermed mindre effektiv prevensjon – mot styrenes medlemmer og daglige ledere.⁴¹ Det usikre empiriske grunnlaget tilsier også varsomhet med å gå inn for dyptgripende endringer i erstatningslovgivningen i dette lovarbeidet.

Avveiningen mellom den uaktsomme revisor og skadelidte

Birkeland, Giertsen og Irgens kan ikke se at det i avveiningen mellom den uaktsomme revisor og skadelidte er urimelig at skadevolderen (revisor), i likhet med andre skadevoldere, må søke regress hvis det anføres at dekning av det fulle tapet vil påføre revisor et større ansvar enn det som tilsies «under hensyn til ansvarsgrunnlaget og forholdene ellers» (skadeserstatningsloven § 5-3 nr. 2).

Skadelidtes svekkede stilling etter forslaget om et proporsjonalt ansvar trer særlig frem hvis andre mulig ansvarlige frifinnes: «Dersom styrets medlemmer frifinnes for erstatningsansvar, mens ansvar blir ilagt revisor, vil ... skadelidtes dekning reduseres, siden det ikke er meningen at revisor skal hefte for hele tapet dersom andre frifinnes» (sitat fra punkt 5.6.1 foran). Særlig hvis revisor eller revisjonsselskapet har evne til å dekke det fulle tapet av egne midler og/eller forsikring, kan det virke spesielt uheldig om skadelidte likevel må tåle en reduksjon av ansvaret.

Beregningsproblemet

Den svenske utrederen i SOU 2016:34 avviste et proporsjonalt ansvar, blant annet fordi dette vil reise beregningsproblemer, se utredningen side 123:

«Frågan är då om ansvaret i stället bör vara delat. Att ansvaret är solidariskt när flera är skadeståndsskyldiga för samma skada är huvudregeln i svensk rätt.

Principen om solidariskt ansvar är en så central del av skadeståndsrätten att det enligt utredningens mening inte framstår som en framkomlig väg att göra ytterligare avsteg från den principen än vad som följer av gällande regler. En regel om delat ansvar skulle, på samma sätt som ett subsidiärt ansvar, i alltför hög grad begränsa de skadelidandes möjligheter att föra en legitim skadeståndstalan mot en revisor som genom ansvarsgrundande handlande orsakat eller medverkat till att orsaka skadan. Ett delat ansvar får dessutom antas leda till betydande svårigheter för de skadelidande att visa vem som ska ansvara för vad.»

Beregningsproblemet skyldes at forslaget om et proporsjonalt ansvar avgrenser revisors ansvar i henhold til «skyld og bidrag». Skal revisors «bidrag» fastsettes, må andelen av tapet som skal dekkes av revisor ofte fastsettes i lys av atferden fra styremedlemmer eller daglig leder. Kriteriet «bidrag» synes å peke på forholdsmessighet, der revisors «bidrag» må sees relativt mot andres «bidrag». For å begrense dette problemet, synes utkastet til lovtokst fra Granvang, Hanstad og Hjelmeng å peke på en helhetsvurdering der «skyld og bidrag» skal sees i lys av ansvarsfordelingen etter regnskapsloven og revisorloven. Slik utkastet er formulert (særlig kriteriet «bidrag»), synes det vanskelig å se bort fra at en slik helhetsvurdering må inneholde overveielser av forholdsmessigheten, og dermed vil beregningsproblemet (trolig) ofte bli aktuelt.

Problemer som kan oppstå ved beregning av aktørenes «skyld og bidrag» kan også skyldes at på utarbeidingssiden med hensyn til regnskapet (styret, daglig leder) vil det som regel være andre handlinger som danner grunnlaget for et ansvar, sammenlignet med kontroll siden (revisor), og det kan ha vært kommunikasjon mellom utarbeidings- og kontroll siden som kan gjøre det krevende å klarlegge de ansvarliges årsaksbidrag og skyldgrad. Hvis bare revisor er saksøkt, kan disse mulige skadevoldernes «skyld og bidrag» måtte

⁴¹ Slik også den svenske utrederen, SOU 2016:34 side 116.

bli beregnet i lys av en hypotetisk vurdering av årsaksbidraget og skyldgraden hos styremedlemmer eller andre som ikke er trukket inn som parter i saken. Det kan prosessøkonomisk bli krevende.

Skadelidtes søksmålsbyrde

Vanskeligheter med å beregne revisors «bidrag» kan føre til at et søksmål mot revisor som allerede i gjeldende rett ofte er prosessøkonomisk krevende, får et nytt ansvarsvilkår som kan forsterke søksmålsbyrden for skadelidte. Vedtas et proporsjonalt ansvar, vil det for skadelidte ikke være tilstrekkelig å reise sak bare mot revisor for å få dom for det fulle tapet. Skadelidte må reise sak mot minst en ansvarlig i tillegg for å få dekket sitt fulle tap. Søksmålsbyrden vil da ofte stige, fordi søksmålets omfang kan bli (vesentlig) større hvis to eller flere saksøkte må trekkes inn.

5.7.2 Det subsidiære utmålingsalternativet

Det subsidiære forslaget fra medlemmene Granvang, Hanstad, Hjelmeng:

«Ved utmåling av erstatning som revisor hefter for, skal det tas hensyn til revisors bidrag til skaden i henhold til ansvarsfordeling mellom revisor og selskapets organer etter regnskapsloven og revisorloven.»

I forslaget om et proporsjonalt ansvar trekkes revisors «skyld og bidrag» inn i ansvarsvurderingen, slik at erstatningsansvaret (ofte) vil bli lavere enn skadelidtes fulle tap. Utmålingsalternativet forutsetter at det fulle tapet er utgangspunktet, men at det «skal tas hensyn» til revisors «bidrag» til skaden. Kriteriet «bidrag» reiser det samme beregningsproblemet som tilsvarende begrep i forslaget om proporsjonalt ansvar. At det «skal tas hensyn» til dette bidraget, vil (ofte) medføre et fradrag i den fulle erstatning. Settes størrelsen på dette fradraget i lys av revisors «bidrag», synes utmålingsalternativet (ofte) å føre til en erstatning til skadelidte som er nær det som ville blitt resultatet i henhold til det foreslåtte proporsjonale ansvaret. Ulempene ved et proporsjonalt ansvar – slik Birkeland, Giertsen og Irgens vurderer disse – gjør seg derfor i hovedsak også gjeldende for det subsidiære utmålingsalternativet.

5.7.3 Tilføyelse i lempingsregelen

Dersom det reises erstatningskrav mot revisor, gjelder den alminnelige lempingsregelen i skadeserstatningsloven § 5-2 (i henhold til henvisning fra revisorloven § 8-2):

«Erstatningsansvaret kan lempes når retten under hensyn til skadens størrelse, den ansvarliges økonomiske bæreevne, foreliggende forsikringer og forsikringsmuligheter, skyldforhold og forholdene ellers finner at ansvaret virker urimelig tyngende for den ansvarlige. Det samme gjelder når det i særlige tilfelle er rimelig at den skadelidte helt eller delvis bærer skaden.»

Lempingsregelen har så langt vært lite brukt i publisert norsk rettspraksis om revisorers ansvar, trolig fordi kriteriet «foreliggende forsikringer og forsikringsmuligheter» normalt vil trekke i retning av at ansvaret ikke lempes.

Lempingsregelens betydning for revisors erstatningsansvar ble drøftet av den svenske utrederen i SOU 2016:34. Gjeldende lempingsregel i den svenske aktiebolagslagen lyder slik:

«Om någon är ersättningsskyldig ..., kan skadeståndet jämkas efter vad som är skäligt med hänsyn till handlingens art, skadans storlek och omständigheterna i övrigt.»

Forslaget fra den svenske utrederen i lyder slik:

«Om någon är ersättningsskyldig ..., kan skadeståndet jämkas efter vad som är skäligt med hänsyn till handlingens art, skadans storlek, ansvarsfordelningen mellan bolagsorganen och omständigheterna i övrigt.»

Birkeland, Giertsen og Irgens vil anbefale at det i revisorloven inntas en særskilt lempingsregel, der den foreslåtte tilføyelsen i det svenske forslaget kombineres med gjeldende lempingsregel i norsk rett. En slik bestemmelse kan lyde:

«Erstatningsansvaret 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 tilfelle er rimelig at den skadelidte helt eller delvis bærer skaden.»

EU-rekommandasjonen 2008/473 om begrensning av erstatningsansvaret for revisorer og revisjonsselskaper forutsetter at landene har handlefrihet til å avveie hensynene til skadelidte og den skadevoldende revisor innenfor rammen av sin nasjonale erstatningsrett. Problemene som rekommandasjonen peker på, kan i noen grad bli ivaretatt ved lemping. En fordel med å koble dette til lemping, er at da vil et etablert erstatningsrettslig regelverk bli virkemiddelet dersom det skulle oppstå en situasjon der et større revisjonsforetak skulle bli utsatt for en konkursfare på grunn av et erstatningskrav – som typisk er den risiko som er bakgrunnen for rekommandasjonen.

Lovteksten i skadeserstatningsloven § 5-2 («urimelig tyngende», «særlige tilfelle») og forarbeidene forutsetter at lemping er forbeholdt unntakstilfeller. Birkeland, Giertsen og Irgens legger til grunn at lemping i henhold til en eventuell ny bestemmelse i revisorloven også vil gjelde for unntakstilfellene, i likhet med gjeldende rett.

Tilføyelsen om at «ansvarsfordelingen mellom revisor og den revidertes organer» kan vektlegges tar typisk sikte på at styret eller daglig leder har vært kvalifisert uaktsomme i utarbeidelsen av regnskapet, men der revisors skyld var nær den nedre grensen for vanlig uaktsomhet, og at et fullt ansvar for revisor derfor kan være «urimelig tyngende» i henhold til denne unntaksregelen. Det kan også vektlegges i gjeldende rett – der skadeserstatningsloven § 5-2 viser til «skyldforhold» og «forholdene ellers». Tilføyelsen vil presisere og fremheve dette. Tilføyelsen vil også minne om at spørsmålet om lemping kan bero på en samlet avveining av hensynene til reparasjon for skadelidte og tyngden av de preventive hensyn rettet mot både styrets medlemmer og daglig leder på den ene siden og revisor på den andre.

Alternativet «foreliggende forsikringer og forsikringsmuligheter» i lempingsregelen vil ha størst vekt så langt revisor er eller burde vært forsikret. Spørsmål om lemping kan særlig oppstå for et mulig ansvar utover dette. Det er også forutsatt i forarbeidene til den svenske utrederens forslag om lemping.⁴²

Lemping er trolig mest aktuelt for revisors ansvar overfor tredjepersoner, det vil si andre enn klienten. Skulle både det reviderte foretaket og revisor være uaktsomme i utarbeidelsen av regnskapet og kontrollhandlinger, vil det mest nær-

liggende grunnlaget for en reduksjon eller bortfall av revisors ansvar være skadeserstatningsloven § 5-1 om medvirkning. Når det gjelder ansvaret overfor tredjepersoner, kan lemping aktualiseres hvis et stort antall aksjeeiere, investorer eller andre regnskapsbrukere lider tap, slik at det samlede tapet blir «urimelig tyngende».

5.8 Årsberetningen

Ansvarsforsikring for styremedlemmer og daglig leder kan gjøre at disse i større grad blir eksponert for et reelt erstatningsansvar for tap som følge av vesentlig feilinformasjon i regnskapet. Underutvalget anser at innføring av et slikt krav ligger på siden av mandatet, og har derfor ikke utredet det særskilt. Underutvalget foreslår imidlertid å styrke betydningen av slike ansvarsforsikringer gjennom et pålegg om å opplyse i årsberetningen om styrets medlemmer og daglig leder har tegnet forsikring for sitt mulige ansvar overfor foretaket og tredjepersoner og i tilfelle om forsikringsdekningen. Den svenske utrederen har foreslått en slik tilføyelse i den svenske årsredovisningslagen.

Det vises til underutvalgets forslag til endring i forslaget til ny regnskapslov i NOU 2015: 10 § 9-2.

6 Krav om å stille sikkerhet for mulig ansvar

6.1 Gjeldende rett

6.1.1 Revisorloven og revisorforskriften

Etter revisorloven § 3-7 første ledd nr. 4 skal en ansvarlig revisor stille «nødvendig sikkerhet for mulig ansvar etter kapittel 8 i samsvar med regler fastsatt av departementet». Etter § 8-1 plikter revisor å erstatte skade som denne forsettlig eller uaktsomt har voldt under utførelsen av sitt oppdrag. Ansvarlig revisor er etter § 3-7 en registrert eller statsautorisert revisor som oppfyller tilleggs-vilkår blant annet om sikkerhetsstillelse, og er tildelt revisorregisternummer fra Finanstilsynet etter å ha dokumentert at vilkårene er oppfylt.

Det er gitt nærmere regler om sikkerhetsstillelse i forskrift 25. juni 1999 nr. 712 om revisjon og revisorer (revisorforskriften) kapittel 3.

Etter § 3-1 skal sikkerhet stilles av norsk skadeforsikringsselskap, bank, kredittinstitusjon eller finansieringsforetak, eller av et tilsvarende foretak som har hovedsete i, er gitt tillatelse til å drive virksomhet i og er underlagt myndighetstilsyn i en annen EØS-stat. Etter § 3-1 annet ledd

⁴² SOU 2016:34, side 127–129.

påtar sikkerhetsstilleren seg, på vilkår som nevnt i § 3-2 og § 3-4, å innestå for oppfyllelse av revisors ansvar som nevnt i revisorloven kapittel 8 innenfor rammen av et nærmere angitt beløp som oppfyller kravene i § 3-3. Revisor skal etter tredje ledd til enhver tid kunne fremlegge dokumentasjon som viser at det er stillet tilstrekkelig sikkerhet.

Ette § 3-2 er den sikkerhetsstilleren som revisor har når skadelidte fremsetter krav om erstatning ansvarlig overfor skadelidte. Dette gjelder selv om tapet ble forårsaket mens revisor hadde en annen sikkerhetsstilleren. Et erstatningskrav anses etter annet ledd som fremsatt på det tidligste av følgende tidspunkter:

- Det tidspunkt revisor eller dennes sikkerhetsstilleren første gang mottok skriftlig melding om tapet med krav om erstatning.
- Det tidspunkt revisor eller dennes sikkerhetsstilleren første gang mottok skriftlig melding fra sikrede eller skadelidte vedrørende omstendigheter som kan ventes å føre til at et erstatningskrav blir reist mot sikrede.
- Kravet om skriftlig melding i de over nevnte punkter ikke til hinder for elektronisk kommunikasjon dersom det er benyttet en betryggende metode for angivelse av tidspunkt for sending og mottak av slik melding.

Dersom revisor ikke har en sikkerhetsstilleren på det tidspunktet kravet fremsettes, svarer etter tredje ledd revisors siste sikkerhetsstilleren. Den sikkerhetsstilleren revisor hadde da tapet ble forårsaket er også ansvarlig overfor skadelidte, men kan kreve full regress hos den sikkerhetsstilleren som er ansvarlig etter første eller tredje ledd.

Etter § 3-3 skal sikkerheten være minst 5 millioner kroner. Finanstilsynet kan i enkelttilfeller bestemme at det skal stilles høyere sikkerhet. Dersom utbetaling fra sikkerhetsstilleren medfører at sikkerheten ikke lenger oppfyller kravene til sikkerhetens størrelse, må revisor sørge for å bringe sikkerheten i samsvar med kravene innen en måned. Finanstilsynet kan i enkelttilfeller fastsette lengre eller kortere frist.

Etter § 3-4 kan skadelidte kreve dekning direkte fra sikkerhetsstilleren uten først å rette krav mot revisor. Sikkerhetsstilleren kan ikke gjøre gjeldende andre innsigelser overfor skadelidte enn de innsigelser revisor selv har i forholdet til skadelidte. Sikkerhetsstilleren kan overfor skadelidte ikke påberope at det er foretatt utbetalinger under sikkerheten med mindre Finanstilsynet er varslet om utbetalingen senest samtidig med at utbetalingen fant sted. Oppsigelse av sikkerheten eller bortfall av sikkerheten på annen måte er ikke

virksomt i forhold til skadelidte før tre måneder etter at Finanstilsynet har mottatt melding om bortfallet. Stilles ny sikkerhet før utløpet av denne perioden, blir bortfallet av sikkerheten virksomt fra det tidspunkt ny sikkerhet er stilt.

6.1.2 Forsikringsavtaleloven

Underutvalget har vurdert et krav om tvungen ansvarsforsikring, og har derfor med en omtale av bestemmelser i forsikringsavtaleloven som er av særlig betydning i den forbindelse.

Ved ansvarsforsikring kan forsikringsselskapet ikke påberope seg at sikrede (revisoren eller revisjonsselskapet) har fremkalt forsikringstilfellet ved simpel eller grov uaktsomhet, jf. forsikringsavtaleloven § 4-9 annet og tredje ledd. Har sikrede forsettlig fremkalt forsikringstilfellet, er forsikringsselskapet ikke ansvarlig, jf. første ledd.

Forsikringsavtaleloven § 7-6 regulerer skadelidtes stilling ved ansvarsforsikring. Har forsikringstakeren tegnet ansvarsforsikring for å oppfylle pålegg gitt i eller i medhold av lov (tvungen ansvarsforsikring), gjelder § 7-6 tilsvarende i den utstrekning skadelidtes stilling ikke er særskilt regulert i den aktuelle loven, jf. § 7-7 første ledd. Etter § 7-7 annet ledd gjelder det særregler som gir skadelidte økt beskyttelse ved tvungen ansvarsforsikring.

Dekker forsikringen sikredes erstatningsansvar, kan skadelidte etter § 7-6 første ledd kreve erstatning direkte fra forsikringsselskapet. Forsikringsselskapet og sikrede har plikt til på forespørsel å opplyse skadelidte om det foreligger ansvarsforsikring. Fremsettes krav om erstatning mot forsikringsselskapet, skal selskapet etter annet ledd varsle sikrede uten ugrunnet opphold og holde sikrede underrettet om den videre behandlingen av kravet. Forsikringsselskapets innrømmelser overfor skadelidte binder ikke sikrede. Blir forsikringsselskapet saksøkt, kan det etter tredje ledd kreve at skadelidte saksøker sikrede i samme sak.

Forsikringsselskapet kan etter § 7-6 fjerde ledd gjøre gjeldende de innsigelser mot kravet som sikrede har i forhold til skadelidte. Det innebærer at forsikringsselskapet har alle sikredes erstatningsrettslige innsigelser i behold. Det gjelder fullt ut også ved tvungen ansvarsforsikring.

Ved frivillig ansvarsforsikring kan forsikringsselskapet også gjøre gjeldende sine innsigelser overfor sikrede, jf. § 7-6 fjerde ledd. Forsikringsselskapet kan for eksempel gjøre gjeldende at forsikringsdekningen er opphørt på grunn av manglende premiebetaling eller at sikrede har frem-

kalt forsikringstilfellet forsettlig. Ved tvungen ansvarsforsikring, kan imidlertid forsikrings-selskapet etter § 7-7 annet ledd ikke gjøre gjeldende innsigelser som det kunne ha gjort gjeldende mot forsikringstakeren eller sikrede, dersom det vet eller bør vite at det dreier seg om en tvungen ansvarsforsikring. Bestemmelsen innebærer at forsikrings-selskapet ikke kan gjøre gjeldende forsikringsrettslige innsigelser fra forsikringsforholdet med sikrede. Forsikrings-selskapet hefter umiddelbart i forhold til skadelidte. Det vil si at selskapet som utgangspunkt skal betale erstatning til skadelidte selv om forsikrings-selskapet i forhold til sikrede ikke er forpliktet til å dekke skaden, for eksempel fordi skaden er forvoldt forsettlig eller sikrede har tilsidesatt sikkerhetskrav i forsikringsvilkårene.

Er en tvungen ansvarsforsikring oppsagt eller på annen måte bortfalt, får dette etter § 7-7 annet ledd virkning i forhold til skadelidte én måned etter at vedkommende myndighet har mottatt varsel om forholdet. For revisorer vil dette måtte være Finanstilsynet.

Søksmål mot forsikrings-selskapet etter § 7-6 må anlegges i Norge, hvis ikke noe annet følger av Norges folkerettslige forpliktelser, jf. § 7-6 femte ledd.

Bestemmelsene i § 7-6 hindrer ikke at en næringsdrivende overfor sikrede frafaller sin rett til å kreve erstatning for skade i næring direkte fra forsikrings-selskapet, jf. § 7-6 sjette ledd. Slik avtale er likevel uten rettsvirkning ved sikredes insolvens.

6.2 EØS-rett

Det er ikke krav om sikring av revisors erstatningsansvar etter EU-reglene om revisjon.

6.3 Regler i andre land

Det stilles krav om forsikring av revisors erstatningsansvar i de fleste land i EU og EØS.⁴³ I de fleste av landene er dette krav fra bransjeforeninger og ikke lovkrav. I enkelte land er de foreningsfastsatte kravene forankret i lovgivningen gjennom vilkår om at de skal oppfylles. Det er gjennomgående krav om ansvarsforsikring. I Danmark er dette kombinert med et krav om å stille

garanti. Det gjelder ulike minstekrav til beløpsgrenser og dekningen for øvrig. I enkelte land er beløpsgrensene samordnet med tak i loven på revisors erstatningsansvar. Nedenfor er ordningene i Sverige og Danmark omtalt nærmere.

Etter den svenske revisorloven⁴⁴ § 27 skal revisorer og registrerte revisjons-selskaper tegne forsikring for erstatningsansvar som revisoren eller selskapet kan pådra seg i revisjonsvirksomheten. I særlige tilfeller kan Revisorsnämnden gjøre unntak fra kravet om forsikring. Nærmere regler er gitt i Revisorsnämndens föreskrifter om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet (RNFS 2001:2) §§ 7, 8 og 9. Etter forskriften skal slik ansvarsforsikring tegnes av revisorer som utøver revisjonsvirksomhet som selvstendig næringsdrivende og registrerte revisjons-selskaper («revisionsföretag»). I revisionsföretag med høyst fem utøvende revisorer, kan forsikringssummen begrenses til 200 prisbasbelopp (om lag 9 millioner svenske kroner) per skadetilfelle og forsikringsår. Der antallet utøvende revisorer er mellom fem og 50 øker minstegrensen per forsikringsår til 400 prisbasbelopp (18 millioner kroner) og til 600 prisbasbelopp (27 millioner kroner) i større revisjons-selskaper. Revisorsnämnden skal på forespørsel få dokumentasjon for ansvarsforsikringen.

Etter den danske revisorloven⁴⁵ § 3 første ledd nr. 6, er det et vilkår for å få revisorgodkjenning at søkeren er forsikret mot økonomiske krav som måtte bli reist i forbindelse med utførelsen av lovfestet revisjon og avgivelse av revisorbekreftelser som ikke utelukkende er bestemt til bruk for oppdragsgiveren. Det er gitt nærmere regler i bekendtgørelse nr. 1536 af 9. desember 2015 om godkendte revisorers garantistillelse og ansvarsforsikring. Etter denne forskriften skal vilkåret i loven om forsikring oppfylles både med garantistillelse og ansvarsforsikring. Garantien kan begrenses til 500 000 danske kroner innenfor en garantiperiode på ett år. Ansvarsforsikringen kan i et revisjonsselskap begrenses til 2 millioner kroner multiplisert med antallet godkjente revisorer, maksimalt 20 millioner kroner. Garantien eller ansvarsforsikringen kan kun bringes til opphør ved registrering i Erhvervsstyrelsens revisorregister.

⁴³ Dette er blant annet gjennomgått i en spørreundersøkelse fra den europeiske revisorforeningen Accountancy Europe fra 2012: www.accountancyeurope.eu/publications/fee-survey-on-structure-and-organisation-of-the-accountancy-profession-across-30-european-countries/ (lenke per mai 2017).

⁴⁴ Revisorslag (2001: 883) som endret senest ved lov 2016: 430.

⁴⁵ Lov nr. 468 af 17. juni 2008 om godkendte revisorer og revisionsvirksomheder (revisorloven), som endret senest ved lov nr. 1167 af 9. september 2016.

6.4 Ansvarsforsikring og sikkerhetsstillelse for andre profesjoner

Advokatlovutvalget har omtalt de gjeldende reglene om sikring av advokaters erstatningsansvar i NOU 2015: 3 punkt 19.1:

«Domstolloven § 222 stiller krav om at den som vil utøve advokatvirksomhet, må stille sikkerhet for erstatningsansvaret som advokaten kan pådra seg under utøvelsen av virksomheten. Nærmere regler er gitt i advokatforskriften kapittel 2. Regler for god advokatskikk i advokatforskriften kapittel 12 punkt 3.6 fastsetter dessuten et krav om at advokaten har plikt til å tegne ansvarsforsikring i tillegg til den lovbestemte sikkerhetsstillelsen.

En advokat som vil utøve advokatvirksomhet i eget navn, plikter å stille sikkerhet, jf. advokatforskriften § 2-1 første ledd. Sikkerheten skal omfatte erstatningsansvar som advokaten etter de alminnelige erstatningsregler kan pådra seg overfor tredjemann i sin advokatvirksomhet. Sikkerhetsstillelsen gir økonomisk sikkerhet for den som lider tap ved advokatens handlinger eller unnlater. Sikkerheten verner ikke advokaten. Advokatens økonomi sikres ved at det tegnes forsikring, i tillegg til sikkerhetsstillelsen. Se nærmere om dette nedenfor.

[...]

I advokatforskriften kapittel 12 punkt 3.6 er det likevel fastsatt en bestemmelse om at 'advokaten til en hver tid skal være ansvarsforsikret mot erstatningskrav som retter seg mot hans yrkesutøvelse ...'. Bestemmelsen ble inntatt i de etiske reglene ved revisjon i 1991. Bestemmelsen pålegger advokaten å tegne ansvarsforsikring i tillegg til den lovbestemte sikkerhetsstillelsen. Etter bestemmelsen i punkt 3.6 skal advokaten være ansvarsforsikret under hensyn til sin virksomhets art og omfang. Størrelsen på forsikringen er ikke nærmere spesifisert i bestemmelsen. Av Advokatforeningens kommentar til advokatforskriften kapittel 12 punkt 3.6 kommer det frem at en grunndekning på samme beløp som sikkerhetsstillelsen, som er fem millioner kroner, i kombinasjon med den lovpålagte sikkerhetsstillelsen, antas å være tilstrekkelig for vanlig advokatvirksomhet. Videre fremgår det av Advokatforeningens kommentar at hvis advokaten driver 'en virksomhet som ut fra oppdragets art og omfang innebærer en risiko for å bli ansvarlig for større

beløp enn det som gjelder for advokater flest, følger det av pkt. 3.6 at advokaten må tegne ansvarsforsikring for et høyere beløp enn det som følger av grunndekningen'.

Advokatlovutvalget har foreslått å endre dagens system med sikkerhetsstillelse og ansvarsforsikring. Utvalget går inn for et lovkrav om en ordning med kollektiv ansvarsforsikring. Utvalget har følgende grunnleggende betraktninger i NOU 2015: 3 punkt 19.2.1:

«Sikkerhetsstillelse og forsikring skal i første rekke sørge for at klienter ikke lider økonomisk tap som følge av advokatens klanderverdige handlinger. Et forslag om en nyordning må fullt ut ivareta hensynet til klienten. Etter utvalgets syn er det imidlertid også viktig å ivareta hensynet til advokatene. Uaktsomhetsnormen under profesjonsansvaret er streng, og selv den beste kan komme til å gjøre erstatningsbetingende feil. Et tyngende erstatningsansvar kan svekke advokatens økonomi. Hvis en advokat ikke har god og ordnet økonomi, kan det virke inn på advokatens uavhengighet; behovet for å tjene penger kan medføre at advokaten setter sine egne interesser foran klientens. Erfaring viser også at dårlig økonomi øker faren for at advokaten forgriper seg på klientmidler.

Ordningen bør utformes slik at man får mest mulig sikkerhet for klienter og advokater for minst mulig kostnader. Dette forutsetter at forslaget blant annet tar hensyn til konsesjons- og kapitalkrav og til andre rammebetingelser i forsikringsbransjen.»

Advokatlovutvalget uttaler videre i punkt 19.2.2:

«Utvalget mener systemet med sikkerhetsstillelse og ansvarsforsikring bør forenkles. Dagens ordning medfører betydelig administrasjon og risiko for feil. Sikkerhetsstillelsen og ansvarsforsikringen dekker dessuten langt på vei den samme risikoen. Som nevnt under fremstillingen av gjeldende rett over, antar Advokatforeningen at advokatene må tegne ansvarsforsikring for at godkjente sikkerhetsstillere skal være villig til å stille sikkerhet. I så fall kommer advokatene i praksis ikke utenom å måtte tegne ansvarsforsikring. Utvalget forslår derfor at kravet om sikkerhetsstillelse fjernes og at kravet om ansvarsforsikring videreføres. For ikke å svekke vernet av klientene, må ansvarsforsikringen utvides til også dekke for-

settlig voldt skade, for eksempel underslag av klientmidler. Utvalget foreslår derfor at alt erstatningsansvar, både forsettlig og uaktsomt voldt, skal være dekket av en tvungen ansvarsforsikring.»

Advokatlovutvalget har også gått gjennom krav til ansvarsforsikring og sikkerhetsstillelse for andre profesjoner. Omtalen i NOU 2015: 3 punkt 19.1.5 av ordningene for eiendomsmegling, forsikringsmegling, inkasso og verdipapirhandel gjengis her:

«19.1.5.2 Eiendomsmekling

Eiendomsmeglingsloven § 2-7 krever at '[f]oretak og advokat som driver eiendomsmegling, jf. § 2-1, må ha forsikring som dekker det ansvar de kan pådra seg under utøvelse av eiendomsmeglingsvirksomheten'. Forskrift om eiendomsmegling § 2-2 fastsetter at sikkerheten skal være på 30 millioner kroner. Ansvarer kan begrenses ved avtale, men ikke til mindre enn ti millioner kroner per skadetilfelle. Ellers tilsvare ordningen den man har i revisorforkriften § 3-3. Det vises til kommentarer om denne over.

19.1.5.3 Forsikringsmekling

Lov 10. juni 2005 nr. 41 om forsikringsformidling fastsetter et krav om ansvarsforsikring for profesjonsansvar og underslag av klientmidler, jf. § 4-2 første og andre ledd. Ansvarsforsikringens størrelse fastsettes av departementet og er for tiden 1 250 600 euro per skadetilfelle, jf. forskrift om forsikringsformidling § 2-1. Det er fastsatt høyere minstebeløp for foretak med flere forsikringsformidlere. Forsikringen som dekker underslag av klientmidler, skal dekke minst 75 prosent av det gjennomsnittlige inntæktene på klientkonto i løpet av siste år, jf. forskriften § 2-2. Finanstilsynet kan i enkelttilfeller bestemme at både ansvarsforsikringen og forsikringen mot underslag skal være høyere enn minimumsbeløpene.

19.1.5.4 Inkasso

En person som driver inkassovirksomhet ved «ervervsmessig og stadig inndrivning av forfalte pengekrav for andre», må stille sikkerhet, jf. inkassoloven § 29. Sikkerheten skal alltid være minimum to og en halv millioner kroner. Ut over dette er det krav om at sikkerheten skal tilsvare en førtiendedel av fordringsmassen og minst tilsvare det dobbelte av summen av innkasserte, ikke utbetalte midler og andre midler som tilhører klienter, jf. inkassoforskriften § 3-4.

19.1.5.5 Verdipapirhandel (aksjemeklere)

For aksjemeklere gjelder det ikke krav til ansvarsforsikring eller sikkerhet, men lov 29. juni 2007 nr. 75 om verdipapirhandel (verdipapirhandelloven) § 9-12 stiller krav om at verdipapirforetak skal være medlem av Verdipapirforetakenes sikringsfond. Sikringsfondet skal sikre at medlemmenes kunder får dekket krav som skyldes medlemmenes behandling av kunders midler og finansielle instrumenter når medlemmet mangler økonomisk evne til å dekke kravet selv. Fondet finansieres av medlemmene.»

6.5 Behovet for lovkrav om å stille sikkerhet for revisors erstatningsansvar

Skadelidte som har rett på erstatning fra et revisjonsselskap eller en revisor, vil naturlig nok ha en interesse i å få dekket kravet sitt. Ansvarsforsikring eller garanti vil øke muligheten til å få dekket tapet. Det gjelder generelt for alle skadelidte som har rett på erstatning. Det krever en særskilt begrunnelse – oftest et trygghetshensyn eller pulveriseringshensyn – å beskytte skadelidtes interesse i å få dekket sin rett til erstatning gjennom en lovbestemt plikt til å forsikre eller garantere for kravet.

Lovkravet om sikkerhetsstillelse har vært begrunnet med beskyttelse av skadelidte. I Ot.prp. nr. 75 (1997–98) uttalte departementet i punkt 6.8.5:

«Etter departementets syn bør en sikkerhetsstillesesordning i første rekke sikre skadelidte dekning for sine rettmessige krav på en rask og effektiv måte, uavhengig av om manglende dekning fra revisor skyldes manglende evne eller vilje. Departementet antar at en ansvarsforsikring vil representere en velegnet sikkerhet for skadelidte. Departementet mener imidlertid at sikkerheten bør kunne stilles både som ansvarsforsikring og garantierklæring. Det vises i denne forbindelse bl.a. til reglene som gjelder for verdipapirforetak. Det vesentlige må være at den sikkerhet som stilles gir sikrede et ubetinget krav på utbetaling dersom ansvar er konstatert.»

Se også omtalen i NOU 1997: 9 punkt 11.3.3 (s. 177):

«Spørsmålet om lovpålagt forsikringsdekning for revisorer burde etter Utvalgets oppfatning

sees i sammenheng med tilsvarende spørsmål for foretakets ledelse. En lovpålagt ordning som bare berører revisorene, vil lett føre til at foretaksledelsens ansvar skyves til side og at man i erstatningstilfeller fokuserer ensidig på revisor. Utvalget finner det uansett viktig å beskytte den skadelidte best mulig og foreslår innført obligatorisk sikkerhetsstillelse for alle revisorer som påtar seg egne revisjonsoppdrag eller blir utpekt som ansvarlig revisor på oppdrag i revisjonsselskap.»

I Ot.prp. nr. 78 (2008–2009) uttalte departementet i punkt 12.2.6:

«Departementet viser til at revisorlovutvalget i NOU 1997: 9 begrunnet kravet til sikkerhetsstillelse med at det er viktig å beskytte den skadelidte best mulig. På det grunnlag ble det fremmet forslag om krav til at revisor må stille nødvendig sikkerhet for mulig ansvar. Departementet sluttet seg i Ot.prp. nr. 75 (1997–98) til revisorlovutvalgets forslag. Departementet har ikke endret syn i dette spørsmålet. På grunnlag av Kredittilsynets forslag kan det imidlertid reises spørsmål om sikkerheten bør kunne stilles i form av ansvarsforsikring i stedet for som garanti.»

Underutvalget mener at hensynet til skadelidte, som begrunner det gjeldende kravet til sikkerhetsstillelse, bør vurderes nærmere.

Det at revisor risikerer å komme i erstatningsansvar ved mangelfullt utført revisjon, bidrar antakelig til å øke tilliten til den finansielle informasjonen i reviderte regnskaper. Erstatningsrisikoen styrker revisors egeninteresse i å gjennomføre en god revisjon. Underutvalget kan ikke se at reduksjon av den økonomiske risikoen gjennom forsikring av revisors erstatningsansvar, svekker denne tilliten. Ved ansvarsforsikring reflekteres erstatningsrisikoen i premienivået og sikkerhetsstillelse i form av garanti reduserer ikke revisors risiko. Erstatningskrav og søksmål er dessuten en belastning i seg selv. Etter underutvalgets vurdering er det antakelig heller ikke slik at forsikring eller garanti for revisors erstatningsansvar bidrar til å øke tilliten til reviderte regnskaper.

Gjennom loven er godkjente revisorer og revisjonsselskaper gitt enerett til å påta seg revisjon av revisjonspliktiges årsregnskap og konsernregnskap. Visse andre attestasjonsoppgaver er også forbeholdt godkjente revisorer. Det kan anses

å gi god balanse i systemet at regnskapsbrukere som lider tap på grunn av feil i regnskapene som revisor burde ha avdekket og påpekt, skal ha sikkerhet for å få oppgjør for sitt erstatningskrav mot revisor.

Lovkrav som skal gi kunder og andre sikkerhet for å få dekket sitt tilgodehavende, har en særlig sterk begrunnelse der den regulerte virksomheten inkluderer håndtering av betrodde midler. Av den grunn er banker og forsikringsselskaper underlagt omfattende soliditetskrav og deltakelse i sikringsordninger. Oppbevaring av klientmidler i forbindelse med oppgjør mv. inngår som en del av den normale virksomheten til verdipapirforetak, eiendomsmeglere og advokater. Regler som skal gi klientene trygghet for at midlene er sikret i tilfelle insolvens, misligheter og feil, bidrar til at virksomheten kan fungere etter hensikten. Håndtering av betrodde midler er ikke del av den vanlige virksomheten til revisorer. Etter underutvalgets syn er hensynet til å beskytte skadelidtes rett til oppgjør gjennom et lovkrav, vesentlig svakere for revisorer enn for regulerte foretak som håndterer betrodde midler.

Forsvarlig drift av revisjonsvirksomheten er viktig for tilliten til revisorer og revisjon. Store erstatningsutbetalinger kan true økonomien i virksomheten og evnen til fortsatt drift. Denne risikoen kan reduseres vesentlig ved tilfredsstillende forsikring av mulig erstatningsansvar. Et godt kvalitetsarbeid i organisasjonen er ikke alltid nok til å sikre seg mot at en revisor eller et revisjonsselskap pådrar seg erstatningsansvar. Feil skjer likevel. Det kan tale for et lovkrav om ansvarsforsikring. De aller fleste revisjonsselskaper og revisorer som har ansvar for revisjonsoppdrag og andre oppdrag, har tegnet forsikring mot mulig erstatningsansvar. Disse revisorene har en klar egeninteresse i å være ansvarsforsikret. Det reduserer behovet for et lovkrav.

Etter underutvalgets syn er ikke rimelighets-hensyn eller tilliten til revisjon tilstrekkelig til å begrunne et lovkrav om å stille sikkerhet for mulig erstatningsansvar. Dessuten vil de fleste revisorer og revisjonsselskaper antakelig uansett tegne ansvarsforsikring frivillig.

Etter en samlet vurdering mener underutvalget at det ikke bør stilles lovkrav om å stille sikkerhet for revisors erstatningsansvar, hverken i form av ansvarsforsikring eller garantistillelse. Dette innebærer at den gjeldende ordningen med krav om sikkerhetsstillelse etter underutvalgets syn bør avvikles.

6.6 Utforming av et eventuelt krav om sikkerhet

6.6.1 Sikkerhetens form – ansvarsforsikring eller garanti

Underutvalget går som nevnt i punkt 6.5.1 mot at det stilles lovkrav om sikkerhet for revisors erstatningsansvar gjennom ansvarsforsikring eller garantistillelse. I det følgende vurderer underutvalget likevel hvordan et lovkrav i tilfelle bør utformes.

I Ot.prp. nr. 78 (2008–2009) ble det vurdert om et krav om ansvarsforsikring i stedet for det gjeldende kravet om sikkerhetsstillelse (garanti fra en bank eller forsikringsselskap), ville være tilstrekkelig til å sikre formålet. Departementet uttalte følgende om dette i proposisjonen punkt 12.2.6:

«Departementet er enig i Kredittilsynets vurdering av sikkerhetsstillelesesordningen. Departementet viser i den forbindelse særlig til at sikkerhetsstillelsen antas ikke i praksis å gi eventuelle skadelidte nevneverdig bedre dekningsmuligheter enn en ansvarsforsikring ville ha gjort. Departementet viser videre til at sikkerhetsstilleleseskravet er en særnorsk ordning som av denne grunn medfører en uforholdsmessig kostnad for revisorene.

Selv om departementet i utgangspunktet er enig med Kredittilsynet i at kravet til sikkerhetsstillelse bør kunne erstattes med et krav om ansvarsforsikring og avviklingsforsikring, er det etter departementets vurdering imidlertid ikke behov for lovendring. Etter departementets oppfatning følger det av drøftelsen i Ot.prp. nr. 75 (1997–98) at gjeldende krav etter revisorloven § 3-7 første ledd nr. 4 kan oppfylles ved ansvarsforsikring.»

Underutvalget deler vurderingen i Ot.prp. nr. 78 (2008–2009). Underutvalget legger også vekt på at hensynet til forsvarlig drift av revisjonsvirksomheten taler for ansvarsforsikring.

De alminnelige reglene om ansvarsforsikring i forsikringsavtaleloven (se punkt 6.1.2) sikrer at skadelidte har rett til oppgjør direkte fra forsikringsgiveren. Ved tvungen ansvarsforsikring gjelder det selv om forsikringsgiveren har forsikringsmessige innsigelser mot den sikrede (revisor), inkludert tilfeller der revisor har fremkalt skaden forsettlig.

Dersom det i motsetning til det underutvalget foreslår skal videreføres et lovkrav om sikkerhet for revisors erstatningsansvar, går underutvalget

inn for at et lovkrav bør stilles i form av et krav om ansvarsforsikring.

6.6.2 Virkeområde – revisjonsselskap og revisorer

Det gjeldende kravet til sikkerhetsstillelse gjelder for ansvarlige revisorer. Ansvarlig revisor er etter revisorloven § 3-7 en registrert eller statsautorisert revisor som oppfyller tilleggsvilkår blant annet om sikkerhetsstillelse, og er tildelt revisorregisternummer fra Finanstilsynet etter å ha dokumentert at vilkårene er oppfylt. Det gjelder ikke et eget krav om sikkerhetsstillelse for revisjonsselskaper. I Ot.prp. nr. 75 (1997–1998) punkt 6.8.5 uttaler Finansdepartementet at «det er tilstrekkelig å kreve at de enkelte revisorer stiller sikkerhet, og ikke revisjonsselskapet. Det vises til at dette er ordningen for advokatfirmaer.»

Underutvalget viser til lovutvalgets forslag om å oppheve ordningen med ansvarlig revisor. Etter underutvalgets vurdering tilsier det at krav om sikring av revisors erstatningsansvar plasseres på foretaksnivå, slik at kravet skal gjelde for det revisjonsselskapet eller den statsautoriserte revisoren som har påtatt seg oppdraget. Vektleggingen av hensynet til forsvarlig drift av revisjonsvirksomheten, trekker i samme retning. Etter revisorloven § 8-1 annet ledd er et revisjonsselskap solidarisk ansvarlig (objektivt ansvar) med den revisor som har utført oppdraget på dets vegne. Det vises også til bestemmelsene i skadeserstatningsloven om arbeidsgiveransvar. De enkelte revisorene i et revisjonsselskap vil også ha behov for ansvarsforsikring. Det må i tilfelle tegnes på frivillig grunnlag.

Underutvalget foreslår et lovkrav om ansvarsforsikring for revisjonsselskaper og statsautoriserte revisorer som utfører lovfestet revisjon i eget navn (enkeltpersonforetak).

6.6.3 Minstekrav til forsikret beløp mv.

Erstatningsrisikoen og hva som vil være et forsvarlig tak på forsikringsdekningen, påvirkes blant annet av størrelsen på virksomheten, størrelsen på enkeltoppdrag, typen oppdrag, hvilken virksomhet mv. klientene driver og regulatoriske forhold. Underutvalget har vurdert om minstekrav til forsikret beløp bør fastsettes som et krav om forsvarlig dekning eller om det bør fastsettes faste beløpsgrenser ut fra størrelsen på virksomheten.

Bestemmelsene om ansvarsforsikring i advokatforskriften, kunne være mønster for et krav om

forsvarlig dekning. Etter forskriften punkt 3.6 skal advokaten være ansvarsforsikret under hensyn til sin virksomhets art og omfang. Størrelsen på forsikringen er ikke nærmere spesifisert i bestemmelsen. Fordelene med et slikt skjønnsmessig minstekrav til forsikringsdekningen, er særlig at revisor må gjøre en selvstendig vurdering av risikoen i virksomheten og at forsikringsdekningen må tilpasses den konkrete risikoen snarere enn sjablonmessige beløpsgrenser. Et skjønnsmessig minstekrav legger til rette for en konkret avveining av nytte og kostnader. Faste beløpsgrenser har den fordel at de er enkle å forholde seg til og håndheve.

