



DET KONGELIGE  
FINANSDEPARTEMENT

# Prop. 51 L

(2010–2011)

Proposisjon til Stortinget (forslag til lovvedtak)

---

Endringer i revisorloven og enkelte andre  
lover (unntak fra revisjonsplikt for små  
aksjeselskaper)



## Innhold

<b>1</b>	<b>Proposisjonens hovedinnhold..</b>	5			
<b>2</b>	<b>Bakgrunn for lovforslaget.....</b>	7	6.3.6	Forholdet til selskapsretten for øvrig .....	32
2.1	Innledning .....	7	6.3.7	Revisors attestasjoner .....	32
2.2	Lovutvalg .....	7	6.3.8	Opphevelse av revisjonsplikten for foretak under visse terskelverdier .....	32
2.3	Høring .....	9	6.3.9	Øvrige merknader .....	33
<b>3</b>	<b>Gjeldende rett.....</b>	11	6.4	Departementets vurdering .....	35
3.1	Innledning .....	11	6.4.1	Innledning .....	35
3.2	Revisjonsinstituttets utvikling i Norge .....	11	6.4.2	Forenklingshensyn .....	35
3.3	Pliktig revisjon .....	12	6.4.3	Skattekontrollhensyn.....	36
3.3.1	Aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper.....	12	6.4.4	Hensynet til andre brukere av reviderte regnskaper.....	36
3.3.2	Norskregistrerte utenlandske foretak (NUF) .....	12	6.4.5	Forebygging og bekjempelse av økonomisk kriminalitet.....	37
3.3.3	Ansvarlige selskaper og kommandittselskaper .....	13	6.4.6	Utviklingen internasjonalt .....	38
3.3.4	Øvrige foretaksformer.....	13	6.4.7	Hensynet til likestilling av aksjeselskap og norskregistrert utenlandsk foretak (NUF) .....	39
3.4	Andre oppgaver for revisor .....	13	6.4.8	Kostnader og nytte ved revisjonsplikt.....	39
3.4.1	Særattestasjoner .....	13	6.4.9	Avveining av hensyn og konklusjon.....	41
3.4.2	Andre plikter for revisorer.....	15	<b>7</b>	<b>Revisjonsplikt for enkelte andre foretaksformer .....</b>	<b>48</b>
3.5	Regnskapsføring .....	15	7.1	Utvalgets forslag.....	48
3.5.1	Regnskapet og den regnskapspliktiges ansvar .....	15	7.1.1	Innledning .....	48
3.5.2	Autoriserte regnskapsførere og profesjonsansvar .....	16	7.1.2	Norskregistrert utenlandsk foretak (NUF) .....	48
<b>4</b>	<b>EU- og EØS-rett.....</b>	<b>18</b>	7.1.3	Ansvarlige selskaper og kommandittselskaper .....	49
<b>5</b>	<b>Revisjonsplikt i andre nordiske land.....</b>	<b>20</b>	7.1.4	Andre foretaksformer .....	50
5.1	Innledning .....	20	7.2	Høringsinstansenes merknader ...	50
5.2	Revisjonsplikten i Danmark.....	20	7.2.1	Norskregistrert utenlandsk foretak .....	50
5.3	Revisjonsplikten i Sverige .....	21	7.2.2	Andre foretaksformer .....	51
5.4	Revisjonsplikten i Finland.....	23	7.3	Departementets vurdering .....	51
<b>6</b>	<b>Revisjonsplikt for små aksjeselskaper .....</b>	<b>24</b>	7.3.1	Norskregistrert utenlandsk foretak .....	51
6.1	Innledning .....	24	7.3.2	Andre foretaksformer .....	52
6.2	Utvalgets forslag .....	24	<b>8</b>	<b>Regnskapsregisterets hjemler til å ilegge forsinkelsesgebyr og regler om oversendelsen .....</b>	<b>54</b>
6.3	Høringsinstansenes merknader ....	26	8.1	Innledning .....	54
6.3.1	Generelt om merknadene .....	26	8.2	Gjeldende rett.....	54
6.3.2	Nytte-/kostnadsbetraktninger.....	26	8.3	Forslag fra Finanstilsynet og Regnskapsregisteret .....	55
6.3.3	Økonomisk kriminalitet og skattekontroll .....	28	8.4	Departementets vurdering .....	55
6.3.4	Hensynet til ansatte, eiere og kreditorer .....	30			
6.3.5	Forenkling og internasjonal utvikling .....	31			

