

Roger Kjelløyken
Terje Granvang
Barbro Bruu
Anders Ellefsen
Tobias Behncke

REVISORLOVEN OG REVISJONS- FORORDNINGEN

Lovkommentar

2. utgave



FAGBOKFORLAGET

LES MER PÅ
FAGBOKFORLAGET.NO

ROGER KJELLØKKEN
TERJE GRANVANG
BARBRO BRUU
ANDERS ELLEFSEN
TOBIAS BEHNCKE

REVISORLOVEN OG REVISJONS- FORORDNINGEN

2. utgave

LOVKOMMENTAR



FAGBOKFORLAGET

Copyright © 2025 by
Vigmostad & Bjørke AS
All Rights Reserved

1. utgave 2021
2. utgave 2025 / 1. opplag 2025

ISBN: 978-82-450-5261-9

Grafisk produksjon: John Grieg, Bergen
Grafisk design: PanDawer, <https://pandawer.pl>

Omslagsdesign ved forlaget

Spørsmål om denne boken kan rettes til:
Fagbokforlaget
Kanalveien 51
5068 Bergen
Tlf.: 55 38 88 00
e-post: fagbokforlaget@fagbokforlaget.no
www.fagbokforlaget.no

Materialet er vernet etter åndsverkloven.
Uten uttrykkelig samtykke er eksemplarframstilling
bare tillatt når det er hjemlet i lov eller avtale med
Kopinor.

Vigmostad & Bjørke AS er Miljøfyrtårn-sertifisert,
og bøkene er produsert i miljøsertifiserte trykkerier.



Miljøfyrtårn®

SERTIFISERT
VIRKSOMHET

Forord

Lov om revisjon og revisorer (revisorloven) av 20. november 2020 nr. 128 trådte i kraft 1. januar 2021. Førsteutgaven av denne kommentarutgaven var ferdig skrevet i desember 2020 og kom i salg kort tid etter ikrafttredelsen. Behovet for en oppdatering av kommentarutgaven skyldes i hovedsak en lovendring i 2024 som gjennomførte EUs nye direktiv Corporate Sustainability Reporting Directive (bærekraftsdirektivet) i norsk rett. Gjennomføringen av bærekraftsdirektivet innebar endringer av en rekke bestemmelser i revisorloven samt innføringen av flere nye bestemmelser som trådte i kraft 1. november 2024. Kommentارutgaven er også oppdatert med praktiske erfaringer og ny kunnskap i tiden etter revisorlovens ikrafttredelse.

Forfatterteamet er noe endret fra førsteutgaven til andreutgaven, men består fortsatt av tre revisorer tilknyttet revisjonsfirmaet PricewaterhouseCoopers AS og to advokater tilknyttet Advokatfirmaet Arntzen AS. Eirik Nakstad, som var en del av teamet under arbeidet med førsteutgaven, trådte ut av forfatterteamet før arbeidet med denne utgaven av boken. I flere av bokens kapitler er det fortsatt hans grundige arbeid som dominerer fremstillingen. Forfatterteamet takker Eirik for den solide innsatsen og det gode samarbeidet under arbeidet med førsteutgaven. Forfatterteamets medlemmer har betydelig, praktisk og variert erfaring fra revisorbransjen. Den samlede erfaringen og det gode samarbeidet innad i forfatterteamet har vært en styrke i arbeidet med boken og den påfølgende oppdateringen.

Forfatterne understreker at verken PricewaterhouseCoopers AS eller Advokatfirmaet Arntzen AS på noen måte har søkt å påvirke standpunkter og holdninger som kommer til uttrykk i boken. Disse står helt og holdent for forfatterteamets regning. Det kan derfor forekomme synspunkter som PricewaterhouseCoopers AS eller Advokatfirmaet Arntzen AS ikke deler fullt ut.