Underutvalget mener det bør legges mest vekt på de hensynene som taler for et skjønnsmessig minstekrav, og går inn for at forsikringssummen skal stå i rimelig forhold til virksomhetens art og omfang.

6.6.4 *Hvilket forsikringsselskap som hefter ved bytte av forsikringsselskap*

Underutvalget går inn for at forsikringen skal følge skade-meldt-prinsippet («claims made»). Prinsippet er anerkjent, praktisk og brukt i tilsvarende lovhjemlede ordninger.

Underutvalget foreslår at forsikringsselskapet som revisjonsforetaket har når skadelidte fremmer krav om erstatning, skal være ansvarlig. Et erstatningskrav skal anses for fremsatt på det tidligste av følgende tidspunkter:

- Det tidspunktet sikrede eller forsikringsselskapet første gang mottar skriftlig krav om erstatning eller skriftlig melding som angir at erstatningskrav vil bli reist mot sikrede eller forsikringsselskapet.
- Det tidspunktet sikrede eller forsikringsselskapet første gang mottok skriftlig melding fra skadelidte vedrørende omstendigheter som kan ventes å føre til at et erstatningskrav blir reist mot sikrede. Dette gjelder også melding fra sikrede til forsikringsselskapet.

6.6.5 *Krav til forsikringsgiver*

Når det først stilles lovkrav om ansvarsforsikring, kan hensynet til tilliten til ordningen tilsi krav om at forsikringen må plasseres i et forsikringsselskap som har rett til å drive forsikringsvirksomhet her i riket, jf. finansforetaksloven § 2-6. Samtidig mener underutvalget at det vil være forsvarlig og ønskelig at de revisjonsselskapene som er del av internasjonale revisjonsnettverk kan tegne forsikring gjennom egenforsikringsordningene i nett-

verket. Egenforsikringsforetakene i disse ordningene («captives») er i praksis etablert utenfor EØS uten særskilt tillatelse til å drive virksomhet i Norge eller EØS.

Etter forsikringsformidlingsloven § 4-1 må ansvarsforsikring for forsikringsformidlingsforetak tegnes i et selskap som har hovedsete i, er gitt tillatelse til å drive forsikringsvirksomhet i, og er underlagt myndighetstilsyn i en EØS-stat. Lignende krav gjelder for sikkerhetsstillelsen til eiendomsmeglingsforetak og inkassator etter eiendomsmeglingsforskriften § 2-2 og inkassoforskriften § 3-2. I forslaget om ansvarsforsikring for advokater i NOU 2015: 3, er det ikke foreslått særskilte krav til forsikringsskriveren.

Underutvalget forslår at forsikringen må tegnes i et forsikringsforetak som har adgang til å drive forsikringsvirksomhet her i riket. Dette skal likevel ikke gjelde revisjonsforetak som har tegnet forsikring i et solid forsikringsforetak som ifølge sine vedtekter bare kan overta direkte forsikring for en nærmere angitt krets av forsikringstakere.

7 **Spesialmerknader**

Til § 12-1 første ledd

Etter første ledd første punktum plikter en oppdragsansvarlig revisor å erstatte skade som denne forsettlig eller uaktsomt har voldt under utførelsen av sitt oppdrag. Bestemmelsen viderefører den gjeldende erstatningsbestemmelsen i revisorloven § 8-1 for den revisor som har ansvaret for oppdraget. Med «oppdragsansvarlig revisor» siktes det til en godkjent revisor som er utpekt av et revisjonsselskap som hovedansvarlig for et oppdrag om lovfestet revisjon eller revisorbekreftelse på vegne av revisjonsselskapet, i tillegg til en godkjent revisor som utfører et slikt oppdrag i eget navn. Underutvalget legger til grunn at bestemmelsen skal kunne anvendes tilsvarende for andre typer oppdrag som en godkjent revisor har ansvaret for og som utføres på vegne av et revisjonsselskap eller innenfor en personlig drevet revisjonsvirksomhet.

Til § 12-1 annet og tredje ledd – forslaget fra medlemmene Granvang, Hanstad og Hjelmeng

Disse medlemmenes forslag til annet ledd erstatte det alminnelige solidaransvaret med en form for proporsjonalt ansvar for revisor for tap som følge av feilinformasjon i et revidert årsregnskap eller konsernregnskap eller i annen revisorbekref-

tet rapportering. Etter forslaget hefter revisor og revisjonsselskapet overfor skadelidte bare i henhold til utvist skyld og bidrag til skaden. Denne begrensning skal imidlertid ikke gjelde dersom revisor har utvist grov uaktsomhet eller forsett.

Det vises til den nærmere omtalen av forslaget i punkt 5.6.1.

Disse medlemmene foreslår å videreføre i tredje ledd at erstatningsansvaret kan lempes etter den alminnelige bestemmelsen i skadeserstatningsloven § 5-2

Til § 12-1 annet ledd – forslaget fra medlemmene Birkeland, Giertsen og Irgens

Når det gjelder lemping, viser revisorloven § 8-2 til lov om skadeserstatning § 5-2. Medlemmene Birkeland, Giertsen og Irgens foreslår en tilføyelse i lempingsregelen særskilt innrettet mot revisors ansvar. Lempingsregelen blir derfor spesiell for revisors ansvar, og må fremgå av revisorloven. Disse medlemmene foreslår denne teksten, der tilføyelsen – sammenlignet med gjeldende bestemmelse i skadeserstatningsloven – er kursivert:

«Erstatningsansvaret 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 tilfelle er rimelig at den skadelidte helt eller delvis bærer skaden.»

I gjeldende revisorlov er det adgang til å legge vekt på «ansvarsfordelingen» som nevnt i spørsmålet om lemping, jf. kriteriet «forholdene ellers» i skadeserstatningsloven § 5-2. At «ansvarsfordelingen» mellom den revidertes organer på den ene siden og revisor på den andre fremheves i lovteksten, vil presisere at dette er et relevant hensyn. Det vises til den nærmere omtalen av forslaget i punkt 5.7.3.

Når det gjelder terskelen for lemping, legger Birkeland, Giertsen og Irgens til grunn at slik ansvarsreduksjon fortsatt skal være et unntakstilfelle, og viser til forarbeidene da hjemmelen for lemping ble innført i skadeserstatningsloven § 5-2, Ot.prp. nr. 75 (1983–1984) side 65:

«I likhet med de lempingsbestemmelser vi har i gjeldende lovgivning, skal den alminnelige lempingsregel som her foreslås være en unntaksregel. Den store hovedregel skal fortsatt være at skadelidte har krav på full erstatning for det tap han lider.»

Til alternativ § 12-2

Underutvalget går primært inn for at det ikke fastsettes lovkrav om å stille sikkerhet. Et eventuelt lovkrav om å stille sikkerhet for revisors erstatningsansvar bør etter underutvalgets syn være et krav om å stille ansvarsforsikring. Det vises til omtalen i punkt 6.6.1.

Etter første ledd skal et revisjonsforetak sørge for å ha forsikring for mulig erstatningsansvar etter lovforslaget § 12-1. Med revisjonsforetak etter første ledd, menes revisjonsselskap eller en godkjent revisor som utfører lovfestet revisjon og andre oppdrag i eget navn gjennom et enkeltpersonforetak. Det vises til omtalen i punkt 6.6.2. Forsikringen må tegnes i et forsikringsforetak som har adgang til å drive forsikringsvirksomhet her i riket. Det vises til omtalen i punkt 6.6.5. Revisjonsforetaket skal til enhver tid kunne fremlegge gyldig forsikringsbevis.

Forsikringssummen skal etter annet ledd stå i rimelig forhold til virksomhetens art og omfang. Forsikringsselskapet kan ikke overfor skadelidte gjøre gjeldende forsikringsrettslige innsigelser fra forsikringsforholdet med sikrede. Skadelidte kan kreve dekning direkte fra forsikringsselskapet uten først å ha rettet krav mot sikrede. Det vises til omtalen i punkt 6.6.3.

Etter tredje ledd er det forsikringsselskapet ansvarlig som revisjonsforetaket har når skadelidte fremmer krav om erstatning (skade meldt-prinsippet). Tredje ledd bokstav a og b presiserer tidspunktet. Det vises til omtalen i punkt 6.6.4.

Fjerde ledd presiserer at forsikringsavtaleloven gjelder så langt ikke noe annet følger av paragrafen her. Det vises til punkt 6.1.2.

Til ny regnskapslov § 9-2

Underutvalget foreslår at det skal opplyses i årsberetningen om det er tegnet forsikring for styrets medlemmer og daglig leder for deres mulige ansvar overfor foretaket og tredjepersoner og i tilfelle om forsikringsdekningen.

Det vises til omtalen av forslaget i punkt 5.8.

8 Lovforslag

8.1 Forslag til bestemmelser i ny revisorlov

Forslag fra medlemmene Granvang, Hanstad og Hjelmeng

§ 12-1 Erstatningsansvar

En oppdragsansvarlig revisor plikter å erstatte skade som denne forsettlig eller uaktsomt har voldt under utførelsen av sitt oppdrag. Et revisjonsselskap er solidarisk ansvarlig med en oppdragsansvarlig revisor som har utført oppdraget på dets vegne.

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.

Subsidiært foreslår disse medlemmene at annet ledd skal lyde:

Ved utmåling av erstatning som revisor hefter for, skal det tas hensyn til revisors bidrag til skaden i henhold til ansvarsfordeling mellom revisor og selskapets organer etter regnskapsloven og revisorloven.

Forslag fra medlemmene Birkeland, Giertsen og Irgens

§ 12-1 Erstatningsansvar

En oppdragsansvarlig revisor plikter å erstatte skade som denne forsettlig eller uaktsomt har voldt under utførelsen av sitt oppdrag. Et revisjonsselskap er solidarisk ansvarlig med en oppdragsansvarlig revisor som har utført oppdraget på dets vegne.

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 tilfelle er rimelig at den skadelidte helt eller delvis bærer skaden.

Alternativt forslag fra underutvalget dersom det skal stilles krav om sikkerhet

§ 12-2 Forsikring

Et revisjonsforetak skal sørge for å ha forsikring for mulig erstatningsansvar etter § 12-1.

Forsikringen må tegnes i et forsikringsforetak som har adgang til å drive forsikringsvirksomhet her i riket etter finansforetaksloven § 2-6 første ledd. Dette gjelder ikke revisjonsforetak som har tegnet forsikring i et solid forsikringsforetak som ifølge sine vedtekter bare kan overta direkte forsikring for en nærmere angitt krets av forsikringstakere. Revisjonsforetaket skal til enhver tid kunne fremlegge gyldig forsikringsbevis.

Forsikringssummen skal stå i rimelig forhold til virksomhetens art og omfang. Forsikringsselskapet kan ikke overfor skadelidte gjøre gjeldende forsikringsrettslige innsigelser fra forsikringsforholdet med sikrede. Skadelidte kan kreve dekning direkte fra forsikringsselskapet uten først å ha rettet krav mot sikrede.

Forsikringsselskapet som revisjonsforetaket har når skadelidte fremmer krav om erstatning, er ansvarlig. Et erstatningskrav anses for frem satt på det tidligste av følgende tidspunkter:

- Det tidspunktet sikrede eller forsikringsselskapet første gang mottar skriftlig krav om erstatning eller skriftlig melding som angir at erstatningskrav vil bli reist mot sikrede eller forsikringsselskapet
- Det tidspunktet sikrede eller forsikringsselskapet første gang mottok skriftlig melding fra skadelidte vedrørende omstendigheter som kan ventes å føre til at et erstatningskrav blir reist mot sikrede. Dette gjelder også melding fra sikrede til forsikringsselskapet.

Forsikringsavtaleloven gjelder så langt ikke noe annet følger av paragrafen her.

8.2 Forslag til endring i regnskapsloven

I lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. (regnskapsloven) skal § 3-3 nytt åttende ledd og § 3-3a nytt trettende ledd lyde:

Det skal opplyses om det er tegnet forsikring for styrets medlemmer og daglig leder for deres mulige ansvar overfor foretaket og tredjepersoner og i tilfelle om forsikringsdekningen.

I ny regnskapslov, slik den er foreslått i NOU 2015: 10, tas bestemmelsen i tilfelle inn i § 9-2 nytt trettende ledd.

Litteraturliste

EU-kommisjonens rekommandasjon 2008/473/EF av 5. juni 2008 om begrensning av erstatningsansvaret til revisorer og revisjonsselskaper som foretar lovfestet revisjon (EØS-tillegget nr. 32/2014 side 265).

Askeland (2006): Bjarne Askeland, *Tapsfordeling og regress ved erstatningsoppgjør*, Bergen 2006.

Birkeland (2017): Kari Birkeland, *Ekstern revisors handleplikter*, Oslo 2017.

Hjelmeng (2010): Erling Hjelmeng, *Revisoransvar og ansvarsbegrensning*. Selskap, kontrakt, konkurs og rettskilder: Festskrift til Mads Henry Andenæs 70 år. Oslo 2010 side 86–99.

Hagstrøm (1989): Viggo Hagstrøm, *Informasjonsansvar – Om villedning av annen en kontraktpart*. Tidsskrift for Rettsvitenskap nr. 2 (1989) side 196–220.

Langsted (2013): Lars Bo Langsted og Paul Krüger Andersen, *Revisoransvar*, 8. utgave 2013.

Vedlegg 2

Revisjonsdirektivet – direktiv 2006/43/EF som endret ved direktiv 2014/56/EU

Dansk konsolidert versjon

Europa-parlamentets og Rådets direktiv 2006/43/EF af 17. maj 2006 om lovpliktig revision af årsregnskaber og konsoliderede regnskaber, om ændring af Rådets direktiv 78/660/EØF og 83/349/EØF og om ophævelse af Rådets direktiv 84/253/EØF

(EØF-relevant tekst)

EUROPA-PARLAMENTET OG RÅDET FOR DEN EUROPÆISKE UNION HAR –

under henvisning til traktaten om oprettelse af Det Europæiske Fællesskab, særlig artikel 44, stk. 2, litra g),

under henvisning til forslag fra Kommissionen,

under henvisning til udtalelse fra Det Europæiske Økonomiske og Sociale Udvalg¹, efter proceduren i traktatens artikel 251, og ud fra følgende betragtninger:²

(1) Ifølge Rådets fjerde direktiv 78/660/EØF af 25. juli 1978 om årsregnskaberne for visse selskabsformer³, Rådets syvende direktiv 83/349/EØF af 13. juni 1983 om konsoliderede regnskaber⁴, Rådets direktiv 86/635/EØF af 8. december 1986 om bankers og andre penge- og finansieringsinstitutters årsregnskaber og konsoliderede regnskaber⁵ og Rådets direktiv 91/674/EØF af 19. december 1991 om forsikringssekskabers årsregnskaber og konsoliderede regnskaber⁶ skal årsregnskaber eller konsoliderede regnskaber for indeværende revideres af en eller flere perso-

ner med bemyndigelse til at udføre en sådan revision.

- (2) Betingelserne for at godkende personer med ansvar for at udføre den lovpligtige revision er fastlagt i Rådets ottende direktiv 84/253/EØF af 10. april 1984 om autorisation af personer, der skal foretage lovpliktig revision af regnskaber⁷.
- (3) Manglen på en harmoniseret tilgang til lovpliktig revision i Fællesskabet var årsagen til at Kommissionen i 1998 i sin udtalelse om «Lovpliktig revision i Den Europæiske Union: Vejen frem»⁸ stillede forslag om oprettelse af et revisionsudvalg, som skulle fremme en yderligere indsats i tæt samarbejde med revisionsbranchen og medlemsstaterne.
- (4) På grundlag af dette udvalgs arbejde udstedte Kommissionen den 15. november 2000 en henstilling om «Kvalitetssikring i forbindelse med lovpliktig revision i EU: Mindstekrav»⁹ og den 16. maj 2002 en henstilling om «Revisorerers uafhængighed i EU: Grundlæggende principper»¹⁰.
- (5) Med dette direktiv tilstræbes harmonisering på et højt niveau – dog ikke fuld harmonisering – for krav til lovpliktig revision. En medlemsstat, der kræver lovpliktig revision, kan stille strengere krav, medmindre andet er fastsat i dette direktiv.
- (6) De revisorkvalifikationer, som revisorer har opnået på grundlag af dette direktiv, bør

¹ EUT C 157 af 28.6.2005, s. 115.

² Europa-Parlamentets udtalelse af 28.9.2005 (endnu ikke offentliggjort i EUT) og Rådets afgørelse af 25.4.2006.

³ EFT L 222 af 14.8.1978, s. 11. Senest ændret ved Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2003/51/EF (EUT L 178 af 17.7.2003, s. 16).

⁴ EFT L 193 af 18.7.1983, s. 1. Senest ændret ved direktiv 2003/51/EF.

⁵ EFT L 372 af 31.12.1986, s. 1. Senest ændret ved direktiv 2003/51/EF.

⁶ EFT L 374 af 31.12.1991, s. 7. Ændret ved direktiv 2003/51/EF.

⁷ EFT L 126 af 12.5.1984, s. 20.

⁸ EFT C 143 af 8.5.1998, s. 12.

⁹ EFT L 91 af 31.3.2001, s. 91.

¹⁰ EFT L 191 af 19.7.2002, s. 22.

betrages som ligestillede. Medlemsstaterne bør derfor ikke længere have mulighed for at kræve, at et flertal af stemmerettighederne i et revisionsfirma skal indehaves af lokalt godkendte revisorer, eller at et flertal af bestyrelses- eller direktionsmedlemmerne i et revisionsfirma skal være lokalt godkendt.

- (7) Lovpligtig revision kræver tilstrækkeligt kendskab til blandt andet selskabsret, skatteret og sociallovgivning. Dette kendskab bør testes, før en revisor fra en anden medlemsstat kan blive godkendt.
- (8) For at beskytte tredjemand bør alle godkendte revisorer og revisionsfirmaer opføres i et register, som er tilgængeligt for offentligheden, og som indeholder grundlæggende oplysninger om revisorer og revisionsfirmaer.
- (9) Revisorer bør opfylde de højeste etiske standarder. De bør derfor være underlagt faglig etik, der som et minimum omfatter deres funktion i offentlighedens interesse, deres integritet og objektivitet samt deres faglige kompetence og agtpågivenhed. At revisorer udøver en funktion i offentlighedens interesse, betyder, at en større gruppe mennesker og institutioner stoler på kvaliteten af en revisors arbejde. En god revisionskvalitet bidrager til at få markederne til at fungere korrekt ved at øge regnskabernes integritet og effektivitet. Kommissionen kan vedtage gennemførelsesbestemmelser for faglig etik som mindstestandarder. Den kan i den forbindelse tage principperne i Den Internationale Revisorsammenslutnings (IFAC) etiske regler i betragtning.
- (10) Det er vigtigt, at revisorer og revisionsfirmaer beskytter deres klienters forretningshemmeligheder. De bør derfor underlægges strenge regler om fortrolighed og faglig tavshedspligt, dog uden at dette forhindrer ordentlig håndhævelse af dette direktiv. Disse regler om fortrolighed bør også gælde for revisorer og revisionsfirmaer, der ikke længere er involveret i en bestemt revisionsopgave.
- (11) Revisorer og revisionsfirmaer bør være uafhængige, når de udfører lovpligtig revision. De kan orientere den reviderede virksomhed om spørgsmål, der dukker op i forbindelse med revisionen, men bør holde sig ude fra den reviderede virksomheds interne beslutningsprocesser. Hvis de kommer i en situation, hvor truslerne mod deres uafhængighed er for alvorlige, selv efter at der er truffet sikkerhedsforanstaltninger til at begrænse sådanne trusler, bør de fratræde eller afholde

sig fra revisionen. Den konklusion, at der består et forhold, som bringer revisorens uafhængighed i fare, kan være anderledes hvad angår forholdet mellem revisoren og den reviderede virksomhed, end hvad angår netværket og den reviderede virksomhed. Kræver eller tillader nationale bestemmelser, at et andelsselskab som defineret i artikel 2, nr. 14, eller en lignende virksomhed, jf. artikel 45 i direktiv 86/635/EØF, er medlem af en non-profit-revisionsvirksomhed, ville en objektiv, ansvarlig og velinformeret tredjepart ikke konkludere, at det medlemskabsbaserede forhold bringer revisorens uafhængighed i fare, forudsat at det ved et sådant revisionsfirmas udførelse af lovpligtig revision for et af sine medlemmer, gælder, at principperne om uafhængighed opfyldes af de revisorer, der udfører revisionen, og af de personer, der kan øve indflydelse på den lovpligtige revision. En trussel mod en revisors eller et revisionsfirmas uafhængighed kan f.eks. være direkte eller indirekte økonomiske interesser i den virksomhed, der revideres, eller levering af andre ikke-revisionsydelser. Størrelsen på honoraret fra en virksomhed, der revideres, og/eller honorarets sammensætning kan også true en revisors eller et revisionsfirmas uafhængighed. Sikkerhedsforanstaltninger til at mindske eller fjerne sådanne trusler kan være forbud, restriktioner, andre politikker og procedurer eller offentliggørelse. Revisorer og revisionsfirmaer bør afstå fra at udføre en ikke-revisionsydelse, der udgør en trussel mod deres uafhængighed. Kommissionen kan som minimumsstandarder vedtage gennemførelsesbestemmelser vedrørende uafhængighed. Kommissionen kan i den forbindelse tage hensyn til principperne i ovennævnte henstilling af 16. maj 2002. Skal revisorerers uafhængighed kunne konstateres, er det nødvendigt at skabe klarhed omkring begrebet «et netværk», inden for hvilket revisorer arbejder. I den forbindelse skal der tages hensyn til flere omstændigheder, såsom tilfælde, hvor en struktur kunne defineres som et netværk, fordi det tager sigte på overskuds- eller omkostningsdeling. Kriteriet for, at det er bevist, at der eksisterer et netværk, bør vurderes og afvejes ud fra alle kendte faktuelle omstændigheder, såsom eksistensen af fælles faste klienter.

- (12) I tilfælde af selvrevision eller egeninteresse, hvor det er relevant at beskytte revisorens eller revisionsfirmaets uafhængighed, bør det

snarere være medlemsstaten end revisoren eller revisionsfirmaet, der afgør, hvorvidt revisoren eller revisionsfirmaet bør fratræde eller afholde sig fra en revision hos sine revisionsklienter. Dette må dog ikke føre til en situation, hvor medlemsstaterne generelt har pligt til at afholde revisorer eller revisionsfirmaer fra at levere deres revisionsklienter ikke-revisionsydelser. Når det afgøres, om det i tilfælde af egeninteresse eller selvrevision er korrekt, at en revisor eller et revisionsfirma ikke bør udføre lovpligtig revision for at beskytte revisorens eller revisionsfirmaets uafhængighed, bør en af de faktorer, der skal tages hensyn til, være spørgsmålet om, hvorvidt den reviderede virksomhed af interesse for offentligheden har udstedt omsættelige værdipapirer optaget til handel på et reguleret marked, jf. artikel 4, stk. 1, nr. 14, i Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2004/39/EF af 21. april 2004 om markeder for finansielle instrumenter¹¹, eller ej.

- (13) Det er vigtigt at sikre en konsekvent høj kvalitet i alle lovpligtige revisioner, der kræves ifølge fællesskabsretten. Alle lovpligtige revisioner bør derfor udføres på grundlag af internationale revisionsstandarder. Foranstaltninger til gennemførelse af disse standarder i Fællesskabet bør vedtages i henhold til Rådets afgørelse 1999/468/EF af 28. juni 1999 om fastsættelse af de nærmere vilkår for udøvelsen af de gennemførelsesbeføjelser, der tillægges Kommissionen¹². Et teknisk revisionsudvalg eller en teknisk gruppe bør bistå Kommissionen ved dens vurdering af, om alle internationale revisionsstandarder er fornuftige og bør også inddrage netværket af medlemsstaternes tilsynsmyndigheder. For at opnå størst mulig harmonisering bør medlemsstaterne kun kunne indføre mere vidtgående nationale revisionsprocedurer eller -krav, hvis disse skyldes specifikke nationale lovkrav i forbindelse med omfanget af den lovpligtige revision af årsregnskaber eller konsoliderede regnskaber, for så vidt som disse krav ikke omfattes af de vedtagne internationale revisionsstandarder. Medlemsstaterne kan opretholde disse mere vidtgående revisionsprocedurer, indtil revisionsprocedurerne eller -kravene er omfattet af senere vedtagne internationale revisionsstandarder. Omfatter vedtagne internationale revisionsstandarder

imidlertid revisionsprocedurer, hvis gennemførelse er i særlig, juridisk konflikt med den nationale lovgivning som følge af specifikke krav i forbindelse med den lovpligtige revisionsomfang, kan medlemsstaten udelade den konfliktskabende del af de internationale revisionsstandarder, så længe en sådan konflikt er aktuel, forudsat at der er truffet foranstaltninger som anført i artikel 26, stk. 3. Alle mere vidtgående krav eller udeladelser fra medlemsstaternes side bør bidrage til at give virksomhedernes årsregnskaber en høj grad af troværdighed og være i offentlighedens interesse. Dette indebærer, at medlemsstater f.eks. kan kræve en yderligere revisorerklæring til bestyrelsen/ledelsesorganet eller stille andre rapporterings- og revisionskrav på grundlag af nationale bestemmelser om virksomhedsledelse.

- (14) For at Kommissionen kan vedtage en international revisionsstandard i Fællesskabet, er det nødvendigt, at standarden nyder bred international accept, og at den er udviklet med fuld deltagelse af alle interesserede under en åben og gennemsigtig procedure, at den øger årsregnskabernes og de konsoliderede regnskabers troværdighed, og at den styrker almenvellet i Europa. Behovet for at vedtage internationale revisionsudtalelser (IAPS'er) som en del af revisionsstandarderne bør vurderes fra sag til sag i overensstemmelse med afgørelse 1999/468/EF. Kommissionen bør sikre, at det inden vedtagelsesprocedurens begyndelse kontrolleres, om disse krav er opfyldt, og rapportere resultatet af denne kontrolundersøgelse til medlemmerne af det udvalg, der er nedsat ved nærværende direktiv.
- (15) For konsoliderede regnskabers vedkommende er det vigtigt, at der findes en klar ansvarsdefinition mellem de revisorer, der reviderer dele af en koncern. Med henblik herpå bør det være koncernrevisoren, der bærer det fulde ansvar for revisionspåtegningen.
- (16) For at øge sammenligneligheden mellem virksomheder, der anvender samme regnskabsstandarder, og for at øge offentlighedens tillid til revisionsfunktionen kan Kommissionen vedtage en fælles revisionspåtegning for revision af årsregnskaber eller konsoliderede regnskaber, der udarbejdes på grundlag af godkendte internationale regnskabsstandarder, medmindre der på fællesskabsniveau er vedtaget passende standarder for en sådan revisionspåtegning.

¹¹ EUT L 145 af 30.4.2004, s. 1.

¹² EFT L 184 af 17.7.1999, s. 23.

- (17) Regelmæssig kontrol er en god metode til at opnå konsekvent høj kvalitet i lovpligtige revisioner. Revisorer og revisionsfirmaer bør derfor indgå i et system med kvalitetssikring, der organiseres på en sådan måde, at det er uafhængigt af de revisorer og revisionsfirmaer, der undersøges. Hvad angår gennemførelsen af artikel 29 om kvalitetssikringssystemer kan medlemsstaterne bestemme, at det, såfremt de enkelte revisorer har en fælles kvalitetssikringspolitik, kun er nødvendigt at behandle kravene til revisionsfirmaer. Medlemsstaterne kan organisere kvalitetssikringssystemet på en sådan måde, at hver enkelt revisor gennemgår en kvalitetssikringskontrol mindst hvert sjette år. I den forbindelse bør finansieringen af kvalitetssikringssystemet ikke kunne give anledning til urimelig påvirkning. Kommissionen bør have beføjelse til at vedtage gennemførelsesbestemmelser for spørgsmål vedrørende kvalitetssikringssystemers organisering samt vedrørende finansieringen heraf, når offentlighedens tillid til kvalitetssikringssystemet er i alvorlig fare. Medlemsstaterne bør tilskyndes til som led i deres offentlige tilsynssystem at finde en koordineret metode til udførelse af kvalitetskontrol, således at de berørte parter ikke belastes i unødigt omfang.
- (18) Undersøgelser og passende sanktioner bidrager til at forebygge og rette op på utilstrækkelige lovpligtige revisioner.
- (19) Revisorer og revisionsfirmaer har ansvaret for at udføre deres arbejde med behørig omhu og bør derfor være erstatningsansvarlige for økonomisk skade som følge af manglende behørig omhu. Imidlertid kan revisorer og revisionsfirmaers mulighed for at tegne en erhvervsansvarsforsikring afhænge af, om de har et ubegrænset økonomisk erstatningsansvar. Kommissionen vil undersøge disse spørgsmål nærmere under hensyntagen til, at medlemsstaternes erstatningsansvarsordninger kan variere betydelig.
- (20) Medlemsstaterne bør tilrettelægge et effektivt offentligt tilsynssystem for revisorer og revisionsfirmaer på grundlag af kontrol i hjemlandet. De reguleringsmæssige rammer for det offentlige tilsyn bør muliggøre et effektivt samarbejde på fællesskabsplan vedrørende medlemsstaternes tilsynsaktiviteter. Det offentlige tilsynssystem bør styres af ikke-revisorer med viden om de relevante områder inden for lovpligtig revision. Disse ikke-revisorer kan være specialister, der aldrig har haft tilknytning til revisorerhvervet, eller tidligere revisorer, der har forladt erhvervet. Medlemsstaterne kan dog tillade et mindretal af revisorer at deltage i styringen af det offentlige tilsynssystem. Medlemsstaternes kompetente myndigheder bør arbejde sammen, når dette er nødvendigt for, at de kan føre tilsyn med de revisorer eller revisionsfirmaer, som de har godkendt. Et sådant samarbejde kan medvirke mærkbart til at sikre en konsekvent høj standard for lovpligtig revision i Fællesskabet. Da det er nødvendigt at sikre et effektivt samarbejde og en effektiv koordinering på europæisk plan mellem de kompetente myndigheder, som medlemsstaterne udpeger, bør udpegningen af én enhed med ansvar for samarbejdet, ikke forhindre, at hver enkelt myndighed kan samarbejde direkte med de andre kompetente myndigheder i medlemsstaterne.
- (21) For at sikre overholdelse af artikel 32, stk. 3 om principper for offentligt tilsyn betragtes en ikke-revisor som havende viden om de relevante områder inden for lovpligtig revision ud fra vedkommendes faglige kvalifikationer eller viden inden for mindst et af de fag, der nævnes i artikel 8.
- (22) Revisoren eller revisionsfirmaet bør udpeges på generalforsamlingen for den reviderede virksomheds aktionærer eller medlemmer. For at beskytte revisors uafhængighed er det vigtigt, at revisor kun kan afskediges med en gyldig grund, og at denne grund meddeles den eller de myndigheder, der har ansvar for det offentlige tilsyn.
- (23) Da virksomheder af interesse for offentligheden er mere synlige og økonomisk vigtigere, bør der gælde strengere bestemmelser ved lovpligtig revision af deres årsregnskaber eller konsoliderede regnskaber.
- (24) Revisionsudvalg og et effektivt internt kontrolsystem medvirker til at minimere finansielle risici, driftsmæssige risici og manglende overholdelse af forskrifter og øger regnskabsaflæggelsens kvalitet. Medlemsstaterne kan tage udgangspunkt i Kommissionens henstilling af 15. februar 2005 om den rolle, der spilles af menige bestyrelsesmedlemmer og medlemmer af tilsynsorganer i børsnoterede selskaber, og om udvalg nedsat i bestyrelsen/ledelsesorganet¹³, hvori det fastsættes, hvorledes revisionsudvalg bør

¹³ EUT L 52 af 25.2.2005, s. 51.

oprettes og fungere. Medlemsstaterne kan vedtage, at de opgaver, der påhviler revisionsudvalget eller et organ med tilsvarende funktioner, kan udføres af hele bestyrelsen eller hele tilsynsorganet. Hvad angår revisionsudvalgets pligter i henhold til artikel 41, bør revisoren eller revisionsfirmaet på ingen måde være underordnet udvalget.

- (25) Medlemsstaterne kan også beslutte at fritage virksomheder af interesse for offentligheden, som er investeringsinstitutter, hvis omsættelige værdipapirer noteres på et reguleret marked, for kravet om et revisionsudvalg. Med denne mulighed tages det i betragtning, at inddragelse af et revisionsudvalg ikke altid vil være hensigtsmæssigt, når et investeringsinstitut udelukkende arbejder med aktivpooling. Regnskabsaflæggelsen og de hermed forbundne risici kan ikke sammenlignes med vilkårene for andre virksomheder af interesse for offentligheden. Endvidere arbejder institutter for kollektiv investering i værdipapirer (investeringsinstitutter) og deres administrationsselskaber i et nøje defineret regelmiljø og er underlagt specifikke ledelsesmekanismer, såsom deres depositarers kontrol. Hvad angår de investeringsinstitutter, som ikke er harmoniseret i henhold til direktiv 85/611/EØF¹⁴, men er omfattet af tilsvarende sikkerhedskrav som omtalt i nævnte direktiv, er det i dette særlige tilfælde tilladt medlemsstaterne at sørge for ligebehandling med EF-harmoniserede investeringsinstitutter.
- (26) Med henblik på at sikre større uafhængighed for revisorer af virksomheder af interesse for offentligheden bør ledende revisionspartnere, der reviderer sådanne virksomheder, udskiftes regelmæssigt. For at organisere en sådan rotation bør medlemsstaterne kræve udskiftning af ledende revisionspartnere, som tager sig af en revideret virksomhed, samtidig med at der gives mulighed for, at den revisionsvirksomhed, som den ledende revisionspartner er tilknyttet, fortsat kan være virksomhedens revisor. Såfremt en medlemsstat anser det for hensigtsmæssigt for at nå de tilsigtede mål, kan den som alternativ kræve, at

et revisionsfirma udskiftes, uden at dette berører artikel 42, stk. 2.

- (27) Kapitalmarkedernes forbundenhed medfører et større behov for at sikre, at der også udføres revisionsarbejde af høj kvalitet i tredjelande, der har forbindelse med Fællesskabets kapitalmarked. Revisorer bør derfor registreres, så de kan pålægges kvalitetskontrol samt systemet for undersøgelser og sanktioner. Der bør være mulighed for genidige fravigelser, efter Kommissionen i samarbejde med medlemsstaterne har undersøgt, om systemerne svarer til hinanden. Under alle omstændigheder bør en enhed, som har udstedt omsættelige værdipapirer, der er optaget til handel på et reguleret marked som defineret i artikel 4, stk. 1, nr. 14, i direktiv 2004/39/EF, altid revideres af en revisor, der enten er registreret i en medlemsstat eller er under tilsyn af de kompetente myndigheder i det tredjeland, revisoren kommer fra, hvis Kommissionen eller en medlemsstat har anerkendt, at dette tredjeland opfylder krav, der er ækvivalente med Fællesskabets krav med hensyn til tilsyn, kvalitetssikringssystemer samt systemer for undersøgelser og sanktioner, og der foreligger gensidighed. Selv om en medlemsstat anser et tredjelandets kvalitetssikringssystem for ækvivalent, skal andre medlemsstater ikke være forpligtet til at acceptere denne vurdering, og Kommissionens beslutning foregribes ikke heraf.
- (28) Internationale koncernrevisioners kompleksitet nødvendiggør et godt samarbejde mellem medlemsstaternes og tredjelandenes kompetente myndigheder. Medlemsstaterne bør derfor sikre, at de kompetente nationale myndigheder giver mulighed for, at de kompetente myndigheder i tredjelandene får adgang til revisionsarbejdsrapporter. Med henblik på at beskytte de involveredes rettigheder og samtidig lette adgangen til disse dokumenter bør medlemsstaterne have mulighed for at give de kompetente myndigheder i tredjelande direkte adgang, såfremt den kompetente nationale myndighed indvilliger heri. Et af de relevante kriterier for at give adgang er, om de kompetente myndigheder i tredjelandet opfylder kriterier, der af Kommissionen vurderes at være tilstrækkelige. Indtil Kommissionen har truffet afgørelse herom, kan medlemsstaterne vurdere, om kriterierne er tilstrækkelige, uden at dette foregriber Kommissionens beslutning herom.

¹⁴ Rådets direktiv 85/611/EØF af 20.12.1985 om samordning af love og administrative bestemmelser om visse institutter for kollektiv investering i værdipapirer (investeringsinstitutter) (EFT L 375 af 31.12.1985, s. 3). Senest ændret ved Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2005/1/EF (EUT L 79 af 24.3.2005, s. 9).

- (29) Udlevering af oplysninger om nævnt i artikel 36 og 47 bør ske i overensstemmelse med reglerne for videregivelse af personoplysninger til tredjelande, jf. Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 95/46/EF af 24. oktober 1995 om beskyttelse af fysiske personer i forbindelse med behandling af personoplysninger og om fri udveksling af sådanne oplysninger¹⁵.
- (30) Foranstaltninger til gennemførelse af dette direktiv bør vedtages i overensstemmelse med afgørelse 1999/468/EF, og under hensyntagen til Kommissionens erklæring i Europa-Parlamentet den 5. februar 2002 om gennemførelse af lovgivningen om finansielle tjenesteydelser.
- (31) Europa-Parlamentet bør have en frist på tre måneder fra første forelæggelse af udkast til ændringer og gennemførelsesforanstaltninger med henblik på behandling af dem og afgivelse af udtalelse herom. I hastende og behørigt berettigede tilfælde bør det dog være muligt at forkorte denne frist. Vedtager Europa-Parlamentet inden for denne frist en beslutning, bør Kommissionen genbehandle de pågældende udkast til ændringer og foranstaltninger.
- (32) Målene for dette direktiv, nemlig kravet om gennemførelse af et enkelt sæt internationale revisionsstandarder, opdatering af uddannelseskravene, en definition af faglig etik og den praktiske gennemførelse af samarbejdet mellem de kompetente myndigheder i medlemsstaterne samt mellem disse og myndighederne i tredjelandene, for yderligere at styrke og harmonisere kvaliteten af den lovpligtige revision i Fællesskabet og lette samarbejdet mellem medlemsstaterne og med tredjelandene med henblik på at styrke tilliden til den lovpligtige revision, kan ikke i tilstrækkelig grad opfyldes af medlemsstaterne og kan derfor bedre gennemføres på fællesskabsplan; Fællesskabet kan derfor træffe foranstaltninger i overensstemmelse med subsidiaritetsprincippet, jf. traktatens artikel 5. I overensstemmelse med proportionalitetsprincippet, jf. nævnte artikel, går direktivet ikke ud over, hvad der er nødvendigt for at nå disse mål.
- (33) Med henblik på at gøre forholdet mellem revisoren eller revisionsfirmaet og den reviderede virksomhed mere gennemsigtigt bør direktiv 78/660/EØF og 83/349/EØF

ændres, så der kræves offentliggørelse af revisionshonorar og honorar for ikke-revisionsydelse i noterne til årsregnskaberne og de konsoliderede regnskaber.

- (34) Direktiv 84/253/EØF bør ophæves, da det mangler et samlet regelsæt til sikring af en passende revisionsinfrastruktur, herunder offentlig kontrol, disciplinære systemer og systemer for kvalitetssikring, og da det ikke indeholder specifikke regler om reguleringssamarbejde mellem medlemsstaterne og tredjelande. Af hensyn til retssikkerheden er der imidlertid et klart behov for at slå fast, at revisorer og revisionsfirmaer, der er godkendt i henhold til direktiv 84/253/EØF, betragtes som godkendt i henhold til nærværende direktiv –

UDSTEDT FØLGENDE DIREKTIV:

Kapitel I

Emne og definitioner

Artikel 1

Emne

I dette direktiv fastlægges regler for lovpligtig revision af årsregnskaber og konsoliderede regnskaber.

Artikel 29 i dette direktiv finder ikke anvendelse på lovpligtig revision af årsregnskaber og konsoliderede regnskaber for virksomheder af interesse for offentligheden, medmindre det er angivet i Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) nr. 537/2014¹⁶.

Artikel 2

Definitioner

I dette direktiv forstås ved:

- 1) «lovpligtig revision»: en revision af årsregnskaber eller konsoliderede regnskaber i det omfang dette:
 - a) kræves i EU-ret
 - b) kræves i henhold til national ret for så vidt angår små virksomheder
 - c) foretages frivilligt på anmodning af små virksomheder, der overholder nationale retlige krav, der svarer til kravene til en revision under litra b), hvor den nationale

¹⁵ EFT L 281 af 23.11.1995, s. 31. Ændret ved forordning (EF) nr. 1882/2003 (EUT L 284 af 31.10.2003, s. 1).

¹⁶ Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) nr. 537/2014 af 16. april 2014 om specifikke krav til lovpligtig revision af virksomheder af interesse for offentligheden (EUT L 158 af 27. maj 2014, s. 77).