<b>9</b>	<b>Økonomiske og administrative konsekvenser</b> .....	57	10.4	Lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. (regnskapsloven) .....	64
9.1	Økonomiske og administrative konsekvenser for det private .....	57	10.5	Lov 15. januar 1999 nr. 2 om revisjon og revisorer (revisorloven) .....	64
9.2	Økonomiske og administrative konsekvenser for det offentlige.....	58	10.6	Lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) .....	64
<b>10</b>	<b>Merknader til de enkelte bestemmelsene</b> .....	59	10.7	Lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven) .....	64
10.1	Lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) .....	59			
10.2	Lov 13. juni 1997 nr. 44 om aksjeselskaper (aksjeloven) .....	61			
10.3	Lov 13. juni 1997 nr. 45 om allmennaksjeselskaper (allmennaksjeloven) .....	63			
				<b>Forslag til lov om endringer i revisorloven og enkelte andre lover (unntak fra revisjonsplikt for små aksjeselskaper)</b> .....	66



DET KONGELIGE  
FINANSDEPARTEMENT

# Prop. 51 L

(2010–2011)

Proposisjon til Stortinget (forslag til lovvedtak)

---

## Endringer i revisorloven og enkelte andre lover (unntak fra revisjonsplikt for små aksjeselskaper)

*Tilråding fra Finansdepartementet av 17. desember 2010,  
godkjent i statsråd samme dag.  
(Regjeringen Stoltenberg II)*

### 1 Proposisjonens hovedinnhold

Finansdepartementet foreslår i denne proposisjonen forslag om endring i lovreglene om revisjonsplikt for små foretak. Hovedregelen er i dag at alle regnskapspliktige med årlige driftsinntekter på fem millioner eller mer har revisjonsplikt. I tillegg er det revisjonsplikt uavhengig av driftsinntekter for en del typer selskaper, herunder for aksjeselskaper. Revisjonsplikt for små foretak ble vurdert i NOU 2008:12 (Revisjonspliktutvalget). Et flertall av revisjonspliktutvalgets medlemmer foreslo å videreføre dagens plikt til finansiell revisjon for alle aksjeselskaper og samtidig innføre tilsvarende revisjonsplikt for norskregistrerte utenlandske foretak (NUF). Mindretallet gikk inn for å oppheve revisjonsplikten for de minste aksjeselskapene. Et flertall av høringsinstansene går inn for å videreføre dagens revisjonsplikt.

Forslaget fritar aksjeselskaper som oppfyller følgende kumulative krav fra revisjonsplikt: 1) årlige driftsinntekter mindre enn fem millioner kroner, 2) balansesum mindre enn 20 millioner kroner, og 3) gjennomsnittlig antall ansatte som ikke overstiger ti årsverk. I tillegg må generalforsamlingen fatte vedtak om å benytte revisjonsfritaket med flertall som ved vedtektsendring. Dersom ikke dette gjøres, har selskapet revisjonsplikt. Denne løsningen bygger på forslaget fra et samlet

utvalg dersom dagens regler om revisjonsplikt skulle lempes.

Forslaget baserer seg på en avveining av de ulike hensynene, og Finansdepartementet har kommet til at det bør legges avgjørende vekt på hensynet til forenkling for de minste aksjeselskapene og hensynet til internasjonal utvikling. Samtidig foreslås det regler som likestiller NUFer med begrenset ansvar og norske aksjeselskaper med hensyn til revisjonsplikt.

I vurderingen av denne saken har Finansdepartementet, på samme måte som utvalget, tatt utgangspunkt i spørsmålet om revisjonsplikt for aksjeselskaper. Departementet har særlig vurdert hensynet til forenkling for selskapene, hensynet til internasjonal utvikling, hensynet til skattekontroll og hensynet til forebygging og bekjempelse av økonomisk kriminalitet. Unntak fra kravet om finansiell revisjon for de minste foretakene vil kunne være en vesentlig forenkling. De fleste land i EU, inkludert Danmark og Sverige, har innført fritak fra revisjonsplikt for de minste aksjeselskapene. Hensynet til harmonisering og konkurransehensyn tilsier dermed en lemping i revisjonsplikten. Krav om revisjon bidrar på den annen side til å styrke skattekontrollen og forebygger og bidrar til bekjempelse av økonomisk kriminalitet.