Oslo, 8. april 2025

Roger Kjelløkken, Terje Granvang, Barbro Bruu,
Anders Ellefsen, Tobias Behncke

Innhold

Revisorloven av 2020 med senere endringer – innledende og overordnede temaer	13
I. Om bokens innhold og avgrensninger.....	13
II. Historikk	14
III. Arbeidet med revisorloven av 2020 og endringen i 2024.....	15
IV. Revisorloven av 2020 – overordnet	16
V. Forordninger – revisjonsforordningen	17
VI. Revisjonsdirektivet og endringsdirektivet	18
VII. Bærekraftsdirektivet	19
VIII. Juridisk metode i norsk rett.....	20
IX. EU-rettens juridiske metode er nødvendig for å forstå revisjonsforordningen.....	22
X. Betydningen av de internasjonale revisjonsstandardene i norsk rett	25
XI. Betydningen av det internasjonale etiske regelverket i norsk rett .	27
XII. Forskrifter med betydning for revisorloven.....	29
 Del I – Kommentarer til Lov av 20.11.2020 nr. 128 om revisjon og revisorer	 31
Kapittel 1 Virkeområde og definisjoner.....	32
Innledning.....	32
§ 1-1. <i>Virkeområde</i>	32
§ 1-2. <i>Definisjoner</i>	38
§ 1-3. <i>Uavhengige tilbydere av attestasjonstjenester for bærekraftsrapportering</i>	48
 Kapittel 2 Revisjonsplikt mv.	 50
Innledning.....	50
§ 2-1. <i>Revisjonsplikt og adgangen til å si opp revisor</i>	50
§ 2-2. <i>Plikt til å legge til rette for revisjonen</i>	59
§ 2-3. <i>Forbud mot begrensninger i det frie revisorvalget</i>	62
§ 2-4. <i>Overføring av revisjonsoppdrag ved sammenslutning og omorganisering</i>	63

Kapittel 3 Godkjenning som revisor	67
Innledning.....	67
§ 3-1. Godkjenning som revisor	67
§ 3-2. Utdanning.....	70
§ 3-3. Praktisk opplæring	72
§ 3-3a. Bærekraftsrevisor	78
§ 3-4. Vilkår om å være skikket	80
§ 3-5. Godkjenning av revisorer fra andre EØS-land og Sveits.....	85
§ 3-6. Godkjenning av revisorer fra land utenfor EØS	88
§ 3-7. Revisortitler.....	89
§ 3-8. Deponering	91
Kapittel 4 Godkjenning av revisjonsselskaper. Adgang for utenlandske revisjonsselskaper til å drive virksomhet i Norge	94
Innledning.....	94
§ 4-1. Godkjenning av revisjonsselskaper	94
§ 4-2. Adgang for revisjonsselskaper fra andre EØS-land til å drive virksomhet i Norge	100
Kapittel 5 Etterutdanning	105
Innledning.....	105
§ 5-1. Krav til etterutdanning	105
Kapittel 6 Revisorregister mv.	123
Innledning.....	123
§ 6-1. Revisor- og attestantregisteret	125
§ 6-2. Opplysninger om statsautoriserte revisorer.....	129
§ 6-3. Plikt til å registrere enkeltpersonforetak	131
§ 6-4. Opplysninger om revisjonsforetak	132
Kapittel 7 Organisasjon og kvalitetsstyring	136
Innledning.....	136
§ 7-1. Organisering av virksomheten og kvalitetsstyring.....	138
§ 7-2. Klientregister	149
§ 7-3. Registrering av overtredelser og skriftlige klager	152
Kapittel 8 Uavhengighet og objektivitet	156
Innledning.....	156
§ 8-1. Overordnede krav til uavhengighet.....	161
§ 8-1a. Uavhengighet ved attestasjon av pliktig bærekraftsrapportering.....	173
§ 8-2. Finansielle forbindelser til den reviderte	177
§ 8-3. Gaver.....	184
§ 8-4. Deltakelse i beslutningstaking. Interessekonflikter	186

§ 8-5. <i>Vurdering av uavhengighet og tiltak for å sikre uavhengighet</i>	191
§ 8-6. <i>Forbud mot påvirkning</i>	197
§ 8-7. <i>Honorar</i>	199
§ 8-8. <i>Karensperiode for adgang til å tiltre ledende stilling hos den reviderte ..</i>	203