- lovgivning definerer sådanne revisioner som lovpligtige revisioner
- 2) «revisor»: en fysisk person, som i overensstemmelse med dette direktiv er bemyndiget af en medlemsstats kompetente myndigheder til at udføre lovpligtig revision
 - 3) «revisionsfirma»: en juridisk person eller enhver anden enhed – uanset dens juridiske form – som i overensstemmelse med dette direktiv er bemyndiget af en medlemsstats kompetente myndigheder til at udføre lovpligtig revision
 - 4) «tredjeland revisionsfirma»: en enhed, uanset dens juridiske form, der udfører revision af årsregnskaber eller konsoliderede regnskaber for en virksomhed, der er registreret i et tredjeland, bortset fra en enhed, der er registreret som et revisionsfirma i en af medlemsstaterne som følge af godkendelse i overensstemmelse med artikel 3
 - 5) «tredjeland revisor»: en fysisk person, der udfører revision af årsregnskaber eller konsoliderede regnskaber for en virksomhed, der er registreret i et tredjeland, bortset fra en person, der er registreret som revisor i en af medlemsstaterne som følge af godkendelse i overensstemmelse med artikel 3 og 44
 - 6) «koncernrevisor»: den eller de revisorer eller det eller de revisionsfirmaer, der udfører lovpligtig revision af konsoliderede regnskaber
 - 7) «netværk»: en større struktur
 - der tager sigte på samarbejde, og som en revisor eller et revisionsfirma tilhører, og
 - som klart tager sigte på overskuds- eller omkostningsdeling eller har fælles ejerskab, kontrol eller ledelse, fælles kvalitetspolitik og -procedurer, en fælles forretningsstrategi, anvender et fælles firmanavn, eller er fælles om en betydelig del af de faglige ressourcer
 - 8) «tilknyttet et revisionsfirma»: en virksomhed – uanset dens juridiske form – som er tilknyttet et revisionsfirma gennem fælles ejerskab, kontrol eller ledelse
 - 9) «revisionspåtegning»: den påtegning, hvortil der henvises i artikel 51a i direktiv 78/660/EØF og artikel 37 i direktiv 83/349/EØF, og som udarbejdes af en revisor eller et revisionsfirma
 - 10) «kompetente myndigheder»: de myndigheder eller organer, der i henhold til lovgivningen har til opgave at regulere og/eller føre tilsyn med revisorer og revisionsfirmaer eller har specifikke aspekter heraf som opgave; en henvisning til «kompetente myndigheder» i en specifik artikel er en henvisning til den eller de myndigheder, der er ansvarlige for de i den pågældende artikel omhandlede funktioner
-
- 12) «internationale regnskabsstandarder»: International Accounting Standards (IAS), International Financial Reporting Standards (IFRS) og de tilhørende Interpretations (SIC-IFRIC-fortolkninger), senere ændringer af disse standarder og forbundne fortolkninger, fremtidige standarder og forbundne fortolkninger, der udstedes eller vedtages af the International Accounting Standards Board (IASB)
 - 13) «virksomheder af interesse for offentligheden»:
 - a) virksomheder, der er underlagt en medlemsstats lovgivning og har udstedt omsættelige værdipapirer, der er optaget til handel på et reguleret marked i en medlemsstat i den i artikel 4, stk. 1, nr. 14), i direktiv 2004/39/EF anvendte betydning
 - b) kreditinstitutter som defineret i artikel 3, stk. 1, nr. 1), i Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2013/36/EU¹⁷, og som ikke er omhandlet i artikel 2 i nævnte direktiv
 - c) forsikringsselskaber som defineret i artikel 2, stk. 1, i direktiv 91/674/EØF, eller
 - d) virksomheder, som af medlemsstaterne er udpeget som virksomheder af interesse for offentligheden, f.eks. virksomheder med særlig offentlig relevans på grund af arten af deres aktiviteter, deres størrelse eller antallet af medarbejdere
 - 14) «andelsselskab»: et europæisk andelsselskab som defineret i artikel 1 i Rådets forordning (EF) nr. 1435/2003 af 22. juli 2003 om statut for det europæiske andelsselskab (SCE)¹⁸ eller ethvert andet andelsselskab, for hvilket der ifølge fællesskabsretten kræves lovpligtig revision, såsom kreditinstitutter, jf. artikel 1, nr. 1, i direktiv 2000/12/EF og forsikringsselskaber, jf. artikel 2, stk. 1, i direktiv 91/674/EØF
 - 15) «ikkerevisor»: en fysisk person, der under sin inddragelse i ledelsen af det offentlige tilsyns
-
- ¹⁷ Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2013/36/EU af 26. juni 2013 om adgang til at udøve virksomhed som kreditinstitut og om tilsyn med kreditinstitutter og investeringselskaber, om ændring af direktiv 2002/87/EF og om ophævelse af direktiv 2006/48/EF og 2006/49/EF (EUT L 176 af 27.6.2013, s. 338).
- ¹⁸ EUT L 207 af 18.8.2003, s. 1.

system og i tre år umiddelbart før denne inddragelse ikke har udført lovpligtig revision, ikke har haft stemmerettigheder i et revisionsfirma, ikke har været medlem af et revisionsfirmas bestyrelse, direktion eller tilsynsorgan og ikke har været ansat af eller på anden måde været tilknyttet et revisionsfirma

- 16) «ledende revisionspartner»:
- a) den eller de revisorer, et revisionsfirma har udpeget til for en særlig revisionsopgave at være hovedansvarlig for at udføre den lovpligtige revision på revisionsfirmaets vegne, eller
 - b) ved koncernrevision mindst den eller de revisorer, et revisionsfirma har udpeget til at være hovedansvarlig for at udføre den lovpligtige revision på koncernplan, og den eller de revisorer, et revisionsfirma har udpeget til at være hovedansvarlig på datterselskabsplan, eller
 - c) den eller de revisorer, der underskriver revisionspåtegningen.
- 17) «mellemstore virksomheder»: virksomheder som defineret i artikel 1, stk. 1, og artikel 3, stk. 3, i Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2013/34/EU¹⁹
- 18) «små virksomheder»: virksomheder som defineret i artikel 1, stk. 1, og artikel 3, stk. 2, i direktiv 2013/34/EU
- 19) «hjemstat»: en medlemsstat, hvor en revisor eller et revisionsfirma er godkendt i overensstemmelse med artikel 3, stk. 1
- 20) «værtsmedlemsstat»: en medlemsstat, hvori en revisor, der er godkendt i sin hjemstat, søger om også at blive godkendt i overensstemmelse med artikel 14, eller en medlemsstat, hvori et revisionsfirma, der er godkendt i sin hjemstat, søger at blive registreret eller er registreret i overensstemmelse med artikel 3a.

Kapitel II

Godkendelse, efteruddannelse og gensidig anerkendelse

Artikel 3

Godkendelse af revisorer og revisionsfirmaer

1. Lovpligtig revision må kun udføres af revisorer eller revisionsfirmaer, som er godkendt af den medlemsstat, som kræver den lovpligtige revision.
 2. Hver medlemsstat udpeger den kompetente myndighed, som er ansvarlig for godkendelse af revisorer og revisionsfirmaer.
-
3. Med forbehold af artikel 11 kan medlemsstaternes kompetente myndigheder kun godkende fysiske personer som revisorer, såfremt de som minimum opfylder betingelserne i artikel 4 og 6-10.
 4. Som revisionsfirmaer kan medlemsstaternes kompetente myndigheder udelukkende godkende virksomheder, der opfylder følgende betingelser:
 - a) De fysiske personer, som udfører lovpligtig revision på et revisionsfirmas vegne, skal som minimum opfylde betingelserne i artikel 4 og 6-12 og skal være godkendt som revisorer i den pågældende medlemsstat.
 - b) Flertallet af stemmerettighederne i en virksomhed skal indehaves af revisionsfirmaer, der er godkendt i en medlemsstat, eller af fysiske personer, der mindst opfylder betingelserne i artikel 4 og 6-12. Medlemsstaterne kan vedtage, at sådanne fysiske personer også skal være godkendt i en anden medlemsstat. Med henblik på lovpligtig revision af andelsselskaber, sparekasser og lignende virksomheder som omhandlet i artikel 45 i direktiv 86/635/EØF, et datterselskab eller en retssuccesor til et andelsselskab, en sparekasse eller tilsvarende virksomhed som omhandlet i artikel 45 i direktiv 86/635/EØF kan medlemsstaterne fastsætte andre særlige regler vedrørende stemmerettigheder.
 - c) Et flertal på højst 75 % af medlemmerne af virksomhedens bestyrelse eller direktion skal bestå af revisionsfirmaer, der er godkendt i en medlemsstat, eller fysiske personer, som mindst opfylder betingelserne i artikel 4 og 6-12. Medlemsstaterne kan vedtage, at sådanne fysiske personer også

¹⁹ Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2013/34/EU af 26. juni 2013 om årsregnskaber, konsoliderede regnskaber og tilhørende beretninger for visse virksomhedsformer, om ændring af Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2006/43/EF og om ophævelse af Rådets direktiv 78/660/EØF og 83/349/EØF (EUT L 182 af 29.6.2013, s. 19).

skal være godkendt i en anden medlemsstat. Hvis en sådan bestyrelse eller direktion kun har to medlemmer, skal det ene medlem mindst opfylde betingelserne i dette litra.

- d) Firmaet skal opfylde de betingelser, der er fastlagt i artikel 4.

Medlemsstaterne kan kun fastsætte yderligere betingelser for så vidt angår litra c). Sådanne betingelser skal stå i et rimeligt forhold til de forfulgte mål og må ikke gå ud over, hvad der er strengt nødvendigt.

Artikel 3a

Godkendelse af revisionsfirmaer

1. Uanset artikel 3, stk. 1, kan et revisionsfirma, der er godkendt i en medlemsstat, udføre lovpligtig revision i en anden medlemsstat, under forudsætning af at den ledende revisionspartner, der udfører den lovpligtige revision på vegne af revisionsfirmaet, overholder artikel 3, stk. 4, litra a), i værtsmedlemsstaten.
2. Et revisionsfirma, der ønsker at udføre lovpligtig revision i en anden medlemsstat det hjemland, skal lade sig registrere hos værtsmedlemsstatens kompetente myndighed i overensstemmelse med artikel 15 og 17.
3. Værtsmedlemsstatens kompetente myndighed registrerer revisionsfirmaet, hvis den er overbevist om, at revisionsfirmaet er registreret af den kompetente myndighed i hjemstaten. Ønsker værtsmedlemsstaten at henholde sig til et certifikat, der attesterer, at revisionsfirmaet er registreret i hjemstaten, kan den kompetente myndighed i værtsmedlemsstaten kræve, at det certifikat, der er udstedt af den kompetente myndighed i hjemstaten, ikke er mere end tre måneder gammelt. Værtsmedlemsstatens kompetente myndighed giver hjemstatens kompetente myndighed underretning om registreringen af revisionsfirmaet.

Artikel 4

Godt omdømme

Medlemsstaternes kompetente myndigheder kan kun godkende fysiske personer eller revisionsfirmaer med et godt omdømme.

Artikel 5

Fratagelse af godkendelse

1. En revisor eller et revisionsfirma kan fratages godkendelse, hvis personen eller firmaets gode omdømme er blevet alvorligt kompromitteret. Medlemsstaterne kan imidlertid fastsætte en rimelig frist til opfyldelse af kravene til et godt omdømme.
2. Et revisionsfirma kan fratages godkendelse, hvis en eller flere betingelser i artikel 3, stk. 4, litra b) og c), ikke længere er opfyldt. Medlemsstaterne kan imidlertid fastsætte en rimelig frist til opfyldelse af disse krav.
3. Fratages en revisor eller et revisionsfirma sin godkendelse uanset af hvilken grund, meddeler den kompetente myndighed i hjemstat, hvor godkendelsen er frataget, dette og årsagerne til fratagelsen til de relevante kompetente myndigheder i de værtsmedlemsstater, hvor revisoren eller revisionsfirmaet også er registreret i overensstemmelse med artikel 3a, artikel 16, stk. 1, litra c), og artikel 17, stk. 1, litra i).

Artikel 6

Uddannelseskvalifikationer

Med forbehold af artikel 11 kan en fysisk person kun godkendes til at udføre en lovpligtig revision efter at have nået et niveau, der giver adgang til en universitetsuddannelse, eller et tilsvarende niveau og derefter gennemgået et teoretisk undervisningsprogram og fuldført en praktisk uddannelse samt bestået en af den pågældende medlemsstat afholdt eller anerkendt faglig kvalifikationseksamen på niveau med afgangseksamen fra et universitet eller et tilsvarende niveau.

De kompetente myndigheder som omhandlet i artikel 32 samarbejder med hinanden med henblik på at opnå en minimumskonvergens i de krav, der er fastsat i nærværende artikel. De kompetente myndigheder tager, når de deltager i et sådant samarbejde, hensyn til udviklingen inden for revision og revisorerhvervet og navnlig konvergens, der allerede er opnået af erhvervet. De samarbejder med Udvalget af Europæiske Revisionsstilsynsmyndigheder (CEAOB) og de kompetente myndigheder, der er omhandlet i artikel 20 i forordning (EU) nr. 537/2014, for så vidt denne konvergens vedrører lovpligtig revision af virksomheder af interesse for offentligheden.

*Artikel 7***Faglig kvalifikationseksamen**

Den i artikel 6 omhandlede faglige kvalifikationseksamen skal sikre den nødvendige teoretiske viden om de forhold, der er relevante for udøvelse af lovpligtig revision samt evne til at anvende denne viden i praksis. Denne eksamen skal, i det mindste delvis, være skriftlig.

*Artikel 8***Prøve i teoretisk viden**

1. Den prøve i teoretisk viden, der indgår i eksamen, skal især omfatte følgende fag:
 - a) generel regnskabsteori og -principper
 - b) juridiske krav og standarder for udarbejdelse af årsregnskaber og konsoliderede regnskaber
 - c) internationale regnskabsstandarder
 - d) regnskabsanalyse
 - e) driftsbogholderi og internt regnskab
 - f) risikostyring og intern kontrol
 - g) revision og faglige kvalifikationer
 - h) juridiske krav og faglige standarder for lovpligtig revision og for revisorer
 - i) internationale revisionsstandarder som omhandlet i artikel 26
 - j) faglig etik og uafhængighed.
2. I det omfang, det har betydning for revisionen, skal mindst følgende fag ligeledes indgå:
 - a) selskabsret og virksomhedsledelse
 - b) konkursret og regler om tilsvarende bobehandlinger
 - c) skatteret
 - d) civilret og erhvervsret
 - e) arbejdsret og lovgivning om social sikring
 - f) informationsteknologi og computersystemer
 - g) driftsøkonomi, nationaløkonomi og finansiering
 - h) matematik og statistik
 - i) grundlæggende principper for virksomheders økonomiske styring.

*Artikel 9***Fritagelse**

1. Uanset artikel 7 og 8 kan medlemsstaterne bestemme, at personer med universitetseksamen eller tilsvarende eksamen eller med eksamensbevis fra et universitet eller tilsvarende bevis vedrørende et eller flere af de i artikel 8 nævnte fag fritages for at aflægge

prøve i teoretisk viden inden for de fag, hvori de allerede har bestået en sådan eksamen, eller for hvilke de har erhvervet sådanne eksamensbeviser.

2. Uanset artikel 7 kan medlemsstaterne bestemme, at indehavere af eksamensbeviser fra et universitet eller tilsvarende beviser vedrørende et eller flere af de i artikel 8 nævnte fag fritages for at aflægge en prøve til påvisning af deres evne til i praksis at anvende den teoretiske viden i de pågældende fag, når der til grund for denne viden ligger en praktisk uddannelse, som er fulgt op af en statsanerkendt eksamen eller et statsanerkendt eksamensbevis.

*Artikel 10***Praktisk uddannelse**

1. Med henblik på at sikre evnen til i praksis at anvende den teoretiske viden, hvori prøve udgør en del af eksamen, skal der gennemføres en praktisk uddannelse af mindst tre års varighed, som navnlig vedrører revision af årsregnskaber, konsoliderede regnskaber eller tilsvarende regnskaber. Mindst to tredjedele af denne praktiske uddannelse skal gennemføres hos en revisor eller et revisionsfirma, der er godkendt i en medlemsstat.
2. Medlemsstaterne sikrer sig, at hele den praktiske uddannelse gennemføres hos personer, der frembyder tilstrækkelige garantier for deres evne til at sørge for den praktiske uddannelse.

*Artikel 11***Kvalifikationer som følge af langvarig praktisk erfaring**

En medlemsstat kan godkende personer til at udføre lovpligtig revision, selv om de ikke opfylder de i artikel 6 nævnte betingelser, hvis de kan dokumentere enten:

- a) at de i 15 år har udøvet faglig virksomhed, der har gjort det muligt for dem at erhverve en tilstrækkelig erfaring på det økonomiske, det juridiske og det regnskabsmæssige område, og har bestået den i artikel 7 nævnte faglige kvalifikationseksamen, eller
- b) at de i syv år har udøvet faglig virksomhed på de nævnte områder og derudover har gennemgået den i artikel 10 omhandlede praktiske uddannelse og har bestået den i artikel 7 nævnte faglige kvalifikationseksamen.

Artikel 12

Kombination af praktisk og teoretisk uddannelse

1. Medlemsstaterne kan bestemme, at perioder med teoretisk undervisning i de i artikel 8 nævnte fag skal medregnes i de i artikel 11 anførte år med faglig virksomhed, under forudsætning af, at undervisningsperioden er afsluttet med en statsanerkendt eksamen. Undervisningsperioden må ikke være kortere end ét år, og den kan ikke afkorte den periode, hvori der skal have været udøvet faglig virksomhed, med mere end fire år.
2. Varigheden af den faglige virksomhed og den praktiske uddannelse kan ikke være kortere end det teoretiske undervisningsprogram plus den praktiske uddannelse, der er fastsat i artikel 10.

Artikel 13

Efteruddannelse

Medlemsstaterne sikrer, at revisorer skal deltage i passende efteruddannelsesprogrammer, så de kan bevare deres teoretiske viden, faglige kvalifikationer og værdier på et tilstrækkelig højt niveau, og at der pålægges passende sanktioner som omhandlet i artikel 30, såfremt bestemmelserne om efteruddannelseskravene ikke overholdes.

Artikel 14

Godkendelse af revisorer fra andre medlemsstater

1. De kompetente myndigheder fastlægger procedurer for godkendelse af revisorer, der er godkendt i andre medlemsstater. Disse procedurer må ikke være mere vidtgående end et krav om at gennemføre en prøvetid som defineret i artikel 3, stk. 1, litra g), i Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2005/36/EF²⁰ eller at bestå en egnethedsprøve som defineret i nævnte bestemmelses litra h).
2. Værtsmedlemsstaten beslutter, om ansøgeren, der ønsker at blive godkendt, skal gennemgå en prøvetid som defineret i artikel 3, stk. 1, litra g), i direktiv 2005/36/EF eller en

egnethedsprøve som defineret i litra h) i nævnte bestemmelse.

Prøvetiden må ikke overstige tre år og ansøgeren skal underkastes en vurdering.

Egnethedsprøven skal gennemføres på et af de sprog, der er tilladt i henhold til sprogreglerne i den pågældende værtsmedlemsstat. Den må kun omfatte revisorens fyldestgørende kendskab til love og bestemmelser i denne værtsmedlemsstat, for så vidt den er relevant for lovpligtig revision.

3. De kompetente myndigheder samarbejder inden for CEAOB's rammer med henblik på at opnå konvergens i kravene til prøvetiden og egnethedsprøven. De skal forbedre gennemsigtigheden og forudsigeligheden af kravene. De samarbejder med CEAOB og med de kompetente myndigheder, der er omhandlet i artikel 20 i forordning (EU) nr. 537/2014, for så vidt denne konvergens vedrører lovpligtig revision af virksomheder af interesse for offentligheden.

Kapitel III

Registrering

Artikel 15

Offentligt register

1. Medlemsstaterne sikrer, at godkendte revisorer og revisionsfirmaer opføres i et offentligt register, jf. artikel 16 og 17. I ekstraordinære tilfælde kan medlemsstaterne beslutte at fravige kravene i denne artikel og i artikel 16 vedrørende offentlighed, men kun i det omfang det er nødvendigt for at mindske en overhængende og væsentlig trussel mod en persons personlige sikkerhed.
2. Medlemsstaterne sikrer, at alle revisorer og revisionsfirmaer identificeres i registeret med et individuelt registreringsnummer. Registreringsoplysningerne lagres i registeret i elektronisk form og skal være elektronisk tilgængelige for offentligheden.
3. Det offentlige register skal ligeledes indeholde navn og adresse på de kompetente myndigheder med ansvar for godkendelse, jf. artikel 3, for kvalitetssikring, jf. artikel 29, for undersøgelser og sanktioner vedrørende revisorer og revisionsfirmaer, jf. artikel 30, og for offentligt tilsyn, jf. artikel 32.
4. Medlemsstaterne sikrer, at det offentlige register er i drift senest 29. juni 2009.

²⁰ Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2005/36/EF af 7. september 2005 om anerkendelse af erhvervsmæssige kvalifikationer (EUT L 255 af 30.9.2005, s. 22).

Artikel 16

Registrering af revisorer

1. For revisorer skal det offentlige register som minimum indeholde følgende oplysninger:
 - a) navn, adresse og registreringsnummer
 - b) i givet fald navn, adresse, webstedsadresse og registreringsnummer på det revisionsfirma, som revisoren er ansat i eller er tilknyttet som partner eller på anden måde
 - c) al anden registrering som revisor hos de kompetente myndigheder i andre medlemsstater og som revisor i tredjelande, herunder registreringsmyndighedens navn og i givet fald registreringsnummer.
2. Tredjeldsrevisorer, som er registreret i henhold til artikel 45, skal i registret klart fremstå som sådanne og ikke som revisorer.

Artikel 17

Registrering af revisionsfirmaer

1. For revisionsfirmaer skal det offentlige register som minimum indeholde følgende oplysninger:
 - a) navn, adresse og registreringsnummer
 - b) juridisk form
 - c) kontaktoplysninger, den primære kontaktperson og i givet fald adresse på websted
 - d) adresse på samtlige kontorer i medlemsstaten
 - e) navn og registreringsnummer på alle revisorer, der er ansat i eller er partnere eller på anden måde er tilknyttet revisionsfirmaet
 - f) navn og erhvervsadresse på alle ejere og aktionærer
 - g) navn og erhvervsadresse på alle medlemmer af bestyrelse eller direktion
 - h) i givet fald netværksmedlemskab med liste over navne og adresse på medlemsfirmaer og tilknyttede firmaer eller en angivelse af, hvor sådanne oplysninger kan findes
 - i) al anden registrering som revisionsfirma hos de kompetente myndigheder i andre medlemsstater og som revisionsfirma i tredjelande, herunder registreringsmyndighedens(ernes) navn(e) og i givet fald registreringsnummer(numre).
 - j) hvis det er relevant, om revisionsfirmaet er registreret i henhold til artikel 3a, stk. 3.
2. Tredjeldsrevisionsfirmaer, som er registreret i henhold til artikel 45, skal i registret klart fremstå som sådanne og ikke som revisionsfirmaer.

Artikel 18

Opdatering af registreringsoplysninger

Medlemsstaterne sikrer, at revisorer og revisionsfirmaer uden ugrundet ophold underretter de kompetente myndigheder med ansvar for det offentlige register om eventuelle ændringer af oplysningerne i det offentlige register. Registeret opdateres uden ugrundet ophold efter underrettelsen.

Artikel 19

Ansvar for registreringsoplysninger

De oplysninger, der indgives til de relevante kompetente myndigheder i overensstemmelse med artikel 16, 17 og 18, underskrives af revisoren eller af revisionsfirmaet. Giver den kompetente myndighed mulighed for, at oplysningerne kan indgives elektronisk, kan dette f.eks. ske ved elektronisk underskrift, jf. artikel 2, nr. 1, i Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 1999/93/EF af 13. december 1999 om en fællesskabsramme for elektroniske signaturer²¹.

Artikel 20

Sprog

1. De oplysninger, der indføres i det offentlige register, affattes på et sprog, der er tilladt i henhold til den pågældende medlemsstats sprogregler.
2. Medlemsstaterne kan tillade, at oplysningerne herudover også indføres i det offentlige register på et eller flere af Fællesskabets øvrige sprog. Medlemsstaterne kan kræve, at oversættelsen af oplysningerne bekræftes.

Den pågældende medlemsstat sikrer under alle omstændigheder, at det fremgår af registeret, hvorvidt oversættelsen er bekræftet.

Kapitel IV

Faglig etik, uafhængighed, objektivitet, fortrolighed og tavshedspligt

Artikel 21

Faglig etik og professionel skepsis

1. Medlemsstaterne sikrer, at alle revisorer og revisionsfirmaer er underlagt principper om faglig etik. Disse omfatter som minimum revisors eller revisionsfirmaets funktion i offentlighedens interesse, deres integritet og objek-

²¹ EFT L 13 af 19.1.2000, s. 12.

tivitet samt deres faglige kompetence og agt-pågivenhed.

2. Medlemsstaterne sikrer, at revisoren eller revisionsfirmaet, når de udfører lovpligtig revision, udviser professionel skepsis under hele revisionen og erkender muligheden for, at der forekommer væsentlig fejlinformation som følge af forhold eller adfærd, der vidner om uregelmæssigheder, herunder svig eller fejl, uanset revisorens eller revisionsfirmaets tidligere erfaringer med den reviderede virksomheds ledelses og de ledende medarbejderes ærlighed og integritet.

Revisoren eller revisionsfirmaet skal navnlig udvise professionel skepsis i gennemgangen af ledelsens overslag vedrørende dagsværdier og nedskrivning af aktiver, hensættelser og fremtidige pengestrømme af relevans for enhedens mulighed for at forsætte som going concern.

I denne artikel betyder «professionel skepsis» en holdning, der indbefatter en kritisk tilgang, og hvor revisor skal være opmærksom på omstændigheder, som kan indikere mulig fejlinformation som følge af fejl eller svig, samt en kritisk vurdering af revisionsbeviset.

Artikel 22

Uafhængighed og objektivitet

1. Medlemsstaterne sikrer, at en revisor eller et revisionsfirma, der udfører lovpligtig revision, og enhver fysisk person, der direkte eller indirekte kan påvirke resultatet af den lovpligtige revision, er uafhængig af den virksomhed, der revideres og ikke er involveret i den reviderede virksomheds beslutningstagning.

Uafhængighed kræves som minimum både i den periode, som regnskabet, der skal revideres, dækker, og i den periode, hvor den lovpligtige revision udføres.

Medlemsstaterne sikrer, at en revisor eller et revisionsfirma træffer alle nødvendige foranstaltninger til at sikre, at hans, hendes eller dets uafhængighed under udførelsen af en lovpligtig revision ikke påvirkes af eventuelle eksisterende eller potentielle interessekonflikter eller forretningsrelationer eller andre direkte eller indirekte relationer, der berører den revisor eller det revisionsfirma, der udfører den lovpligtige revision, og, hvor det er relevant, deres netværk, ledere, revisorer, ansatte, enhver anden fysisk person, hvis tjenes-

ter stilles til rådighed for eller kontrolleres af revisoren eller revisionsfirmaet, eller enhver anden person, der er direkte eller indirekte forbundet med revisoren eller revisionsfirmaet ved et kontrolforhold.

Revisoren eller revisionsfirmaet må ikke udføre en lovpligtig revision, hvis der er nogen som helst risiko for selvrevision, egeninteresse, partiskhed, fortrolighed eller intimidering som følge af finansielle, personlige, forretnings- eller ansættelses- eller andre forhold mellem:

- revisoren, revisionsfirmaet, dets netværk samt enhver fysisk person, som har mulighed for at påvirke den lovpligtige revision, og

- den virksomhed, der revideres, på baggrund af hvilke en objektiv, fornuftig og velinformeret tredjepart, under hensyn til de sikkerhedsforanstaltninger, der er truffet, ville konkludere, at revisorens eller revisionsfirmaets uafhængighed er bragt i fare.

2. Medlemsstaterne sikrer, at en revisor, et revisionsfirma, deres ledende revisionspartnere, deres ansatte samt enhver anden fysisk person, hvis tjenester stilles til rådighed for eller under kontrol af revisoren eller revisionsfirmaet, og som er direkte involveret i lovpligtige revisionsaktiviteter, og personer med tæt tilknytning til disse som defineret i artikel 1, stk. 2, i Kommissionens direktiv 2004/72/EF²², ikke besidder eller har en væsentlig og direkte egentlig ejendomsret til eller deltager i andre former for transaktioner vedrørende et finansielt instrument, der udstedes, garanteres eller på anden måde understøttes af en revideret virksomhed inden for deres primære lovpligtige revisionsaktiviteter, end interesser, der ejes indirekte via diversificerede kollektive investeringsordninger, herunder forvaltede midler såsom pensionskasser og livsforsikring.
3. Medlemsstaterne sikrer, at revisorer og revisionsfirmaer i deres revisionsarbejdsrapporter dokumenterer alle væsentlige trusler mod deres uafhængighed og de sikkerhedsforanstaltninger, der er truffet for at mindske disse trusler.

²² Kommissionens direktiv 2004/72/EF af 29. april 2004 om gennemførelse af Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2003/6/EF, for så vidt angår accepteret markedspraksis, definition af intern viden i forbindelse med varederivater, udarbejdelse af lister over insidere, anmeldelse af ledende medarbejderes transaktioner og af mistænkelige transaktioner (EUT L 162 af 30.4.2004, s. 70).

4. Medlemsstaterne sikrer, at de personer eller firmaer, der er omhandlet i stk. 2, ikke deltager i eller på anden måde påvirker resultatet af en lovpligtig revision af en bestemt revideret virksomhed, hvis de:
- a) ejer andre finansielle instrumenter i den reviderede virksomhed end interesser, der ejes indirekte via diversificerede kollektive investeringsordninger
 - b) ejer andre finansielle instrumenter i enhver virksomhed, der er tilknyttet en revideret virksomhed, end interesser, der ejes indirekte via diversificerede kollektive investeringsordninger, hvis dette ejerskab kan medføre eller generelt opfattes som en årsag til interessekonflikter
 - c) i den periode, der er omhandlet i stk. 1, har haft et ansættelses-, forretnings- eller andet forhold til den pågældende reviderede virksomhed, der kan medføre eller generelt opfattes som en årsag til interessekonflikter.
5. De personer eller firmaer, der er omhandlet i stk. 2, må ikke anmode om eller modtage pengegaver eller andre gaver, erkendtligheder eller lignende fordele fra den reviderede virksomhed eller nogen virksomhed, der er knyttet til en revideret virksomhed, medmindre en objektiv, rimelig og informeret tredjepart vil betragte værdien deraf som ubetydelig eller uvæsentlig.
6. Hvis en revideret virksomhed i regnskabsperioden overtages af, fusionerer med eller overtager en anden virksomhed, identificerer og evaluerer revisoren eller revisionsfirmaet alle aktuelle eller nylige interesser eller relationer, herunder eventuelle andre ydelser end revision til den pågældende virksomhed, som under hensyntagen til tilgængelige sikkerhedsforanstaltninger kan bringe revisorens uafhængighed og evne til at fortsætte den lovpligtige revision efter fusions- eller overtagelsesdatoen i fare.

Revisoren eller revisionsfirmaet træffer hurtigst muligt og under alle omstændigheder senest inden for tre måneder alle de foranstaltninger, som er nødvendige for at afslutte aktuelle interesser eller relationer, som kan compromittere deres uafhængighed, og vedtager om muligt sikkerhedsforanstaltninger for at minimere eventuelle trusler mod denne uafhængighed som følge af tidligere og aktuelle interesser og relationer.

Artikel 22a

Reviderede virksomheders ansættelse af tidligere revisorer eller af revisorer eller revisionsfirmaers ansatte

1. Medlemsstaterne sikrer, at en revisor eller ledende revisionspartner, der udfører en lovpligtig revision på et revisionsfirmas vegne, ikke før udløbet af en periode på mindst et år, eller, hvis der er tale om lovpligtig revision af virksomheder af interesse for offentligheden, udløbet af en periode på to år efter fratrædelsen som revisor eller ledende revisionspartner i forbindelse med revisionsopgaven:
 - a) påtager sig en ledende stilling i den reviderede virksomhed
 - b) bliver medlem af et eventuelt revisionsudvalg i den reviderede virksomhed eller, hvis der ikke findes et sådant udvalg, det organ, der varetager de samme funktioner som et revisionsudvalg
 - c) bliver bestyrelsesmedlem, der ikke indgår i direktionen, eller medlem af tilsynsorganet i den reviderede virksomhed.
2. Medlemsstaten skal sikre, at ansatte og andre partnere end ledende revisionspartnere hos en revisor eller et revisionsfirma, som udfører lovpligtig revision, samt enhver anden fysisk person, hvis tjenester stilles til rådighed for eller under kontrol af revisoren eller revisionsfirmaet, ikke, hvis sådanne ansatte, partnere eller andre fysiske personer er personligt godkendt som revisorer, påtager sig nogen af de opgaver, der er omhandlet i stk. 1, litra a), b) og c), før mindst et år efter, at vedkommende var direkte involveret i de lovpligtige revisionsopgaver.

Artikel 22b

Forberedelser til lovpligtig revision og vurdering af truslerne mod uafhængigheden

Medlemsstaterne sikrer, at en revisor eller et revisionsfirma, inden de accepterer eller fortsætter en lovpligtig revisionsopgave, vurderer og dokumenterer:

- om de opfylder kravene i artikel 22
- om der er trusler mod hans, hendes eller dets uafhængighed og de sikkerhedsforanstaltninger, der er truffet for at imødegå disse trusler
- om de har de nødvendige kompetente ansatte, den nødvendige tid og de nødvendige ressourcer til at udføre den lovpligtige revision korrekt

- for et revisionsfirmas vedkommende, om den ledende revisionspartner er godkendt som revisor i den medlemsstat, der kræver den lovpligtige revision.

Medlemsstaterne kan fastsætte forenkede krav for de revisioner, der er omhandlet i artikel 2, nr. 1), litra b) og c).

Artikel 23

Fortrolighed og tavshedspligt

1. Medlemsstaterne sikrer, at alle oplysninger og dokumenter, som en revisor eller et revisionsfirma har adgang til i forbindelse med den lovpligtige revision, beskyttes af tilstrækkelige regler om fortrolighed og tavshedspligt.
2. Reglerne om fortrolighed og tavshedspligt for revisorer og revisionsfirmaer må ikke forhindre, at bestemmelserne i dette direktiv eller i forordning (EU) nr. 537/2014 kan håndhæves.
3. Erstattes en revisor eller et revisionsfirma af en anden revisor eller et andet revisionsfirma, skal den tidligere revisor eller det tidligere revisionsfirma give den nye revisor eller det nye revisionsfirma adgang til alle relevante oplysninger om den reviderede virksomhed og om den seneste revision af denne virksomhed.
4. For en revisor eller et revisionsfirma, der ikke længere er involveret i en bestemt revisionsopgave, og en tidligere revisor eller et tidligere revisionsfirma gælder bestemmelserne i stk. 1 og 2 stadig i forhold til den pågældende revisionsopgave.
5. Hvis en revisor eller et revisionsfirma udfører lovpligtig revision af en virksomhed, der indgår i en koncern, hvis modervirksomhed har hjemsted i et tredjeland, må reglerne om fortrolighed og tavshedspligt i stk. 1 ikke forhindre, at revisoren eller revisionsfirmaet udleverer relevant dokumentation vedrørende det udførte revisionsarbejde til koncernrevisoren i et tredjeland, hvis sådan dokumentation er nødvendig for at udføre revisionen af modervirksomhedens konsoliderede regnskaber.

En revisor eller et revisionsfirma, som udfører lovpligtig revision af en virksomhed, der har udstedt værdipapirer i et tredjeland, eller som indgår i en koncern, der udarbejder lovpligtige konsoliderede regnskaber i et tredjeland, må kun udlevere revisionsarbejdspapirer eller andre dokumenter vedrørende revisi-

onen af den pågældende virksomhed, der indehaves af dem, til de kompetente myndigheder i de relevante tredjelande på de betingelser, der er fastsat i artikel 47.

Udleveringen af oplysninger til koncernrevisoren i et tredjeland sker i overensstemmelse med kapitel IV i direktiv 95/46/EF og de gældende nationale regler om beskyttelse af personoplysninger.

Artikel 24

Revisorer, der udfører lovpligtig revision på revisionsfirmaers vegne – uafhængighed og objektivitet

Medlemsstaterne sikrer, at ejerne eller aktionærene i et revisionsfirma samt medlemmerne af et sådant firmas eller et tilknyttet firmas bestyrelse, direktion eller tilsynsorgan ikke griber ind i en lovpligtig revision på nogen måde, der kan skabe tvivl om, hvorvidt den revisor, der udfører den lovpligtige revision på revisionsfirmaets vegne er uafhængig og objektiv.

Artikel 24a

Revisorer og revisionsfirmaers interne organisation

1. Medlemsstaterne sikrer, at revisoren eller revisionsfirmaet opfylder følgende organisatoriske krav:
 - a) et revisionsfirma fastsætter fyldestgørende politikker og procedurer for at sikre, at ejerne eller aktionærene samt medlemmerne af firmaets eller et tilknyttet firmas bestyrelse, direktion eller tilsynsorgan ikke griber ind i en lovpligtig revision på nogen måde, der kan skabe tvivl om, hvorvidt den revisor, der udfører den lovpligtige revision på revisionsfirmaets vegne er uafhængig og objektiv
 - b) en revisor eller et revisionsfirma skal have en sund administrativ og regnskabsmæssig praksis, interne kvalitetskontrolmekanismer, effektive procedurer til risikovurdering og effektive kontrol- og sikkerhedsforanstaltninger for informationsbehandlingssystemer.
- Disse interne kvalitetskontrolmekanismer skal udarbejdes for at sikre, at afgørelser og procedurer på alle niveauer i revisionsfirmaet eller i revisorens arbejdsstruktur overholdes
- c) en revisor eller et revisionsfirma fastsætter fyldestgørende politikker og procedurer

- for at sikre, at deres ansatte samt enhver anden fysisk person, hvis tjenester stilles til hans, hendes eller dets rådighed eller er under hans, hendes eller dets kontrol, og som er direkte involveret i lovpligtige revisionsaktiviteter, besidder en passende viden og erfaring i forhold til de opgaver, de udfører
- d) en revisor eller et revisionsfirma fastsætter fyldestgørende politikker og procedurer for at sikre, at vigtige revisionsfunktioner ikke overlades til tredjemand på en sådan måde, at kvaliteten af revisorens eller revisionsfirmaets interne kvalitetskontrol og de kompetente myndigheders mulighed for at føre tilsyn med, om revisoren eller revisionsfirmaet opfylder alle deres forpligtelser i henhold til dette direktiv og, hvor det er relevant, i henhold til forordning (EU) nr. 537/2014, forringes
- e) en revisor eller et revisionsfirma fastsætter fyldestgørende og effektive organisatoriske og administrative foranstaltninger til at forebygge, identificere, eliminere eller håndtere og offentliggøre de i artikel 22, 22a og 22b, omhandlede trusler mod deres uafhængighed
- f) en revisor eller et revisionsfirma fastsætter fyldestgørende politikker og procedurer for udførelse af lovpligtig revision, coaching, tilsyn og kontrol med de ansattes aktiviteter og opbygning af den i artikel 24b, stk. 5, omhandlede revisionsfil
- g) en revisor eller et revisionsfirma fastsætter et internt kvalitetskontrollsystem for at sikre kvaliteten af den lovpligtige revision.
- Kvalitetskontrollsystemet skal mindst omfatte de politikker og procedurer, der er beskrevet i litra f). For et revisionsfirmas vedkommende ligger ansvaret for det interne kvalitetskontrollsystem hos en person, der er godkendt som revisor
- h) en revisor eller et revisionsfirma anvender passende systemer, ressourcer og procedurer for at sikre kontinuiteten og regelmæssigheden i udførelsen af sine lovpligtige revisionsaktiviteter
- i) revisoren eller revisionsfirmaet træffer også passende og effektive organisatoriske og administrative foranstaltninger til at håndtere og registrere hændelser, som har eller kan få alvorlige konsekvenser for deres lovpligtige revisionsaktiviteters integritet
- j) en revisor eller et revisionsfirma fastsætter en passende aflønningspolitik, herunder overskudsdeling, der omfatter tilstrækkelige præstationsincitamenter til at sikre revisionskvaliteten. Navnlig gælder det, at den indtægt, som revisoren eller revisionsfirmaet får fra udførelsen af ikkerevisionsydelse til den reviderede virksomhed, ikke må indgå i præstationsevalueringen eller i aflønningen af personer, der deltager i eller er i stand til at påvirke udførelsen af revisionen
- k) en revisor eller et revisionsfirma overvåger og evaluerer hensigtsmæssigheden og effektiviteten af deres systemer, interne kvalitetskontrollmekanismer og ordninger, der etableres i overensstemmelse med dette direktiv og, hvor det er relevant, forordning (EU) nr. 537/2014, samt træffer passende foranstaltninger til at afhjælpe eventuelle mangler. En revisor eller et revisionsfirma udfører navnlig en årlig evaluering af det interne kvalitetskontrollsystem, der er omhandlet i litra g). En revisor eller et revisionsfirma fører fortegnelser over resultaterne af evalueringen samt eventuelle foreslåede foranstaltninger til ændring af det interne kvalitetskontrollsystem.
- De i første afsnit omhandlede politikker og procedurer dokumenteres og formidles til revisorens eller revisionsfirmaets ansatte.
- Medlemsstaterne kan fastsætte forenklede krav for de revisioner, der er omhandlet i artikel 2, nr. 1), litra b) og c).
- Hvis revisionsfunktioner overlades til tredjemand, som omhandlet i nærværende stykkes første afsnit, litra d), berører dette ikke revisorens eller revisionsfirmaets ansvar over for den reviderede virksomhed.
2. Revisoren eller revisionsfirmaet tager højde for omfanget og kompleksiteten af hans, hendes eller dets aktiviteter i forbindelse med opfyldelsen af de krav, der er fastsat i stk. 1.
- Revisoren eller revisionsfirmaet skal over for den kompetente myndighed kunne dokumentere, at de politikker og procedurer, der er udformet til at sikre sådan opfyldelse, står i et rimeligt forhold til kompleksiteten af revisorens eller revisionsfirmaets aktiviteter.

Artikel 24b

Tilrettelæggelse af arbejdet

1. Medlemsstaterne sikrer, at revisionsfirmaet udpeger mindst én ledende revisionspartner, når den lovpligtige revision udføres af et revisionsfirma. Revisionsfirmaet giver den eller de ledende revisionspartnere tilstrækkelige ressourcer samt personale, der har de nødvendige kompetencer og evner til at udføre deres opgaver korrekt.

Sikring af revisionskvalitet, uafhængighed og kompetence er de vigtigste kriterier, når revisionsfirmaet vælger den eller de ledende revisionspartnere, der bliver udpeget.

Den eller de ledende revisionspartnere inddrages aktivt i udførelsen af den lovpligtige revision.

2. Revisoren skal ved udførelse af den lovpligtige revision afsætte tilstrækkelig tid til opgaven og skal tildele tilstrækkelige ressourcer til, at han eller hun kan udføre sine opgaver korrekt.

3. Medlemsstaterne sikrer, at revisoren eller revisionsfirmaet fører registre over overtrædelser af bestemmelserne i dette direktiv og, hvor det er relevant, i forordning (EU) nr. 537/2014. Medlemsstaterne kan fritage revisorer og revisionsfirmaer fra denne forpligtelse med hensyn til mindre overtrædelser. Revisorer og revisionsfirmaer fører også registre over eventuelle konsekvenser af overtrædelser, herunder de foranstaltninger, der er truffet over for sådanne overtrædelser og for at ændre deres interne kvalitetskontrolsystem. De udarbejder en årsberetning med en oversigt over sådanne foranstaltninger og udleverer den internt.

Hvis revisoren eller revisionsfirmaet anmoder om rådgivning fra eksterne eksperter, skal de dokumentere anmodningen og den modtagne rådgivning.

4. En revisor eller et revisionsfirma opretter et stamkort for hver kunde. Stamkortet omfatter følgende oplysninger for hver enkelt kunde:

- navn, adresse og hjemsted
- for et revisionsfirmas vedkommende, navnet eller navnene på den eller de ledende revisionspartnere
- honoraret for den lovpligtige revision og honoraret for andre ydelser i et givet regnskabsår.

5. En revisor eller et revisionsfirma opretter en revisionsfil for hver enkelt lovpligtig revision.

Revisoren eller revisionsfirmaet skal dokumentere i det mindste de oplysninger, der er registreret i medfør af artikel 22b, stk. 1, i dette direktiv og, hvor det er relevant, i medfør af artikel 6-8 i forordning (EU) nr. 537/2014.

Revisoren eller revisionsfirmaet bevarer alle andre oplysninger og dokumenter, der er af betydning for den revisionspåtegning, som der henvises til i artikel 28 i dette direktiv og, hvor det er relevant, i artikel 10 og 11 i forordning (EU) nr. 537/2014, og for overvågningen af overholdelsen af dette direktiv og andre gældende lovkrav.

Revisionsfilen lukkes senest 60 dage efter underskrivelsen af den revisionspåtegning, som der henvises til i artikel 28 i dette direktiv og, hvor det er relevant, i artikel 10 i forordning (EU) nr. 537/2014.

6. Revisoren eller revisionsfirmaet fører registre over eventuelle skriftlige klager over resultatet af de udførte lovpligtige revisioner.

7. Medlemsstaterne kan fastsætte forenklede krav vedrørende stk. 3 og 6 for de revisioner, der er omhandlet i artikel 2, nr. 1), litra b) og c).

Artikel 25

Revisionshonorarer

Medlemsstaterne sikrer, at der findes regler, ifølge hvilke honorarer for lovpligtig revision:

- ikke påvirkes eller bestemmes af levering af yderligere tjenesteydelser til den virksomhed, der revideres
- ikke må baseres på tilfældigheder.

Artikel 25a

Den lovpligtige revisions omfang

Med forbehold af rapporteringskravene omhandlet i artikel 28 i dette direktiv og, hvor det er relevant, i artikel 10 og 11 i forordning (EU) nr. 537/2014 omfatter den lovpligtige revision ikke erklæring om den reviderede virksomheds fremtidige levedygtighed eller om effektiviteten af direktionsens eller bestyrelsens nuværende eller fremtidige ledelse af virksomheden.

*Kapitel V***Revisionsstandarder og revisionspåtegning***Artikel 26***Revisionsstandarder**

1. Medlemsstaterne bestemmer, at revisorer og revisionsfirmaer udfører lovpligtig revision i overensstemmelse med de internationale revisionsstandarder, som Kommissionen har vedtaget efter proceduren i artikel stk. 3.

Medlemsstaterne kan anvende nationale revisionsstandarder, procedurer eller krav, så længe Kommissionen ikke har vedtaget nogen international revisionsstandard, der dækker samme emne.

2. Ved anvendelsen af stk. 1 forstås der ved «internationale revisionsstandarder» internationale revisionsstandarder (ISA), den internationale kvalitetskontrolstandard (ISQC 1) og andre relaterede standarder, som er udviklet af Den Internationale Revisorsammenslutning (IFAC) via International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), for så vidt de er relevante for den lovpligtige revision.