Generalforsamlingen kan for selskaper som er etablert før nye lovregler trer i kraft, beslutte å fra-velge revisjon for inneværende regnskapsår. For disse selskapene kan det tidligst i 2011 besluttes at regnskapet for 2011 ikke skal revideres. Dette er i tråd med forslag fra utvalgets mindretall dersom det skal innføres unntak fra revisjonsplikt. Det vises til kapittel 6.4.9 for nærmere beskrivelse av utformingen av løsningen.

Aksjeselskaper som har valgt bort revisjon, bør få plikt til å opplyse om dette i tilknytning til det enkelte årsregnskap. Det foreslås videre en plikt til å opplyse om selskapet benytter autorisert regnskapsfører eller om selskapene fører regnskapene selv. Disse opplysningene skal etter forslaget også fremgå av selskapets næringsoppgave til ligningsmyndighetene.

Når det gjelder øvrige norske foretaksformer, foreslås det å videreføre dagens regler med enkelte tilpasninger basert på de foreslåtte nye reglene for aksjeselskaper.

Det foreslås at skatte- og avgiftsmyndighetene får adgang til å pålegge aksjeselskap som har fra-

valgt revisjon samt NUF med begrenset ansvar som er unntatt revisjonsplikt, revisjonsplikt i inntil tre år når nærmere vilkår er oppfylt.

Det legges ikke opp til at det skal gjøres endringer med hensyn til krav om at revisor utfører selskapsrettslige attestasjoner, som for eksempel bekreftelse av innbetalt aksjekapital. Kravet til revisorattestasjon av næringsoppgaven og kontrolloppstilling over registrerte og innberettede beløp følger i dag automatisk når et selskap har revisjonsplikt eller har revisor. Disse attestasjonskravene vil falle bort for aksjeselskaper som aktivt fravelger revisjon.

I kapittel 9 redegjøres det for de økonomiske og administrative konsekvensene av forslaget. Eventuelt behov for økt kontrollinnsats fra skatteetaten og andre offentlige myndigheter, samt eventuelle provenyvirknninger, er vanskelig å anslå. Den samlede samfunnsøkonomiske effekten av forslaget er derfor usikker.

Det legges opp til å evaluere innskrenket plikt til finansiell revisjon av små aksjeselskaper etter noe tid.

## 2 Bakgrunn for lovforslaget

### 2.1 Innledning

Både nasjonalt og internasjonalt har det de siste årene vært økt fokus på forenkling og tilrettelegging av regelverk og offentlige tjenester som et middel til å øke næringslivets konkurranseevne. Regjeringen besluttet våren 2006 å iverksette et prosjekt der formålet var å oppnå en vesentlig reduksjon i næringslivets kostnader knyttet til etterlevelse av informasjonskrav. Prosjektet, som ble ledet av Nærings- og handelsdepartementet ble delt inn i tre faser, og startet med en kartlegging av næringslivets kostnader ved oppfyllelse av offentlig pålagte informasjonskrav. Rapporten har blitt fulgt opp med flere regelendringer som har hatt som formål å redusere næringslivets administrative kostnader.

Også internasjonalt har det de siste årene vært gjort regelendringer for å redusere næringslivets administrative kostnader. Utviklingen med hensyn til revisjonsplikt har de senere årene vært at revisjonsplikten er blitt opphevet for små aksjeselskaper og andre selskaper med begrenset ansvar i land hvor man tidligere har hatt revisjonsplikt for samtlige slike selskaper. I Sverige og i Danmark har det vært et mål å redusere de administrative byrdene for næringslivet med 25 pst., og lettelser i revisjonsplikten som er innført i disse landene er blant annet gjort for å bidra til å oppnå denne målsetningen.

På bakgrunn av det økte fokuset på forenkling ble det våren 2007 oppnevnt et utvalg for å utrede unntak fra revisjonsplikt i Norge.