Kapittel 9 Revisors plikter ved lovfestet revisjon, attestasjon av pliktig bærekraftsrapportering og revisorbekreftelser	208
Innledning	208
§ 9-1. <i>Formålet med lovfestet revisjon og attestasjon av pliktig bærekraftsrapportering</i>	211
§ 9-2. <i>Forberedelse og fortsettelse av revisjonsoppdraget</i>	220
§ 9-3. <i>Oppdragsansvarlig revisor</i>	233
§ 9-4. <i>Revisors plikter ved utførelse av lovfestet revisjon</i>	239
§ 9-4a. <i>Revisors plikter ved utførelse av attestasjon av pliktig bærekraftsrapportering</i>	256
§ 9-5. <i>Kommunikasjon med styret</i>	269
§ 9-6. <i>Rett og plikt til å trekke seg som revisor</i>	284
§ 9-7. <i>Revisjonsberetning</i>	295
§ 9-7a. <i>Attestasjonsuttalelse om bærekraftsrapportering</i>	312
§ 9-8. <i>Særlige krav ved revisjon av konsernregnskaper og attestasjon av pliktig konsolidert bærekraftsrapportering mv.</i>	327
§ 9-9. <i>Oppdragsdokumentasjon</i>	337
§ 9-10. <i>Revisors plikter ved revisorbekreftelser</i>	350
Kapittel 10 Taushetsplikt og opplysningsplikt	357
Innledning	357
§ 10-1. <i>Revisors taushetsplikt</i>	358
§ 10-2. <i>Revisors opplysningsplikt</i>	379
Kapittel 11 Erstatningsansvar	394
Innledning	394
§ 11-1. <i>Erstatningsansvar</i>	402
Kapittel 12 Særlige plikter ved revisjon av foretak av allmenn interesse ..	412
Innledning	412
§ 12-1. <i>Gjennomføring av revisjonsforordningen</i>	414
§ 12-2. <i>Nasjonal tilsynsmyndighet</i>	415
§ 12-3. <i>Revisjonshonorar</i>	416
§ 12-4. <i>Adgang til å yte visse tjenester</i>	417
§ 12-4a. <i>Forbud mot å levere visse tjenester for den som attesterer bærekraftsrapportering</i>	419
§ 12-4b. <i>Uregelmessigheter</i>	423

§ 12-5. Karensperiode for adgang til å tiltre ledende stilling hos den reviderte	427
§ 12-6. Revisjonsforetak fra land utenfor EØS som reviderer foretak notert på regulert marked i Norge	427
Kapittel 13 Kvalitetskontroll mv.	431
Innledning.....	431
§ 13-1. Kvalitetskontroll	433
§ 13-2. Tilsyn med standardsetting	442
Kapittel 14 Administrative tiltak, overtredelsesgebyr og straff	444
Innledning.....	444
§ 14-1. Tilbakekall og suspensjon av godkjenningen til en statsautorisert revisor	449
§ 14-2. Tilbakekall og suspensjon av godkjenningen til et revisjonsselskap ...	457
§ 14-3. Forbud mot å ha ledelsesfunksjon	461
§ 14-4. Forbud mot å undertegne revisjonsberetninger	464
§ 14-5. Overtredelsesgebyr.....	466
§ 14-6. Momenter ved vedtak om overtredelsesgebyr	470
§ 14-7. Foreldelse mv.	473
§ 14-8. Straff	474
Kapittel 15 Klagenemnd	487
Innledning.....	487
§ 15-1. Klagenemnd	488
Kapittel 16 Ikrafttredelses- og overgangsregler. Endringer i andre lover. ..	494
Innledning.....	494
§ 16-1. Ikrafttredelse.....	494
§ 16-2. Overgangsregler	495
§ 16-3. Endringer i andre lover	496
Del II – Kommentarer til Europaparlaments- og rådsforordning (EU) nr. 537/2014 av 16. april 2014 om særlige krav til lovfestet revisjon av foretak av allmenn interesse og om oppheving av kommisjonsbeslutning 2005/909/EF	499
Innledning.....	500
Artikkel 1	502
Artikkel 2.....	506
Artikkel 3.....	508
Artikkel 4.....	510
Artikkel 5.....	521
Artikkel 6.....	547