3. Kommissionen tillægges beføjelse til ved delegerede retsakter i overensstemmelse med artikel 48a at vedtage de i stk. 1 omhandlede internationale standarder inden for revisionspraksis, uafhængighed og interne kvalitetskontroller af revisorer og revisionsfirmaer med henblik på disse standarders anvendelse i Unionen.

Kommissionen kan vedtage de internationale regnskabsstandarder, hvis de:

- a) er udviklet på passende vis under hensyntagen til offentligt tilsyn og gennemsigtighed og er generelt accepteret på internationalt plan
- b) bidrager til at give årsregnskabet eller det konsoliderede regnskab en høj grad af troværdighed og kvalitet i overensstemmelse med principperne i artikel 4, stk. 3, i direktiv 2013/34/EU
- c) er i Unionens offentlige interesse, og
- d) ikke ændrer nogen af kravene i dette direktiv eller supplerer nogen af dets krav, bortset fra kravene i kapitel IV og artikel 27 og 28.

4. Uanset stk. 1, andet afsnit, kan medlemsstaterne kun indføre supplerende revisionsprocedurer eller krav til de internationale revisionsstandarder, som Kommissionen har vedtaget,

- a) hvis de pågældende procedurer eller krav er nødvendige med henblik på at give nationale retlige krav om lovpligtige revisioners anvendelsesområde virkning, eller
- b) for så vidt som det er nødvendigt for at forbedre regnskabernes troværdighed og kvalitet.

Medlemsstaterne meddeler revisionsprocedurerne eller revisionskravene til Kommissionen mindst tre måneder inden, de træder i kraft, eller, i tilfælde af krav, der allerede eksisterer på tidspunktet for vedtagelsen af en international revisionsstandard, senest tre måneder efter vedtagelsen af den pågældende internationale revisionsstandard.

5. Kræver en medlemsstat lovpligtig revision af små virksomheder, kan den fastsætte, at anvendelsen af de i stk. 1 omhandlede revisionsstandarder skal stå i et rimeligt forhold til omfanget og kompleksiteten af sådanne virksomheders aktiviteter. Medlemsstaterne kan træffe foranstaltninger til at sikre en forholdsmæssig anvendelse af revisionsstandarderne på lovpligtige revisioner af små virksomheder.

*Artikel 27***Lovpligtig revision af konsoliderede regnskaber**

1. Medlemsstaterne sikrer følgende forhold ved lovpligtig revision af en koncerns konsoliderede regnskaber:

- a) med hensyn til de konsoliderede regnskaber har koncernrevisor det fulde ansvar for den i artikel 28 omhandlede revisionspåtegning og, hvor det er relevant, artikel 10 i forordning (EU) nr. 537/2014, og i givet fald for revisionsprotokollatet til revisionsudvalget, jf. artikel 11 i nævnte forordning
- b) koncernrevisor evaluerer det revisionsarbejde, der er udført af eventuelle tredjelandrevisorer eller revisorer og tredjelandrevisionsfirmaer eller revisionsfirmaer med henblik på koncernrevisionen, og dokumenterer arten af, tidsplanen for og omfanget af det arbejde, som de pågældende revisorer udfører, herunder eventuelt koncernrevisorens gennemgang af relevante dele af de pågældende revisoreres revisionsdokumentation
- c) koncernrevisor gennemgår det revisionsarbejde, der er udført af tredjelandreviso-

rer, revisorer, tredjelandsrevisionsfirmaer eller revisionsfirmaer med henblik på koncernrevisionen og dokumenterer dette arbejde.

Den dokumentation, koncernrevisor beholder, skal gøre det muligt for den relevante kompetente myndighed at foretage en gennemgang af koncernrevisors arbejde.

Med henblik på første afsnit, litra c), indhenter koncernrevisoren samtykke fra tredjelandsrevisorerne, revisorerne, tredjelandsrevisionsfirmaerne eller revisionsfirmaerne til videregivelse af relevant dokumentation under udførelsen af revisionen af konsoliderede regnskaber som betingelse for, at koncernrevisoren kan anvende de pågældende tredjelandsrevisorer, revisorer, tredjelandsrevisionsfirmaers eller revisionsfirmaers arbejde.

2. Hvis koncernrevisoren ikke er i stand til at opfylde stk. 1, litra c), skal han eller hun træffe passende foranstaltninger og underrette den relevante kompetente myndighed derom.

Sådanne foranstaltninger omfatter, hvor det er relevant, at koncernrevisoren selv udfører eller lader udføre yderligere lovpligtigt revisionsarbejde i den relevante dattervirksomhed.

3. Hvis koncernrevisoren underkastes en kvalitetsstyringskontrol eller en undersøgelse vedrørende den lovpligtige revision af en koncerns konsoliderede regnskaber, skal koncernrevisoren på anmodning stille den relevante dokumentation, som han, hun eller det ligger inde med, om det revisionsarbejde, der er udført af de respektive tredjelandsrevisorer, revisorer, tredjelandsrevisionsfirmaer eller revisionsfirmaer i forbindelse med koncernrevisionen, til rådighed for den kompetente myndighed, herunder eventuelle arbejdspapirer, der har relevans for koncernrevisionen.

Den kompetente myndighed kan anmode de relevante kompetente myndigheder om supplerende dokumentation om det revisionsarbejde, der er udført af alle revisorer eller revisionsfirmaer i forbindelse med koncernrevisionen, i overensstemmelse med artikel 36.

Hvis en modervirksomhed eller en dattervirksomhed i en koncern revideres af en revisor eller revisorer eller et revisionsfirma eller revisionsfirmaer fra et tredjeland, kan den kompetente myndighed fra de relevante kom-

petente myndigheder fra tredjelande anmode om supplerende dokumentation om det revisionsarbejde, der er udført af alle tredjelandsrevisorer eller tredjelandsrevisionsfirmaer, gennem de samarbejdsaftaler, der henvises til i artikel 47.

Uanset tredje afsnit gælder det, at når en modervirksomhed eller en dattervirksomhed i en koncern revideres af en revisor eller flere revisorer eller et revisionsfirma eller revisionsfirmaer fra et tredjeland, der ikke har nogen samarbejdsaftale som omhandlet i artikel 47, er koncernrevisor også, når han anmodes herom, ansvarlig for at sikre en korrekt levering af supplerende dokumentation for det revisionsarbejde, der er udført af sådanne tredjelandsrevisorer eller revisionsfirmaer, herunder arbejdspapirer, der har relevans for koncernrevisionen. Med henblik på at sikre dette beholder koncernrevisoren et eksemplar af dokumentationen eller træffer som et alternativ aftale med tredjelandsrevisorerne eller tredjelandsrevisionsfirmaerne om, at han, hun eller det skal have ubegrænset adgang til sådan dokumentation efter anmodning eller træffer andre passende foranstaltninger. Kan revisionsarbejdspapirer af juridiske eller andre årsager ikke sendes fra et tredjeland til koncernrevisoren, skal den dokumentation, koncernrevisor er i besiddelse af, omfatte dokumentation for, at denne har truffet de relevante foranstaltninger til at få adgang til revisionsdokumentationen, samt, når der er tale om andre end juridiske hindringer som følge af lovgivningen i det pågældende tredjeland, dokumentation for tilstedeværelsen af sådanne hindringer.

Artikel 28

Revisionspåtegning

1. Revisoren eller revisionsfirmaet fremlægger resultaterne af den lovpligtige revision i en revisionspåtegning. Påtegningen udarbejdes i overensstemmelse med de krav til revisionsstandarder, som Unionen eller en pågældende medlemsstat har vedtaget, jf. artikel 26.
2. Revisionspåtegningen skal være skriftlig og:
 - a) angive den virksomhed, hvis årsregnskaber eller konsoliderede regnskaber har været underkastet en lovpligtig revision; angive hvilke årsregnskaber eller konsoliderede regnskaber, der er tale om, og den dato og periode, de dækker; og angive hvil-

- ket system for regnskabsaflæggelse, der har været anvendt ved udarbejdelsen
- b) inkludere en beskrivelse af revisionens art og omfang og som minimum oplyse om, hvilke revisionsstandarder der er anvendt ved den lovpligtige revision
 - c) indeholde en udtalelse, som skal være enten uden forbehold, med forbehold eller negativ, og hvori det klart anføres, om revisoren eller revisionsfirmaet finder,
 - i) at årsregnskabet giver et retvisende billede i overensstemmelse med det relevante system for regnskabsaflæggelse, og
 - ii) i givet fald, at årsregnskabet opfylder de lovbestemte krav.

Såfremt revisoren eller revisionsfirmaet ikke er i stand til at afgive en revisionsudtalelse, skal revisionspåtegningen indeholde revisors nægtelse af revisionspåtegning
 - d) henviser til eventuelle andre anliggender, som revisoren eller revisionsfirmaet gør opmærksom på ved fremhævelse uden at afgive en erklæring med forbehold
 - e) indeholde en udtalelse, der skal være baseret på arbejdet under revisionen, som omhandlet i artikel 34, stk. 1, andet afsnit, i direktiv 2013/34/EU
 - f) indeholde en udtalelse om eventuelle væsentlige usikkerheder vedrørende begivenheder eller forhold, som kan sætte alvorlige spørgsmålstejn ved virksomhedens evne til at fortsætte som en going concern
 - g) angive revisorens eller revisionsfirmaets hjemsted.

Medlemsstaterne kan fastsætte yderligere krav til revisionspåtegningens indhold.

3. Hvis den lovpligtige revision er udført af flere end én revisor eller ét revisionsfirma, skal de nå til enighed om resultaterne af den lovpligtige revision og afgive en fælles revisionspåtegning og udtalelse. I tilfælde af uenighed skal hver revisor eller hvert revisionsfirma fremlægge sin udtalelse i et særskilt afsnit af revisionspåtegningen og angive grunden til uenigheden.
4. Revisionspåtegningen underskrives og dateres af revisor. Når et revisionsfirma udfører den lovpligtige revision, underskrives revisionspåtegningen som minimum af den eller de revisorer, der udfører den lovpligtige revision på revisionsfirmaets vegne. Når flere end én

revisor eller ét revisionsfirma har været involveret samtidig, underskrives revisionspåtegningen af alle revisorerne eller i det mindste af de revisorer, der udfører den lovpligtige revision på vegne af hvert revisionsfirma. Under ekstraordinære omstændigheder kan medlemsstaterne bestemme, at denne eller disse underskrifter ikke behøver at blive offentliggjort, hvis offentliggørelsen kan indebære en overhængende og væsentlig trussel mod nogens personlige sikkerhed.

Under alle omstændigheder skal de relevante kompetente myndigheder have kendskab til den eller de involverede personers navne.

5. Revisorens eller revisionsfirmaets revisionspåtegning vedrørende det konsoliderede regnskab skal opfylde kravene i stk. 1-4. Ved rapportering om overensstemmelse mellem årsberetning og regnskab, jf. stk. 2, litra e), lægger revisoren eller revisionsfirmaet det konsoliderede regnskab og den konsoliderede beretning til grund. Når modervirksomhedens årsregnskab er tilknyttet det konsoliderede regnskab, kan revisorens eller revisionsfirmaets revisionspåtegninger, som kræves ifølge denne artikel, afgives sammen.

Kapitel VI

Kvalitetssikring

Artikel 29

Kvalitetssikringssystemer

1. Medlemsstaterne sikrer, at alle revisorer og revisionsfirmaer er underlagt et kvalitetssikringssystem, der som minimum opfylder følgende kriterier:
 - a) Kvalitetssikringssystemet organiseres på en sådan måde, at det er uafhængigt af de revisorer og revisionsfirmaer, der undersøges, og underlægges offentligt tilsyn.
 - b) Kvalitetssikringssystemet finansieres under hensyntagen til sikkerhed, og således at det ikke udsættes for mulig urimelig påvirkning fra revisorer eller revisionsfirmaer.
 - c) Kvalitetssikringssystemet skal have tilstrækkelige ressourcer.
 - d) De personer, der udfører kvalitetssikringskontrol, skal have tilstrækkelig faglig uddannelse og relevant erfaring inden for lovpligtig revision og regnskabsaflæggelse kombineret med specifik træning i kvalitetssikringskontrol.

- e) Udvælgelse af kontrollanter til specifikke kvalitetssikringsopgaver skal ske efter en objektiv procedure, som kan sikre, at der ikke er interessekonflikter mellem kontrollanterne og den revisor eller det revisionsfirma, der undersøges.
 - f) Kvalitetssikringskontrollen skal på grundlag af tilstrækkelig afprøvning af udvalgte revisionsfiler indeholde en vurdering af opfyldelsen af gældende revisionsstandarder og uafhængighedskrav, af de anvendte ressourcers omfang og kvalitet, af de beregnede revisionshonorarer samt af revisionsfirmaets interne kvalitetskontrolsystem.
 - g) Kvalitetssikringskontrollen skal udmøntes i en rapport, som indeholder de væsentligste konklusioner fra kontrollen.
 - h) Kvalitetssikringskontroller skal udføres på grundlag af en risikoanalyse og, for revisorer og revisionsfirmaer, der udfører lovpligtig revision som defineret i artikel 2, nr. 1), litra a), hvert sjette år.
 - i) Kvalitetssikringssystemets overordnede resultater skal offentliggøres hvert år.
 - j) Henstillinger fra en kvalitetssikringskontrol skal følges op af revisor eller revisionsfirmaet inden for en rimelig tid.
 - k) Kvalitetssikringskontroller skal være hensigtsmæssige og forholdsmæssige under hensyntagen til omfanget og kompleksiteten af den aktivitet, som det reviderede revisionsfirma eller revisoren udfører.
Hvis de henstillinger, hvortil der henvises i litra j), ikke følges op, iværksættes der i givet fald disciplinære eller andre sanktioner over for revisor eller revisionsfirmaet i henhold til artikel 30.
2. Med henblik på stk. 1, litra e), skal udvælgelsen af kontrollanter som minimum opfylde følgende kriterier:
- a) kontrollanter skal have tilstrækkelig faglig uddannelse og relevant erfaring inden for lovpligtig revision og regnskabsaflægelse kombineret med specifik træning i kvalitetssikringskontrol
 - b) en person må ikke fungere som kontrollant i forbindelse med kvalitetssikringskontrol af en revisor eller et revisionsfirma, før der er gået mindst tre år, efter at denne person ophørte med at være partner med, ansat hos eller på anden måde knyttet til denne revisor eller dette revisionsfirma

c) kontrollanterne erklærer, at der ikke er nogen interessekonflikter mellem dem og den revisor og det revisionsfirma, der skal undersøges.

3. Med henblik på stk. 1, litra k), kræver medlemsstaterne, at de kompetente myndigheder ved udførelsen af kvalitetssikringskontroller af lovpligtige revisioner af årsregnskaber eller konsoliderede regnskaber i små og mellemstore virksomheder tager hensyn til, at de revisionsstandarder, der er vedtaget i henhold til artikel 26, anvendes på en måde, der er forholdsmæssig i forhold til omfanget og kompleksiteten af den reviderede virksomhed.

Kapitel VII

Undersøgelser og sanktioner

Artikel 30

Undersøgelses- og sanktionssystemer

1. Medlemsstaterne sikrer, at der findes effektive undersøgelses- og sanktionssystemer med henblik på at konstatere, korrigere og forhindre utilstrækkelig gennemførelse af den lovpligtige revision.
2. Med forbehold af medlemsstaternes civile retlige foranstaltninger sikrer medlemsstaterne, at der findes effektive, forholdsmæssige og præventive sanktioner over for revisorer og revisionsfirmaer, som ikke har udført lovpligtig revision i overensstemmelse med de vedtagne gennemførelsesbestemmelser til dette direktiv og i givet fald forordning (EU) nr. 537/2014.

Medlemsstaterne kan beslutte ikke at fastsætte bestemmelser om administrative sanktioner for overtrædelser, der allerede er omfattet af national strafferet. I så tilfælde meddeler de Kommissionen de relevante strafferetlige bestemmelser.

3. Medlemsstaterne sørger for, at foranstaltninger og sanktioner over for revisorer og revisionsfirmaer offentliggøres på passende vis. Blandt sanktionerne skal der indgå mulighed for fratagelse af godkendelse. Medlemsstaterne kan beslutte, at en sådan offentliggørelse ikke skal indeholde personoplysninger som omhandlet i artikel 2, litra a), i direktiv 95/46/EF.
4. Medlemsstaterne giver senest den 17. juni 2016 Kommissionen meddelelse om bestemmelserne omhandlet i stk. 2. De giver straks

Kommissionen meddelelse om eventuelle senere ændringer af disse.

Artikel 30a

Sanktionsbeføjelser

1. Medlemsstaterne giver de kompetente myndigheder beføjelse til at træffe og/eller anvende mindst følgende administrative foranstaltninger og sanktioner for overtrædelser af bestemmelserne i dette direktiv og i givet fald bestemmelserne i forordning (EU) nr. 537/2014:
 - a) en meddelelse, hvorefter det pålægges den fysiske eller juridiske person, der er ansvarlig for overtrædelser, at bringe den udviste handle måde til ophør og at afholde sig fra at gentage en sådan handle måde
 - b) en offentlig meddelelse, hvori nævnes den ansvarlige person og overtrædelsens art, som offentliggøres på de kompetente myndigheders websted
 - c) et midlertidigt forbud på op til tre års varighed mod, at revisoren, revisionsfirmaet eller den ledende revisionspartner udfører lovpligtig revision og/eller underskriver revisionspåtegninger
 - d) en erklæring om, at revisionspåtegningen ikke opfylder kravene i artikel 28 i dette direktiv eller, hvor det er relevant, artikel 10 i forordning (EU) nr. 537/2014
 - e) et midlertidigt forbud på op til tre års varighed mod, at et medlem af et revisionsfirma eller et medlem af bestyrelsen eller direktionen i en virksomhed af interesse for offentligheden udøver funktioner i revisionsfirmaer eller virksomheder af interesse for offentligheden
 - f) pålæggelse af administrative økonomiske sanktioner for fysiske og juridiske personer.
2. Medlemsstaterne sikrer, at de kompetente myndigheder kan udøve deres sanktionsbeføjelser i overensstemmelse med dette direktiv og national ret på en af følgende måder:
 - a) direkte
 - b) i samarbejde med andre myndigheder
 - c) ved anmodning til de kompetente retslige myndigheder.
3. Medlemsstaterne kan tillægge de kompetente myndigheder andre sanktionsbeføjelser ud over de i stk. 1 angivne.
4. Uanset stk. 1 kan medlemsstaterne tillægge de myndigheder, der fører tilsyn med virksomheder af interesse for offentligheden, når

de ikke er udpeget som kompetent myndighed i henhold til artikel 20, stk. 2, i forordning (EU) nr. 537/2014, beføjelser til at anvende sanktioner for overtrædelser af rapporteringsforpligtelserne i nævnte forordning.

Artikel 30b

Effektiv anvendelse af sanktioner

Ved fastlæggelsen af bestemmelserne i henhold til artikel 30 kræver medlemsstaterne, at de kompetente myndigheder ved valget af arten og omfanget af administrative sanktioner og foranstaltninger tager højde for alle relevante omstændigheder, herunder i givet fald:

- a) overtrædelsens grovhed og varighed
- b) den ansvarlige persons grad af ansvar
- c) den ansvarlige persons finansielle styrke, f.eks. med udgangspunkt i den ansvarlige virksomheds samlede omsætning eller for så vidt angår fysiske personer den ansvarlige persons årsindkomst
- d) den ansvarlige persons fortjeneste eller udgåede tab, såfremt disse beløb kan beregnes
- e) den ansvarlige persons samarbejde med den kompetente myndighed
- f) overtrædelser, som den ansvarlige fysiske eller juridiske person tidligere har begået.

De kompetente myndigheder kan tage højde for andre faktorer, hvis sådanne faktorer er fastlagt i national ret.

Artikel 30c

Offentliggørelse af sanktioner og foranstaltninger

1. De kompetente myndigheder skal på deres officielle websted som minimum offentliggøre alle de administrative sanktioner, som pålægges for overtrædelse af bestemmelserne i dette direktiv eller af forordning (EU) nr. 537/2014 for hvilke alle klageadgange er udtømte eller udløbet, så hurtigt som praktisk muligt og straks efter, at den sanktionerede person er blevet underrettet om afgørelsen, herunder oplysninger om overtrædelsens art og identiteten på den fysiske eller juridiske person, som sanktionen er pålagt.

Når medlemsstaterne tillader offentliggørelse af sanktioner, der kan påklages, offentliggør de kompetente myndigheder endvidere så hurtigt som praktisk muligt på deres officielle websted oplysninger om status og resultat af en eventuel klage.

2. De kompetente myndigheter offentliggør pålagte sanktioner anonymt på en måte, der er i overensstemmelse med national ret, i følgende tilfælde:
 - a) hvis offentliggørelsen af personoplysninger, såfremt sanktionen pålægges en fysisk person, ved en obligatorisk forhåndsvurdering af proportionaliteten af en sådan offentliggørelse viser sig at være ude af proportioner
 - b) hvis offentliggørelsen ville være en alvorlig trussel mod de finansielle markeders stabilitet eller en igangværende strafferetlig efterforskning
 - c) hvis offentliggørelsen ville forvolde de involverede institutioner eller personer uforholdsmæssig stor skade.
3. De kompetente myndigheder sørger for, at enhver offentliggørelse i henhold til stk. 1 er af rimelig varighed og forbliver på deres officielle websted i mindst fem år, efter, at alle klagemuligheder er udtømte eller udløbet.

Offentliggørelsen af sanktioner og foranstaltninger og offentlige meddelelser skal overholde de grundlæggende rettigheder i Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder, herunder navnlig retten til respekt for privatliv og familieliv og retten til beskyttelse af personoplysninger. Medlemsstaterne kan beslutte, at en sådan offentliggørelse eller offentlig meddelelse ikke skal indeholde personoplysninger som omhandlet i artikel 2, litra a), i direktiv 95/46/EF.

Artikel 30d

Klageadgang

Medlemsstaterne sikrer, at afgørelser truffet af den kompetente myndighed i overensstemmelse med dette direktiv og forordning (EU) nr. 537/2014, kan påklages.

Artikel 30e

Indberetning af overtrædelser

1. Medlemsstaterne sikrer, at der indføres effektive mekanismer, som tilskynder til at indberette overtrædelser af dette direktiv eller forordning (EU) nr. 537/2014 til de kompetente myndigheder.
2. De mekanismer, som er omhandlet i stk. 1, skal som minimum omfatte:

- a) særlige procedurer for modtagelse af indberetninger om overtrædelser og opfølgningen heraf
- b) beskyttelse af personoplysninger både hvad angår den person, som indberetter de formodede eller faktiske overtrædelser, og den person, som er mistænkt for at begå eller som angiveligt har begået en overtrædelse, i overensstemmelse med principperne i direktiv 95/46/EF
- c) passende procedurer til at sikre den anklagede persons ret til forsvar og til at blive hørt, før der træffes en afgørelse om den pågældende, samt retten til effektive retsmidler ved en domstol i forbindelse med en afgørelse truffet om den pågældende.

3. Medlemsstaterne sikrer, at revisionsfirmaer etablerer passende procedurer for deres ansatte, således at de kan indberette potentielle eller faktiske overtrædelser af dette direktiv eller forordning (EU) nr. 537/2014 via en særlig kanal.

Artikel 30f

Udveksling af oplysninger

1. De kompetente myndigheder giver årligt CEAOB de sammenfattede oplysninger vedrørende alle administrative foranstaltninger og alle sanktioner, der er pålagt i henhold til dette kapitel. CEAOB offentliggør disse oplysninger i en årlig rapport.
2. De kompetente myndigheder underretter omgående CEAOB om alle midlertidige forbud som omhandlet i artikel 30a, stk. 1, litra c) og e).

Kapitel VIII

Offentligt tilsyn og reguleringsaftaler mellem medlemsstaterne

Artikel 32

Principper for offentligt tilsyn

1. Medlemsstaterne tilrettelægger et effektivt system for offentligt tilsyn med revisorer og revisionsfirmaer på grundlag af principperne i stk. 2-7 og udpeger en kompetent myndighed, der har ansvaret for dette tilsyn.
2. Alle revisorer og revisionsfirmaer er underlagt offentligt tilsyn.
3. Den kompetente myndighed bør styres af ikkerevisorer med viden om de relevante områder inden for lovpligtig revision. De

udvælges efter en uafhængig og gennemsigtig udpegelsesprocedure.

Den kompetente myndighed kan antage personer, der virker som revisorer, til udførelse af specifikke opgaver og kan også bistås af eksperter, når det er nødvendigt for udførelsen af dennes opgaver. I sådanne tilfælde skal hverken personen, der virker som revisor, eller eksperter deltage i den kompetente myndigheds beslutningstagning.

4. Den kompetente myndighed har det endelige ansvar for tilsynet med:
 - a) godkendelse og registrering af revisorer og revisionsfirmaer
 - b) vedtagelse af standarder om faglig etik, intern kvalitetskontrol af revisionsfirmaer og revision, medmindre disse standarder er vedtaget eller godkendt af myndighederne i andre medlemsstater
 - c) efteruddannelse
 - d) kvalitetssikringssystemer
 - e) undersøgelses- og disciplinærsystemer.
- 4a. Medlemsstaterne udpeger en eller flere kompetente myndigheder til at udføre de opgaver, der fastsættes i dette direktiv. Medlemsstaterne udpeger kun én kompetent myndighed, der bærer det endelige ansvar for de opgaver, der er omhandlet i denne artikel, undtagen med henblik på lovpligtig revision af andelselskaber, sparekasser og lignende virksomheder som omhandlet i artikel 45 i direktiv 86/635/EØF, eller et datterselskab eller en retssuccessor til et andelselskab, en sparekasse eller en tilsvarende virksomhed som omhandlet i artikel 45 i direktiv 86/635/EØF.

Medlemsstaterne underretter Kommissionen om, hvem de har udpeget.

De kompetente myndigheder sammensættes på en sådan måde, at interessekonflikter undgås.

- 4b. Medlemsstaterne kan uddelegere eller give den kompetente myndighed tilladelse til at uddelegere alle opgaverne til andre myndigheder eller organer, der er udpeget eller på anden måde retligt har fået tilladelse til at udføre sådanne opgaver.

Den kompetente myndighed skal angive de uddelegerede opgaver og betingelserne for udførelsen heraf. Myndighederne eller organerne organiseres således, at interessekonflikter undgås.

Hvis den kompetente myndighed uddelegerer opgaver til andre myndigheder eller organer, skal den kunne kræve at få disse uddelegerede beføjelser tilbage fra sag til sag.

5. Den kompetente myndighed har i nødvendigt omfang ret til at indlede og gennemføre undersøgelser af revisorer og revisionsfirmaer og ret til at træffe de nødvendige foranstaltninger.

Hvis en kompetent myndighed antager eksperter til udførelse af specifikke opgaver, sikrer den, at der ikke er nogen interessekonflikter mellem disse eksperter og den pågældende revisor eller det pågældende revisionsfirma. Sådanne eksperter skal opfylde de samme krav som dem, der er fastsat i artikel 29, stk. 2, litra a).

Den kompetente myndighed tillægges de beføjelser, der er nødvendige for, at den kan udføre sine opgaver og forpligtelser i henhold til dette direktiv.

6. Den kompetente myndighed skal være gennemsigtig. Heri indgår offentliggørelse af årlige arbejdsprogrammer og beretninger.
7. Det offentlige tilsynssystem skal have tilstrækkelige midler og tilstrækkelige ressourcer til at indlede og gennemføre de i stk. 5 omhandlede undersøgelser. Finansieringen af det offentlige tilsynssystem skal være sikret og fri for nogen som helst form for ubehørig påvirkning fra en revisors eller et revisionsfirmas side.

Artikel 33

Samarbejde mellem offentlige tilsynssystemer på EF-plan

Medlemsstaterne sikrer, at de reguleringsmæssige rammer for offentlige tilsynssystemer muliggør et effektivt samarbejde på fællesskabsplan vedrørende medlemsstaternes tilsynsaktiviteter. Med dette formål for øje giver medlemsstaterne én enhed særligt ansvar for at sikre dette samarbejde.

Artikel 34

Gensidig anerkendelse af reguleringsaftaler mellem medlemsstaterne

1. Medlemsstaternes reguleringsaftaler skal overholde princippet om, at regulering udføres i hjemlandet, og at tilsyn føres af den medlemsstat, hvor en revisor eller et revisionsfirma er godkendt, og den virksomhed, der revideres, har hjemsted.

Med forbehold af første afsnit skal revisionsfirmaer godkendt i en medlemsstat, der yder revisionsydelser i en anden medlemsstat i henhold til artikel 3a, underlægges kvalitets-

- styringskontrol i hjemlandet og tilsyn i værts-medlemsstaten med alle revisioner udført der.
2. Ved lovpligtig revision af konsoliderede regnskaber kan den medlemsstat, der kræver den lovpligtig revision, ikke stille yderligere krav til den lovpligtige revision for så vidt angår registrering, kvalitetssikringskontrol, revisionsstandarder, faglig etik og uafhængighed over for en revisor eller et revisionsfirma, der udfører lovpligtig revision af en dattervirksomhed, der er etableret i en anden medlemsstat.
 3. Hvad angår en virksomhed, hvis værdipapirer er optaget til handel på et reguleret marked i en anden medlemsstat end den, hvor virksomheden har hjemsted, kan den medlemsstat, hvor værdipapirerne noteres, ikke stille yderligere krav til den lovpligtige revision for så vidt angår registrering, kvalitetssikringskontrol, revisionsstandarder, faglig etik og uafhængighed over for en revisor eller et revisionsfirma, der udfører lovpligtig revision af virksomhedens årsregnskab eller konsoliderede regnskaber.
 4. Hvis en revisor eller et revisionsfirma er registreret i en medlemsstat som følge af godkendelse i overensstemmelse med artikel 3 eller artikel 44 og den pågældende revisor eller det pågældende revisionsfirma afgiver revisionspåtegning vedrørende årsregnskaber og konsoliderede regnskaber som omhandlet i artikel 45, stk. 1, skal medlemsstaten, hvor revisoren eller revisionsfirmaet er registreret, underlægge den pågældende revisor eller det pågældende revisionsfirma sine tilsyns-, kvalitetssikrings-, undersøgelses- og sanktionssystemer.

Artikel 36

Tavshedspligt og reguleringssamarbejde mellem medlemsstater ved undersøgelser

1. Medlemsstaternes kompetente myndigheder, som er ansvarlige for godkendelse, registrering, kvalitetssikring, undersøgelser og regeloverholdelse, de kompetente myndigheder udpeget i henhold til artikel 20 i forordning (EU) nr. 537/2014 og de relevante europæiske tilsynsmyndigheder arbejder i nødvendigt omfang sammen med henblik på at udføre deres respektive forpligtelser og opgaver i henhold til dette direktiv og forordning (EU) nr. 537/2014. De kompetente myndigheder i en medlemsstat bistår de øvrige med-

lemsstaters kompetente myndigheder og de relevante europæiske tilsynsmyndigheder. Navnlig udveksler de kompetente myndigheder oplysninger og arbejder sammen ved undersøgelser i forbindelse med udførelse af lovpligtige revisioner.

2. Alle personer, der arbejder eller har arbejdet for kompetente myndigheder, har tavshedspligt. Oplysninger, der er omfattet af tavshedspligt, må ikke gives til nogen person eller myndighed, medmindre dette kræves i henhold til en medlemsstats love og administrativt fastsatte bestemmelser eller procedurer.
3. Stk. 2 hindrer ikke de kompetente myndigheder i at udveksle fortrolige oplysninger. Således udvekslede oplysninger omfattes af den tavshedspligt, der gælder for personer, der er eller tidligere har været beskæftiget hos de kompetente myndigheder. Tavshedspligten gælder også for enhver anden person, som de kompetente myndigheder har uddelegeret opgaver til i forbindelse med de i dette direktiv omhandlede formål.
4. De kompetente myndigheder giver på anmodning og uden ugrundet ophold alle oplysninger til det formål, hvortil der henvises i stk. 1. De kompetente myndigheder, der modtager en sådan anmodning, tager i nødvendigt omfang og uden ugrundet ophold alle nødvendige foranstaltninger for at indsamle de krævede oplysninger. Sådanne oplysninger omfattes af samme tavshedspligt, som gælder for de personer, der er eller har været ansat i de kompetente myndigheder, der har modtaget oplysningerne.

Hvis den kompetente myndighed, der modtager anmodningen, ikke uden ugrundet ophold kan give de krævede oplysninger, skal den meddele den ansøgende kompetente myndighed årsagen hertil.

De kompetente myndigheder kan afvise en anmodning om oplysninger, såfremt:

- a) afgivelse af oplysninger kan skade den anmodede medlemsstats suverænitet, sikkerhed eller offentlige orden eller kan krænke nationale sikkerhedsregler, eller
- b) der allerede er indledt retsforfølgning vedrørende samme handlinger og over for de samme personer ved myndighederne i den anmodede medlemsstat, eller
- c) de kompetente myndigheder i den anmodede medlemsstat allerede har afsagt en endelig afgørelse vedrørende de samme personer og for de samme handlinger.

Med forbehold af de forpligtelser, de er underlagt under retssager, må de kompetente myndigheder eller de europæiske tilsynsmyndigheder, der modtager oplysninger efter stk. 1, kun anvende disse til at udøve deres funktioner inden for anvendelsesområdet for dette direktiv eller forordning (EU) nr. 537/2014 og i forbindelse med administrative eller retlige procedurer, der specifikt står i forbindelse med udøvelsen af disse funktioner.

- 4a. Medlemsstater kan give de kompetente myndigheder tilladelse til at videregive de fortrolige oplysninger, der er nødvendige for, at de kan udføre deres opgaver, til de kompetente myndigheder, der er ansvarlige for tilsynet med virksomheder af interesse for offentligheden, til centralbanker, til Det Europæiske System af Centralbanker og til Den Europæiske Centralbank i deres egenskab af pengepolitiske myndigheder og til Det Europæiske Udvalg for Systemiske Risici. Sådanne myndigheder eller organer må ikke forhindre i at videregive oplysninger til de kompetente myndigheder, som de kompetente myndigheder har brug for til at varetage deres forpligtelser i henhold til forordning (EU) nr. 537/2014.
5. Hvis en kompetent myndighed konkluderer, at der på en anden medlemsstats territorium begås eller er begået handlinger i strid med dette direktivs bestemmelser, underretter den den kompetente myndighed i den anden medlemsstat herom på en så specifik måde som muligt. Den anden medlemsstats kompetente myndighed træffer de nødvendige foranstaltninger. Den underretter den kompetente myndighed, der har foretaget indberetningen, om resultatet og i videst muligt omfang om væsentlige forhold i sagsforløbet.
6. En medlemsstats kompetente myndighed kan ligeledes anmode om, at en undersøgelse gennemføres af en anden medlemsstats kompetente myndighed på sidstnævntes territorium.

Den kan ligeledes anmode om, at dele af dens eget personale får mulighed for at ledsage personalet fra den anden medlemsstats kompetente myndighed under undersøgelsen.

Undersøgelsen er underlagt overordnet kontrol af den medlemsstat, på hvis territorium den gennemføres.

De kompetente myndigheder kan afvise en anmodning om at udføre en undersøgelse som omtalt i første afsnit, eller om at lade sit personale ledsage af personalet fra en anden

medlemsstats kompetente myndighed som omtalt i andet afsnit, hvis

- a) en sådan undersøgelse kan skade den anmodede medlemsstats suverænitet, sikkerhed eller offentlige orden eller kan krænke nationale sikkerhedsregler, eller
- b) der allerede er indledt retsforfølgning vedrørende samme handlinger og over for de samme personer ved myndighederne i den anmodede medlemsstat, eller
- c) hvis de kompetente myndigheder i den anmodede medlemsstat allerede har afsagt en endelig afgørelse vedrørende disse personer for de samme handlinger.

Kapitel IX

Udnævnelse og afskedigelse

Artikel 37

Udnævnelse af revisorer og revisionsfirmaer

1. Revisoren eller revisionsfirmaet udnævnes på den reviderede virksomheds aktionær- eller medlemsgeneralforsamling.
2. Medlemsstaterne kan tillade alternative systemer eller fremgangsmåder for udnævnelse af revisoren eller revisionsfirmaet, forudsat at disse systemer eller fremgangsmåder er udformet med henblik på at sikre revisorens eller revisionsfirmaets uafhængighed af direktionsmedlemmer, der indgår i bestyrelsen, eller af ledelsen i den reviderede virksomhed.
3. Enhver kontraktbestemmelse, som begrænser valgmulighederne for generalforsamlingen af aktionærer eller medlemmer af den reviderede virksomhed i henhold til stk. 1 til bestemte kategorier af eller lister over revisorer eller revisionsfirmaer med hensyn til udpegelse af en bestemt revisor eller et bestemt revisionsfirma, som skal udføre den lovpligtige revision af denne virksomhed, er forbudt. Eventuelle eksisterende klausuler er ugyldige.

Artikel 38

Revisorers og revisionsfirmaers afskedigelse og fratreden

1. Medlemsstaterne sikrer, at revisorer eller revisionsfirmaer kun kan afskediges, hvis dette kan begrundes. Meningsforskelle vedrørende regnskabsmæssig behandling eller revisionsprocedurer kan ikke begrunde en afskedigelse.

2. Medlemsstaterne sikrer, at den virksomhed, der revideres, og revisor eller revisionsfirmaet underretter den eller de myndigheder, der har ansvar for det offentlige tilsyn, om revisorens eller revisionsfirmaets afskedigelse eller fratrædelse inden for udnævnelsesperioden, og at de giver en fyldestgørende forklaring på årsagen hertil.
3. I forbindelse med lovpligtige revisioner af virksomheder af interesse for offentligheden skal medlemsstaterne sikre, at det er tilladt for
 - a) aktionærer, der besidder mindst 5 % af stemmerettighederne eller aktiekapitalen
 - b) de andre organer i den reviderede virksomhed, når det er fastsat i national lovgivning, eller
 - c) de kompetente myndigheder omhandlet i artikel 32 i dette direktiv eller udpeget i henhold til artikel 20, stk. 1, i forordning (EU) nr. 537/2014 eller, når det er fastsat i national ret, i henhold til artikel 20, stk. 2, i nævnte forordning,

at kunne anlægge sag ved en national domstol om afskedigelse af revisorerne eller revisionsfirmaerne, hvis der er en gyldig grund hertil.

Kapitel X

Revisionsudvalget

Artikel 39

Revisionsudvalg

1. Medlemsstaterne sikrer, at hver virksomhed af interesse for offentligheden har et revisionsudvalg. Revisionsudvalget er enten et selvstændigt udvalg eller et udvalg i den reviderede virksomheds bestyrelse eller tilsynsorgan. Revisionsudvalget skal bestå af bestyrelsesmedlemmer, der ikke indgår i direktionen, og/eller medlemmer af den reviderede virksomheds tilsynsorgan og/eller medlemmer valgt på den reviderede virksomheds generalforsamling eller, for virksomheder uden aktionærer, et tilsvarende organ for virksomheder uden aktionærer.

Mindst ét medlem af revisionsudvalget skal have kompetencer inden for regnskab og/eller revision.

Udvalgsmedlemmerne skal samlet set have kompetencer af relevans for den reviderede virksomheds sektor.

Et flertal af medlemmerne af revisionsudvalget skal være uafhængige af den reviderede

rede virksomhed. Formanden for revisionsudvalget udpeges af medlemmerne eller af den reviderede virksomheds tilsynsorgan og skal være uafhængig af den reviderede virksomhed. Medlemsstaterne kan kræve, at formanden for revisionsudvalget vælges årligt af den reviderede virksomheds generalforsamling.

2. Uanset stk. 1 kan medlemsstaterne i tilfælde af virksomheder af interesse for offentligheden, som opfylder kriterierne i artikel 2, stk. 1, litra f) og t), i Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2003/71/EF²³, beslutte, at revisionsudvalgets funktioner udøves af hele bestyrelsen eller hele tilsynsorganet, forudsat at formanden for dette organ, når vedkommende er direktionsmedlem, ikke samtidig handler som formand i forbindelse med organets udøvelse af revisionsudvalgets funktioner.

Hvis et revisionsudvalg indgår i bestyrelsen eller tilsynsorganet i den reviderede virksomhed i henhold til stk. 1, kan medlemsstaterne tillade eller kræve, at bestyrelsen eller tilsynsorganet udfører revisionsudvalgets funktioner med henblik på de forpligtelser, der er fastsat i dette direktiv og i forordning (EU) nr. 537/2014.

3. Uanset stk. 1 kan medlemsstaterne beslutte, at følgende virksomheder af interesse for offentligheden ikke er forpligtet til at have et revisionsudvalg:
 - a) virksomheder af interesse for offentligheden, der er dattervirksomheder som defineret i artikel 2, nr. 10), i direktiv 2013/34/EU, såfremt virksomheden på koncernniveau opfylder kravene fastsat i stk. 1, 2 og 5 i nærværende artikel, samt artikel 11, stk. 1 og 2, og artikel 16, stk. 5, i forordning (EU) nr. 537/2014
 - b) virksomheder af interesse for offentligheden, der er investeringsinstitutter som defineret i artikel 1, stk. 2, i Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2009/65/EF²⁴ eller en alternativ investeringsfond som defineret i artikel 4, stk. 1, litra a), i

²³ Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2003/71/EF af 4. november 2003 om det prospekt, der skal offentliggøres, når værdipapirer udbydes til offentligheden eller optages til handel, og om ændring af direktiv 2001/34/EF (EUT L 345 af 31.12.2003, s. 64).

²⁴ Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2009/65/EF af 13. juli 2009 om samordning af love og administrative bestemmelser om visse institutter for kollektiv investering i værdipapirer (investeringsinstitutter) (EUT L 302 af 17.11.2009, s. 32).

- Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2011/61/EU²⁵
- c) virksomheder af interesse for offentligheden, hvis eneste formål er at udstede værdipapirer med sikkerhedsstillelse i aktiver som defineret i artikel 2, nr. 5), i Kommissionens forordning (EF) nr. 809/2004²⁶
 - d) kreditinstitutter, som defineret i artikel 3, stk. 1, nr. 1), i direktiv 2013/36/EU, hvis aktier ikke er optaget til handel på nogen medlemsstats regulerede marked, jf. artikel 4, stk. 1, nr. 14), i direktiv 2004/39/EF, og som løbende eller gentagne gange kun har udstedt obligationer, der er optaget til handel på et reguleret marked, forudsat at den samlede nominelle værdi af sådanne obligationer er på under 100 000 000 EUR, og de ikke har offentliggjort noget prospekt i henhold til direktiv 2003/71/EF.
- De i litra c) omhandlede virksomheder af interesse for offentligheden skal offentligt redegøre for årsagerne til, at de ikke finder det hensigtsmæssigt hverken at have et revisionsudvalg eller en bestyrelse eller et tilsynsorgan med ansvar for at udøve et revisionsudvalgs funktioner.
4. Uanset stk. 1 kan medlemsstater beslutte eller give tilladelse til, at en virksomhed af interesse for offentligheden ikke har et revisionsudvalg, hvis den har et organ eller organer med funktioner svarende til et revisionsudvalg, der er nedsat og arbejder i overensstemmelse med gældende bestemmelser i den medlemsstat, hvor den virksomhed, der skal revideres er registreret. I så tilfælde oplyser den pågældende virksomhed, hvilket organ der udøver de pågældende funktioner, og hvorledes det er sammensat.
 5. Hvis alle medlemmer af revisionsudvalget er medlemmer af bestyrelsen eller tilsynsorganet i den reviderede virksomhed, kan medlemsstaten fastsætte, at revisionsudvalget skal fritages for kravene om uafhængighed fastsat i stk. 1, fjerde afsnit.
 6. Uden at det berører det ansvar, der påhviler medlemmerne af bestyrelsen, direktionen eller tilsynsorganet eller andre medlemmer udnævnt af den reviderede virksomheds generalforsamling, indgår det blandt revisionsudvalgets opgaver:
 - a) at underrette bestyrelsen eller tilsynsorganet i den reviderede virksomhed om resultatet af den lovpligtige revision og forklare, hvordan den lovpligtige revision bidrog til regnskabsaflæggelsens integritet, og hvad revisionsudvalgets rolle var i den proces
 - b) at overvåge regnskabsaflæggelsesproceduren og fremsætte henstillinger eller forslag til at sikre integriteten
 - c) at overvåge, om virksomhedens interne kvalitetskontrol- og risikostyrings-systemer, og i givet fald dens interne revision, fungerer effektivt med hensyn til regnskabsaflæggelsen i den reviderede virksomhed, uden at krænke dens uafhængighed
 - d) at overvåge den lovpligtige revision af årsregnskaber og konsoliderede regnskaber, navnlig udførelsen heraf, idet der tages hensyn til den kompetente myndigheds resultater og konklusioner i henhold til artikel 26, stk. 6, i forordning (EU) nr. 537/2014
 - e) at kontrollere og overvåge revisorerers eller revisionsfirmaers afhængighed i overensstemmelse med dette direktivs artikel 22, 22a, 22b, 24a og 24b samt artikel 6 i forordning (EU) nr. 537/2014, og navnlig hensigtsmæssigheden ved udførelsen af ikkerevisionsydelse for den reviderede virksomhed, jf. artikel 5 i nævnte forordning
 - f) at være ansvarlig for proceduren for udvælgelse af revisorer eller revisionsfirmaer og indstille revisorer eller revisionsfirmaer til udpegelse i overensstemmelse med artikel 16 i forordning (EU) nr. 537/2014, medmindre artikel 16, stk. 8, i forordning (EU) nr. 537/2014 finder anvendelse.