### 2.2 Lovutvalg

Ved kongelig resolusjon 11. mai 2007 ble det oppnevnt et utvalg for å utrede unntak fra revisjonsplikt for små foretak. Utvalget ble ledet av professor Rune Sæbø, og avga 27. juni 2008 sin utredning i NOU 2008:12 Revisjonsplikten for små foretak. Utvalget besto av følgende representanter:

- Professor Rune Sæbø, Universitetet i Bergen (leder)

- Professor Aasmund Eilifsen, Norges Handelshøyskole (NHH)
- Seksjonssjef Kjersti Elvestad, Kredittilsynet
- Revisjonssjef Else Annie Hansen, Landsorganisasjonen (LO)
- Administrerende direktør Per Hanstad, Den norske Revisorforening (DnR)
- Avdelingsdirektør Ingebjørg Harto, Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO)
- Seniorrådgiver Inger Helene Iversen, Skattedirktoratet
- Administrerende direktør Sandra Riise, Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening (NARF)
- Kredittsjef Odd Kristian Stavaas, Finansnærings Hovedorganisasjon (FNH)
- Statsautorisert revisor, Ingjald Sørhøy, HSH
- Fungerende lovrådgiver Per Sigvald Wang, Justisdepartementet

Utvalget ble gitt følgende mandat:

«Revisjon skal bidra til at kreditorer, investorer, skattemyndigheter og andre brukere av regnskapsinformasjon har sikkerhet for at informasjonen i foretakenes årsregnskaper er korrekt. Det gjelder også en rekke andre krav i lovgivningen om revisorbekreftelse av ulike forhold, såkalte særattestasjoner. Revisor har omfattende tilgang til informasjon om de foretakene som revideres, regnskapsbrukerne sparer ressurser til egen kontroll og de enkelte regnskapsbrukerne får lik tilgang på revidert informasjon. 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. Krav til revisjon har en særskilt begrunnelse for aksjeselskaper og andre foretaksformer uten eiere som hefter fullt ut for foretakets forpliktelse. Samtidig medfører revisjon kostnader for foretakene. For lovpålagt revisjonsplikt må det kreves at disse kostnadene står i rimelig forhold til nytten ved revisjon.

Hovedregelen i revisorloven er at regnskapspliktige foretak har revisjonsplikt. Det er fastsatt unntak fra revisjonsplikten for foretak der driftsinntektene av den samlede virksomheten er mindre enn fem millioner kroner. Unntaket fra revisjonsplikten gjelder ikke for aksjeselskaper, allmennaksjeselskaper, stiftelser og visse andre nærmere angitte foretak.

EØS-regler som svarer til direktiv 78/660/EØF krever at nasjonal lovgivning fastsetter revisjonsplikt for aksjeselskaper og lignende selskapsformer. Direktivet tillater at det gjøres unntak fra revisjonsplikt for små selskaper, som etter direktivet er selskaper som ikke overstiger to av følgende tre terskelverdier – årlig salgsinntekt 8 mill. euro, balansesum 4 mill. euro, antall ansatte 50. De fleste EU-land har benyttet adgangen til å gjøre unntak fra revisjonsplikt for små foretak, og enkelte har benyttet maksimalgrensene. I de nordiske land har imidlertid alle aksjeselskaper hatt revisjonsplikt uavhengig av størrelse. Dette er nå i ferd med å endre seg. Danmark og Finland har nylig innført unntak fra revisjonsplikt for de minste aksjeselskapene (grensen for årlig salgsinntekt er satt til henholdsvis 3 mill. danske kroner og 300.000 euro). I Sverige har et utvalg fått i oppdrag å utrede revisjonsplikt for små foretak. Etter mandatet skal utvalget foreslå unntak for de minste selskapene.

Regjeringen har satt i gang et prosjekt for å kartlegge og redusere næringslivets administrative kostnader med å oppfylle offentlige informasjonskrav. Kostnadene ved revisjonsplikt skal inngå i kartleggingen.

Direktiv 2006/43/EF om revisjon og revisorer av 17. mai 2006 er besluttet inntatt i EØS-avtalen med forbehold for Stortingets godkjenning. Direktivet skal være gjennomført i nasjonal lovgivning innen 1. juli 2008. Direktivet gir grunnlag for at EU-kommisjonen skal fastsette de internasjonale revisjonsstandardene ISA som EU-regler. De norske standardene for god revisjonsskikk bygger på ISA-standardene. Departementet legger likevel til grunn at kravene til omfanget av revisjonen i praksis vil øke, særlig for små foretak, ved gjennomføring av ISA-standardene direkte i lovverket. På grunn av behov for modernisering av ISA-standardene, er det ventet at det vil ta tid å få fastsatt standardene som EU- og EØS-regler.