<i>Artikkel 7</i>	550
<i>Artikkel 8</i>	554
<i>Artikkel 9</i>	560
<i>Artikkel 10</i>	561
<i>Artikkel 11</i>	567
<i>Artikkel 12</i>	579
<i>Artikkel 13</i>	586
<i>Article 13a</i>	598
<i>Artikkel 14</i>	601
<i>Artikkel 15</i>	603
<i>Artikkel 16</i>	607
<i>Artikkel 17</i>	618
<i>Artikkel 18</i>	627
<i>Artikkel 19</i>	628
<i>Artikkel 41</i>	629
Vedlegg 1 Lov om revisjon og revisorer (revisorloven)	634
Vedlegg 2 Forordning 537/2014 (om revisjonskrav av virksomheter for offentligheten) (Revisjonsforordningen)	651
Vedlegg 3 Revisjonsdirektivet (konsolidert)	680
Forkortelser	712
Kilder	713

Boken, som dekker både lovpålagt revisjon og attestasjon av pliktig bærekraftsrapportering, inneholder fylldige kommentarer til hver av bestemmelsene i revisorloven og til revisjonsforordningens artikler. Kommentarene dekker de delene av revisjonsforordningen som gjelder lovfestet revisjon av foretak av allmenn interesse og oppgavene revisjonsutvalg i slike foretak har.

Boken er ment som oppslagsbok for praktiserende revisorer, lærebok for revisorstudenter og opplysningskilde for andre som ønsker mer kunnskap om regelverket om revisjon og revisorer. Boken er også relevant for medlemmer av styre og revisjonsutvalg som ønsker mer kunnskap om hvilke oppgaver og ansvar som knytter seg til disse rollene.

Roger Kjelløkken er statsautorisert revisor og partner i PwCs fagavdeling. Roger har bred erfaring fra flere revisjonsfirmaer og har vært ansatt som fagsjef i Revisorforeningen. Han har vært regnskapssjef og senior foreleser ved NHHs Masterprogram i Regnskap og Revisjon (MRR) gjennom 15 år. Roger har skrevet en rekke artikler om revisjonsfaglige emner og er mye brukt som foreleser.

Terje Granvang er advokat og partner i Advokatfirmaet Arntzen AS. Han har bred erfaring som prosessfullmektig i store og kompliserte tvistesaker og har representert revisorsiden i flere av de største revisoransvarssakene i Norge. Terje var medlem av underlovutvalget til revisorloven. Han har i mer enn 20 år forelest i erstatningsrett for studenter på det juridiske fakultet i Oslo og har undervist ved NHHs Masterprogram i Regnskap og Revisjon (MRR).

Barbro Bruu er statsautorisert revisor, bærekraftsrevisor og partner i PwCs fagavdeling. Hun har tidligere erfaring fra flere revisjonsfirmaer og har også vært konserncontroller. Hun er medforfatter av boken *Økonomisk kriminalitet, trusler og tiltak* og har skrevet flere artikler om revisjonsfaglige emner. Barbro er mye brukt som foreleser og underviser om bærekraftsrapportering og attestasjon av bærekraftsrapportering, blant annet på NHHs Masterprogram i Regnskap og Revisjon (MRR). Hun er medlem av DnRs revisjonskomité.

Anders Ellefsen er statsautorisert revisor og partner i PwC. Han er oppdragsansvarlig revisor for en variert portefølje av mellomstore og større selskaper, med hovedvekt innen handel, industri og prosjektbasert virksomhet. Anders er ansvarlig for gjennomføring av interne kvalitetskontroller i PwCs norske revisjonsvirksomhet.

Tobias Behncke er advokat i Advokatfirmaet Arntzen AS. Han arbeider hovedsakelig med store og komplekse tvister, særlig innen styre- og profesjonsansvar. Han har bred erfaring med å representere revisorer i tvistesaker, og med ulike former for tilsyn og kvalitetskontroller innenfor revisjon. Tobias underviser ved NHHs Masterprogram i Regnskap og Revisjon (MRR).