²⁵ Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2011/61/EU af 8. juni 2011 om forvaltere af alternative investeringsfonde og om ændring af direktiv 2003/41/EF og 2009/65/EF samt forordning (EF) nr. 1060/2009 og (EU) nr. 1095/2010 (EUT L 174 af 1.7.2011, s. 1).

²⁶ Kommissionens forordning (EF) nr. 809/2004 af 29. april 2004 om gennemførelse af Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2003/71/EF for så vidt angår oplysninger i prospekter samt disses format, integration af oplysninger ved henvisning og offentliggørelse af sådanne prospekter samt annoncering (EUT L 149 af 30.4.2004, s. 3).

Kapitel XI

Internationale aspekter

Artikel 44

Godkendelse af revisorer fra tredjelande

1. Under forudsætning af gensidighed kan en medlemsstats kompetente myndigheder godkende en tredjelandsrevisor som revisor, hvis

vedkommende kan fremlægge dokumentation for, at han eller hun opfylder kriterier svarende til de i artikel 4 og 6-13 fastsatte.

2. Ved en medlemsstats kompetente myndigheds vurdering af, om en tredjelandsrevisor der opfylder kriterierne i stk. 1, kan godkendes, anlægges de i artikel 14 nævnte kriterier.

Artikel 45

Registrering af og tilsyn med tredjelandsrevisorer og -revisionsfirmaer

1. I overensstemmelse med artikel 15, 16 og 17 registrerer en medlemsstats kompetente myndigheder samtlige tredjelandsrevisorer og -revisionsfirmaer, hvis de pågældende tredjelandsrevisorer og -revisionsfirmaer afgiver revisionspåtegning vedrørende årsregnskabet eller det konsoliderede regnskab for en virksomhed registreret uden for Unionen, hvis omsættelige værdipapirer er optaget til handel på et reguleret marked i denne medlemsstat, jf. artikel 4, stk. 1, nr. 14), i direktiv 2004/39/EF, medmindre den pågældende virksomhed udelukkende udsteder gældsbeviser, for hvilke et af følgende forhold gælder:
 - a) de er blevet optaget til handel på et reguleret marked i en medlemsstat i henhold til artikel 2, stk. 1, litra c), i Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2004/109/EF²⁷ inden den 31. december 2010, og deres pålydende pr. enhed på udstedelsesdagen beløber sig til mindst 50 000 EUR eller, i tilfælde af gældsbeviser i en anden valuta, på udstedelsesdagen svarer til mindst 50 000 EUR
 - b) de optages til handel på et reguleret marked i en medlemsstat i henhold til artikel 2, stk. 1, litra c), i direktiv 2004/109/EF fra den 31. december 2010, og hvis pålydende pr. enhed på udstedelsesdagen beløber sig til mindst 100 000 EUR eller, i tilfælde af gældsbeviser i en anden valuta, på udstedelsesdagen svarer til mindst 100 000 EUR.
2. Artikel 18 og 19 finder anvendelse.
3. Medlemsstaterne underlægger registrerede tredjelandsrevisorer og -revisionsfirmaer deres tilsynssystem, deres kvalitetssikrings-

system og deres undersøgelses- og sanktions-system. Medlemsstaterne kan fritage registrerede tredjelandsrevisorer og -revisionsfirmaer for at blive underlagt deres kvalitetssikrings-system, såfremt en anden medlemsstat eller et tredjelands kvalitetssikringssystem, der er vurderet som værende ækvivalent, jf. artikel 46, har kvalitetskontrolleret tredjelandsrevisoren eller -revisionsfirmaet inden for de seneste tre år.

4. Med forbehold af artikel 46 har de i stk. 1 omtalte revisionspåtegninger vedrørende årsregnskaber eller konsoliderede regnskaber, som er udstedt af tredjelandsrevisorer eller -revisionsfirmaer, der ikke er registreret i medlemsstaten, ingen retsvirkning i denne medlemsstat.
5. Medlemsstaterne må kun indregistrere tredjelandsrevisionsfirmaer, såfremt:
 - b) flertallet af medlemmerne af tredjelandsrevisionsfirmaets bestyrelse eller direktion opfylder kriterier svarende til kriterierne i artikel 4-10
 - c) den tredjelandsrevisor, der udfører revision på tredjelandsrevisionsfirmaets vegne, opfylder kriterier svarende til kriterierne i artikel 4-10
 - d) de revisioner af årsregnskaber eller konsoliderede regnskaber, hvortil der henvises i stk. 1, udføres i overensstemmelse med internationale revisionsstandarder, jf. artikel 26, samt kriterierne i artikel 22, 22b og 25 eller tilsvarende standarder og kriterier
 - e) de på deres websted offentliggør en årlig beretning om gennemsigtighed, som indeholder de oplysninger, hvortil der henvises i artikel 13 i forordning (EU) nr. 537/2014, eller de opfylder ligeværdige oplysningskrav.
- 5a. En medlemsstat kan kun registrere en tredjelandsrevisor, hvis denne opfylder kravene i stk. 5, litra c), d) og e).
6. For at sikre ensartede betingelser for anvendelsen af stk. 5, litra d), tillægges Kommissionen beføjelser til at træffe afgørelse om ligeværdighed som omhandlet heri ved hjælp af gennemførelsesretsakter. Disse gennemførelsesretsakter vedtages efter undersøgelsesproceduren i artikel 48, stk. 2. Indtil Kommissionen har truffet en sådan afgørelse kan medlemsstaterne vurdere spørgsmålet om ligeværdighed, jf. stk. 5, litra d), i denne artikel.

²⁷ Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2004/109/EF af 15. december 2004 om harmonisering af gennemsigtighedskrav i forbindelse med oplysninger om udstedere, hvis værdipapirer er optaget til handel på et reguleret marked, og om ændring af direktiv 2001/34/EF (EUT L 390 af 31.12.2004, s. 38).

Kommissionen tillægges beføjelser til at vedtage delegerede retsakter i overensstemmelse med artikel 48a med henblik på at fastsætte de generelle ligeværdighedskriterier, der skal anvendes ved vurderingen af, hvorvidt den lovpligtige revision af de i stk. 1 omhandlede regnskaber udføres i overensstemmelse med internationale revisionsstandarder som omhandlet i artikel 26 og de krav, der er fastsat i artikel 22, 24 og 25. Sådanne kriterier, som finder anvendelse for alle tredjelande, skal anvendes af medlemsstaterne ved vurdering af ligeværdighed på nationalt plan.

Artikel 46

Fravigelser ved ligeværdighed

1. Medlemsstaterne må kun fritage for eller ændre kravene i artikel 45, stk. 1 og 3, på grundlag af gensidighed, hvis disse tredjelandsrevisorer eller -revisionsfirmaer er underlagt systemer for offentligt tilsyn, kvalitetssikring samt undersøgelser og sanktioner i et tredjeland, der opfylder kriterier svarende til kriterierne i artikel 29, 30 og 32.
2. For at sikre ensartede betingelser for anvendelsen af stk. 1 tillægges Kommissionen beføjelser til at træffe afgørelse om ligeværdighed som omhandlet heri ved hjælp af gennemførelsesretsakter. Disse gennemførelsesretsakter vedtages efter undersøgelsesproceduren i artikel 48, stk. 2. Når Kommissionen har anerkendt den i stk. 1 omhandlede ligeværdighed, kan medlemsstaterne vælge at påberåbe sig en sådan ligeværdighed helt eller delvist og således ændre eller ikke længere anvende kravene i artikel 45, stk. 1 og 3, helt eller delvist. Indtil Kommissionen har truffet en sådan afgørelse, kan medlemsstaterne vurdere spørgsmålet om ligeværdighed, jf. stk. 1, i nærværende artikel eller henholde sig til andre medlemsstats vurderinger. Beslutter Kommissionen, at ligeværdighedskriteriet i nærværende artikels stk. 1 ikke er opfyldt, kan den i en passende overgangsperiode tillade tredjelandsrevisorerne eller tredjelandsrevisionsfirmaerne at fortsætte deres revisionsvirksomhed i overensstemmelse med den relevante medlemsstats krav.

Kommissionen tillægges beføjelser til at vedtage delegerede retsakter i overensstemmelse med artikel 48a med henblik på at fastsætte de generelle ligeværdighedskriterier på

grundlag af kravene i artikel 29, 30 og 32, der skal anvendes ved vurderingen af, hvorvidt de offentlige tilsyns-, kvalitetssikrings-, undersøgelses- og sanktionssystemer i tredjelandet svarer til Unionens. Sådanne generelle kriterier skal anvendes af medlemsstaterne ved vurdering af ligeværdighed på nationalt plan, for så vidt Kommissionen ikke har truffet nogen beslutning vedrørende det pågældende tredjeland.

3. Medlemsstaterne meddeler Kommissionen:
 - a) deres vurdering af spørgsmålet om ligeværdighed, jf. stk. 2, og
 - b) hovedindholdet af deres samarbejdsaftaler med tredjelandes systemer for offentligt tilsyn, kvalitetssikring samt undersøgelser og sanktioner, jf. stk. 1.

Artikel 47

Samarbejde med kompetente myndigheder i tredjelande

1. Medlemsstaterne kan tillade overførsel til de kompetente myndigheder i et tredjeland af revisionsarbejdsrapporter eller andre dokumenter, der indehaves af revisorer eller revisionsfirmaer, som de har godkendt, og af kontrol- eller undersøgelsesrapporter vedrørende de pågældende revisioner, såfremt:
 - a) disse revisionsarbejdsrapporter eller andre dokumenter vedrører revision af virksomheder, der har udstedt værdipapirer i dette tredjeland eller indgår i en koncern, der udarbejder lovpligtige konsoliderede regnskaber i dette tredjeland
 - b) overførslen finder sted via de kompetente myndigheder i hjemlandet til de kompetente myndigheder i tredjelandet og på deres anmodning
 - c) de kompetente myndigheder i tredjelandet opfylder kriterier, som er blevet kendt tilstrækkelige i henhold til stk. 3
 - d) der foreligger arbejdsaftaler på grundlag af gensidighed mellem de involverede kompetente myndigheder
 - e) videregivelsen af personoplysninger til tredjelandet sker i overensstemmelse med kapitel IV i direktiv 95/46/EF.
2. Med de arbejdsaftaler, hvortil der henvises i stk. 1, litra d), sikres det:
 - a) at de kompetente myndigheder retfærdiggør formålet med anmodningen om revisionsarbejdsrapporter og andre dokumenter
 - b) at de personer, der er eller har været ansat i de kompetente myndigheder i tredjelan-

- det, og som modtager oplysningerne, er underlagt tavshedspligt
- ba) at beskyttelsen af den reviderede virksomheds forretningsmæssige interesser, herunder dens industrielle og intellektuelle ejendomsret, ikke undermineres
- c) at tredjelandets kompetente myndigheder kun anvender revisionsarbejdsrapporter og andre dokumenter til udførelsen af deres funktion inden for offentligt tilsyn, kvalitetssikring og undersøgelser, der opfylder kriterier svarende til kriterierne i artikel 29, 30 og 32
- d) at anmodningen fra et tredjelands kompetente myndighed om revisionsarbejdsrapporter eller andre dokumenter, der indehaves af en revisor eller et revisionsfirma, kan afvises,
- hvis udleveringen af disse arbejdsrapporter eller dokumenter kan skade Fællesskabets eller den anmodede medlemsstats suverænitet, sikkerhed eller offentlige orden, eller
 - hvis der allerede er indledt retsforfølgning vedrørende samme handlinger og over for de samme personer ved myndighederne i den anmodede medlemsstat, eller
 - hvis de kompetente myndigheder i den anmodede medlemsstat allerede har afsagt en endelig afgørelse vedrørende de samme revisorer eller revisionsfirmaer for de samme handlinger.
3. Med henblik på at fremme samarbejdet kan Kommissionen træffe afgørelse vedrørende den tilstrækkelighed, der er omhandlet i stk. 1, litra c), ved hjælp af gennemførelsesretsakter. Disse gennemførelsesretsakter vedtages efter undersøgelsesproceduren i artikel 48, stk. 2. Medlemsstaterne træffer de foranstaltninger, der er nødvendige for at overholde Kommissionens afgørelse.

Kommissionen tillægges beføjelse til at vedtage delegerede retsakter i overensstemmelse med artikel 48a med henblik på at fastsætte de generelle tilstrækkelighedskriterier, i overensstemmelse med hvilke Kommissionen skal vurdere, hvorvidt de kompetente myndigheder i tredjelande kan godkendes som værende tilstrækkelige til at samarbejde med de kompetente myndigheder i medlemsstaterne om udvekslingen af revisionsarbejdsrapporter eller andre dokumenter, der indehaves af revisorer eller revisionsfirmaer. De generelle tilstrækkelighedskriterier baseres på

kravene i artikel 36 eller et udgangspunkt med reelt tilsvarende resultat relateret til en direkte udveksling af revisionsarbejdsrapporter eller andre dokumenter, der indehaves af revisorer eller revisionsfirmaer.

4. I ekstraordinære tilfælde kan medlemsstaterne uanset stk. 1 tillade, at revisorer og revisionsfirmaer, som de har godkendt, overfører revisionsarbejdsrapporter og andre dokumenter direkte til de kompetente myndigheder i et tredjeland, såfremt:
- a) de kompetente myndigheder i tredjelandet allerede har indledt undersøgelser
 - b) overførslen ikke er i strid med revisorer og revisionsfirmaers forpligtelser i forbindelse med overførsel af revisionsarbejdsrapporter og andre dokumenter til den kompetente myndighed i deres hjemland
 - c) der foreligger arbejdsaftaler med dette tredjelands kompetente myndigheder, der giver medlemsstatens kompetente myndigheder gensidig, direkte adgang til tredjelands revisionsfirmaers revisionsarbejdsrapporter og andre dokumenter
 - d) den kompetente myndighed i tredjelandet, der fremsætter anmodningen, på forhånd underretter den kompetente myndighed for revisoren eller revisionsfirmaet om enhver direkte anmodning om oplysninger med anførelse af årsagen hertil
 - e) de i stk. 2 nævnte betingelser er opfyldt.

6. Medlemsstaterne underretter Kommissionen om de i stk. 1 og 4 omtalte arbejdsaftaler.

Kapitel XII

Overgangsbestemmelser og afsluttende bestemmelser

Artikel 48

Udvalgsprocedure

1. Kommissionen bistås af et udvalg (i det følgende benævnt «udvalget»). Dette udvalg er et udvalg i den i Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) nr. 182/2011²⁸ anvendte betydning.
2. Når der henvises til dette stykke, anvendes artikel 5 i forordning (EU) nr. 182/2011.

²⁸ Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) nr. 182/2011 af 16. februar 2011 om de generelle regler og principper for, hvordan medlemsstaterne skal kontrollere Kommissionens udøvelse af gennemførelsesbeføjelser (EUT L 55 af 28.2.2011, s. 13).

- 2a. Når der henvises til dette stykke, anvendes artikel 5a, stk. 1-4, og artikel 7 i afgørelse 1999/468/EF, jf. dennes artikel 8.
3. Senest den 31. december 2010 og derefter mindst hvert tredje år tager Kommissionen bestemmelserne om dens gennemførelsesbeføjelser op til vurdering og forelægger en rapport for Europa-Parlamentet og Rådet om, hvordan disse beføjelser fungerer. I denne rapport undersøges navnlig, om der er behov for, at Kommissionen foreslår ændringer til dette direktiv for at sikre et passende omfang af de gennemførelsesbeføjelser, den tillægges. Konklusionen om, hvorvidt der er behov for ændringer eller ej, ledsages af en detaljeret begrundelse. Om nødvendigt ledsages rapporten af et lovgivningsmæssigt forslag til ændring af bestemmelserne om Kommissionens gennemførelsesbeføjelser.
5. En delegeret retsakt vedtaget i henhold til artikel 26, stk. 3, artikel 45, stk. 6, artikel 46, stk. 2, og artikel 47, stk. 3, træder kun i kraft, hvis hverken Europa-Parlamentet eller Rådet har gjort indsigelse inden for en frist på fire måneder fra meddelelsen af den pågældende retsakt til Europa-Parlamentet og Rådet, eller hvis Europa-Parlamentet og Rådet inden udløbet af denne frist begge har informeret Kommissionen om, at de ikke agter at gøre indsigelse. Fristen forlænges med to måneder på Europa-Parlamentets eller Rådets initiativ.

Artikel 48a

Udøvelse af delegerede beføjelser

1. Beføjelsen til at vedtage delegerede retsakter tillægges Kommissionen på de i denne artikel fastsatte betingelser.
2. Beføjelsen til at vedtage delegerede retsakter, jf. artikel 26, stk. 3, artikel 45, stk. 6, artikel 46, stk. 2, og artikel 47, stk. 3, tillægges Kommissionen for en periode på fem år fra den 16. juni 2014. Kommissionen udarbejder en rapport vedrørende delegationen af beføjelser senest ni måneder inden udløbet af femårsperioden. Delegationen af beføjelser forlænges stiltiende for perioder af samme varighed, medmindre Europa-Parlamentet eller Rådet modsætter sig en sådan forlængelse senest tre måneder inden udløbet af hver periode.
3. Den i artikel 26, stk. 3, artikel 45, stk. 6, artikel 46, stk. 2, og artikel 47, stk. 3, omhandlede delegation af beføjelser kan til enhver tid tilbagekaldes af Europa-Parlamentet eller Rådet. En afgørelse om tilbagekaldelse bringer delegationen af de beføjelser, der er angivet i den pågældende afgørelse, til ophør. Den får virkning dagen efter offentliggørelsen af afgørelsen i Den Europæiske Unions Tidende eller på et senere tidspunkt, der angives i afgørelsen. Den berører ikke gyldigheden af de delegerede retsakter, der allerede er i kraft.
4. Så snart Kommissionen vedtager en delegeret retsakt, giver den samtidigt Europa-Parlamentet og Rådet meddelelse herom.

Artikel 50

Ophævelse af direktiv 84/253/EØF

Direktiv 84/253/EØF ophæves med virkning fra 29. juni 2006. Henvisninger til det ophævede direktiv betragtes som henvisninger til nærværende direktiv.

Artikel 51

Overgangsbestemmelse

Revisorer eller revisionsfirmaer, der godkendes af medlemsstaternes kompetente myndigheder i overensstemmelse med direktiv 84/253/EØF, før de i artikel 53, stk. 1, omtalte bestemmelser træder i kraft, betragtes som godkendt i overensstemmelse med nærværende direktiv.

Artikel 52

Minimumsharmonisering

De medlemsstater, der kræver lovpligtig revision, kan fastsætte strengere krav, medmindre andet fremgår af dette direktiv.

Artikel 53

Gennemførelse

1. Medlemsstaterne vedtager og offentliggør senest 29. juni 2008 de bestemmelser, der er nødvendige for at efterkomme dette direktiv. De underretter omgående Kommissionen herom.
2. Disse love og bestemmelser skal ved vedtagelsen indeholde en henvisning til dette direktiv eller skal ved offentliggørelsen ledsages af en sådan henvisning. De nærmere regler for henvisningen fastsættes af medlemsstaterne.

3. Medlemsstaterne meddeler Kommissionen teksten til de viktigste nationale rettsforskrifter, de udsteder på direktivets område.

Artikel 55

Adressater

Dette direktiv er rettet til medlemsstaterne.

Artikel 54

Ikrafttræden

Dette direktiv træder i kraft på tyvendedagen efter offentliggørelsen i Den Europæiske Unions Tidende.

Vedlegg 3

Revisjonsforordningen – forordning (EU) nr. 537/2014 om særskilte krav ved revisjon av foretak av allmenn interesse

Dansk versjon

Europa-parlamentets og Rådets forordning (EU) Nr. 537/2014 af 16. april 2014 om specifikke krav til lovpliktig revision af virksomheder af interesse for offentligheden og om ophævelse af Kommissionens afgørelse 2005/909/EF

(EØS-relevant tekst)

EUROPA-PARLAMENTET OG RÅDET FOR DEN EUROPÆISKE UNION HAR –

under henvisning til traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde, særlig artikel 114, under henvisning til forslag fra Europa-Kommissionen,

efter fremsendelse af forslaget til lovgivningsmæssig retsakt til de nationale parlamenter,

under henvisning til udtalelse fra Det Europæiske Økonomiske og Sociale Udvalg¹,

efter den almindelige lovgivningsprocedure², og

ud fra følgende betragtninger:

- (1) Revisorer og revisionsfirmaer har fået overdraget udførelsen af lovpliktig revision af virksomheder af interesse for offentligheden med henblik på at styrke befolkningens tillid til disse virksomheders årsregnskaber og konsoliderede regnskaber. At en lovpliktig revision udøver en funktion i offentlighedens interesse, betyder, at en stor gruppe mennesker og institutioner stoler på kvaliteten af en revisors eller et revisionsfirmas arbejde. En god revisionskvalitet bidrager til, at markerne fungerer korrekt, ved at øge regnskaberne integritet og effektivitet. Dermed spiller revisorerne en særligt vigtig samfundsrolle.
- (2) EU-lovgivningen kræver, at regnskaber, omfattende virksomheders årsregnskaber eller konsoliderede regnskaber, for kreditinstitutter, forsikringselskaber, udstedere af

værdipapirer, der er optaget til handel på et reguleret marked, betalingsinstitutter, institutter for kollektiv investering i værdipapirer (investeringsinstitutter), e-pengeinstitutter og alternative investeringsfonde revideres af en eller flere personer med bemyndigelse til at udføre en sådan revision i henhold til EU-retten, nemlig: artikel 1, stk. 1, i Rådets direktiv 86/635/EØF³, artikel 1, stk. 1, i Rådets direktiv 91/674/EØF⁴, artikel 4, stk. 4, i Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2004/109/EF⁵, artikel 15, stk. 2, i Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2007/64/EF⁶, artikel 73 i Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2009/65/EF⁷, artikel 3, stk. 1, i Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2009/110/EF⁸ og

³ Rådets direktiv 86/635/EØF af 8. december 1986 om bankers og andre penge- og finansieringsinstitutters årsregnskaber og konsoliderede regnskaber (EFT L 372 af 31.12.1986, s. 1).

⁴ Rådets direktiv 91/674/EØF af 19. december 1991 om forsikringselskabers årsregnskaber og konsoliderede regnskaber (EFT L 374 af 31.12.1991, s. 7).

⁵ Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2004/109/EF af 15. december 2004 om harmonisering af gennemsigtighedskrav i forbindelse med oplysninger om udstedere, hvis værdipapirer er optaget til handel på et reguleret marked, og om ændring af direktiv 2001/34/EF (EUT L 390 af 31.12.2004, s. 38).

⁶ Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2007/64/EF af 13. november 2007 om betalingstjenester i det indre marked og om ændring af direktiv 97/7/EF, 2002/65/EF, 2005/60/EF og 2006/48/EF og om ophævelse af direktiv 97/5/EF (EUT L 319 af 5.12.2007, s. 1).

⁷ Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2009/65/EF af 13. juli 2009 om samordning af love og administrative bestemmelser om visse institutter for kollektiv investering i værdipapirer (investeringsinstitutter) (EUT L 302 af 17.11.2009, s. 32).

¹ EUT C 191 af 29.6.2012, s. 61.

² Europa-Parlamentets holdning af 3.4.2014 (endnu ikke offentliggjort i EUT) og Rådets afgørelse af 14.4.2014.

- artikel 22, stk. 3, i Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2011/61/EU⁹. Endvidere kræves det også i artikel 4, stk. 1, nr. 1), i Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2004/39/EF¹⁰, at investeringsselskabers årsregnskaber revideres, når Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2013/34/EU¹¹ ikke finder anvendelse.
- (3) Betingelserne for godkendelse af personer med ansvar for udførelse af den lovpligtige revision samt mindstekravene for udførelsen af sådan lovpligtig revision er fastlagt i Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2006/43/EF¹².
- (4) Den 13. oktober 2010 offentliggjorde Kommissionen en grønbog med titlen «Revisionspolitik: Læren af krisen», som lancerede en bred offentlig høring inden for rammerne af reformen af tilsynet med de finansielle markeder om revisionens rolle og dens omfang, og hvordan revisionsfunktionen kan styrkes for at skabe øget finansiell stabilitet. Den offentlige høring viste, at reglerne i direktiv 2006/43/EF om udførelse af den lovpligtige revision af årsregnskaber og konsoliderede regnskaber for virksomheder af interesse for offentligheden kunne forbedres. Europa-Parlamentet udsendte en initiativbetænkning om grønbogen den 13. september 2011. Det Europæiske Økonomiske og Sociale Udvalg vedtog også en udtalelse om grønbogen den 16. juni 2011.
- (5) Det er vigtigt at fastlægge detaljerede regler for at sikre, at den lovpligtige revision af virksomheder af interesse for offentligheden har en tilstrækkelig kvalitet og udføres af revisorer og revisionsfirmaer, der er underlagt strenge krav. En fælles reguleringsstrategi bør øge integriteten, uafhængigheden, objektiviteten, ansvarligheden, gennemsigtigheden og pålideligheden for de revisorer og revisionsfirmaer, der udfører lovpligtig revisioner af virksomheder af interesse for offentligheden, der bidrager til kvaliteten af den lovpligtige revision i Unionen, og derved også til at sikre et velfungerende indre marked samt et højt niveau af forbruger- og investorbekyttelse. Udarbejdelsen af en særskilt retsakt for virksomheder af interesse for offentligheden bør også sikre en konsekvent harmonisering og ensartet anvendelse af reglerne og dermed bidrage til et mere effektivt fungerende indre marked. Disse strenge krav bør kun gælde for revisorer og revisionsfirmaer, i den udstrækning de udfører lovpligtig revision af virksomheder af interesse for offentligheden.
- (6) Den lovpligtige revision af andelselskaber og sparekasser er i nogle medlemsstater kendetegnet ved et system, der ikke giver mulighed for, at de frit kan vælge deres revisor eller revisionsfirma. Den revisions sammenslutning, som andelselskabet eller sparekassen er medlem af, er forpligtet ved lov til at udføre den lovpligtige revision. Sådanne revisions sammenslutninger fungerer uden sigte på fortjeneste og uden forretningsmæssige interesser, hvilket følger af deres juridiske karakter. Endvidere er disse sammenslutningers organisatoriske enheder ikke forbundet med en fælles økonomisk interesse, som kunne bringe deres uafhængighed i fare. I overensstemmelse hermed bør medlemsstaterne have mulighed for at fritage andelselskaber som defineret i artikel 2, nr. 14), i direktiv 2006/43/EF, sparekasser eller lignende virksomheder, jf. artikel 45 i direktiv 86/635/EØF, eller deres dattervirksomheder eller juridiske efterfølgere for denne forordning, forudsat at de i direktiv 2006/43/EF omhandlede principper om uafhængighed er overholdt.
- (7) Størrelsen af honoraret fra én revideret virksomhed og honorarets sammensætning kan true en revisors eller et revisionsfirmas uafhængighed. Derfor er det vigtigt at sikre, at et revisionshonorar ikke på nogen måde gøres betinget, og at der indføres en specifik procedure, der omfatter revisionsudvalget, for at

⁸ Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2009/110/EF af 16. september 2009 om adgang til at optage og udøve virksomhed som udsteder af elektroniske penge og tilsyn med en sådan virksomhed, ændring af direktiv 2005/60/EF og 2006/48/EF og ophævelse af direktiv 2000/46/EF (EUT L 267 af 10.10.2009, s. 7).

⁹ Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2011/61/EU af 8. juni 2011 om forvaltere af alternative investeringsfonde og om ændring af direktiv 2003/41/EF og 2009/65/EF samt forordning (EF) nr. 1060/2009 og (EU) nr. 1095/2010 (EUT L 174 af 1.7.2011, s. 1).

¹⁰ Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2004/39/EF af 21. april 2004 om markeder for finansielle instrumenter, om ændring af Rådets direktiv 85/611/EØF og 93/6/EØF samt Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2000/12/EF og om ophævelse af Rådets direktiv 93/22/EØF (EUT L 145 af 30.4.2004, s. 1).

¹¹ Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2013/34/EU af 26. juni 2013 om årsregnskaber, konsoliderede regnskaber og tilhørende beretninger for visse virksomhedsformer, om ændring af Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2006/43/EF og om ophævelse af Rådets direktiv 78/660/EØF og 83/349/EØF (EUT L 182 af 29.6.2013, s. 19).

¹² Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2006/43/EF af 17. maj 2006 om lovpligtig revision af årsregnskaber og konsoliderede regnskaber, om ændring af Rådets direktiv 78/660/EØF og 83/349/EØF og om ophævelse af Rådets direktiv 84/253/EØF (EUT L 157 af 9.6.2006, s. 87).

sikre revisionens kvalitet, hvis der modtages et stort revisionshonorar fra en enkelt kunde, herunder dennes dattervirksomheder. Hvis revisoren eller revisionsfirmaet bliver for afhængigt af en enkelt kunde, bør revisionsudvalget ud fra kravet om gyldig grund afgøre, om revisoren eller revisionsfirmaet fortsat må udføre den lovpligtige revision. Når revisionsudvalget træffer en sådan afgørelse, bør det blandt andet tage hensyn til trusler mod uafhængigheden og konsekvenserne af en sådan afgørelse.

- (8) Revisorers, revisionsfirmaers eller netværksmedlemmers udførelse af visse andre ydelser end lovpligtig revision (ikkerevisionsydelser) for en revideret virksomhed kan være til skade for deres uafhængighed. Derfor er det hensigtsmæssigt at forbyde udførelsen af visse ikkerevisionsydelser såsom skattemæssige ydelser, konsulent- eller rådgivningsaktiviteter for den reviderede virksomhed, for dens modervirksomhed og for de virksomheder, den kontrollerer i Unionen. Ydelser, der indebærer en rolle i den reviderede virksomheds ledelse eller beslutningstagning, vil kunne omfatte styring af arbejdskapital, levering af finansielle oplysninger, optimering af forretningsprocesser, likviditetsstyring, transfer pricing, skabelse af effektive forsyningskæder og lignende. Ydelser i forbindelse med finansiering, kapitalstruktur og kapitalallokering og den reviderede virksomheds investeringsstrategi bør forbydes, bortset fra ydelser som kundelegitimation, afgivelse af støtteerklæringer i forbindelse med den reviderede virksomheds prospekter og andre erklæringsydelser.
- (9) Det bør være muligt for medlemsstaterne at beslutte at lade revisorer og revisionsfirmaer udføre visse skatte- og værdiansættelsesydelser, hvis disse ydelser er ubetydelige eller hver især eller samlet ikke påvirker de reviderede regnskaber direkte. Hvis disse ydelser indebærer aggressiv skatteplanlægning, bør de ikke betragtes som ubetydelige. En revisor eller et revisionsfirma bør derfor ikke udføre sådanne ydelser for den reviderede virksomhed. En revisor eller et revisionsfirma bør kunne udføre ikkerevisionsydelser, som ikke er forbudte i henhold til denne forordning, hvis udførelsen af disse ydelser på forhånd er blevet godkendt af revisionsudvalget, og hvis revisoren og revisionsfirmaet selv er overbevist om, at udførelsen af disse ydelser ikke udgør en trussel mod revisorens eller revisi-

onsfirmaets uafhængighed, som ikke kan nedbringes til et acceptabelt niveau ved hjælp af sikkerhedsforanstaltninger.

- (10) For at undgå interessekonflikter er det vigtigt, at revisoren eller revisionsfirmaet, før de påtager sig eller fortsætter en lovpligtig revision af en virksomhed af interesse for offentligheden, vurderer, om uafhængighedskravene er opfyldt, og især hvorvidt der opstår trusler mod uafhængigheden som følge af forbindelserne til den pågældende virksomhed. Revisoren eller revisionsfirmaet bør hvert år bekræfte sin uafhængighed over for den reviderede virksomheds revisionsudvalg og drøfte enhver trussel mod uafhængigheden samt de sikkerhedsforanstaltninger, der er truffet for at imødegå disse trusler, med udvalget.
- (11) Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 95/46/EF¹³ regulerer behandlingen af personoplysninger i medlemsstaterne inden for rammerne af denne forordning og sådan behandling af personoplysning bør være underlagt tilsyn af medlemsstaternes kompetente myndigheder, navnlig de offentlige uafhængige myndigheder, som medlemsstaterne udpeger. Kompetente myndigheders udveksling eller videregivelse af oplysninger bør overholde reglerne om videregivelse af personoplysninger som fastsat i direktiv 95/46/EF.
- (12) En god kvalitetssikringskontrol af det arbejde, der er udført i hver enkelt lovpligtig revisionsopgave, bør bidrage til at sikre en høj revisionskvalitet. Derfor bør revisoren eller revisionsfirmaet ikke afgive sin revisionspåtegning, før en sådan kvalitetssikringskontrol er udført.
- (13) Resultaterne af den lovpligtige revision af en virksomhed af interesse for offentligheden skal forelægges interessenterne i revisionspåtegningen. For at styrke interessenternes tilid til den reviderede virksomheds regnskab er det særlig vigtigt, at revisionspåtegningen er velbegrunderet og solidt underbygget. Ud over de oplysninger, der skal fremlægges i henhold til artikel 28 i direktiv 2006/43/EF, bør revisionspåtegningen navnlig omfatte tilstrækkelige oplysninger om revisorens eller revisionsfirmaets uafhængighed og om, hvorvidt det med den lovpligtige revision blev

¹³ Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 95/46/EF af 24. oktober 1995 om beskyttelse af fysiske personer i forbindelse med behandling af personoplysninger og om fri udveksling af sådanne oplysninger (EFT L 281 af 23.11.1995, s. 31).

anset for muligt at opdage uregelmæssigheder, herunder svig.

- (14) Værdien af lovpligtig revision for den reviderede virksomhed ville blive meget større, hvis kommunikationen mellem revisoren eller revisionsfirmaet på den ene side og revisionsudvalget på den anden blev styrket. I forlængelse af den regelmæssige dialog i forbindelse med udførelsen af den lovpligtige revision er det vigtigt, at revisoren eller revisionsfirmaet sender et supplerende og mere detaljeret revisionsprotokollat med resultaterne af den lovpligtige revision til revisionsudvalget. Dette revisionsprotokollat bør sendes til revisionsudvalget senest samtidig med revisionspåtegningen. Revisoren eller revisionsfirmaet bør på anmodning drøfte væsentlige spørgsmål, der er nævnt i revisionsprotokollatet, med revisionsudvalget. Endvidere bør det være muligt at gøre sådanne revisionsprotokollater tilgængelige for kompetente myndigheder, der er ansvarlige for at føre tilsyn med revisorer og revisionsfirmaer, hvis de anmoder herom, og for tredjeparter, hvis dette er fastsat i national ret.
- (15) Revisorer eller revisionsfirmaer giver allerede de kompetente tilsynsmyndigheder for virksomheder af interesse for offentligheden oplysninger om forhold eller beslutninger, som kunne udgøre en overtrædelse af reglerne for den reviderede virksomheds aktiviteter eller en hindring for den reviderede virksomheds fortsatte drift. Tilsynsopgaverne vil dog blive lettere, hvis tilsynsmyndighederne for kreditinstitutter og forsikringsselskaber og deres revisorer og revisionsfirmaer skulle etablere en reel dialog med hinanden.
- (16) Ved Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) nr. 1092/2010¹⁴ oprettedes Det Europæiske Udvalg for Systemiske Risici (ESRB). ESRB har til opgave at overvåge stigningen i systemiske risici i Unionen. I betragtning af de oplysninger, som revisorer og revisionsfirmaer for systemisk vigtige finansielle institutioner har adgang til, vil deres erfaringer kunne hjælpe ESRB i dets arbejde. Denne forordning bør derfor lette afholdelsen af et årligt forum for dialog mellem revisorer og revisionsfirmaer på den ene side og ESRB på den anden side på et sektorspecifikt, anonymiseret grundlag.
- (17) For at øge tilliden til revisorerne og revisionsfirmaerne, der udfører lovpligtig revision af virksomheder af interesse for offentligheden, og deres ansvar er det vigtigt, at revisorerne og revisionsfirmaerne i større grad rapporterer om gennemsigtighed. Derfor skal revisorer og revisionsfirmaer offentliggøre finansielle oplysninger, herunder især om deres samlede omsætning opdelt i revisionshonorarer betalt af virksomheder af interesse for offentligheden, revisionshonorarer betalt af andre virksomheder og honorarer for andre ydelser. De skal også offentliggøre finansielle oplysninger om det netværk, de tilhører. Revisorer og revisionsfirmaer bør fremsende yderligere supplerende oplysninger om revisionshonorarer til de kompetente myndigheder til støtte for deres tilsynsopgaver.
- (18) Det er vigtigt, at revisionsudvalgets rolle i forbindelse med udpegelse af en ny revisor eller et nyt revisionsfirma styrkes med henblik på at sikre, at den reviderede virksomheds aktionær- eller medlemsgeneralforsamling kan træffe en mere informeret beslutning. Derfor bør bestyrelsen eller tilsynsorganet, når den/det stiller et forslag for generalforsamlingen, forklare, hvorvidt den/det har samme præference som revisionsudvalget, og i modsat fald hvorfor. Revisionsudvalgets henstilling bør mindst indeholde to valgmuligheder for revisionsopgaven samt en behørigt begrundet angivelse af, hvilken af dem udvalget foretrækker, således at der kan træffes et reelt valg. For at give en rimelig og behørig begrundelse i sin henstilling bør revisionsudvalget bruge resultaterne af den obligatoriske udvælgelsesprocedure, som den reviderede virksomhed har tilrettelagt under revisionsudvalgets ansvar. I denne udvælgelsesprocedure bør den reviderede virksomhed ikke begrænse muligheden for, at revisorer eller revisionsfirmaer med en lav markedsandel kan afgive bud på revisionsopgaven. Udbudsmaterialet bør indeholde gennemsigtige og ikkediskriminerende udvælgelseskriterier for bedømmelse af buddene. I lyset af at denne udvælgelsesprocedure imidlertid kan medføre uforholdsmæssigt store udgifter for virksomheder med en begrænset børsværdi eller små og mellemstore virksomheder af interesse for offentligheden i betragtning af deres størrelse, bør disse virksomheder fritages for forpligtelsen til at tilrettelægge en procedure for at udpegelse af en ny revisor eller et nyt revisionsfirma.

¹⁴ Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) nr. 1092/2010 af 24. november 2010 om makrotilsyn på EU-plan med det finansielle system og om oprettelse af et europæisk udvalg for systemiske risici (EUT L 331 af 15.12.2010, s. 1).

- (19) Den reviderede virksomheds aktionær- eller medlemsgeneralforsamlings ret til at vælge revisor eller revisionsfirma ville ikke gælde, hvis den reviderede virksomhed indgik en aftale med en tredjepart, i medfør af hvilken denne ret blev begrænset. Derfor vil enhver aftale mellem en revideret virksomhed og en tredjepart vedrørende udpegelse eller begrænsning af valget til bestemte revisorer eller bestemte revisionsfirmaer blive anset for at være ugyldig.
- (20) Det styrker den professionelle skepsis og hjælper med at højne revisionskvaliteten, når virksomheder af interesse for offentligheden udpeger mere end en revisor eller mere end et revisionsfirma. Denne foranstaltning kombineret med inddragelsen af mindre revisionsfirmaer på revisionsmarkedet fremmer desuden udviklingen af disse firmaers kapacitet og udvider derved udvalget af revisorer og revisionsfirmaer for virksomheder af interesse for offentligheden. Derfor bør virksomheder af interesse for offentligheden opfordres og inciteres til at udpege mere end én revisor eller ét revisionsfirma til at udføre den lovpligtige revision.
- (21) For at forhindre risikoen for en familiær stilling og dermed styrke uafhængigheden for revisorer og revisionsfirmaer er det vigtigt at bestemme, at en revisor eller et revisionsfirma kun må varetage revisionsopgaven for en bestemt revideret virksomhed i en vis periode. Desuden giver denne forordning som et middel til at styrke revisorens eller revisionsfirmaets uafhængighed, at styrke den professionelle skepsis og at forøge revisionskvaliteten følgende alternativer for en forlængelse af den maksimale varighed: regelmæssige og åbne obligatoriske fornyede udbud eller udpegelse af mere end en revisor eller mere end et revisionsfirma af virksomheder af interesse for offentligheden. Hvis mindre revisionsfirmaer inddrages i disse foranstaltninger, vil det også fremme udviklingen af disse firmaers kapacitet og dermed øge udvalget af revisorer og revisionsfirmaer for virksomheder af interesse for offentligheden. Der bør også etableres en passende gradvis rotationsordning for de ledende revisionspartnere, der udfører den lovpligtige revision på vegne af revisionsfirmaet. Det er også vigtigt, at der defineres en passende periode, hvor en sådan revisor eller et sådant revisionsfirma ikke må udføre den lovpligtige revision for den samme virksomhed. For at sikre en glidende overgang skal den tidligere revisor overdrage en sagsmappe med relevante oplysninger til den nye revisor.
- (22) For at sikre en høj grad af investor- og forbrugertillid i det indre marked ved at undgå interessekonflikter, skal revisorer og revisionsfirmaer være underlagt et passende tilsyn ved kompetente myndigheder, som er uafhængige af revisorerhvervet, og som har den nødvendige kapacitet og ekspertise og tilstrækkelige ressourcer. Medlemsstaterne bør være i stand til at uddelegere eller tillade deres kompetente myndigheder at uddelegere enhver af disse kompetente myndigheds opgaver til andre myndigheder eller organer med undtagelse af opgaver, der vedrører kvalitetssikringssystemet og undersøgelses- og disciplinærsystemer. Medlemsstaterne bør dog være i stand til at vælge at uddelegere opgaver med relation til disciplinærsystemet til andre myndigheder og organer, forudsat at flertallet af de personer, der deltager i ledelsen af den pågældende myndighed eller det pågældende organ, er uafhængige af revisorerhvervet. De nationale kompetente myndigheder bør have de nødvendige beføjelser til at udføre deres tilsynsopgaver, herunder retten til at få adgang til data, indhente oplysninger og udføre kontroller. De skal være specialiseret i tilsyn med finansielle markeder, opfyldelse af forpligtelser med hensyn til regnskabsaflæggelse eller tilsyn med lovpligtig revision. Det bør imidlertid være muligt, at tilsynet med opfyldelse af forpligtelserne pålagt virksomheder af interesse for offentligheden udføres af de kompetente myndigheder med ansvar for tilsynet med sådanne virksomheder. De kompetente myndigheders finansiering bør være fri for enhver form for upassende påvirkning fra en revisors eller et revisionsfirmas side.
- (23) Tilsynets kvalitet kan højnes med et effektivt samarbejde mellem myndigheder med ansvar for forskellige opgaver på nationalt plan. Derfor bør de myndigheder, der har beføjelse til at føre tilsyn med opfyldelsen af forpligtelserne om lovpligtig revision af virksomheder af interesse for offentligheden, samarbejde med myndigheder med ansvar for de i direktiv 2006/43/EF omhandlede opgaver, med myndigheder med ansvar for tilsynet med virksomheder af interesse for offentligheden og med de finansielle efterretningsenheder, der er beskrevet i Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2005/60/EF¹⁵.