På bakgrunn av de forholdene som er nevnt her, anser Finansdepartementet at det er behov for å utrede unntak fra revisjonsplikt for små foretak også i Norge.

#### *Nye unntak fra revisjonsplikt*

Utvalget skal utrede unntak fra revisjonsplikt for små foretak som i dag er revisjonspliktige etter revisorloven § 2-1, jf. særlig annet ledd fjerde punktum nr. 1 til 5. Utvalget skal identifisere, vurdere og avveie de hensyn som taler for og mot nye unntak fra revisjonsplikt. Utvalget skal vurdere om særskilte hensyn gjør seg gjeldende for enkelte foretaksformer, og særskilt vurdere behovet for unntak fra revisjonsplikt for små stiftelser.

En rekke bestemmelser i andre lover, forskrifter eller krav fra offentlige myndigheter, krever revisorbekreftelse av ulike forhold, såkalte særattestasjoner, eller at revisor må utføre andre oppgaver for den revisjonspliktige. Utvalget skal vurdere om og i hvilke tilfeller unntak fra revisjonsplikt også bør gjøres gjeldende for krav om særattestasjoner og andre oppgaver som revisor skal utføre.

Det skal utredes hvilke terskelverdier som i tilfelle bør settes for revisjonsplikt. Utvalget skal ha som utgangspunkt at det ikke skal være forskjell i revisjonsplikten avhengig av om foretaket driver virksomhet i Norge i norskregistrert utenlandsk selskap (NUF) eller om selskapet er norsk.

Utvalget skal vurdere om det overfor foretak som eventuelt foreslås unntatt fra revisjonsplikt, bør oppstilles alternative krav som kan ivareta de hensyn som i dag ivaretas av revisjonsplikten og de ulike kravene til særattestasjoner og andre oppgaver som revisor skal utføre, eller om andre virkemidler kan ivareta disse hensynene. Utvalget skal vurdere om det bør gis hjemmel for at skattemyndigheter eller andre myndigheter ved enkeltvedtak kan pålegge revisjonsplikt for virksomheter som ellers er unntatt fra revisjonsplikt. Utvalget skal videre vurdere behovet for særskilte regler om revisjon av foretak som ikke har revisjonsplikt (regulering av frivillig revisjon). For aksjeselskaper skal utvalget ta i betraktning den betydningen revisjonsplikt har for kontroll med oppfyllelse av aksjelovgivningens krav om bundet egenkapital.

Utvalget skal redegjøre for revisjonsplikten i andre land og utvalgets vurdering av de løsningsene som der er valgt for de minste foretakene. Det skal redegjøres særskilt for de lovendringer som nylig er gjennomført eller som for tiden vurderes i Danmark, Finland og Sverige.

#### *Differensierte krav til revisjon og revisor*

Utvalget skal vurdere muligheten for, innenfor de rammer som følger av EØS-avtalen, og hen-



siktsmessigheten av å sette strengere krav til revisjonshandlinger eller til revisor og revisjonsselskapet ved revisjon av store foretak enn ved revisjon av mindre foretak.

*Økonomiske og administrative konsekvenser mv.* Utvalget skal vurdere økonomiske og administrative konsekvenser, og herunder analysere kostnader og nytte, av de forslag som fremmes.

#### *Frist og endringer i mandatet*

Finansdepartementet kan gjøre tilføyelser og endringer i mandatet.

Utvalget skal avgi innstilling til Finansdepartementet innen 2. juni 2008.»

Utvalget har avholdt møte med en representant for Econ Pöyry, som presenterte en rapport som er utarbeidet på oppdrag fra Den norske Revisorforening.<sup>1</sup> Representanter for Oslo ligningskontor (nå Skatt øst) og Økokrim har også deltatt på møter i utvalget.

Utvalgslederen og sekretariatet har avholdt møte med den svenske utrederen og sekretariat som har vurdert revisjonsplikten i Sverige. Det ble også avholdt møte med en representant for den svenske revisorforeningen FAR/SRS, samt et felles møte med representanter for Skatteverket og Ekobrottsmyndigheten. En representant for sekretariatet avholdt et felles møte med den svenske utrederen og hans sekretariat og tre representanter fra den danske Ervervs- og selskapsstyrelsen samt én representant fra det danske Skat. Det ble videre avholdt felles møte med de to danske revisorforeningene, Foreningen Registrerte Revisorer (FRR) og Foreningen av Statsautoriserte Revisorer (FSR). En representant for sekretariatet avholdt et tilsvarende møte med to representanter fra det finske Handels- og industridepartementet.