- (24) Ekstern kvalitetssikring af den lovpligtige revision er afgørende for at sikre en revision af høj kvalitet. Den styrker troværdigheden af offentliggjorte finansielle oplysninger og sikrer en bedre beskyttelse for aktionærer, investorer, kreditorer og andre berørte parter. Revisorer og revisionsfirmaer bør derfor indgå i et system med kvalitetssikring, som de kompetente myndigheder har ansvaret for, hvilket sikrer objektivitet og uafhængighed af revisorerhvervet. Kvalitetssikringskontrollen bør udføres på en sådan måde, at hver enkelt revisor eller hvert enkelt revisionsfirma, der udfører revisioner af virksomheder af interesse for offentligheden, underkastes kvalitetssikringskontrol på grundlag af en risikoanalyse. I tilfælde af at revisorer og revisionsfirmaer udfører lovpligtig revision af andre virksomheder af interesse for offentligheden end de i artikel 2, nr. 17) og 18), i direktiv 2006/43/EF omhandlede, bør kvalitetssikringskontrollen finde sted mindst hvert tredje år, og i andre tilfælde mindst hvert sjette år. Kommissionens henstilling 2008/362/EF af 6. maj 2008 om ekstern kvalitetssikring i forbindelse med revisorer og revisionsfirmaer, der reviderer virksomheder af interesse for offentligheden¹⁶, indeholder oplysninger om, hvordan kontroller skal udføres. Kvalitetssikringskontroller bør være hensigtsmæssige og stå i et rimeligt forhold til omfanget og kompleksiteten af den virksomhed, der udøves af den reviderede revisor eller det reviderede revisionsfirma.
- (25) Markedet for lovpligtige revisionsydelser for virksomheder af interesse for offentligheden udvikler sig med tiden. Det er derfor nødvendigt, at de kompetente myndigheder overvåger udviklingen på markedet, navnlig med hensyn til risikoen ved en høj markedsconcentration, herunder i specifikke sektorer, og revisionsudvalgenes præstation.
- (26) Hvis de kompetente myndigheders aktiviteter er gennemsigtige, vil det hjælpe med at øge investor- og forbrugertilliden i det indre marked. Derfor bør de kompetente myndigheder være underlagt et krav om regelmæssig rapportering om deres aktiviteter og offentliggørelse af oplysninger i sammenfattet form om

- kontrolresultater og -konklusioner eller i individuel form, når medlemsstaterne fastsætter det.
- (27) Samarbejdet mellem de kompetente myndigheder i medlemsstaterne kan yde et vigtigt bidrag til at sikre en konsekvent høj kvalitet af lovpligtige revisioner i Unionen. Derfor bør de kompetente myndigheder i medlemsstaterne samarbejde, når det er nødvendigt for at udføre deres tilsynsopgaver for lovpligtige revisioner. De skal overholde princippet om, at regulering udføres i hjemlandet, og at tilsyn udføres af den medlemsstat, hvor en revisor eller et revisionsfirma er godkendt, og i hvilken den reviderede virksomhed har hjemsted. Samarbejdet mellem de kompetente myndigheder bør tilrettelægges inden for rammerne af et udvalg af europæiske revisionstilsynsmyndigheder (CEAOB), som bør være sammensat af repræsentanter på højt niveau for de kompetente myndigheder. For at fremme en ensartet anvendelse af denne forordning bør CEAOB kunne vedtage ikke-bindende retningslinjer eller udtalelser. Endvidere bør det lette udvekslingen af oplysninger, rådgive Kommissionen og bidrage til tekniske vurderinger og tekniske undersøgelser.

Med henblik på den tekniske vurdering af offentlige tilsynssystemer i tredjelande og vedrørende det internationale samarbejde mellem medlemsstater og tredjelande på dette område bør CEAOB nedsætte en undergruppe, hvis formand er det medlem, som den europæiske tilsynsmyndighed (Den Europæiske Værdipapir- og Markedstilsynsmyndighed ESMA)¹⁷ har udpeget, og bør anmode om assistance fra – ESMA, den europæiske tilsynsmyndighed (Den Europæiske Banktilsynsmyndighed – EBA)¹⁸ eller den europæiske tilsynsmyndighed (Den Europæiske Tilsynsmyndighed for Forsikrings- og Arbejdsmarkedspensionsordninger – EIOPA)¹⁹, for så vidt dennes anmodning har tilknytning til det internationale samarbejde mellem med-

¹⁵ Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2005/60/EF af 26. oktober 2005 om forebyggende foranstaltninger mod anvendelse af det finansielle system til hvidvaskning af penge og finansiering af terrorisme (EUT L 309 af 25.11.2005, s. 15).

¹⁶ EUT L 120 af 7.5.2008, s. 20.

¹⁷ Den europæiske tilsynsmyndighed oprettet ved Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) nr. 1095/2010 af 24. november 2010 om oprettelse af en europæisk tilsynsmyndighed (Den Europæiske Værdipapir- og Markedstilsynsmyndighed), om ændring af afgørelse nr. 716/2009/EF og om ophævelse af Kommissionens afgørelse 2009/77/EF (EUT L 331 af 15.12.2010, s. 84).

¹⁸ Den europæiske tilsynsmyndighed oprettet ved Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) nr. 1093/2010 af 24. november 2010 om oprettelse af en europæisk tilsynsmyndighed (Den Europæiske Banktilsynsmyndighed), om ændring af afgørelse nr. 716/2009/EF og om ophævelse af Kommissionens afgørelse 2009/78/EF (EUT L 331 af 15.12.2010, s. 12).

lemsstater og tredjelande om lovpliktig revision af virksomheder af interesse for offentligheden, som disse europæiske tilsynsmyndigheder fører tilsyn med. Kommissionen varetager CEAOB's sekretariatsopgaver og bør på grundlag af det arbejdsprogram, som CEAOB udarbejder, medtage udgifterne her til i sine overslag for det følgende år.

- (28) Samarbejdet mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder bør omfatte samarbejde om kvalitetssikringskontroller og assistance til undersøgelser af gennemførelsen af lovpligtige revisioner af virksomheder af interesse for offentligheden, herunder i tilfælde hvor den adfærd, der undersøges, ikke udgør en overtrædelse af nogen gældende lovbestemmelse eller administrativ bestemmelse i den berørte medlemsstat. De nærmere bestemmelser for samarbejdet mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder bør kunne muligheden for oprettelse af kollegier af kompetente myndigheder og uddelegering af opgaver blandt myndighederne. De netværk, som revisorer og revisionsfirmaer arbejder inden for, bør også inddrages i et sådant samarbejde. De kompetente myndigheder bør overholde reglerne om fortrolighed og tavshedspligt.
- (29) Kapitalmarkedernes forbundenhed skaber behov for, at de kompetente myndigheder får beføjelse til at samarbejde med tilsynsmyndigheder og organer i tredjelande om udveksling af oplysninger eller kvalitetssikringskontroller. Hvis samarbejdet med myndigheder i tredjelande vedrører revisionsarbejdsplaner eller andre dokumenter, der indehaves af en revisor eller et revisionsfirma, finder procedurerne fastsat i direktiv 2006/43/EF anvendelse.
- (30) For at sikre velfungerende kapitalmarkeder er der behov for en holdbar revisionskapacitet og et konkurrencepræget marked for revisionsydelser med et tilstrækkeligt udbud af revisorer og revisionsfirmaer, som kan udføre lovpligtige revisioner af virksomheder af interesse for offentligheden. De kompetente myndigheder og Det Europæiske Konkurren-

cenetværk (ECN) bør rapportere om de forandringer på revisionsmarkedet, som denne forordning indfører.

- (31) Tilpasningen af procedurerne for Kommissionens vedtagelse af delegerede retsakter til traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde og navnlig til artikel 290 og 291 heri bør ske fra sag til sag. For at tage højde for udviklingen inden for revision og revisorerhvervet bør beføjelsen til at vedtage retsakter i overensstemmelse med artikel 290 i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde delegeres til Kommissionen. Navnlig er brugen af delegerede retsakter nødvendig med henblik på vedtagelse af internationale revisionsstandarder inden for revisionspraksis, uafhængig kontrol af og intern kontrol af revisorer og revisionsfirmaer. De vedtagne internationale revisionsstandarder bør ikke ændre nogen krav i denne forordning eller føje yderligere krav til disse krav, medmindre dette udtrykkelig er fastsat. Det er af særlig vigtighed, at Kommissionen foretager passende høringer i sit forberedende arbejde, herunder høringer på ekspertniveau.

Kommissionen bør i forbindelse med forberedelsen og udarbejdelsen af delegerede retsakter sørge for samtidig, rettidig og hensigtsmæssig fremsendelse af relevante dokumenter til Europa-Parlamentet og Rådet.

- (32) For at skabe retssikkerhed og sikre en gnidningsfri overgang til den ordning, der indføres med denne forordning, er det vigtigt at indføre en overgangsordning for ikrafttrædelsen af forpligtelsen til at skifte revisorer og revisionsfirmaer og forpligtelsen til at tilrettelægge en udvælgelsesprocedure i forbindelse med valg af revisorer og revisionsfirmaer.
- (33) Henvisninger til bestemmelserne i direktiv 2006/43/EF skal forstås som henvisninger til de nationale bestemmelser, der gennemfører disse bestemmelser i direktiv 2006/43/EF. Den nye europæiske revisionsramme, der er fastsat ved denne forordning af Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2014/56/EU²⁰, erstatter eksisterende krav i direktiv 2006/43/EF og bør fortolkes uden henvisning til foregående instrumenter såsom Kommissionens henstillinger, der blev vedtaget under den tidligere ramme.

¹⁹ Den europæiske tilsynsmyndighed oprettet ved Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) nr. 1094/2010 af 24. november 2010 om oprettelse af en europæisk tilsynsmyndighed (Den Europæiske Tilsynsmyndighed for Forsikrings- og Arbejdsmarkedspensionsordninger), om ændring af afgørelse nr. 716/2009/EF og om ophævelse af Kommissionens afgørelse 2009/79/EF (EUT L 331 af 15.12.2010, s. 48).

²⁰ Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2014/56/EU af 16. april 2014 om ændring af direktiv 2006/43/EF om lovpligtig revision af årsregnskaber og konsoliderede regnskaber (se side 196 i denne EUT).

- (34) Målene for denne forordning, nemlig præcisering og en mere klar definition af den lovpligtige revisions funktion i forbindelse med virksomheder af interesse for offentligheden, forbedring af de oplysninger, som revisoren eller revisionsfirmaet afgiver til den reviderede virksomhed, investorer og andre interessenter, forbedring af kommunikationskanalerne mellem revisorer og tilsynsmyndigheder for virksomheder af interesse for offentligheden, forebyggelse af interessekonflikter i udførelsen af ikkerevisionsydelser for virksomheder af interesse for offentligheden, reduktion af risikoen for en potentiel interessekonflikt som følge af det eksisterende system, hvor den «reviderede virksomhed vælger og betaler revisoren», eller risikoen for en familiær stilling, lettelse af udskiftningen af og valget af revisor eller revisionsfirma for virksomheder af interesse for offentligheden, udvidelse af udvalget af revisorer eller revisionsfirmaer for virksomheder af interesse for offentligheden og styrkelse af effektiviteten, uafhængigheden og konsekvensen i reguleringen af og tilsynet med revisorer og revisionsfirmaer, der udfører lovpligtig revision af virksomheder af interesse for offentligheden, herunder med hensyn til samarbejde på EU-plan, kan ikke i tilstrækkelig grad opfyldes af medlemsstaterne, men kan på grund af deres omfang bedre nås på EU-plan; Unionen kan derfor træffe foranstaltninger i overensstemmelse med nærhedsprincippet, jf. artikel 5 i traktaten om Den Europæiske Union. I overensstemmelse med proportionalitetsprincippet, jf. samme artikel, går denne forordning ikke videre, end hvad der er nødvendigt for at nå disse mål.
- (35) Denne forordning overholder de grundlæggende rettigheder og de principper, som navnlig er nedfældet i Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder, særlig retten til respekt for privatliv og familieliv, retten til beskyttelse af personoplysninger, friheden til at oprette og drive egen virksomhed, og skal anvendes i overensstemmelse med disse rettigheder og principper.
- (36) Den Europæiske Tilsynsførende for Databeskyttelse blev hørt i overensstemmelse med artikel 28, stk. 2, i Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EF) nr. 45/2001 og afgav udtalelse den 23. april 2012²¹.
- (37) Et ny retlig ramme for revision af årsregnskaber og konsoliderede regnskaber bør fastsæt-

tes i denne forordning, og Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2014/56/EU og Kommissionens afgørelse 2005/909/EF²² bør derfor ophæves –

VEDTAGET DENNE FORORDNING:

Afsnit I

Emne, anvendelsesområde og definitioner

Artikel 1

Emne

Denne forordning fastsætter krav til udførelsen af lovpligtig revision af årsregnskaber og konsoliderede regnskaber for virksomheder af interesse for offentligheden, regler for disse virksomheders organisation og udvælgelse af revisorer og revisionsfirmaer for at fremme deres uafhængighed og forhindre interessekonflikter samt regler om tilsyn med revisorer og revisionsfirmaers opfyldelse af disse krav.

Artikel 2

Anvendelsesområde

1. Denne forordning finder anvendelse på:
 - a) revisorer og revisionsfirmaer, som udfører lovpligtig revision af virksomheder af interesse for offentligheden
 - b) virksomheder af interesse for offentligheden.
2. Denne forordning finder anvendelse med forbehold af direktiv 2006/43/EF.
3. Når et andelselskab som omhandlet i artikel 2, nr. 14), i direktiv 2006/43/EF, en sparekasse eller en tilsvarende virksomhed som omhandlet i artikel 45 i direktiv 86/635/EØF eller en dattervirksomhed af eller retssuccessor til et andelselskab, en sparekasse eller en tilsvarende virksomhed, som omhandlet i artikel 45 i direktiv 86/635/EØF, i henhold til nationale bestemmelser har pligt eller tilladelse til at være medlem af en nonprofit-revisionsenhed, kan medlemsstaten beslutte, at denne forordning eller visse bestemmelser i denne forordning ikke finder anvendelse på lovpligtig revision af en sådan virksomhed, forudsat at de principper om uafhængighed, der er fastsat i direktiv 2006/43/EF, overholdes af den revisor, der udfører den lovpligtige revision for et af

²¹ EUT C 336 af 6.11.2012, s. 4.

²² Kommissionens afgørelse 2005/909/EF af 14. december 2005 om oprettelse af en ekspertgruppe til at bistå Kommissionen og lette samarbejdet mellem offentlige tilsynssystemer for revisorer og revisionsfirmaer (EUT L 329 af 16.12.2005, s. 38).

medlemmerne, og af personer, som har mulighed for at påvirke den lovpligtige revision.

4. Når et andelsselskab som omhandlet i artikel 2, nr. 14), i direktiv 2006/43/EF, en sparekasse eller en tilsvarende virksomhed som omhandlet i artikel 45 i direktiv 86/635/EØF eller en dattervirksomhed af eller retssuccesor til et sådant andelsselskab, en sådan sparekasse eller en sådan tilsvarende virksomhed, som omhandlet i artikel 45 i direktiv 86/635/EØF, henhold til nationale bestemmelser har pligt eller tilladelse til at være medlem af en nonprofit-revisionsenhed, ville en objektiv, ansvarlig og velinformeret tredjepart ikke konkludere, at det medlemskabsbaserede forhold bringer revisorens uafhængighed i fare, forudsat at det ved et sådant revisionsfirmas udførelse af lovpligtig revision for et af medlemmerne gælder, at principperne om uafhængighed opfyldes af de revisorer, der udfører revisionen, og af de personer, der kan påvirke den lovpligtige revision.
5. Medlemsstaten underretter Kommissionen og et udvalg af europæiske revisionstilsynsmyndigheder (i det følgende benævnt «CEAOB») som omhandlet i artikel 30, om sådanne undtagelsestilfælde, hvor visse bestemmelser i denne forordning ikke har fundet anvendelse. Den tilsender Kommissionen og CEAOB en liste over de bestemmelser i denne forordning, der ikke er blevet anvendt i forbindelse med den lovpligtige revision af de virksomheder, der omhandlet i stk. 3, sammen med begrundelserne for ikke at anvende bestemmelserne.

Artikel 3

Definitioner

I denne forordning finder definitionerne i artikel 2 i direktiv 2006/43/EF anvendelse, med undtagelse af definitionen af «kompetent myndighed», som er fastsat i denne forordnings artikel 20.

Afsnit II

Betingelser for udførelse af lovpligtig revision for virksomheder af interesse for offentligheden

Artikel 4

Revisionshonorarer

1. Honoraret for udførelse af lovpligtig revision for virksomheder af interesse for offentligheden må ikke være et betinget honorar.

Med forbehold af artikel 25 i direktiv 2006/43/EF betyder «betinget honorar» i første afsnit et honorar for revisionsopgaver, der beregnes på et på forhånd fastlagt grundlag relateret til udfaldet eller resultatet af en transaktion eller resultatet af det udførte arbejde. Et honorar betragtes ikke som betinget, hvis en domstol eller en kompetent myndighed har fastsat det.

2. Når en revisor eller et revisionsfirma for den reviderede virksomhed, dens modervirksomhed eller de virksomheder, den kontrollerer, i en periode på tre eller flere på hinanden følgende regnskabsår udfører andre ikkerevisionsydelse end de i denne forordnings artikel 5, stk. 1, omhandlede, begrænses det samlede honorar til højst 70 % af gennemsnittet af de honorarer, der er betalt i de seneste tre på hinanden følgende regnskabsår for revisionen af den reviderede virksomhed og, når det er relevant, af dens modervirksomhed, de virksomheder, den kontrollerer, og af det konsoliderede regnskab for den virksomheds-koncern.

Med henblik på begrænsningerne i første afsnit udelukkes andre ikkerevisionsydelse end de i artikel 5, stk. 1, omhandlede, som er krævet ved EU-lovgivning eller national lovgivning.

Medlemsstaterne kan fastsætte, at en kompetent myndighed på anmodning af revisoren eller revisionsfirmaet undtagelsesvist kan tillade, at revisoren eller revisionsfirmaet fritages for kravene i første afsnit med hensyn til en revideret virksomhed i en periode på højst to regnskabsår.

3. Når det samlede honorar, der modtages fra en virksomhed af interesse for offentligheden, i hvert af de seneste tre på hinanden følgende regnskabsår udgør over 15 % af det samlede honorar, som den revisor, det revisionsfirma eller, når det er relevant, den koncernrevisor, der udfører den lovpligtige revision i hvert af disse regnskabsår, modtager, underretter en sådan revisor eller et sådant revisionsfirma eller i givet fald en sådan koncernrevisor revisionsudvalget herom og drøfter eventuelle trusler mod deres uafhængighed og de foranstaltninger, der er iværksat for at imødegå disse trusler, med revisionsudvalget. Revisionsudvalget tager stilling til, om revisionsopgaven bør underkastes en kvalitetssikringskontrol udført af en anden revisor eller et andet revisionsfirma, før revisionspåtegningen afgives.

Hvis det honorar, der modtages fra sådan en virksomhed af interesse for offentligheden, fortsat overstiger 15 % af de samlede modtagne honorarer for en sådan revisor eller et sådant revisionsfirma eller i givet fald en sådan koncernrevisor, som udfører revisionen, beslutter revisionsudvalget på grundlag af objektive oplysninger, om revisoren eller revisionsfirmaet eller koncernrevisoren for den pågældende virksomhed eller gruppe af virksomheder kan fortsætte med at udføre lovpligtige revisioner i en ny periode, der dog ikke må overstige to år.

4. Medlemsstaterne kan stille strengere krav end dem, der er fastsat i denne artikel.

Artikel 5

Forbud mod udførelse af ikkerevisionsydelser

1. En revisor eller et revisionsfirma, der udfører den lovpligtige revision af en virksomhed af interesse for offentligheden, eller ethvert medlem af netværket, som revisoren eller revisionsfirmaet tilhører, må ikke direkte eller indirekte udføre forbudte ikkerevisionsydelser for den reviderede virksomhed, dennes modervirksomhed eller de af denne kontrollerede virksomheder i Unionen i:
- a) den periode, der ligger imellem begyndelsen af den reviderede periode og afgivelsen af revisionspåtegningen, og
 - b) det regnskabsår, der ligger umiddelbart før den periode, der er omhandlet i litra a), for så vidt angår de ydelser, der er omhandlet i andet afsnit, litra e).

I denne artikel forstås ved forbudte ikkerevisionsydelser:

- a) skatteydelser relateret til:
 - i) udarbejdelse af skatteblanketter
 - ii) lønskat
 - iii) told
 - iv) udpegelse af offentlige tilskud og skatteincitament, medmindre bistand fra revisoren eller revisionsfirmaet i forbindelse med sådanne ydelser er retligt påkrævet
 - v) bistand i forbindelse med skattekontroller fra skattemyndighedernes side, medmindre bistand fra revisoren eller revisionsfirmaet i forbindelse med sådanne kontroller er retligt påkrævet
 - vi) beregning af direkte og indirekte skat og udskudt skat
 - vii) ydelse af skatterådgivning

- b) ydelser, der har indflydelse på den reviderede virksomheds ledelse eller beslutningstagning
 - c) bogføring og udarbejdelse af bogholderi og regnskaber
 - d) ydelser i forbindelse med lønninger
 - e) udformning og gennemførelse af procedurer for intern kontrol eller risikostyring relateret til udarbejdelsen af og/eller kontrollen med finansiell information eller udformning og gennemførelse af finansielle informationsteknologisystemer
 - f) vurderingsydelser, herunder vurderinger i forbindelse med aktuarydelser og støtte til retssager
 - g) juridiske ydelser i forbindelse med:
 - i) generel rådgivning
 - ii) forhandling på vegne af den reviderede virksomhed, og
 - iii) tvistløsning i en forsvarende rolle
 - h) ydelser i forbindelse med den reviderede virksomheds interne revisionsfunktion
 - i) ydelser i tilknytning til finansiering, kapitalstruktur og kapitalallokering og den reviderede virksomheds investeringsstrategi, bortset fra levering af forsikringsydelser i forbindelse med regnskaber, såsom afgivelse af støtteerklæringer i forbindelse med prospekter udstedt af den reviderede virksomhed
 - j) fremme af, handel med eller tegningsgaranti for aktier i den reviderede virksomhed
 - k) ydelser relateret til menneskelige ressourcer med hensyn til:
 - i) ledelse, som betydeligt kan påvirke udarbejdelsen af det bogholderi eller det regnskab, som er underlagt den lovpligtige revision, såfremt sådanne ydelser omfatter:
 - søgning efter eller udvælgelse af kandidater til sådanne stillinger
 - kontrol af referencerne for kandidater til sådanne stillinger
 - ii) strukturering af det organisatoriske design, og
 - iii) udgiftskontrol.
2. Medlemsstaterne kan forbyde andre ydelser end dem, der er anført i stk. 1, hvis de anser disse ydelser for at udgøre en trussel mod uafhængigheden. Medlemsstaterne underretter Kommissionen om eventuelle tilføjelser til listen i stk. 1.
3. Uanset stk. 1, andet afsnit, kan medlemsstaterne tillade levering af de ydelser, der er omhandlet i litra a), nr. i), litra a), nr. iv)-vii), og litra f), forudsat at de opfylder følgende krav:

- a) de har ingen indvirkning eller har ubetydelig indvirkning, hver for sig eller samlet, på de reviderede regnskaber
 - b) skønnet over indvirkningen på det reviderede regnskab er veldokumenteret og forklaret i revisionsprotokollatet til revisionsudvalget som omhandlet i artikel 11, og
 - c) uafhængighedsprincipperne som fastlagt i direktiv 2006/43/EF efterkommes af revisor eller revisionsfirmaet.
4. En revisor eller et revisionsfirma, der udfører lovpligtige revisioner for virksomheder af interesse for offentligheden, og, når revisoren eller revisionsfirmaet tilhører et netværk, ethvert medlem af et sådant netværk må udføre andre ikkerevisionsydelser end de forbudte ikkerevisionsydelser i stk. 1 og 2 for den reviderede virksomhed, dennes modervirksomhed eller de af denne kontrollerede virksomheder efter godkendelse fra revisionsudvalget, når dette har foretaget en passende vurdering af trusler mod uafhængigheden og de foranstaltninger, der er anvendt til beskyttelse heraf, i overensstemmelse med artikel 22b i direktiv 2006/43/EF. Revisionsudvalget udsteder i givet fald retningslinjer vedrørende de i stk. 3 omhandlede ydelser.

Medlemsstaterne må indføre strengere regler, der fastsætter de betingelser, på hvilke en revisor, et revisionsfirma eller et medlem af et netværk, som revisoren eller revisionsfirmaet tilhører, må udføre andre ikkerevisionsydelser end de forbudte ikkerevisionsydelser i stk. 1 for den reviderede virksomhed, dennes modervirksomhed eller de af denne kontrollerede virksomheder.

5. Når et medlem af et netværk, som den revisor eller det revisionsfirma, der udfører en lovpligtig revision for en virksomhed af interesse for offentligheden, tilhører, udfører ikkerevisionsydelser som omhandlet i stk. 1 og 2 for en virksomhed med hjemsted i et tredjeland, der er kontrolleret af den reviderede virksomhed af interesse for offentligheden, vurderer revisoren eller revisionsfirmaet, hvorvidt deres uafhængighed vil være truet, hvis medlemmet af netværket udfører sådanne ydelser.

Hvis revisoren eller revisionsfirmaets afhængighed påvirkes, træffer revisoren eller revisionsfirmaet sikkerhedsforanstaltninger i relevant omfang for at imødegå disse trusler

ved udførelsen af sådanne ydelser i et tredjeland. Revisoren eller revisionsfirmaet må kun fortsætte med at udføre den lovpligtige revision af virksomheden af interesse for offentligheden, hvis de i overensstemmelse med artikel 6 i denne forordning og artikel 22b i direktiv 2006/43/EF kan påvise, at disse ydelser ikke vil påvirke deres faglige vurdering og revisionspåtegningen.

Ved anvendelsen af dette stykke anses:

- a) deltagelse i den reviderede virksomheds beslutningstagning og udførelse af de i stk. 1, andet afsnit, litra b), c) og e), omhandlede ydelser for at påvirke uafhængigheden, og for ikke at kunne imødegå af nogen foranstaltninger
- b) udførelse af ydelserne omhandlet i stk. 1, andet afsnit, bortset fra litra b), c) og e), for at påvirke uafhængigheden og derfor kræve foranstaltninger for at imødegå de trusler, der opstår som følge heraf.

Artikel 6

Forberedelser til den lovpligtige revision og vurdering af trusler mod uafhængigheden

1. Før en revisor eller et revisionsfirma påtager sig eller fortsætter en lovpligtig revision af en virksomhed af interesse for offentligheden, skal de, i tillæg til bestemmelserne i artikel 22b i direktiv 2006/43/EF, vurdere og dokumentere følgende:
 - a) hvorvidt de opfylder kravene i artikel 4 og 5 i denne forordning
 - b) hvorvidt kravene i artikel 17 i denne forordning er opfyldt
 - c) med forbehold af direktiv 2005/60/EF, integriteten for så vidt angår medlemmerne af det tilsynsførende organ, bestyrelsen og ledelsen i virksomheden af interesse for offentligheden.
2. En revisor eller et revisionsfirma:
 - a) bekræfter hvert år skriftligt over for revisionsudvalget, at revisoren, revisionsfirmaet og de revisionspartnere og andre ledende revisionsmedarbejdere (senior managers og managers), der udfører den lovpligtige revision, er uafhængige af den reviderede virksomhed
 - b) drøfter med revisionsudvalget eventuelle trusler mod deres uafhængighed og de foranstaltninger, der er iværksat for at imødegå disse trusler, som dokumenteret af revisoren eller revisionsfirmaet, jf. stk. 1.

Artikel 7

Uregelmæssigheder

Med forbehold af artikel 12 i denne forordning og direktiv 2005/60/EF skal en revisor eller et revisionsfirma, der udfører lovpligtig revision af en virksomhed af interesse for offentligheden, hvis de har mistanke om eller har rimelig grund til at mene, at der kan opstå eller er opstået uregelmæssigheder, herunder svig med hensyn til den reviderede virksomheds regnskaber, underrette den reviderede virksomhed og opfordre den til at undersøge sagen og træffe passende foranstaltninger til at behandle sådanne uregelmæssigheder samt forhindre, at de opstår igen.

Hvis den reviderede virksomhed ikke undersøger sagen, underretter revisoren eller revisionsfirmaet de myndigheder, som medlemsstaterne har udpeget til undersøge sådanne uregelmæssigheder.

Hvis revisoren eller revisionsfirmaet i god tro meddeler eventuelle uregelmæssigheder som omhandlet i første afsnit til disse myndigheder, udgør dette ikke en tilsidesættelse af nogen kontraktlig eller lovmæssig begrænsning af retten til at videregive oplysninger.

Artikel 8

Kvalitetssikringsgennemgang

1. Før revisionspåtegningen og -protokollatet, jf. artikel 10 og 11, afgives, udføres der en kvalitetssikringsgennemgang for at vurdere, om revisorens eller den ledende revisionspartners erklæring i udkastene er rimelig.
2. Kvalitetssikringsgennemgangen udføres af en kvalitetssikringskontrollant (i denne artikel herefter benævnt «kontrollanten»). Kontrollanten skal være en revisor, som ikke er involveret i udførelsen af den lovpligtige revision, som kvalitetssikringsgennemgangen vedrører.
3. Uanset stk. 2 skal en revisor eller et revisionsfirma, hvis den lovpligtige revision udføres af et revisionsfirma, og alle revisorerne deltog i udførelsen af revisionen, eller hvis revisionen udføres af en revisor, og revisoren ikke er en partner eller ansat i et revisionsfirma, sørge for, at en anden revisor udfører en kvalitetssikringsgennemgang. Videregivelse af dokumenter eller oplysninger til den uafhængige kontrollant med henblik på denne artikel udgør ikke et brud på tavshedspligten. Dokumenter eller oplysninger, der videregives til

kontrollanten med henblik på denne artikel er omfattet af tavshedspligt.

4. Kontrollanten skal i forbindelse med kvalitetssikringsgennemgangen mindst registrere følgende:
 - a) de mundtlige og skriftlige oplysninger, som revisoren eller den ledende revisionspartner har afgivet til støtte for de væsentlige vurderinger og de vigtigste resultater af de udførte revisionsprocedurer samt konklusionerne af disse resultater, uanset om dette er sket på anmodning fra kontrollanten
 - b) revisorens eller den ledende revisionspartners erklæring i udkastene til revisionspåtegningen og -protokollatet, jf. artikel 10 og 11.
5. Kvalitetssikringsgennemgangen skal mindst vurdere følgende:
 - a) revisorens eller revisionsfirmaets uafhængighed af den reviderede virksomhed
 - b) de væsentlige risici, der er relevante for den lovpligtige revision, og som revisoren eller den ledende revisionspartner har identificeret i forbindelse med udførelsen af den lovpligtige revision, og de foranstaltninger, disse har truffet for at styre disse risici
 - c) revisorens eller den ledende revisionspartners begrundelser, herunder især med hensyn til væsentlighedsniveau og de væsentlige risici, der er omhandlet i litra b)
 - d) enhver anmodning om rådgivning til eksterne eksperter, og anvendelsen af denne rådgivning
 - e) arten og omfanget af korrigeret og ikke-korrigeret fejlinformation i regnskabet, der blev identificeret ved udførelsen af revisionen
 - f) de spørgsmål, der er blevet drøftet med revisionsudvalget og ledelsen og/eller tilsynsorganerne i den reviderede virksomhed
 - g) de spørgsmål, der er blevet drøftet med kompetente myndigheder og, hvis det er relevant, andre tredjeparter
 - h) hvorvidt de dokumenter og oplysninger, der er udvalgt fra filen af kontrollanten, understøtter revisorens eller den ledende revisionspartners erklæring i udkastene til revisionspåtegningen og -protokollatet, jf. artikel 10 og 11.
6. Kontrollanten drøfter resultaterne af kvalitetssikringsgennemgangen med revisoren eller den ledende revisionspartner. Revisions-

firmaet etablerer procedurer for fastlæggelsen af den måde, hvorpå eventuel uenighed mellem den ledende revisionspartner og kontrollanten skal løses.

7. Revisoren eller revisionsfirmaet og kontrollanten fører register over resultaterne af kvalitetssikringsgennemgangen samt overvejelserne bag disse resultater.

Artikel 9

Internationale revisionsstandarder

Kommissionen tillægges beføjelser til ved hjælp af delegerede retsakter i overensstemmelse med artikel 39 at vedtage de internationale revisionsstandarder som omhandlet i artikel 26 i direktiv 2006/43/EF vedrørende revisionspraksis og revisors og revisionsfirmaers uafhængighed og interne kvalitetskontrol med henblik på deres anvendelse i Unionen, forudsat at de opfylder kravene i artikel 26, stk. 3, litra a), b) og c), i direktiv 2006/43/EF og ikke ændrer eller supplerer andre krav i denne forordning end dem, der er fastsat i artikel 7, 8 og 18 i denne forordning.

Artikel 10

Revisionspåtegning

1. Revisoren/revisorerne eller revisionsfirmaet/revisionsfirmaerne fremlægger resultaterne af den lovpligtige revision af virksomheden af interesse for offentligheden i en revisionspåtegning.
2. Revisionspåtegningen skal udarbejdes i overensstemmelse med bestemmelserne i artikel 28 i direktiv 2006/43/EF og skal endvidere som minimum:
 - a) angive, af hvem eller af hvilket organ revisoren/revisorerne eller revisionsfirmaet/revisionsfirmaerne blev udpeget
 - b) angive datoen for udpegelsen af revisorerne eller revisionsfirmaerne og det tidsrum, hvor denne eller disse uden afbrydelse har varetaget opgaven, herunder tidligere forlængelser og genudpegelser af revisorerne eller revisionsfirmaerne
 - c) til støtte for revisionserklæringen forelægge:
 - i) en beskrivelse af de vigtigste vurderede risici for væsentlig fejlinformation, herunder vurderede risici for væsentlig fejlinformation som følge af svig
 - ii) et resumé af revisorens reaktion på disse risici

iii) når det er relevant, de vigtigste bemærkninger med hensyn til disse risici.

Såfremt det er relevant for ovennævnte oplysninger i revisionspåtegningen vedrørende hver enkelt vigtig vurderet risiko for væsentlig fejlinformation, skal revisionspåtegningen indeholde tydelig henvisning til de relevante oplysninger i regnskaberne

- d) forklare, i hvilket omfang det med den lovpligtige revision blev anset for muligt at opdage uregelmæssigheder, herunder svig
- e) bekræfte, at revisorerklæringen er forenelig med revisionsprotokollatet til revisionsudvalget, jf. artikel 11
- f) erklære, at der ikke er udført forbudte ikkerevisionsydelser som omhandlet i artikel 5, stk. 1, og at revisoren/revisorerne eller revisionsfirmaet/revisionsfirmaerne forblev uafhængige i udførelsen af den lovpligtige revision
- g) angive eventuelle ydelser i tillæg til revisionen, som blev udført af revisoren eller revisionsfirmaet, for den reviderede virksomhed og for den virksomhed eller de virksomheder, den kontrollerer, og som ikke er oplyst i ledelsesberetningen eller regnskaberne.

Medlemsstaterne kan fastsætte yderligere krav til revisionspåtegningens indhold.

3. Undtagen som krævet i stk. 2, litra e), må revisionspåtegningen ikke indeholde krydshenvisninger til revisionsprotokollatet til revisionsudvalget, jf. artikel 11. Revisionspåtegningen skal være udarbejdet i et klart og utvetydigt sprog.
4. I oplysningerne må revisoren eller revisionsfirmaet ikke anvende en kompetent myndigheds navn således, at det antydes, at denne myndighed anbefaler eller godkender revisionspåtegningen.

Artikel 11

Revisionsprotokollat til revisionsudvalget

1. Revisorer eller revisionsfirmaer, der udfører lovpligtige revisioner af virksomheder af interesse for offentligheden, forelægger et revisionsprotokollat for revisionsudvalget i den reviderede virksomhed senest samtidig med datoen for forelæggelsen af den i artikel 10 omhandlede revisionspåtegning. Medlemsstaterne kan endvidere stille krav om, at dette revisionsprotokollat forelægges for den

reviderede virksomheds bestyrelse eller tilsynsorgan.

Hvis den reviderede virksomhed ikke har et revisionsudvalg, forelægges revisionsprotokollatet for det organ, der varetager tilsvarende funktioner i den reviderede virksomhed. Medlemsstaterne kan tillade, at revisionsudvalget forelægger dette protokollat for de tredjeparter, der er omhandlet i deres nationale ret.

2. Revisionsprotokollatet til revisionsudvalget skal være skriftligt. Det skal indeholde en redegørelse for den udførte lovpligtige revision og skal som minimum:
 - a) omfatte en erklæring om uafhængighed, jf. artikel 6, stk. 2, litra a)
 - b) hvis revisionen blev udført af et revisionsfirma, angives hver enkelt ledende revisionspartner involveret i revisionen i protokollatet
 - c) når revisoren eller revisionsfirmaet har truffet foranstaltninger, med henblik på at dennes eller dets aktiviteter skal udføres af en anden revisor eller et andet revisionsfirma, som ikke er medlem af samme netværk, eller som har anvendt eksterne eksperter arbejde, skal protokollatet angive dette og bekræfte, at revisoren eller revisionsfirmaet har modtaget en bekræftelse fra den anden revisor eller det andet revisionsfirma og/eller den eksterne ekspert vedrørende dennes eller dets uafhængighed
 - d) beskrive arten, hyppigheden og omfanget af kommunikation med revisionsudvalget eller det organ, der varetager tilsvarende funktioner i den reviderede virksomhed, ledelsen og bestyrelsen eller tilsynsorganet i den reviderede virksomhed, herunder mødedatoerne for disse organer
 - e) indeholde en beskrivelse af omfanget af og tidsplanen for revisionen
 - f) når mere end en revisor eller et revisionsfirma er blevet udpeget, beskrive opgavefordelingen mellem revisorerne og/eller revisionsfirmaerne
 - g) beskrive den anvendte metode, herunder hvilke poster på balancen der er blevet kontrolleret direkte, og hvilke poster der er kontrolleret baseret på systemrevision, herunder en forklaring på eventuelle væsentlige forskelle i vægningen af systemrevision i forhold til det foregående år, selv om det foregående års lovpligtige revision blev udført af den anden revisor eller

andre revisorer eller andet revisionsfirma eller andre revisionsfirmaer

- h) oplyse det kvantitative væsentlighedsniveau, der er anvendt ved udførelsen af den lovpligtige revision af regnskaberne som helhed, og, hvis det er relevant, væsentlighedsniveauet eller væsentlighedsniveauerne for særlige klasser af transaktionsbalancer eller oplysninger og oplyse de kvalitative faktorer, der blev taget hensyn til ved fastsættelsen af væsentlighedsniveauet
- i) rapportere og forklare skøn vedrørende hændelser eller forhold, der er identificeret under revisionen, og som kan så væsentlig tvivl om virksomhedens evne til at fortsætte som going concern og om, hvorvidt de udgør en væsentlig usikkerhed, og fremlægge en oversigt over alle garantier, støtteerklæringer, tilsagn om offentlig intervention og andre støtteforanstaltninger, der er taget i betragtning ved vurderingen af going concern
- j) rapportere om væsentlige mangler i den reviderede virksomheds eller, i forbindelse med konsoliderede regnskaber, modervirksomhedens interne kontrolsystem og/eller i regnskabssystemet. For hver sådan væsentlig mangel skal det i revisionsprotokollatet anføres, om ledelsen har afhjulpet den pågældende mangel
- k) rapportere om væsentlige forhold vedrørende forekomst af eller mistanke om manglende overholdelse af love og forskrifter eller vedtægter, som er konstateret under revisionen, i det omfang de anses for at være relevante for, at revisionsudvalget kan udføre sine opgaver
- l) rapportere om og bedømme de vurderingsmetoder, der er anvendt for de forskellige poster i årsregnskabet eller det konsoliderede regnskab, herunder alle konsekvenser af ændringer af sådanne metoder
- m) i forbindelse med en lovpligtig revision af konsoliderede regnskaber forklare omfanget af konsolideringen og de af den reviderede virksomhed anvendte eksklusionskriterier for eventuelle ikkekonsoliderede virksomheder, og angive, om disse kriterier er i overensstemmelse med den finansielle rapporteringsramme
- n) når det er relevant, identificere eventuelt revisionsarbejde, der i forbindelse med lovpligtig revision af konsoliderede regnskaber er udført af tredjelandrevisor/

tredjeldsrevisorer, revisor/revisorer, tredjeldsrevisionsfirma/tredjeldsrevisionsfirmaer eller revisionsfirma/revisionsfirmaer, som ikke er medlemmer af samme netværk, som den revisor, der har revideret de konsoliderede regnskaber, hører til

- o) angive, hvorvidt alle anmodninger om forklaringer og dokumenter blev imødekommet af den reviderede virksomhed
- p) rapportere om:
 - i) alle væsentlige vanskeligheder, som er opstået i løbet af revisionen
 - ii) alle væsentlige forhold, som er fremkommet under revisionen, og som er blevet drøftet eller var genstand for korrespondance med ledelsen, og
 - iii) alle andre forhold, som er fremkommet under den lovpligtige revision, og som efter revisorens faglige vurdering er væsentlige for overblikket over regnskabsaflæggelsen.

Medlemsstaterne kan fastsætte yderligere krav til indholdet af revisionsprotokollatet til revisionsudvalget.

Revisoren/revisorerne eller revisionsfirmaet/revisionsfirmaerne drøfter på anmodning af en revisor, et revisionsfirma eller revisionsudvalget væsentlige spørgsmål, som er fremkommet under revisionen, og som er omhandlet i revisionsprotokollatet til revisionsudvalget, og navnlig i første afsnit, litra j), med den reviderede virksomheds revisionsudvalg, bestyrelse eller, når det er relevant, tilsynsorgan.

3. Når der er udpeget mere end én revisor eller ét revisionsfirma samtidig, og i tilfælde af, at der er opstået uenighed mellem dem om revisionsprocedurer, regler for regnskabsaflæggelse eller ethvert andet spørgsmål vedrørende udførelsen af den lovpligtige revision, forklares årsagerne til denne uenighed i revisionsprotokollatet til revisionsudvalget.
4. Revisionsprotokollatet til revisionsudvalget underskrives og dateres. Når et revisionsfirma udfører lovpligtig revision, underskrives revisionsprotokollatet til revisionsudvalget af de revisorer, der udfører den lovpligtige revision på revisionsfirmaets vegne.
5. Revisorerne eller revisionsfirmaerne stiller straks revisionsprotokollatet til rådighed for de kompetente myndigheder, jf. artikel 20, stk. 1, på anmodning og i overensstemmelse med national ret.

Artikel 12

Indberetning til tilsynsmyndighederne for virksomheder af interesse for offentligheden

1. Med forbehold af artikel 55 i direktiv 2004/39/EF, artikel 63 i Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2013/36/EU²³, artikel 15, stk. 4, i direktiv 2007/64/EF, artikel 106 i direktiv 2009/65/EF, artikel 3, stk. 1, i direktiv 2009/110/EF og artikel 72 i Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2009/138/EF²⁴ har den revisor eller det revisionsfirma, der udfører den lovpligtige revision af en virksomhed af interesse for offentligheden, pligt til straks at foretage indberetning til de kompetente myndigheder, der fører tilsyn med denne virksomhed af interesse for offentligheden, eller, hvis det er fastsat af den pågældende medlemsstat, til den kompetente myndighed, der er ansvarlig for at føre tilsyn med revisoren eller revisionsfirmaet, om enhver oplysning vedrørende denne virksomhed, som vedkommende har fået kendskab til under udførelsen af den lovpligtige revision, og som kan resultere i et af følgende:
 - a) en væsentlig overtrædelse af de love eller administrative bestemmelser, der, hvor det er relevant, omhandler betingelserne for meddelelse af tilladelse, eller som specielt omhandler gennemførelsen af aktiviteterne i virksomheder af interesse for offentligheden
 - b) en væsentlig trussel mod eller væsentlig tvivl om den fortsatte drift af virksomheden af interesse for offentligheden
 - c) nægtelse af at afgive en revisionspåtegning om regnskaberne eller afgivelse af en negativ påtegning eller en påtegning med forbehold.

Revisorerne eller revisionsfirmaerne har også pligt til at indberette enhver oplysning, jf. første afsnit, litra a), b) eller c), som de har fået kendskab til under udførelsen af den lovpligtige revision af en virksomhed, som har snævre forbindelser med virksomheden af interesse for offent-

²³ Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2013/36/EU af 26. juni 2013 om adgang til at udøve virksomhed som kreditinstitut og om tilsyn med kreditinstitutter og investeringsselskaber, om ændring af direktiv 2002/87/EF og om ophævelse af direktiv 2006/48/EF og 2006/49/EF (EUT L 176 af 27.6.2013, s. 338).

²⁴ Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2009/138/EF af 25. november 2009 om adgang til og udøvelse af forsikrings- og genforsikringsvirksomhed (Solvens II) (EUT L 335 af 17.12.2009, s. 1).

ligheden, som de også udfører den lovpligtige revision for. Med henblik på denne artikel anvendes udtrykket «snævre forbindelser» i samme betydning som i artikel 4, stk. 1, nr. 38), i Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) nr. 575/2013²⁵.

Medlemsstaterne kan kræve supplerende oplysninger af revisoren eller revisionsfirmaet, såfremt det er nødvendigt for et effektivt tilsyn med de finansielle markeder som fastsat i national ret.

2. Der skal etableres en effektiv dialog mellem på den ene side de kompetente myndigheder, der fører tilsyn med kreditinstitutter og forsikringsselskaber, og på den anden side den eller de revisorer og det eller de revisionsfirmaer, der udfører den lovpligtige revision af disse institutter og selskaber. Begge dialogens parter skal have ansvar for opfyldelsen af dette krav.

Mindst én gang om året afholder Det Europæiske Udvalg for Systemiske Risici (ESRB) og CEAOB et møde med de revisorer og revisionsfirmaer eller netværk, der udfører lovpligtige revisioner af alle globalt systemisk vigtige finansielle institutter, der har tilladelse i Unionen, og som er identificeret internationalt, med henblik på at underrette GSRB om eventuelle sektorspecifikke eller betydningsfulde forandringer i disse systemisk vigtige finansielle institutioner.

For at fremme udførelsen af de opgaver, der henvises til i første afsnit, udsteder den europæiske tilsynsmyndighed (Den Europæiske Banktilsynsmyndighed – EBA) og den europæiske tilsynsmyndighed (Den Europæiske Tilsynsmyndighed for Forsikrings- og Arbejdsmarkedspensionsordninger – EIOPA) under hensyntagen til nuværende tilsynspraksis retningslinjer rettet til de kompetente myndigheder, der fører tilsyn med kreditinstitutter og forsikringsselskaber, i overensstemmelse med henholdsvis artikel 16 i Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) nr. 1093/2010²⁶ og artikel 16 i Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) nr. 1094/2010²⁷.

3. Hvis revisoren eller revisionsfirmaet eller netværket, hvis relevant, i god tro meddeler enhver oplysning som omhandlet i stk. 1 eller enhver oplysning, der er fremkommet under den i stk. 2 omhandlede dialog, til de kompetente myndigheder eller til ESRB og CEAOB, udgør dette ikke en tilsidesættelse af nogen kontraktlig eller lovmæssig begrænsning af retten til at videregive oplysninger.

Artikel 13

Beretning om gennemsigtighed

1. En revisor eller et revisionsfirma, der udfører lovpligtig revision af virksomheder af interesse for offentligheden, offentliggør årligt en beretning om gennemsigtighed senest fire måneder efter udgangen af hvert regnskabsår. Denne beretning om gennemsigtighed offentliggøres på revisorens eller revisionsfirmaets websted, hvor den skal være tilgængelig i mindst fem år fra datoen for dens offentliggørelse på webstedet. Hvis revisoren er ansat i et revisionsfirma, påhviler forpligtelserne i denne artikel revisionsfirmaet.

En revisor eller et revisionsfirma er berettiget til at opdatere den offentliggjorte årlige beretning om gennemsigtighed. I et sådant tilfælde skal revisoren eller revisionsfirmaet angive, at det er en opdateret version af beretningen, og den originale version af beretningen skal fortsat være tilgængelig på webstedet.

Revisorer og revisionsfirmaer underretter de kompetente myndigheder om, at beretningen om gennemsigtighed er blevet offentliggjort på revisorens eller revisionsfirmaets websted, eller om, at den er blevet opdateret.

2. Den årlige beretning om gennemsigtighed skal mindst omfatte følgende:
 - a) en beskrivelse af revisionsfirmaets juridiske struktur og ejerskab
 - b) hvis revisoren eller revisionsfirmaet er medlem af et netværk:
 - i) en beskrivelse af netværket og de retlige og strukturelle aftaler i netværket
 - ii) navnet på hver enkelt revisor, der driver et enkeltmandsfirma, eller på hvert

²⁵ Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) nr. 575/2013 af 26. juni 2013 om tilsynsmæssige krav til kreditinstitutter og investeringsselskaber og om ændring af forordning (EU) nr. 648/2012 (EUT L 176 af 27.6.2013, s. 1).

²⁶ Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) nr. 1093/2010 af 24. november 2010 om oprettelse af en europæisk tilsynsmyndighed (Den Europæiske Banktilsynsmyndighed), om ændring af afgørelse nr. 716/2009/EF og om ophævelse af Kommissionens afgørelse 2009/78/EF (EUT L 331 af 15.12.2010, s. 12).

²⁷ Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) nr. 1094/2010 af 24. november 2010 om oprettelse af en europæisk tilsynsmyndighed (Den Europæiske Tilsynsmyndighed for Forsikrings- og Arbejdsmarkedspensionsordninger), om ændring af afgørelse nr. 716/2009/EF og om ophævelse af Kommissionens afgørelse 2009/79/EF (EUT L 331 af 15.12.2010, s. 48).

- enkelt revisionsfirma, som er medlem af netværket
- iii) de lande, hvor hver enkelt revisor, der driver et enkeltmands firma, eller hvert enkelt revisionsfirma, som er medlem af netværket, er kvalificeret som revisor eller har sit hjemsted, sit hovedkontor eller sin hovedvirksomhed
 - iv) den samlede opnåede omsætning for revisorer, der driver et enkeltmands firma, og revisionsfirmaer, som er medlem af netværket, fra lovpligtig revision af årsregnskaber og konsoliderede regnskaber
- c) en beskrivelse af revisionsfirmaets ledelsesstruktur
 - d) en beskrivelse af revisorens eller revisionsfirmaets interne kvalitetskontrolsystem og en erklæring fra bestyrelse eller ledelse om, at dette system fungerer effektivt
 - e) en angivelse af, hvornår den seneste kvalitetssikringskontrol, jf. artikel 26, fandt sted
 - f) en liste over virksomheder af interesse for offentligheden, for hvilke revisoren eller revisionsfirmaet i det foregående regnskabsår har udført lovpligtig revision
 - g) en erklæring om revisorens eller revisionsfirmaets uafhængighedspolitik, hvori det tillige bekræftes, at der er gennemført en intern undersøgelse af, hvorvidt den overholdes
 - h) en erklæring om revisorens eller revisionsfirmaets politik for revisorers efteruddannelse, jf. artikel 13 i direktiv 2006/43/EF
 - i) oplysninger om grundlaget for partnernes vederlag i revisionsfirmaer
 - j) en beskrivelse af revisorens eller revisionsfirmaets politik vedrørende rotation af ledende revisionspartnere og ansatte i overensstemmelse med artikel 17, stk. 7
 - k) hvis disse oplysninger ikke er fremlagt i revisorens eller revisionsfirmaets regnskaber som omhandlet i artikel 4, stk. 2, i direktiv 2013/34/EU oplysninger om revisorens eller revisionsfirmaets samlede omsætning opdelt i følgende poster:
 - i) indtægter fra den lovpligtige revision af årsregnskaber og konsoliderede regnskaber for virksomheder af interesse for offentligheden og virksomheder, der indgår i en koncern, hvis moder-

- virksomhed er en virksomhed af interesse for offentligheden
- ii) indtægter fra den lovpligtige revision af andre virksomheders årsregnskaber og konsoliderede regnskaber
- iii) indtægter fra tilladte ikkerevisionsydelser for virksomheder, der revideres af revisoren eller revisionsfirmaet, og
- iv) indtægter fra ikkerevisionsydelser for andre virksomheder.

Revisoren eller revisionsfirmaet kan i særlige tilfælde beslutte ikke at offentliggøre de oplysninger, der kræves i første afsnit, litra f), i det omfang det er nødvendigt for at imødegå en overhængende og væsentlig trussel mod en persons personlige sikkerhed. Revisoren eller revisionsfirmaet skal kunne dokumentere over for den kompetente myndighed, at en sådan trussel eksisterer.

3. Beretningen om gennemsigtighed underskrives af revisoren eller revisionsfirmaet.

Artikel 14

Oplysninger til de kompetente myndigheder

Revisorer og revisionsfirmaer giver hvert år den kompetente myndighed en liste over de reviderede virksomheder af interesse for offentligheden opdelt i indtægter fra de enkelte virksomheder og med disse indtægter opdelt i:

- a) indtægter fra lovpligtig revision
- b) indtægter fra andre ikkerevisionsydelser end de i artikel 5, stk. 1, omhandlede, som er krævet efter EU-lovgivningen eller nationale lovgivning, og
- c) indtægter fra andre ikkerevisionsydelser end de i artikel 5, stk. 1, omhandlede, som ikke er krævet efter EU-lovgivningen eller national lovgivning.

Artikel 15

Registrering

Revisorer og revisionsfirmaer opbevarer de dokumenter og oplysninger, der henvises til i artikel 4, stk. 3, artikel 6 og 7, artikel 8, stk. 4 til 7, artikel 10 og 11, artikel 12, stk. 1 og 2, artikel 14, artikel 16, stk. 2, 3 og 5, i denne forordning og artikel 22b, 24a, 24b, 27 og 28 i direktiv 2006/43/EF, i en periode på mindst fem år efter udarbejdelsen af sådanne dokumenter eller oplysninger.

Medlemsstaterne kan kræve, at revisorer og revisionsfirmaer opbevarer de i stk. 1 omhandlede dokumenter og oplysninger i en længere periode i

overensstemmelse med deres regler om beskyttelse af personoplysninger og administrative og retlige procedurer.

Afsnit III

Udpegelse af revisorer eller revisionsfirmaer i virksomheder af interesse for offentligheden

Artikel 16

Udpegelse af revisorer og revisionsfirmaer

1. Med henblik på anvendelse af artikel 37, stk. 1, i direktiv 2006/43/EF finder bestemmelserne i denne artikels stk. 2-5 anvendelse på udpegelse af revisorer eller revisionsfirmaer i virksomheder af interesse for offentligheden, men kan være underlagt stk. 7.

Hvis artikel 37, stk. 2, i direktiv 2006/43/EF finder anvendelse, underretter virksomheden af interesse for offentligheden den kompetente myndighed om anvendelsen af de alternative systemer eller fremgangsmåder, der henvises til i den artikel. I så fald anvendes stk. 2 til 5 i nærværende artikel ikke.

2. Revisionsudvalget indgiver en indstilling til bestyrelsen eller tilsynsorganet for den reviderede virksomhed om udpegelse af revisorer eller revisionsfirmaer.

Medmindre det drejer sig om forlængelse af revisionsopgaven, jf. artikel 17, stk. 1 og 2, skal indstillingen begrundes og indeholde mindst to valgmuligheder til revisionsopgaven, og revisionsudvalget skal med en behørig begrundelse angive sin præference for én af dem.

Revisionsudvalget angiver i indstillingen, at det ikke er blevet påvirket af tredjeparter, og at det ikke har været underlagt nogen af sådanne aftaler som omhandlet i stk. 6.

3. Medmindre det drejer sig om forlængelse af en revisionsopgave, jf. artikel 17, stk. 1 og 2, skal den i stk. 2 i nærværende artikel omhandlede indstilling fra revisionsudvalget udarbejdes efter en udvælgelsesprocedure tilrettelagt af den reviderede virksomhed i overensstemmelse med følgende kriterier:

a) den reviderede virksomhed er berettiget til at opfordre enhver revisor eller ethvert revisionsfirma til at indgive forslag til udførelse af den lovpligtige revision, forudsat at artikel 17, stk. 3, overholdes, og at afholdelsen af udbudsproceduren ikke på nogen måde udelukker deltagelsen i udvælgelsesproceduren af de pågældende revisionsfirmaer, som har modtaget min-

dre end 15 % af det samlede revisionshonorar fra virksomheder af interesse for offentligheden i den pågældende medlemsstat i det foregående kalenderår

- b) den reviderede virksomhed udarbejder udbudsmateriale til de pågældende revisorer eller revisionsfirmaer. Udbudsmaterialet skal tydeligt beskrive den reviderede virksomheds forretning og den type lovpligtig revision, der skal udføres. Udbudsmaterialet skal indeholde gennemsigtige og ikkediskriminerende udvælgelseskriterier, som den reviderede virksomhed skal bruge til at evaluere revisorerne eller revisionsfirmaernes forslag
- c) den reviderede virksomhed er berettiget til at fastlægge proceduren og kan forhandle direkte med interesserede bydende i forbindelse med proceduren
- d) hvis de i artikel 20 omhandlede kompetente myndigheder i henhold til EU-retten eller national ret kræver, at revisorer og revisionsfirmaer opfylder visse kvalitetsstandarder, skal disse standarder fremgå af udbudsmaterialet
- e) den reviderede virksomhed vurderer forslagene fra revisorer eller revisionsfirmaer i overensstemmelse med de udvælgelseskriterier, der er fastsat i udbudsmaterialet. Den reviderede virksomhed udarbejder en rapport om konklusionerne af udvælgelsesproceduren, som skal valideres af revisionsudvalget. Den reviderede virksomhed og revisionsudvalget tager højde for resultater eller konklusioner i en eventuel kontrolrapport om en revisor eller et revisionsfirma, der ansøger, jf. artikel 26, stk. 8, som den kompetente myndighed har offentliggjort, jf. artikel 28, litra d)
- f) den reviderede virksomhed skal på anmodning kunne dokumentere over for den i artikel 20 omhandlede kompetente myndighed, at udvælgelsesproceduren blev udført på en rimelig måde.

Revisionsudvalget er ansvarligt for den i første afsnit omhandlede udvælgelsesprocedure.

Med henblik på første afsnit, litra a), offentliggør den i artikel 20, stk. 1, omhandlede kompetente myndighed en liste over de pågældende revisorer og revisionsfirmaer, og denne liste skal ajourføres én gang om året. Den kompetente myndighed anvender de oplysninger, som reviso-

rer og revisionsfirmaer har givet i henhold til artikel 14, til at foretage de relevante beregninger.

4. Virksomheder af interesse for offentligheden, som opfylder kriterierne i artikel 2, stk. 1, litra f) og t), i direktiv 2003/71/EF, skal ikke anvende den i stk. 3 omhandlede udvælgelsesprocedure.
5. Forslaget til den reviderede virksomheds aktionær- eller medlemsgeneralforsamling til udpegelse af revisorer eller revisionsfirmaer skal omfatte indstillingen fra revisionsudvalget eller det organ, der varetager tilsvarende funktioner, samt angivelse af præferencen, jf. stk. 2.

Hvis forslaget afviger fra revisionsudvalgets præference, skal begrundelsen for, at revisionsudvalgets indstilling ikke er fulgt, angives. Den revisor eller det revisionsfirma, som administrations- eller tilsynsorganet har anbefalet, skal imidlertid have deltaget i udvælgelsesproceduren i stk. 3. Dette afsnit anvendes ikke, hvis revisionsudvalgets funktioner varetages af administrations- eller tilsynsorganet.

6. Ethvert aftalevilkår, der indgås mellem en virksomhed af interesse for offentligheden og en tredjepart, og som begrænser virksomhedens aktionær- eller medlemsgeneralforsamlings valg som omhandlet i artikel 37 i direktiv 2006/43/EF til visse kategorier af eller lister over revisorer eller revisionsfirmaer, for så vidt angår udpegelsen af en særlig revisor eller et særligt revisionsfirma til udførelse af den lovpligtige revision, er ugyldig.

Virksomheden af interesse for offentligheden underretter direkte og omgående de i artikel 20 omhandlede kompetente myndigheder om tredjeparters eventuelle forsøg på at gøre en sådan aftale gældende eller på anden måde på ukorrekt vis påvirke aktionær- eller medlemsgeneralforsamlingens beslutning om valg af revisor eller revisionsfirma.

7. Medlemsstaterne kan beslutte, at et minimumsantal revisorer eller revisionsfirmaer skal udpeges af virksomheder af interesse for offentligheden under visse omstændigheder, og fastsætte betingelser for forholdet mellem de udnævnte revisorer eller revisionsfirmaer.

Hvis en medlemsstat indfører et sådant krav, underretter den Kommissionen og den relevante europæiske tilsynsmyndighed herom.

8. Hvis den reviderede virksomhed har et udpegelsesudvalg, hvori aktionærer eller medlemmer har betydelig indflydelse, og som har til

opgave at fremsætte indstillinger angående udvælgelsen af revisorer, kan medlemsstaten tillade, at et udpegelsesudvalg varetager de af revisionsudvalgets funktioner, der er fastsat i denne artikel, og kræve, at indstillingen i stk. 2 forelægges for aktionær- eller medlemsgeneralforsamlingen.

Artikel 17

Revisionsopgavens varighed

1. Virksomheden af interesse for offentligheden udpeger en revisor eller et revisionsfirma til en indledende opgave af mindst et års varighed. Opgaven kan forlænges.

Hverken en bestemt revisors eller et bestemt revisionsfirmas indledende opgave eller denne opgave i kombination med eventuelt forlængede opgaver må overstige en maksimal varighed af ti år.

2. Uanset stk. 1 kan medlemsstaterne
 - a) kræve, at den indledende opgave som omhandlet i stk. 1 skal vare mere end et år
 - b) fastsætte en maksimal varighed af mindre end ti år for opgaver som omhandlet i stk. 1, andet afsnit.
3. Efter afslutningen af den i stk. 1, andet afsnit, eller i stk. 2, litra b), omhandlede maksimale varighed af opgaverne eller efter afslutningen af den ifølge stk. 4 eller 6 forlængede varighed af opgaverne må hverken revisoren eller revisionsfirmaet eller eventuelt andre medlemmer af deres netværk inden for Unionen udføre lovpligtig revision af den samme virksomhed af interesse for offentligheden i den efterfølgende periode på fire år.
4. Uanset stk. 1 og stk. 2, litra b), kan medlemsstaterne fastsætte, at den maksimale varighed i stk. 1, andet afsnit, og i stk. 2, litra b), kan forlænges til en maksimal varighed på:
 - a) tyve år, hvis en udbudsprocedure med henblik på lovpligtig revision gennemføres i overensstemmelse med artikel 16, stk. 2-5, og får virkning ved afslutningen af den maksimale varighed i stk. 1, andet afsnit, og i stk. 2, litra b), eller
 - b) fireogtyve år, hvis mere end én revisor eller mere end et revisionsfirma efter afslutningen af den maksimale varighed i stk. 1, andet afsnit, og i stk. 2, litra b), samtidig udfører en revisionsopgave, forudsat at den lovpligtige revision resulterer i fremlæggelsen af den fælles revisionspåtegning som omhandlet i artikel 28 i direktiv 2006/43/EF.

5. Den maksimale varighet omhandlet i stk. 1, andet afsnit, og i stk. 2, litra b), må kun forlænges, hvis bestyrelsen eller tilsynsorganet efter indstilling fra revisionsudvalget i overensstemmelse med national ret foreslår aktionær- eller medlemsgeneralforsamlingen at forlænge opgaven, og dette forslag godkendes.
6. Efter afslutningen af den i stk. 1, andet afsnit, i stk. 2, litra b), eller i stk. 4 omhandlede varighed, alt efter hvad der er relevant, kan virksomheden af interesse for offentligheden undtagelsesvist anmode den i artikel 20, stk. 1, omhandlede kompetente myndighed om en forlængelse med henblik på at genudpege revisoren eller revisionsfirmaet til endnu en opgave, når betingelserne i stk. 4, litra a) og b), er opfyldt. En sådan yderligere opgave må højst vare i to år.
7. De ledende revisionspartnere med ansvar for udførelse af den lovpligtige revision ophører med at deltage i den lovpligtige revision af den reviderede virksomhed senest syv år efter datoen for deres udpegelse. De kan ikke igen deltage i lovpligtig revision af den reviderede virksomhed, før tre år efter dette ophør.
Medlemsstaterne kan undtagelsesvis kræve, at de ledende revisionspartnere med ansvar for udførelse af den lovpligtige revision ophører med at deltage i den lovpligtige revision af den reviderede virksomhed mindre end syv år efter datoen for deres respektive udpegelse.
Revisoren eller revisionsfirmaet etablerer en passende gradvis rotationsordning med hensyn til de øverste medarbejdere, der beskæftiger sig med den lovpligtige revision, herunder mindst de personer, der er registreret som revisorer. Denne gradvise rotationsordning skal anvendes i stadier på grundlag af individer snarere end hele revisionsholdet. Den skal stå i et rimeligt forhold til omfanget og kompleksiteten af revisorens eller revisionsfirmaets aktiviteter.
Revisoren eller revisionsfirmaet skal kunne dokumentere over for den kompetente myndighed, at en sådan ordning anvendes effektivt og tilpasses omfanget og kompleksiteten af revisorens eller revisionsfirmaets aktiviteter.
8. Med henblik på denne artikel beregnes revisionsopgavens varighed fra det første regnskabsår, der er omfattet af det revisionsopgavebrev, hvor revisoren eller revisionsfirmaet

første gang blev udnævnt til at udføre på hinanden følgende lovpligtige revisioner af samme virksomhed af interesse for offentligheden.

Med henblik på denne artikel medtager revisionsfirmaet andre firmaer, som det har erhvervet, eller som har fusioneret med det.

Hvis der er usikkerhed om, på hvilken dato revisoren eller revisionsfirmaet påbegyndte udførelsen af på hinanden følgende lovpligtige revisioner af virksomheden af interesse for offentligheden, f.eks. på grund af selskabsfusioner, erhvervelser eller ændringer i ejerskabsstrukturen, skal revisoren eller revisionsfirmaet øjeblikkelig rapportere en sådan usikkerhed til den kompetente myndighed, som i sidste ende skal fastslå den relevante dato med henblik på første afsnit.

Artikel 18

Sagsmappe

Erstattes en revisor eller et revisionsfirma af en anden revisor eller et andet revisionsfirma, skal den tidligere revisor eller det tidligere revisionsfirma opfylde kravene fastsat i artikel 23, stk. 3, i direktiv 2006/43/EF.

Med forbehold af artikel 15 giver den tidligere revisor eller det tidligere revisionsfirma også den nye revisor eller det nye revisionsfirma adgang til revisionsprotokollaterne som omhandlet i artikel 11 for så vidt angår de foregående år samt til eventuelle andre oplysninger, der er afgivet til de kompetente myndigheder i henhold til artikel 12 og 13.

Den tidligere revisor eller det tidligere revisionsfirma skal kunne dokumentere over for den kompetente myndighed, at sådanne oplysninger er givet til den nye revisor eller det nye revisionsfirma.

Artikel 19

Revisorers og revisionsfirmaers afskedigelse og fratreden

Med forbehold af artikel 38, stk. 1, i direktiv 2006/43/EF videresender enhver kompetent myndighed udpeget af en medlemsstat i overensstemmelse med artikel 20, stk. 2, oplysninger om revisorers eller revisionsfirmaers afskedigelse eller fratreden inden for opgaveperioden og en fyldestgørende forklaring på årsagen hertil til den i artikel 20, stk. 1, omhandlede kompetente myndighed.

*Afsnit IV***Overvågning af revisorers og revisionsfirmaers aktiviteter i forbindelse med lovpligtig revision af virksomheder af interesse for offentligheden***Kapitel I***Kompetente myndigheder***Artikel 20***Udpegelse af kompetente myndigheder**

1. De kompetente myndigheder, som er ansvarlige for udførelse af de opgaver, der er fastsat i denne forordning, samt for sikring af, at bestemmelserne i denne forordning anvendes, skal udpeges blandt følgende:
 - a) den kompetente myndighed, der er omhandlet i artikel 24, stk. 1, i direktiv 2004/109/EF
 - b) den kompetente myndighed, der er omhandlet i artikel 24, stk. 4, litra h), i direktiv 2004/109/EF
 - c) den kompetente myndighed, der er omhandlet i artikel 32 i direktiv 2006/43/EF.
2. Uanset stk. 1 kan medlemsstaterne beslutte, at ansvaret for at sikre, at alle eller nogle af bestemmelserne i afsnit III i denne forordning anvendes, skal overlades til de kompetente myndigheder, der er omhandlet i:
 - a) artikel 48 i direktiv 2004/39/EF
 - b) artikel 24, stk. 1, i direktiv 2004/109/EF
 - c) artikel 24, stk. 4, litra h), i direktiv 2004/109/EF
 - d) artikel 20 i direktiv 2007/64/EF
 - e) artikel 30 i direktiv 2009/138/EF
 - f) artikel 4, stk. 1, i direktiv 2013/36/EU
eller til andre myndigheder udpeget i national ret.
3. Hvis der er udpeget mere end én kompetent myndighed i henhold til stk. 1 og 2, skal disse myndigheder være organiseret på en sådan måde, at deres opgaver er klart fordelt.
4. Stk. 1, 2 og 3 berører ikke en medlemsstats ret til at indføre særskilte retlige og administrative ordninger for oversøiske lande og territorier, med hvilke den pågældende medlemsstat har særlige forbindelser.
5. Medlemsstaterne underretter Kommissionen om udpegelsen af kompetente myndigheder med henblik på denne forordning.
Kommissionen samler disse oplysninger og offentliggør dem.

*Artikel 21***Betingelser for uafhængighed**

De kompetente myndigheder skal være uafhængige af revisorer og revisionsfirmaer.

De kompetente myndigheder kan konsultere eksperter som omhandlet i artikel 26, stk. 1, litra c), med henblik på at udføre særlige opgaver og kan også bistås af eksperter, når dette er væsentligt for den korrekte udførelse af deres opgaver. I så tilfælde må disse eksperter ikke inddrages i nogen beslutninger, der træffes.

En person må ikke være medlem af ledelsesorganet eller ansvarlig for disse myndigheders beslutningstagning, hvis denne person under sin inddragelse eller i løbet af de seneste tre år har:

- a) udført lovpligtig revision
- b) haft stemmerettigheder i et revisionsfirma
- c) været medlem af et revisionsfirmas bestyrelse, ledelse eller tilsynsorgan
- d) været partner, ansat eller på anden måde har indgået en kontrakt med et revisionsfirma.

Disse myndigheders finansiering skal være sikret og fri for enhver form for upassende påvirkning fra revisorer eller revisionsfirmaers side.

*Artikel 22***Tavshedspligt for kompetente myndigheder**

Tavshedspligten gælder for alle personer, der arbejder eller har arbejdet for eller har indgået kontrakt med eller været inddraget i styringen af kompetente myndigheder eller enhver myndighed eller ethvert organ, som har fået overdraget opgaver i henhold til denne forordnings artikel 24. Oplysninger, der er omfattet af tavshedspligt, må ikke gives til nogen person eller myndighed, medmindre dette kræves i henhold til forpligtelserne fastsat i denne forordning eller en medlemsstats love, bestemmelser eller administrative procedurer.

*Artikel 23***De kompetente myndigheders beføjelser**

1. Med forbehold af artikel 26 må de kompetente myndigheder eller andre offentlige myndigheder i en medlemsstat i udførelsen af deres opgaver i henhold til denne forordning ikke forsøge at øve indflydelse på indholdet i revisionspåtegninger.
2. Medlemsstaterne sikrer, at de kompetente myndigheder tillægges alle de tilsyns- og undersøgelsesbeføjelser, der er nødvendige

for, at de kan udføre deres opgaver i henhold til denne forordning i overensstemmelse med bestemmelserne i kapitel VII i direktiv 2006/43/EF.

3. De beføjelser, der er omhandlet i stk. 2, skal mindst omfatte beføjelsen til:
 - a) at få adgang til data vedrørende den lovpligtige revision eller andre dokumenter, som indehaves af revisorer eller revisionsfirmaer, i enhver form af relevans for udførelsen af deres opgaver og at modtage eller tage en kopi deraf
 - b) at indhente oplysninger vedrørende den lovpligtige revision fra enhver person
 - c) at gennemføre kontrolbesøg på stedet hos revisorer og revisionsfirmaer
 - d) at henvise sager til strafferetlig forfølgelse
 - e) at begære, at eksperter foretager kontrol eller undersøgelser
 - f) at træffe de administrative foranstaltninger og pålægge de sanktioner, der er omhandlet i artikel 30a i direktiv 2006/43/EF.

De kompetente myndigheder må kun bruge de beføjelser, der henvises til i første afsnit, i relation til:

- a) revisorer og revisionsfirmaer, der udfører lovpligtig revision af virksomheder af interesse for offentligheden
 - b) personer, der er involveret i aktiviteter for revisorer og revisionsfirmaer, der udfører lovpligtig revision
 - c) reviderede virksomheder af interesse for offentligheden, deres indbyrdes forbundne virksomheder og relaterede tredjeparter
 - d) tredjeparter, som de revisorer og revisionsfirmaer, der udfører lovpligtig revision af virksomheder af interesse for offentligheden, har overdraget visse funktioner eller aktiviteter til og
 - e) personer, der på anden vis har forbindelse til eller er forbundet med revisorer og revisionsfirmaer, der udfører lovpligtig revision af virksomheder af interesse for offentligheden.
4. Medlemsstaterne sikrer, at de kompetente myndigheder kan udøve deres tilsyns- og undersøgelsesbeføjelser på enhver af følgende måder:
 - a) direkte
 - b) i samarbejde med andre myndigheder
 - c) ved anmodning til de kompetente retslige myndigheder.
 5. De kompetente myndigheders tilsyns- og undersøgelsesbeføjelser udøves i fuld over-

ensstemmelse med national ret og navnlig med principperne om respekt for privatliv og retten til et forsvar.

6. Behandling af personoplysninger under udøvelsen af tilsyns- og undersøgelsesbeføjelser i henhold til denne artikel sker i overensstemmelse med direktiv 95/46/EF.

Artikel 24

Uddelegering af opgaver

1. Medlemsstaterne kan uddelegere eller bemyndige de kompetente myndigheder, der er omhandlet i artikel 20, stk. 1, til at uddelegere alle opgaverne i henhold til denne forordning til andre myndigheder eller organer, der er udpeget eller på anden måde er retligt bemyndiget til at udføre sådanne opgaver, bortset fra opgaver vedrørende:
 - a) kvalitetssikringssystemet omhandlet i artikel 26
 - b) undersøgelser som omhandlet i artikel 23 i denne forordning og i artikel 32 i direktiv 2006/43/EF, der er foranlediget af dette kvalitetssikringssystem eller af en henvisning fra en anden myndighed, og
 - c) sanktioner, herunder sanktioner og foranstaltninger som omhandlet i kapitel VII i direktiv 2006/43/EF, i forbindelse med kvalitetssikringskontroller eller undersøgelse af lovpligtige revisioner af virksomheder af interesse for offentligheden.
2. Enhver udførelse af opgaver af andre myndigheder eller organer skal udtrykkeligt uddelegeres af den kompetente myndighed. Den kompetente myndighed skal angive de uddelegerede opgaver og betingelserne for udførelsen heraf.

Hvis den kompetente myndighed uddelegerer opgaver til andre myndigheder eller organer, skal den kunne kræve at få disse beføjelser tilbage fra sag til sag.
3. Myndighederne eller organerne organiseres således, at der ikke er nogen interessekonflikter. Det endelige ansvar for tilsyn med overholdelsen af denne forordning og af gennemførelsesforanstaltningerne vedtaget i henhold hertil ligger hos den delegerende kompetente myndighed.

Den kompetente myndighed underretter Kommissionen og medlemsstaternes kompetente myndigheder om alle ordninger vedrørende uddelegering af opgaver med angivelse af de nøjagtige vilkår for regulering af sådan uddelegering.

4. Uanset stk. 1 kan medlemsstaterne beslutte at uddelegere de opgaver, der er omhandlet i stk. 1, litra c), til andre myndigheder eller organer, der er udpeget eller på anden måde er retligt bemyndigede til at udføre sådanne opgaver, når flertallet af de personer, der er inddraget i styringen af de pågældende myndigheder eller organer, er uafhængige af revisorerhvervet.

Artikel 25

Samarbejde med andre kompetente myndigheder på nationalt plan

De kompetente myndigheder, der er udpeget i henhold til artikel 20, stk. 1, og, hvor det er relevant, enhver myndighed, som en sådan kompetente myndighed har overdraget opgaver til, samarbejder på nationalt plan med:

- a) de kompetente myndigheder, der er omhandlet i artikel 32, stk. 4, i direktiv 2006/43/EF
- b) de myndigheder der er omhandlet i artikel 20, stk. 2, uanset om de er udpeget til kompetente myndigheder med henblik på denne forordning
- c) de finansielle efterretningsenheder og kompetente myndigheder, der er omhandlet i artikel 21 og 37 i direktiv 2005/60/EF.

Med henblik på et sådant samarbejde gælder tavshedspligten i denne forordnings artikel 22.

Kapitel II

De kompetente myndigheders kvalitetssikring, markedsovervågning og gennemsigtighed

Artikel 26

Kvalitetssikring

1. Ved anvendelsen af denne artikel forstås ved:
 - a) «kontrol»: kvalitetssikringskontrol af revisorer og revisionsfirmaer, der udføres af en inspektør, og som ikke udgør en undersøgelse i den i artikel 32, stk. 5, i direktiv 2006/43/EF anvendte betydning
 - b) «inspektør»: en kontrollant, der opfylder kravene i stk. 5, første afsnit, litra a), og som er ansat af eller på anden måde har indgået en kontrakt med en kompetent myndighed
 - c) «ekspert»: en fysisk person med særlig sagkundskab inden for finansielle markeder, regnskabsaflæggelse, revision eller

2. De kompetente myndigheder, der er udpeget i henhold til artikel 20, stk. 1, etablerer et effektivt system til revisionskvalitetssikring.

De udfører kvalitetssikringskontrol af revisorer og revisionsfirmaer, der udfører lovpligtig revision af virksomheder af interesse for offentligheden, på grundlag af en risikoanalyse og

- a) for så vidt angår revisorer og revisionsfirmaer, der udfører lovpligtig revision af andre virksomheder af interesse for offentligheden end dem, der er defineret i artikel 2, nr. 17) og 18), i direktiv 2006/43/EF, mindst hvert tredje år, og
 - b) i andre tilfælde end de i litra a) omhandlede mindst hvert sjette år.
3. Den kompetente myndighed har følgende ansvar:
 - a) godkendelse og ændring af kontrolmetoderne, herunder kontrol- og opfølgingshåndbøger, indberetningsmetoder og periodiske kontrolprogrammer
 - b) godkendelse og ændring af kontrolrapporter og opfølgende rapporter
 - c) godkendelse og udpegning af inspektører til den enkelte kontrol.

Den kompetente myndighed afsætter tilstrækkelige ressourcer til kvalitetssikringssystemet.

4. Den kompetente myndighed organiserer kvalitetssikringssystemet på en sådan måde, at det er uafhængigt af de revisorer og revisionsfirmaer, der kontrolleres.

Den kompetente myndighed sikrer, at der indføres passende politikker og procedurer i relation til personalets uafhængighed og objektivitet, herunder inspektørerne, og forvaltningen af kvalitetssikringssystemet.

5. Den kompetente myndighed skal opfylde følgende kriterier i udpegningen af inspektører:
 - a) inspektører skal have tilstrækkelig faglig uddannelse og relevant erfaring inden for lovpligtig revision og regnskabsaflæggelse kombineret med specifik uddannelse i kvalitetssikringskontrol
 - b) en person, som er praktiserende revisor eller er ansat hos eller på anden måde tilknyttet en revisor eller et revisionsfirma, må ikke fungere som inspektør
 - c) en person må ikke fungere som inspektør i forbindelse med kontrol af en revisor eller et revisionsfirma, før der er gået mindst tre år, efter at denne person ophørte

med at være partner med, ansat hos eller på anden måde knyttet til denne revisor eller dette revisionsfirma

- d) inspektørerne erklærer, at der ikke er nogen interessekonflikter mellem dem og den revisor og det revisionsfirma, der skal kontrolleres.

Uanset stk. 1, litra b), kan den kompetente myndighed antage eksperter til udførelse af specifikke kontroller, hvis der ikke er et tilstrækkeligt antal inspektører inden for myndigheden. Den kompetente myndighed kan også bistås af eksperter, når dette er nødvendigt for at udføre en kontrol korrekt. I sådanne tilfælde skal de kompetente myndigheder og eksperterne opfylde kravene i denne bestemmelse. Eksperter må ikke være inddraget i styringen af eller være ansat i eller på anden måde have indgået en kontrakt med faglige sammenslutninger og organer, men kan være medlemmer af sådanne sammenslutninger eller organer.

6. Kontrollen skal mindst omfatte følgende områder:

- a) en vurdering af udformningen af revisorens eller revisionsfirmaets interne kvalitetskontrollsystem
- b) tilstrækkelig overensstemmelsesprøvelse af procedurerne og en kontrol af revisionsfiler i virksomheder af interesse for offentligheden med henblik på at kontrollere effektiviteten af det interne kvalitetskontrollsystem
- c) på baggrund af resultaterne af kontrollen i henhold til dettes stykkes litra a) og b), en vurdering af indholdet af den seneste årlige beretning om gennemsigtigheden, som er offentliggjort af en revisor eller et revisionsfirma i overensstemmelse med artikel 13.

7. Mindst følgende interne kvalitetskontrollpolitikker og -procedurer hos revisoren eller revisionsfirmaet skal kontrolleres:

- a) revisorens eller revisionsfirmaets opfyldelse af gældende revisions- og kvalitetskontrolstandarder samt krav til etik og uafhængighed, herunder kravene fastsat i kapitel IV i direktiv 2006/43/EF og artikel 4 og 5 i denne forordning, foruden relevante love, forskrifter og administrative bestemmelser i den pågældende medlemsstat
- b) omfanget og kvaliteten af de anvendte ressourcer, herunder opfyldelse af kra-

vene til efteruddannelse som anført i artikel 13 i direktiv 2006/43/EF

- c) opfyldelse af kravene i denne forordnings artikel 4 vedrørende opkrævede revisionshonorarer.

Med henblik på afprøvning af overensstemmelsen udvælges revisionsfiler på grundlag af en analyse af risikoen for, at den lovpligtige revision ikke udføres på tilstrækkelig vis.

Kompetente myndigheder undersøger også periodisk de metoder, der anvendes af revisorer og revisionsfirmaer til at udføre lovpligtig revision.

Ud over den kontrol, der er omfattet af første afsnit, skal kompetente myndigheder have beføjelse til at udføre andre kontroller.

8. De kontrolresultater og -konklusioner, som henstillingerne er baseret på, herunder resultater og konklusioner i relation til en gennemsigtighedsberetning, skal meddeles til og drøftes med den kontrollerede revisor eller det kontrollerede revisionsfirma, før der udarbejdes en endelig kontrolrapport.

Henstillinger fra kontroller skal gennemføres af den kontrollerede revisor eller det kontrollerede revisionsfirma inden for en rimelig tid som fastsat af den kompetente myndighed. En sådan periode må ikke overstige 12 måneder i forbindelse med henstillinger om revisorens eller revisionsfirmaets interne kvalitetskontrollsystem.

9. Der skal udarbejdes en rapport om kontrollen, som skal indeholde de primære konklusioner og henstillinger fra kvalitetssikringskontrollen.

Artikel 27

Overvågning af kvalitet og konkurrence på markedet

1. De i henhold til artikel 20, stk. 1, udpegede kompetente myndigheder og Det Europæiske Konkurrencenetværk (ECN), når der er relevant, overvåger regelmæssigt udviklingen på markedet for lovpligtige revisionsydelser til virksomheder af interesse for offentligheden og vurderer navnlig følgende:
- a) risiciene ved en høj forekomst af kvalitetsmangler hos en revisor eller et revisionsfirma, herunder systematiske mangler inden for et netværk af revisionsfirmaer, der kan føre til lukning af revisionsfirmaer, afbrydelser i udførelsen af lovpligtige revi-

sionsyndelser i en bestemt sektor eller på tværs af sektorer, yderligere akkumulering af risici for revisionsmangler og indvirkningen på den generelle stabilitet i finanssektoren

- b) koncentrationsniveauerne på markedet, herunder niveauet i bestemte sektorer
 - c) revisionsudvalgenes præstation
 - d) behovet for at træffe foranstaltninger til at reducere de i litra a) omhandlede risici.
2. Hver kompetent myndighed og ECN udarbejder senest den 17. juni 2016 og mindst hvert tredje år derefter en rapport om udviklingen på markedet for lovpligtige revisionsyndelser til virksomheder af interesse for offentligheden og fremsender den til CEAOB, ESMA, EBA, EIOPA og Kommissionen.

Kommissionen anvender efter at have hørt CEAOB, ESMA, EBA og EIOPA disse rapporter til at udarbejde en fælles rapport om disse udviklinger på EU-plan. Denne fælles rapport fremsendes til Rådet, Den Europæiske Centralbank og Det Europæiske Udvalg for Systemiske Risici samt, hvis relevant, Europa-Parlamentet.

Artikel 28

De kompetente myndigheders gennemsigtighed

De kompetente myndigheder skal være gennemsigtige og skal mindst offentliggøre:

- a) årlige aktivitetsrapporter vedrørende deres opgaver i henhold til denne forordning
- b) årlige arbejdsprogrammer vedrørende deres opgaver i henhold til denne forordning
- c) en rapport om de overordnede resultater af kvalitetssikringssystemet for et år. Denne rapport skal omfatte oplysninger om henstillinger, opfølgning på henstillinger, tilsynsforanstaltninger og sanktioner. Den skal også omfatte kvantitative oplysninger og andre centrale resultatmæssige oplysninger om finansielle ressourcer og personale samt om effektiviteten og virkningen af kvalitetssikringssystemet
- d) sammenfattede oplysninger om kontrolresultater og -konklusioner som omhandlet i artikel 26, stk. 8, første afsnit. Medlemsstaterne kan kræve, at disse resultater og konklusioner om individuelle kontroller offentliggøres.

Kapitel III

Samarbejde mellem kompetente myndigheder og forbindelser til de europæiske tilsynsmyndigheder

Artikel 29

Pligt til at samarbejde

De kompetente myndigheder i medlemsstaterne samarbejder i det omfang, det er nødvendigt med henblik på denne forordning, herunder i tilfælde hvor den adfærd, der undersøges, ikke udgør en overtrædelse af en gældende lov eller administrativ bestemmelse i deres medlemsstat.

Artikel 30

Oprettelse af CEAOB

1. Med forbehold af tilrettelæggelsen af et nationalt revisionstilsyn tilrettelægges samarbejdet mellem de kompetente myndigheder inden for rammerne af CEAOB.
2. CEAOB består af et medlem fra hver medlemsstat, der skal fungere som repræsentanter for de kompetente myndigheder som omhandlet i artikel 32, stk. 1, i direktiv 2006/43/EF, og et medlem, der udpeges af ESMA, i det følgende benævnt «medlemmer».
3. EBA og EIOPA indbydes til at deltage i møder i CEAOB som observatører.
4. CEAOB mødes med jævne mellemrum og om nødvendigt efter anmodning fra Kommissionen eller en medlemsstat.
5. Hvert medlem af CEAOB har én stemme, bortset fra det medlem, der udpeges af ESMA, som ikke er stemmeberettiget. Medmindre andet er angivet, vedtages CEAOB's afgørelser med simpelt flertal af dets medlemmer.
6. Formanden for CEAOB vælges eller afsættes af to tredjedele flertal af medlemmerne fra en liste over ansøgere, som repræsenterer de kompetente myndigheder, der er omhandlet i artikel 32, stk. 1, i direktiv 2006/43/EF. Formanden vælges for en mandatperiode på fire år. Formanden kan ikke sidde i den samme stilling i to på hinanden følgende mandatperioder, men kan genvælges efter fire år.