Utvalgets flertall tilrår i NOU 2008:12 at revisjonsplikten for små aksjeselskaper opprettholdes, samt at det innføres tilsvarende revisjonsplikt for norskregistrerte utenlandske foretak (NUF) med begrenset ansvar. Et mindretall i utvalget foreslår å oppheve revisjonsplikten for aksjeselskaper. Dersom resultatet blir at revisjonsplikten skal oppheves, tilrår et samlet utvalg en løsning der aksjeselskaper med mindre enn fem millioner i driftsinntekter som samtidig har en balansesum lavere enn 20 millioner kroner og gjennomsnittlig antall ansatte som ikke overstiger 10, unntas fra

revisjonsplikt. Dersom revisjonsplikten oppheves, legger også utvalget opp til en likestilling mellom aksjeselskaper og NUF, og det vil i praksis si at gjeldende rett for revisjonsplikt for NUF videreføres.

## 2.3 Høring

Finansdepartementet sendte utredningen fra revisjonspliktutvalget, NOU 2008:12 på høring 2. juli 2008 til følgende høringsinstanser:

Alle departementene

Brønnøysundregistrene

Datatilsynet

Forbrukerombudet

Forbrukerrådet

Konkurransetilsynet

Konkursrådet

Kredittilsynet

Regjeringsadvokaten

Riksrevisjonen

Statistisk sentralbyrå

Stortingets ombudsmann for forvaltningen

Skattedirektoratet

Økokrim

Bedriftsforbundet

Coop NKL BA

Den Norske Advokatforening

Den norske Revisorforening

Finansnæringens Hovedorganisasjon

Handelshøyskolen BI

HSH

KS

Landsorganisasjonen i Norge

Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening

Norges Bankrevisorforbund

Norges Bondelag

Norges Handelshøyskole

Norges Interne Revisorer Forening

Norges Kommunerevisorforening

Norske Privatskolers Landsforbund

Næringslivets Hovedorganisasjon

Oslo Børs

Skattebetalerforeningen

Skatterevisorenes Forening

Småbedriftsforbundet

Sparebankforeningen i Norge

Økonomiforbundet

Høringsfristen gikk ut 20. oktober 2008. Følgende instanser har gitt merknader til utredningen:

<sup>1</sup> Econ: Rapport 2007-049 31. mai 2007 Konsekvenser av avskaffelse av lovpålagt revisjonsplikt for små aksjeselskaper. Utarbeidet for Den norske Revisorforening.

Helse- og omsorgsdepartementet  
Justisdepartementet  
Kunnskapsdepartementet  
Landbruks- og matdepartementet  
Nærings- og handelsdepartementet

Kredittilsynet  
Skattedirektoratet  
Statistisk sentralbyrå  
Økokrim

Bedriftsforbundet  
Byggenæringens Landsforening  
Den norske Revisorforening  
Finansnæringens Hovedorganisasjon  
Foretaksforeningen  
HSH  
Landsorganisasjonen i Norge  
Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening  
Norges Bondelag  
Norges handelshøyskole  
Norges Kommunerevisorforbund  
Norsk Øko-forum

Næringslivets Hovedorganisasjon  
Panlegis group  
Professor John Christian Langli  
Skatterevisorenes Forening  
Småbedriftsforbundet  
Sparebankforeningen  
Universitetet i Agder  
Økonomiforbundet

Følgende høringsinstanser har opplyst at de ikke har merknader til utredningen:

Arbeids- og inkluderingsdepartementet  
Barne- og likestillingsdepartementet  
Fornyings- og administrasjonsdepartementet  
Forsvarsdepartementet  
Utenriksdepartementet

Brønnøysundregistrene  
Datatilsynet  
Regjeringsadvokaten

Coop NKL BA

## 3 Gjeldende rett

### 3.1 Innledning

Hovedregelen om revisjon for foretak i Norge finnes i revisorloven § 2-1. Utgangspunktet etter gjeldende rett er at alle som er regnskapspliktige etter regnskapsloven har plikt til å påse at årsregnskapet revideres av en godkjent registrert eller statsautorisert revisor (revisjonsplikt).