Næstformanden udpeges eller afsættes af Kommissionen.

Formanden og næstformanden er ikke stemmeberettigede.

Hvis formanden træder tilbage eller afsættes, inden vedkommendes mandatperiode slutter, fungerer næstformanden som for-

mand indtil det næste møde i CEAOB, hvor der vælges en formand for den resterende del af mandatperioden.

7. CEAOB:
 - a) letter udvekslingen af oplysninger, ekspertise og bedste praksis med hensyn til gennemførelsen af denne forordning og direktiv 2006/43/EF
 - b) yder ekspertbistand til Kommissionen og til de kompetente myndigheder på deres anmodning om spørgsmål med tilknytning til gennemførelsen af denne forordning og direktiv 2006/43/EF
 - c) bidrager til den tekniske vurdering af offentlige tilsynssystemer i tredjelande og til det internationale samarbejde mellem medlemsstaterne og tredjelanderne på dette område som omhandlet i artikel 46, stk. 2, og artikel 47, stk. 3, i direktiv 2006/43/EF
 - d) bidrager til tekniske undersøgelser af internationale revisionsstandarder, herunder gennemarbejdelse, med henblik på vedtagelse af disse standarder på EU-plan
 - e) bidrager til forbedring af samarbejdsmekanismerne vedrørende tilsyn med revisorer, revisionsfirmaer eller de netværk, de indgår i, for virksomheder af interesse for offentligheden
 - f) varetager andre koordinerende opgaver i de tilfælde, der er fastsat i denne forordning eller direktiv 2006/43/EF.
8. Med henblik på at udføre sine opgaver som omhandlet i stk. 7, litra c), anmoder CEAOB om ESMA's, EBA's eller EIOPA's assistance, for så vidt dennes anmodning har tilknytning til det internationale samarbejde mellem medlemsstater og tredjelande om lovpligtig revision af virksomheder af interesse for offentligheden, som disse europæiske tilsynsmyndigheder fører tilsyn med. Hvis der anmodes om en sådan assistance, bistår ESMA, EBA eller EIOPA CEAOB med dennes opgave.
9. Med henblik på at udføre sine opgaver kan CEAOB vedtage ikkebindende retningslinjer eller udtalelser.

Kommissionen offentliggør de retningslinjer og udtalelser, der vedtages af CEAOB.

10. CEAOB overtager alle de nuværende og løbende opgaver, hvor relevant, fra Den Europæiske Gruppe af Revisionstilsynsorganer (EGAOB), som er nedsat ved Kommissionens afgørelse 2005/909/EF.
11. CEAOB kan oprette undergrupper på permanent basis eller ad hoc-basis til at undersøge

specifikke spørgsmål i henhold til det mandat, som denne fastsætter. Deltagelse i undergruppernes drøftelser kan udvides til kompetente myndigheder fra landene i Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde (i det følgende benævnt «EØS») inden for revisionstilsyn eller ved indbydelse i det enkelte tilfælde til kompetente myndigheder fra tredjelande/lande uden for EØS med forbehold af godkendelse fra CEAOB's medlemmer. Deltagelse af en kompetent myndighed fra lande uden for EU/EØS kan begrænses til en bestemt periode.

12. CEAOB opretter en undergruppe, som skal udføre de opgaver, der er omhandlet i stk. 7, litra c). Denne undergruppe har det medlem, der udpeges af ESMA i henhold til stk. 2, som formand.
13. På anmodning af mindst tre medlemmer eller på eget initiativ kan formanden for CEAOB, når det anses for nyttigt og/eller nødvendigt, indbyde eksperter, herunder fagfolk, med specifikke kompetencer i et spørgsmål på dagsordenen til at deltage i drøftelser i CEAOB eller dets undergrupper som observatører. CEAOB kan indbyde repræsentanter for kompetente myndigheder fra tredjelande, som er kompetente inden for revisionstilsyn, til at deltage i drøftelser i CEAOB eller dets undergrupper som observatører.
14. Kommissionen varetager CEAOB's sekretariatsopgaver. CEAOB's udgifter indgår i Kommissionens overslag.
15. Formanden udarbejder den foreløbige dagsorden for hvert møde i CEAOB under behørig hensyntagen til medlemmernes skriftlige bidrag.
16. Formanden eller, i tilfælde af dennes fravær, næstformanden må kun offentliggøre CEAOB's synspunkter eller holdning med medlemmernes godkendelse.
17. CEAOB's drøftelser er ikke offentlige.
18. CEAOB fastsætter selv sin forretningsorden.

Artikel 31

Samarbejde om kvalitetssikringskontrol, undersøgelser og kontrolbesøg

1. Kompetente myndigheder træffer foranstaltninger til at sikre et effektivt samarbejde på EU-plan om kvalitetssikringskontrol.
2. Den kompetente myndighed i en medlemsstat kan anmode om assistance fra den kompetente myndighed i en anden medlemsstat med henblik på kvalitetssikringskontrol af

revisorer eller revisionsfirmaer, der tilhører et netværk, som udfører væsentlige aktiviteter i den anmodede medlemsstat.

3. Hvis en kompetent myndighed modtager en anmodning fra en kompetent myndighed i en anden medlemsstat om at bistå med kvalitets-sikringskontrol af en revisor eller et revisionsfirma, der tilhører et netværk, som udfører væsentlige aktiviteter i den pågældende medlemsstat, giver denne den anmodende myndighed tilladelse til at bistå med en sådan kvalitetssikringskontrol.

Den anmodende kompetente myndighed er ikke berettiget til at få adgang til oplysninger, som kan krænke nationale sikkerhedsregler eller skade den anmodede medlemsstats suverænitet, sikkerhed eller offentlige orden.

4. Hvis en kompetent myndighed konkluderer, at der på en anden medlemsstats territorium begås eller er begået handlinger i strid med denne forordnings bestemmelser, underretter førnævnte kompetente myndighed den kompetente myndighed i den anden medlemsstat herom på en så specifik måde som muligt. Den kompetente myndighed i den anden medlemsstat træffer de nødvendige foranstaltninger. Den underretter den kompetente myndighed, der har foretaget underretningen, om resultatet af foranstaltningen og i videst muligt omfang om væsentlige forhold i sagsforløbet.
5. En medlemsstats kompetente myndighed kan anmode om, at en anden medlemsstats kompetente myndighed foretager en undersøgelse på sin medlemsstats område.

Den kan ligeledes anmode om, at dele af dens eget personale får mulighed for at ledsage personalet fra den anden medlemsstats kompetente myndighed under undersøgelsen, herunder ved kontrolbesøg.

Undersøgelsen eller kontrolbesøget er underlagt overordnet kontrol af den medlemsstat, på hvis territorium den gennemføres.

6. Den anmodede kompetente myndighed kan afvise en anmodning om at udføre en undersøgelse som omhandlet i stk. 5, første afsnit, eller om at lade sit personale ledsage af personalet fra en anden medlemsstats kompetente myndighed som fastsat i stk. 5, andet afsnit, hvis:
 - a) en sådan undersøgelse eller et sådant kontrolbesøg kan krænke nationale sikkerhedsregler eller skade den anmodede medlemsstats suverænitet, sikkerhed eller offentlige orden

- b) der allerede er indledt retsforfølgning vedrørende samme handlinger og over for de samme personer ved myndighederne i den anmodede medlemsstat

- c) myndighederne i den anmodede medlemsstat allerede har afsagt en endelig afgørelse vedrørende de samme personer og for de samme handlinger.

7. I tilfælde af en kvalitetssikringskontrol eller en undersøgelse med grænseoverskridende konsekvenser kan de kompetente myndigheder i de pågældende medlemsstater rette en fælles anmodning til CEAOB om at koordinere gennemgangen eller undersøgelsen.

Artikel 32

Kollegier af kompetente myndigheder

1. For at lette udførelsen af de opgaver, der er omhandlet i artikel 26, artikel 31, stk. 4-6, i denne forordning og artikel 30 i direktiv 2006/43/EF med hensyn til specifikke revisorer, revisionsfirmaer eller deres netværk, kan der oprettes kollegier med deltagelse af den kompetente myndighed i hjemlandet og enhver anden kompetent myndighed, hvis:
 - a) revisoren eller revisionsfirmaet udfører lovpligtige revisionsydelser for virksomheder af interesse for offentligheden inden for den berørte medlemsstats jurisdiktion, eller
 - b) en afdeling i revisionsfirmaet er etableret inden for den berørte medlemsstats jurisdiktion.

2. I tilfælde af specifikke revisorer eller revisionsfirmaer fungerer den kompetente myndighed i hjemlandet som koordinator.
3. Med hensyn til specifikke netværk kan de kompetente myndigheder i de medlemsstater, hvor netværket udfører væsentlige aktiviteter, anmode CEAOB om at oprette et kollegium med deltagelse af de anmodende kompetente myndigheder.

4. Senest 15 arbejdsdage efter etableringen af kollegiet af kompetente myndigheder med hensyn til et specifikt netværk vælger medlemmerne en koordinator. Hvis medlemmerne ikke kan nå til enighed, udnævner CEAOB en koordinator blandt kollegiets medlemmer.

Kollegiets medlemmer vurderer mindst hvert femte år valget af koordinator for at sikre, at den valgte koordinator stadig er den mest passende kandidat til denne stilling.

5. Koordinatoren leder møderne i kollegiet, koordinerer kollegiets aktiviteter og sikrer effektiv udveksling af oplysninger mellem kollegiets medlemmer.
 6. Koordinatoren udarbejder senest ti arbejdsdage efter sit valg skriftlige retningslinjer for koordinering inden for kollegiets rammer med hensyn til følgende:
 - a) oplysninger, der skal udveksles mellem kompetente myndigheder
 - b) de tilfælde, hvor de kompetente myndigheder skal høre hinanden
 - c) de tilfælde, hvor de kompetente myndigheder kan delegeres tilsynsopgaver i overensstemmelse med artikel 33.
 7. Er der ikke enighed om de skriftlige retningslinjer for koordinering, jf. stk. 6, kan ethvert medlem af kollegiet henvise sagen til CEAOB. Koordinatoren skal tage behørigt hensyn til rådgivning fra CEAOB om de skriftlige retningslinjer for koordinering før godkendelse af den endelige tekst. De skriftlige retningslinjer anføres i ét dokument, der indeholder en fuldt begrundet redegørelse for eventuelle væsentlige afvigelser fra rådgivningen fra CEAOB vedrørende de skriftlige retningslinjer. Koordinatoren fremsender de skriftlige retningslinjer til medlemmerne af kollegiet og til CEAOB.
2. Artikel 22 forhindrer ikke organer, der deltager i den ramme for samarbejde mellem kompetente myndigheder, der er omhandlet i artikel 30, og de kompetente myndigheder i at udveksle fortrolige oplysninger. Således udvekslede oplysninger er omfattet af den tavshedspligt, der gælder for personer, som er eller tidligere har været beskæftiget hos de kompetente myndigheder.
 3. Alle oplysninger, der i henhold til denne forordning udveksles mellem organer, som deltager i den ramme for samarbejde mellem kompetente myndigheder, der er omhandlet i artikel 30, og de kompetente myndigheder og andre myndigheder og organer, betragtes som fortrolige, undtagen når videregivelse heraf kræves efter EU-ret eller national ret.

Artikel 35

Beskyttelse af personoplysninger

1. Medlemsstaterne anvender direktiv 95/46/EF på behandlingen af personoplysninger i medlemsstaterne i medfør af denne forordning.
2. Forordning (EF) nr. 45/2001 finder anvendelse på behandling af personoplysninger i CEAOB, ESMA, EBA og EIOPA i medfør af denne forordning og direktiv 2006/43/EF.

Artikel 33

Uddelegering af opgaver

Den kompetente myndighed i hjemlandet kan uddelegere alle sine opgaver til den kompetente myndighed i en anden medlemsstat, forudsat at denne myndighed er indforstået hermed. Uddelegeringen af opgaver berører ikke den uddelegerende kompetente myndigheds ansvar.

Artikel 34

Fortrolighed og tavshedspligt i forbindelse med samarbejde mellem kompetente myndigheder

1. Tavshedspligten gælder for alle personer, der arbejder eller har arbejdet for organer, som deltager i den ramme for samarbejde mellem kompetente myndigheder, der er omhandlet i artikel 30. Oplysninger, der er omfattet af tavshedspligt, må ikke videregives til en anden person eller myndighed, medmindre sådan videregivelse er nødvendig i forbindelse med en retssag eller kræves efter EU-ret eller national ret.

Kapitel IV

Samarbejde med tredjelandes myndigheder og med internationale organisationer og organer

Artikel 36

Aftale om udveksling af oplysninger

1. De kompetente myndigheder kan kun indgå samarbejdsaftaler om udveksling af oplysninger med kompetente myndigheder i tredjelande, når de videregivne oplysninger i de pågældende tredjelande er omfattet af regler om tavshedspligt, som mindst svarer til dem, der er fastsat i artikel 22 og 34. De kompetente myndigheder underretter øjeblikkeligt CEAOB om sådanne aftaler og orienterer Kommissionen om dem.

Der må kun udveksles oplysninger i henhold til denne artikel, når en sådan udveksling er nødvendig for, at de kompetente myndigheder kan udføre deres opgaver i henhold til denne forordning.

Hvis sådan udveksling af oplysninger omfatter videregivelse af personoplysninger til et

tredjeland, skal medlemsstaterne opfylde direktiv 95/46/EF, og CEAOB skal opfylde forordning (EF) nr. 45/2001.

2. De kompetente myndigheder skal samarbejde med de kompetente myndigheder eller andre relevante organer i tredjelande om kvalitetssikringskontroller og undersøgelser af revisorer og revisionsfirmaer. På anmodning af en kompetent myndighed bidrager CEAOB til sådant samarbejde og til etableringen af tilsynskonvergens med tredjelande.
3. Hvis samarbejdet eller udvekslingen af oplysninger vedrører revisionsarbejdsrapporter eller andre dokumenter, der indehaves af en revisor eller et revisionsfirma, finder artikel 47 i direktiv 2006/43/EF anvendelse.
4. CEAOB udarbejder retningslinjer for indholdet af samarbejdsaftalerne og udveksling af oplysninger som omhandlet i denne artikel.

Artikel 37

Videregivelse af oplysninger modtaget fra tredjelande

Den kompetente myndighed i en medlemsstat må kun videregive fortrolige oplysninger, der er modtaget fra kompetente myndigheder i tredjelande, hvis dette er muligt ifølge en samarbejdsaftale, og myndigheden har fået en udtrykkelig tilladelse fra den kompetente myndighed, der har overført oplysningerne, og hvis oplysningerne kun videregives til de formål, hvortil denne kompetente myndighed har givet sin tilladelse, eller når en sådan videregivelse kræves efter EU-ret eller national ret.

Artikel 38

Videregivelse af oplysninger udleveret til tredjelande

Den kompetente myndighed i en medlemsstat skal kræve, at fortrolige oplysninger, som den har udleveret til en kompetent myndighed i et tredjeland, kun må videregives af den kompetente myndighed til tredjeparter eller myndigheder med forudgående udtrykkelig tilladelse fra den kompetente myndighed, der har overført oplysningerne, i overensstemmelse med national ret og kun til de formål, hvortil den kompetente myndighed i medlemsstaten har givet sin tilladelse, eller når en sådan videregivelse retligt kræves efter EU-ret eller national ret eller er nødvendig i forbindelse med en retssag i det pågældende tredjeland.

Artikel 39

Udøvelse af delegerede beføjelser

1. Beføjelsen til at vedtage delegerede retsakter tillægges Kommissionen på de i denne artikel fastlagte betingelser.
2. Beføjelsen til at vedtage delegerede retsakter, jf. artikel 9, tillægges Kommissionen for en periode på fem år fra den 16. juni 2014. Kommissionen udarbejder en rapport vedrørende delegationen af beføjelser senest ni måneder inden udløbet af femårsperioden. Delegationen af beføjelser forlænges stiltiende for perioder af samme varighed, medmindre Europa-Parlamentet eller Rådet modsætter sig en sådan forlængelse senest tre måneder inden udløbet af hver periode.
3. Den i artikel 9 omhandlede delegation af beføjelser kan til enhver tid tilbagekaldes af Europa-Parlamentet eller Rådet. En afgørelse om tilbagekaldelse bringer delegationen af de beføjelser, der er angivet i den pågældende afgørelse, til ophør. Den får virkning dagen efter offentliggørelsen af afgørelsen i Den Europæiske Unions Tidende eller på et senere tidspunkt, der angives i afgørelsen. Den berører ikke gyldigheden af delegerede retsakter, der allerede er i kraft.
4. Så snart Kommissionen vedtager en delegeret retsakt, giver den samtidigt Europa-Parlamentet og Rådet meddelelse herom.
5. En delegeret retsakt vedtaget i henhold til artikel 9 træder kun i kraft, hvis hverken Europa-Parlamentet eller Rådet har gjort indsigelse inden for en frist på to måneder fra meddelelsen af den pågældende retsakt til Europa-Parlamentet eller Rådet, eller hvis Europa-Parlamentet og Rådet inden udløbet af denne frist begge har informeret Kommissionen om, at de ikke agter at gøre indsigelse. Fristen forlænges med to måneder på Europa-Parlamentets eller Rådets initiativ.

Artikel 40

Gennemgang og rapporter

1. Kommissionen gennemgår og aflægger rapport om, hvordan systemet med samarbejde mellem de kompetente myndigheder inden for rammerne af CEAOB som omhandlet i artikel 30 fungerer, og hvor effektivt det er, specielt når det gælder udførelsen af CEAOB's opgaver i nævnte artikels stk. 7.
2. Gennemgangen tager hensyn til den internationale udvikling, navnlig for så vidt angår

- styrkelsen af samarbejde med tredjelandes kompetente myndigheder og bidraget til forbedring af samarbejdsmekanismerne for tilsynet med revisorer og revisionsfirmaer for virksomheder af interesse for offentligheden, der tilhører internationale revisionsnetværk. Kommissionen afslutter sin gennemgang senest den 17. juni 2019.
3. Rapporten forelægges for Europa-Parlamentet og Rådet om nødvendigt ledsaget af et lovgivningsforslag. Rapporten skal redegøre for fremskridtene med hensyn til samarbejdet mellem de kompetente myndigheder inden for rammerne af CEAOB fra rammens ibrugtagning og foreslå yderligere skridt for at effektivisere samarbejdet mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder.
 4. Kommissionen forelægger senest den 17. juni 2028 en rapport for Europa-Parlamentet og Rådet om anvendelsen af denne forordning.

Artikel 41

Overgangsbestemmelser

1. Fra den 17. juni 2020 må en virksomhed af interesse for offentligheden ikke indgå aftale om eller forlænge en revisionsopgave med en given revisor eller et givet revisionsfirma, hvis denne revisor eller dette revisionsfirma har udført revisionsydelser for den pågældende virksomhed af interesse for offentligheden i en periode på 20 eller flere på hinanden følgende år på datoen for denne forordnings ikrafttræden.
2. Fra den 17. juni 2023 må en virksomhed af interesse for offentligheden ikke indgå aftale om eller forlænge en revisionsopgave med en given revisor eller et givet revisionsfirma, hvis denne revisor eller dette revisionsfirma har udført revisionsydelser for den pågældende virksomhed af interesse for offentligheden i en periode på mindst 11, men mindre end 20 på hinanden følgende år på datoen for denne forordnings ikrafttræden.

3. Med forbehold af stk. 1 og 2 kan de revisionsopgaver, der er indgået aftale om før den 16. juni 2014, men som stadig er i gang den 17. juni 2016, forblive gyldige indtil afslutningen af den maksimale varighed, der er omhandlet i artikel 17, stk. 1, andet afsnit, eller stk. 2, litra b). Artikel 17, stk. 4, finder anvendelse.
4. Artikel 16, stk. 3, finder først anvendelse på revisionsopgaver efter udløbet af perioden i artikel 17, stk. 1, andet afsnit.

Artikel 42

Nationale bestemmelser

Medlemsstaterne fastsætter passende bestemmelser for at sikre, at denne forordning anvendes effektivt.

Artikel 43

Ophævelse af afgørelse 2005/909/EF

Afgørelse 2005/909/EF ophæves.

Artikel 44

Ikrafttræden

Denne forordning træder i kraft på tyvendedagen efter offentliggørelsen i Den Europæiske Unions Tidende.

Den anvendes fra den 17. juni 2016.

Artikel 16, stk. 6, finder imidlertid anvendelse fra den 17. juni 2017.

Denne forordning er bindende i alle enkeltheder og gælder umiddelbart i hver medlemsstat. Udfærdiget i Strasbourg, den 16. april 2014.

På Europa-Parlamentets vegne *På Rådets vegne*

M. SCHULZ

D. KOURKOULAS

Formand

Formand

Vedlegg 4**Litteraturliste****Lover og forskrifter***Gjeldende lover*

Aksjeloven – lov 13. juni 1997 nr. 44 om aksjeselskaper (aksjeloven)

Allmennaksjeloven – lov 13. juni 1997 nr. 45 om allmennaksjeselskaper (allmennaksjeloven)

Bokføringsloven – lov 19. november 2004 nr. 73 om bokføring (bokføringsloven)

Burettslagslova – lov 6. juni 2003 nr. 39 om burettslag (burettslagslova)

Bustadbyggjelagslova – lov 6. juni 2003 nr. 38 om bustadbyggjelag (bustadbyggjelagslova)

Børsloven – lov 29. juni 2007 nr. 74 om regulerte markeder (børsloven)

Eierseksjonsloven – lov 23. mai 1997 nr. 31 om eierseksjoner (eierseksjonsloven)

Finansforetaksloven – lov 10. april 2015 nr. 17 om finansforetak og finanskonsern (finansforetaksloven)

Finanstilsynsloven – lov 7. desember 1956 nr. 1 om tilsynet med finansforetak mv. (finanstilsynsloven)

Folketrygdloven – lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven)

Forsikringsvirksomhetsloven – lov 10. juni 2005 nr. 44 om forsikringsvirksomhet (forsikringsvirksomhetsloven)

Forvaltningsloven – lov 10. februar 1967 om behandlingssåten i forvaltningssaker (forvaltningsloven)

Helsepersonelloven – lov 2. juli 1999 nr. 64 om helsepersonell (helsepersonelloven)

Hvitvaskingsloven – lov 6. mars 2009 nr. 11 om tiltak mot hvitvasking og terrorfinansiering mv. (hvitvaskingsloven)

Konkursloven – lov 8. juni 1984 nr. 58 om gjeldsforhandling og konkurs (konkursloven)

Merverdiavgiftsloven – lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven)

Offentleglova – lov 19. mai 2006 nr. 16 om rett til innsyn i dokument i offentlig verksemd (offentleglova)

Personopplysningsloven – lov 14. april 2000 nr.

Regnskapsførerloven – lov 18. juni 1993 nr. 109 om autorisasjon av regnskapsførere (regnskapsførerloven)

Regnskapsloven – lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap mv. (regnskapsloven)

Revisorloven – lov 15. januar 1999 nr. 2 om revisjon og revisorer (revisorloven)

Samvirkefova – lov 29. juni 2007 nr. 81 om samvirkefovetak (samvirkefova)

Selskapsloven – lov 21. juni 1985 nr. 83 om ansvarlige selskaper og kommandittselskaper (selskapsloven)

Skattebetalingsloven – lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven)

Skatteforvaltningsloven – lov 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven)

Statsforetaksloven – lov 30. august 1991 nr. 71 om statsforetak (statsforetaksloven)

Stiftelsesloven – lov 15. juni 2001 nr. 59 om stiftelser (stiftelsesloven)

Straffeloven 2005 – lov 20. mai 2005 nr. 28 om straff (straffeloven)

Straffeprosessloven – lov 22. mai 1981 nr. 25 om rettergangssåten i straffesaker (straffeprosessloven)

Svalbardloven – lov 17. juli 1925 nr. 11 om Svalbard (Svalbardloven)

Tjenesteloven – lov 19. juni 2009 nr. 103 om tjenestevirksomhet (tjenesteloven)

Tvisteloven – lov 17. juni 2005 nr. 90 om mekling og rettergang i sivile tvister (tvisteloven)

Universitets- og høyskoleloven – lov 1. april 2005 nr. 15 om universiteter og høyskoler (universitets- og høyskoleloven)

Verdipapirhandelloyen – lov 29. juni 2006 nr. 75 om verdipapirhandel (verdipapirhandelloyen)

Vergemålsloven – lov 26. mars 2010 nr. 9 om vergemål (vergemålsloven)

Yrkeskvalifikasjonsloven – lov 7. mars 2017 nr. 55 om godkjenning av yrkeskvalifikasjoner (yrkeskvalifikasjonsloven) (Loven er ikke sanksjonert)

Endringslover

Lov 15. april 2011 nr. 10 – Lov om endringer i revisorloven og enkelte andre lover (unntak fra revisjonsplikt for små aksjeselskaper)

Gjeldende forskrifter

Bokføringsforskriften – forskrift 1. desember 2004 nr. 1558 om bokføring
Forskrift 1. desember 2013 nr. 1574 for distrikts- og regionalpolitiske virkemidler
Forskrift 1. februar 2012 nr. 111 om klagenemnd for revisor- og regnskapsførersaker
Forskrift 24. april 2001 nr. 433 om gjennomføring av praktisk prøve for revisorer
Forskrift 30. november 1998 nr. 1102 om utveksling av opplysninger med tilsynsmyndigheter fra land i og utenfor EØS-området
Hvitvaskingsforskriften – forskrift 13. mars 2009 nr. 302 om tiltak mot hvitvasking og terrorfinansiering mv.
Regnskapsførerforskriften – forskrift 8. februar 1999 nr. 196 om autorisasjon av regnskapsførere m.v.
Revisorforskriften – forskrift 25. juni 1999 nr. 712 om revisjon og revisorer
Risikostyringsforskriften – forskrift 22. september 2008 nr. 1080 om risikostyring og internkontroll
Skatteforvaltningsforskriften – forskrift 23. november 2016 til skatteforvaltningsloven

Opphevede lover

Aksjeloven 1976 – lov 4. juni 1976 nr. 59 om aksjeselskaper
Ligningsloven 1982 – lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning
Regnskapsloven 1977 – lov 13. mai 1977 nr. 35 om regnskapsplikt mv.
Revisorloven 1964 – lov 14. mars 1964 nr. 2 om revisjon og revisorer

Opphevede forskrifter

Interkontrollforskriften 1997 – forskrift 20. juni 1997 nr. 1057 om klargjøring av kontrollansvar, dokumentasjon og bekreftelse av den interne kontroll
Regnskapsførerforskriften 1993 – forskrift 1. desember 1993 nr. 1076 om autorisasjon av regnskapsførere mv. med hjemmel i lov om autorisasjon av regnskapsførere

Utenlandske lover og forskrifter

Sverige

Aktiebolagslagen – aktiebolagslag (2005:551)
Revisionslagen – revisionslag (1999:1079)
Revisorslagen – revisorslag (2001:883)
Lag 2016:430 – Lag 2016:430 om ändring i revisorslagen (2001:883)
Lag 2016:429 – Lag 2016:429 om tillsyn över företag av allmänt intresse i fråga om revision
Revisorsförordningen – förordning (1995:665) om revisorer
Revisorsnämndens föreskrifter om godkännande, auktorisation och registrering (RNFS 2001:3)
Revisorsnämndens föreskrifter om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet (RNFS 2001:2 som endret ved RNFS 2013:2)
Revisorsnämndens föreskrifter om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet (RNFS 2001:2)

Danmark

Revisorloven – Lov nr. 468 af 17. juni 2008 om godkendte revisorer og revisionsvirksomheder (revisorloven), som endret sist ved lov nr. 631 af 8. juni 2016
Lov nr. 631 af 8. juni 2016 – Lov nr. 631 af 8. juni 2016 om ændring af revisorloven og forskellige andre love (Gennemførelse af ændringer i revisordirektivet og valgmuligheder i forordningen om særlige krav til revision af virksomheder af interesse for offentligheden)
Selskabsloven – Lov nr. 322 af 11. april 2011 om aktie- og anpartsselskaber (selskabsloven)
Bekendtgørelsen om obligatorisk efteruddannelse – bekendtgørelse nr 1406 af 11. desember 2013 om obligatorisk efteruddannelse af godkendte revisorer
Bekendtgørelsen om intern organisation – bekendtgørelse nr. 762 af 21. juni 2016 om godkendte revisionsvirksomheders interne organisation
Bekendtgørelsen om uafhængighed – bekendtgørelse nr. 735 af 17. juni 2016 om godkendte revisorer og revisionsvirksomheders uafhængighed
Bekendtgørelsen om godkendte revisoreres erklæringer – bekendtgørelse nr. 736 af 17. juni 2016 om godkendte revisoreres erklæringer

Bekendtgørelse 11. desember 2013 nr. 1408 om revisoreksamen for statsautoriserte revisorer m.v

USA

Sarbanes-Oxley Act – av 20. juli 2002

EØS-regler

Direktiver

Revisjonsdirektivet – Europaparlaments- og rådsdirektiv 2006/43/EF av 17. mai 2006 om lovfestet revisjon av årsregnskap og konsernregnskap, om endring av rådsdirektiv 78/660/EØF og 83/349/EØF og om oppheving av rådsdirektiv 84/253/EØF; som endret ved europaparlaments- og rådsdirektiv 2014/56/EU av 16. april 2014 om endring av direktiv 2006/43/EF om lovfestet revisjon av årsregnskap og konsernregnskap

Endringsdirektivet – Europaparlaments- og rådsdirektiv 2014/56/EU av 16. april 2014 om endring av direktiv 2006/43/EF om lovfestet revisjon av årsregnskap og konsernregnskap

Regnskapsdirektivet – Europaparlaments- og rådsdirektiv 2013/34/EU av 26. juni 2013 om årsregnskaper, konsernregnskaper og tilhørende rapporter for visse typer foretak, om endring av europaparlaments- og rådsdirektiv 2006/43/EF og om oppheving av rådsdirektiv 78/660/EØF og 83/349/EØF

Yrkeskvalifikasjonsdirektivet – Europaparlaments- og rådsdirektiv 2005/36/EF av 7. september 2005 om godkjenning av yrkeskvalifikasjoner som endret senest ved direktiv 2013/55

Tjenstedirektivet – Europaparlaments- og rådsdirektiv 2006/123/EF av 12. desember 2006 om tjenester i det indre marked

Personverndirektivet – Europaparlaments- og rådsdirektiv 95/46/EF av 24. oktober 1995 om beskyttelse av fysiske personer i forbindelse med behandling av personopplysninger og om fri utveksling av slike opplysninger

Forordninger

Revisjonsforordningen – Forordning (EU) nr. 537/2014 om særlige plikter ved revisjon av foretak av allmenn interesse og opphevelse av kommisjonsbeslutning 2005/909/EF.

Rekommandasjoner

EU-rekommandasjon 2008/473 om revisors erstatningsansvar – Kommisjonsrekommandasjon 2008/473/EF av 5. juni 2008 om begrensning av erstatningsansvaret til revisorer og revisjonsselskaper som foretar lovfestet revisjon. EØS-komiteens beslutning nr. 39/2009 av 17. mars 2009 om endring av EØS-avtalens vedlegg XXII (Selskapsrett)

Forarbeider

Utredninger

NOU 1983: 20 Regulering av regnskapsføreryrket

NOU 1997: 9 Om revisjon og revisorer

NOU 2002: 20 Ny bokføringslov

NOU 2003: 15 Fra bot til bedring

NOU 2008: 12 Revisjonsplikten for små foretak

NOU 2008: 16 Om foretaksstyring og tiltak mot manipulering av finansiell informasjon

NOU 2009: 4 Tiltak mot skatteunndragelser

NOU 2015: 10 Lov om regnskapsplikt

NOU 2016: 4 Ny kommunelov

NOU 2016: 21 Stiftelsesloven – Forslag til ny stiftelseslov

NOU 2016: 22 Aksjelovgivning for økt verdiskaping

NOU 2016: 27 Ny lovgivning om tiltak mot hvitvasking og terrorfinansiering II

NOU 2017: 1 Markeder for finansielle dokumenter – Gjennomføring av MiFID II og MiFIR

Proposisjoner

Motiver og utkast til lov om revisjon og revisorer: Innstilling fra Revisorlovkomiteen av 1953

Ot.prp. nr. 75 (1983–84) Om lov om endringer i erstatningslovgivningen (ansvar for dyr, regress, lemping m m og endringer i bilansvarlova)

Ot.prp. nr. 51 (1992–93) Om lov om autorisasjon av regnskapsførere

Ot.prp. nr. 23 (1996–97) Om lov om aksjeselskaper (aksjeloven) og lov om allmennaksjeselskaper (allmennaksjeloven)

Ot.prp. nr. 75 (1997–98) Om lov om revisjon og revisorer

Ot.prp. nr. 26 (1998–99) Om lov om endringer i konkurs- og pantelovgivningen m.v

St.prp. nr. 63 (2003–2004) Tilleggsbevilgninger og omprioriteringer i statsbudsjettet medregnet folketrygden 2004

- Ot.prp. nr. 44 (2005–2006) Om lov om endringer i lov 18. juni 1993 nr. 109 om autorisasjon av regnskapsførere (regnskapsførerloven), lov 15. januar 1999 nr. 2 om revisjon og revisorer (revisorloven), lov 10. juni 1988 nr. 40 om finansieringsvirksomhet og finansinstitusjoner (finansieringsvirksomhetsloven) og enkelte andre lover
- Ot.prp. nr. 16 (2006–2007) Om lov om eiendomsmedling
- Ot.prp. nr. 78 (2008–2009) Om lov om endringer i revisorloven og enkelte andre lover (gjennomføring av revisjonsdirektivet)
- Prop. 1 L (2009–2010) Skatte- og avgiftsopplegget 2010 mv. – lovendringer
- Prop. 51 L (2010–2011) Endringer i revisorloven og enkelte andre lover (unntak fra revisjonsplikt for små aksjeselskaper)
- Prop. 139 L (2015–2016) Lov om godkjenning av yrkeskvalifikasjoner (yrkeskvalifikasjonsloven)
- Prop. 154 L (2015–2016) Endringer i verdipapirfondloven mv. (UCITS V-direktivet mv.)
- Prop. 112 L (2016–2017) Endringer i aksjelovgivningen mv. (modernisering og forenkling)

Komitéinnstillinger

- Innst. O. nr. 25 (1998–99) fra finanskomiteen om lov om revisjon og revisorer
- Innst. S. nr. 250 (2003–2004) fra finanskomiteen om tilleggsbevilgninger og omprioriteringer i statsbudsjettet medregnet folketrygden 2004
- Innst. O. nr. 44 (2005–2006) fra finanskomiteen om lov om endringer i lov 18. juni 1993 nr. 109 om autorisasjon av regnskapsførere (regnskapsførerloven), lov 15. januar 1999 nr. 2 om revisjon og revisorer (revisorloven), lov 10. juni 1988 nr. 40 om finansieringsvirksomhet og finansinstitusjoner (finansieringsvirksomhetsloven) og enkelte andre lover
- Innst. O. nr. 101 (2008–2009) fra finanskomiteen om lov om endringer i revisorloven og enkelte andre lover (gjennomføring av revisjonsdirektivet)
- Innst. 235 L (2010–2011) fra finanskomiteen om endringer i revisorloven og enkelte andre lover (unntak fra revisjonsplikt for små aksjeselskaper)
- Innst. 303 L (2016–2017) Innstilling frå arbeids- og sosialkomiteen om Endringer i arbeidsmiljøloven (varsling og arbeidstid)

Annet internasjonalt regelverk

Den europeiske menneskerettskonvensjonen – Europarådets konvensjon 4. november 1950 om beskyttelse av menneskerettighetene og de grunnleggende friheter

Utenlandske forarbeider og utredninger

Sverige

- SOU 2015:49 Nya regler för revisorer och revision
- Prop. 2015/16:162 Revisorer och revision
- Prop. 2012/13:61 Försenad årsredovisning och bokföringsbrott samt några revisorsfrågor

Danmark

- Revisorkommissionens rapport – Revisorkommissionens rapport 18. september 2015. Revisorlovgivningen – styrkelse af revisionskvalitet, uafhængighed og konkurrence
- Lovforslag nr. L 120 til lov om godkendte revisorer og revisionsvirksomheder, 2 marts 2008

Rettsavgjørelser

- Rt. 2003 s. 696 (HR-2002–275-B)
- Rt. 2007 s. 801 (HR-2007–887-A)
- LB-2006–87376 – RG-2008–705
- LB-2009–100834
- LB-2009–131909
- LB-2013–139504–1
- LB-2014–86310 – UTV-2015–1383
- LE-2014–200373

Rapporter, uttalelser og vedtak mv. fra myndigheter

NUES

NUES-anbefalingen – Norsk anbefaling om god eierstyring og selskapsledelse (Norsk utvalg for eierstyring og selskapsledelse (NUES) 30. oktober 2014)

Fagartikler og litteratur

- Knut Høylye, Roy Kristensen og Hanne Opsahl, God regnskapsføringsskikk med kommentarer til lov og standard, 3. utgave, Oslo 2015
- EPSI Rating om Regnskap og Revisjon 2015 – Sammendrag (EPSI Norway AS 9. juni 2015), se EPSI Norway AS sine nettsider (epsi-norway.org) www.kvalitetsindex.se/wp-content/uploads/2015/09/EPSI_

- Regnskap_og_revisjon_2015.pdf (januar 2016)
- Undersøkelse til byråledere om utviklingen av deres tjenester, rådgivning, NARFs satsingsområder og bransjeutviklingen (Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening 2014)
- Undersøkelse til kunder av regnskapsfører om deres behov, kjøp av tjenester, rådgivning og vurdering av regnskapsfører bransjeutviklingen (Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening 2014)
- John Christian Langli, Evaluering av unntak for revisjonsplikt i små aksjeselskaper (26. mars 2015), se Regnskap Norge sine internettsider (regnskapnorge.no) www.regnskapnorge.no/upload/34441/Langli%202015.03.26%20Evalueringsrapport%20fravalg.pdf (februar 2016)
- Gulden 2015 Bror Petter Gulden, Den eksterne revisor, 9. utgave, Oslo 2015
- Birkeland 2017 Kari Birkeland, Ekstern revisors handleplikter, Oslo 2017
- Internasjonale revisjonsstandarder**
- ISA 200 Overordnede mål for den uavhengige revisor og gjennomføringen av en revisjon i samsvar med de internasjonale revisjonsstandardene
- ISA 210 Inngåelse av avtale om vilkårene for revisjonsoppdraget
- ISA 220 Kvalitetskontroll av revisjon av regnskaper
- ISA 230 Revisjonsdokumentasjon og internasjonal standard for kvalitetskontroll
- ISA 240 Revisors oppgaver med og plikter til å vurdere misligheter ved revisjon av regnskaper
- ISA 250 Vurdering av lover og forskrifter ved revisjon av regnskaper
- ISA 260 Kommunikasjon med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll
- ISA 265 Kommunikasjon av mangler i intern kontroll til dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, samt ledelsen
- ISA 315 Identifisering og vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon gjennom forståelse av enheten og dens omgivelser
- ISA 320 Vesentlighet ved planlegging og gjennomføring av en revisjon
- ISA 330 Revisors håndtering av anslåtte risikoer
- ISA 450 Vurdering av feilinformasjon identifisert under revisjonen
- ISA 500 Revisjonsbevis
- ISA 501 Revisjonsbevis – særlige hensyn knyttet til utvalgte poster (varelager, rettsvister og krav som vedrører enheten, samt segmentinformasjon)
- ISA 505 Eksterne bekreftelser
- ISA 510 Nye revisjonsoppdrag – inngående balanse
- ISA 520 Analytiske handlinger
- ISA 530 Stikkprøver i revisjon
- ISA 540 Revisjon av regnskapsestimater, herunder estimater på virkelig verdi og tilhørende tilleggsopplysninger
- ISA 550 Nærstående parter
- ISA 560 Hendelser etter balansedagen
- ISA 570 Fortsatt drift
- ISA 580 Skriftlige uttalelser
- ISA 620 Bruk av arbeidet til en ekspert engasjert av revisor
- ISA 600 Særlige hensyn ved revisjon av konsernregnskaper (herunder arbeidet til revisorer i konsernenheter)
- ISA 700 Konklusjon og rapportering om regnskaper
- SA 3802 Revisors uttalelser og redegjørelser etter selskapslovgivningen
- SA 3802–1 Om revisors uttalelser og redegjørelser etter aksjelovgivningen
- ISQC 1 Internasjonal standard for kvalitetskontroll for revisjonsfirmaer som utfører revisjon og forenklet revisorkontroll av regnskaper samt andre attestasjonsoppdrag og beslektede tjenester
- ISAE 3000 Internasjonal standard for attestasjonsoppdrag

Norges offentlige utredninger

2016

Arbeids- og sosialdepartementet:

NOU 2016: 1 Arbeidstidsutvalget
NOU 2016: 6 Grunnlaget for inntektsoppgjørene 2016
NOU 2016: 13 Samvittighetsfrihet i arbeidslivet

Barne- og likestillingsdepartementet:

NOU 2016: 16 Ny barnevernslov
NOU 2016: 17 På lik linje

Finansdepartementet:

NOU 2016: 2 Endringer i verdipapirhandelloven
– flagging og periodisk rapportering
NOU 2016: 3 Ved et vendepunkt: Fra ressursøkonomi
til kunnskapsøkonomi
NOU 2016: 5 Omgåelsesregel i skatteretten
NOU 2016: 11 Regnskapslovens bestemmelser om
årsberetning mv.
NOU 2016: 15 Lønnsdannelsen i lys av nye
økonomiske utviklingstrekk
NOU 2016: 20 Aksjeandelen i Statens pensjonsfond
utland
NOU 2016: 23 Innskuddsgaranti og krisehåndtering
i banksektoren
NOU 2016: 27 Ny lovgivning om tiltak mot hvitvasking
og terrorfinansiering II

Forsvarsdepartementet:

NOU 2016: 8 En god alliert – Norge i Afghanistan
2001–2014
NOU 2016: 19 Samhandling for sikkerhet

Helse- og omsorgsdepartementet:

NOU 2016: 25 Organisering og styring av
spesialisthelsetjenesten

Justis- og beredskapsdepartementet:

NOU 2016: 9 Rettferdig og forutsigbar
– voldsskadeerstatning
NOU 2016: 10 Evaluering av garantireglene
i bustadoppføringslova
NOU 2016: 24 Ny straffeprosesslov

Kommunal- og moderniseringsdepartementet:

NOU 2016: 4 Ny kommunelov
NOU 2016: 18 Hjertespråket

Kulturdepartementet:

NOU 2016: 12 Ideell opprydding

Kunnskapsdepartementet:

NOU 2016: 7 Norge i omstilling – karriereveiledning
for individ og samfunn
NOU 2016: 14 Mer å hente

Nærings- og fiskeridepartementet:

NOU 2016: 21 Stiftelsesloven
NOU 2016: 22 Aksjelovgivning for økt verdiskaping
NOU 2016: 26 Et fremtidsrettet kvotesystem

Utenriksdepartementet:

NOU 2016: 8 En god alliert – Norge i Afghanistan
2001–2014

Bestilling av publikasjoner

Offentlige institusjoner:

Departementenes sikkerhets- og serviceorganisasjon

Internett: www.publikasjoner.dep.no

E-post: publikasjonsbestilling@dss.dep.no

Telefon: 22 24 00 00

Privat sektor:

Internett: www.fagbokforlaget.no/offpub

E-post: offpub@fagbokforlaget.no

Telefon: 55 38 66 00

Publikasjonene er også tilgjengelige på
www.regjeringen.no

Trykk: 07 PrintMedia AS – 06/2017