Fra hovedregelen om at alle regnskapspliktige er revisjonspliktige, er det oppstilt et unntak i annet ledd. Unntaket fritar regnskapspliktige med samlede driftsinntekter som ikke overstiger fem millioner kroner fra revisjonsplikt. Unntaket for små virksomheter gjelder imidlertid ikke for alle foretakstyper. I § 2-1 annet ledd fjerde punktum er det listet opp foretakstyper som har krav om revisjon, uavhengig av driftsinntekter.

### 3.2 Revisjonsinstituttets utvikling i Norge

Fremstillingen av revisjonsinstituttets historiske utvikling i Norge er i hovedsak basert på utvalgets fremstilling i NOU 2008: 12 kapittel 3.

Fra første halvdel av det nittende århundre begynte banker og forsikringsselskaper å kreve attestasjoner av sine kunders regnskapsopplysninger. Det fantes da ingen normer for hvem som skulle gi slike attestasjoner. I praksis ble attestasjonene gjerne gitt av bankfolk og bokholdere, og arbeidsmetoden bestod hovedsakelig av bilagskontroll.

Den første lovbestemmelse som regulerte revisjon kom ved endring i konkursloven i 1899. Ved lovendringen ble retten gitt mulighet til å oppnevne en person som skulle gjennomgå skyldnerens regnskaper. Personen måtte være sakkyndig og uavhengig av skyldneren. Det hadde allerede på dette tidspunktet fremkommet forslag om en autorisasjonsordning, som fantes i England, men forslaget ble ikke fulgt opp.

I aksjeloven som ble vedtatt i 1910, var det bestemmelser om revisjon for å sikre at regnskapene var i orden av hensyn til aksjeeiere og kreditorer. For aksjeselskaper har det vært revisjonsplikt

siden den gang. Det ble i første omgang ikke stilt krav til revisors kvalifikasjoner eller habilitet, og det var heller ikke regler om hvordan revisjonen skulle utføres. Oslo Børs og de praktiserende revisorene inngikk samme år en avtale om en børsautorisasjonsordning. Ordningen inneholdt normer for revisorenes arbeid og ble også innført i fire andre byer frem til 1929. Det ble i alt gitt autorisasjon til 267 revisorer etter denne ordningen. I tiden etter 1910 utviklet revisjonen seg fra å være ren bilagsrevisjon, til også å omfatte analyse og vurdering. Krav til forvaltningsrevisjon kom for enkelte selskaper inn i aksjelovgivningen ved et tillegg i 1916.

Basert på forslag fra en komité oppnevnt i 1918 ble lov om statsautoriserte revisorer vedtatt den 22. september 1929. Loven var i kraft til 1964 og den inneholdt bestemmelser om statlig autorisasjon av revisorer. Bestemmelsene om revisjonens innhold ble fastsatt i forskrifter i 1931, først for aksjeselskaper, og senere samme år for annen revisjon som ble utført etter loven fra 1929.

I 1936 ble revisorene gitt adgang til å bistå med utferdigelse av selvangivelser, næringsoppgaver, skatteklager og andre henvendelser til ligningskontorene. I 1950 fikk revisor plikt til å medundertegne årsoppgaven til skattemyndighetene. Med ny aksjelov i 1957 ble det gitt enkelte bestemmelser om revisors plikter, men loven gjorde ingen endringer i kvalifikasjonskravene som gjaldt for revisor etter 1929-loven.

Revisorloven av 1964 kom til på bakgrunn av en utredning fra revisorlovkomiteen som ble oppnevnt i 1953. Revisorloven av 1964 inneholdt krav til minsteutdanning, praksis og faglige kvalifikasjoner for revisorene. Loven hjemlet regler om at visse foretaksformer måtte benytte statsautorisert revisor. Loven innførte også begrepet «god revisjonsskikk», som siden har vært den sentrale rettslige standarden på området. Revisorloven av 1964 knyttet revisjonsplikten til regnskapsplikten og dette medførte en utvidelse av revisjonsplikten for enkelte andre foretakstyper enn aksjeselskap.

Ved senere lovendringer er denne sammenhengen mellom regnskapsplikt og revisjonsplikt opprettholdt, og dette er også dagens hovedregel, jf. revisorloven § 2-1 første ledd.

Revisjonspliktens omfang har blitt vurdert flere ganger i de senere tiår i forbindelse med gjennomgang av lovgivningen for revisjon, regnskap og selskaper. Stortinget har behandlet spørsmålet om revisjonsplikt ved flere anledninger, jf. Innst. O. VII (1963-64) Om lov om revisjon og revisorer, Innst. O. nr. 116 (1992-93), Innst. O. nr. 44 (1993-94) om lov om endringer i lov av 14. mars 1964 nr. 2 om revisjon og revisorer og visse andre lover og Innst. O. nr. 25 (1998-99) om lov om revisjon og revisorer. For en mer fullstendig fremstilling av de vurderinger som tidligere er gjort av revisjonspliktens omfang vises det til NOU 2008: 12 punkt 3.2.

### 3.3 Pliktig revisjon

Revisjonsplikt, slik dette er omtalt i revisorloven § 2-1, innebærer at selskapene skal påse at årsregnskapet revideres av en registrert revisor eller statsautorisert revisor. For å oppnå tittelen «registrert revisor» eller «statsautorisert» revisor kreves godkjenning fra Finanstilsynet. Kravene til godkjenning fremgår av revisorloven og tilhørende forskrifter.

Revisor skal vurdere om årsregnskapet er utarbeidet og fastsatt i samsvar med lov og forskrifter, og 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. Revisor skal videre vurdere 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, og om opplysningene er konsistent med årsregnskapet.

Normalt vil revisjon av et selskaps årsregnskap kreve at revisor følger selskapet gjennom året og utfører nødvendige kontroller. På slutten av regnskapsåret er selskapet ansvarlig for å utarbeide årsregnskap som revisor gjennomgår før vedkommende skriver revisjonsberetning.

I dag vil revisjonsplikt også medføre en plikt til å få næringsoppgaven og kontrolloppstillingen over registrerte og innberettede beløp attestert av revisor før disse oppgavene sendes skattemyndighetene, jf. ligningsloven § 4-5 nr. 5 samt ligningsloven § 6-16 bokstav b og forskrift 23. desember 1988 nr. 1083 om levering av lønnsoppgave § 7.

I det følgende gis det en fremstilling av selskapers revisjonsplikt etter gjeldende rett.

#### 3.3.1 Aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper

Alle aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper er regnskapspliktige etter regnskapsloven § 1-2 første ledd nr. 1 og 2. Revisjonsplikten følger da av revisorloven § 2-1 første ledd. I henhold til revisorloven § 2-1 annet ledd fjerde punktum nr. 1 gjelder unntaket fra revisjonsplikt når driftsinntektene av den samlede virksomhet er mindre enn fem millioner kroner ikke for aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper. Det betyr at alle aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper har revisjonsplikt.

#### 3.3.2 Norskregistrerte utenlandske foretak (NUF)

NUF er en norsk filial av et foretak etablert i en annen stat. En utstrakt rett til å drive virksomhet som NUF er en følge av EUs arbeid med å bygge ned handelshindringer. Retten er stadfestet av EU-domstolen. I 1999 vant selskapet Centros Ltd over den danske Erhvervs- og selskabsstyrelsen i en sak om fri etableringsrett (sak C-212/97). Her slo domstolen fast, jf. dommens avsnitt 39, at

«traktatens artikkel 52 og 58 [om retten til fri etablering] er til hinder for, at en medlemsstat nægter registrering af en filial af et selskab, som er stiftet i henhold til lovgivningen i en anden medlemsstat, hvor det har sit hjemsted, men ikke driver erhvervsmaessig virksomhed, når filialen ønskes oprettet, for at selskabet kan drive hele sin virksomhed i den stat, hvor filialen oprettes, således at det undgås at stifte et selskab i den sidstnævnte stat og derigennem, at de i denne stat gældende regler om stiftelse af selskaber, som er strengere med hensyn til indbetaling af en mindste selskabskapital, finder anvendelse.»

Utvalget uttaler følgende om revisjonsplikt for NUFer i NOU 2008: 12 pkt 3.3.3:

«NUF som driver virksomhet av et visst omfang og varighet er registreringspliktige i Foretaksregisteret i henhold til foretaksregisterloven § 2-1 annet ledd. NUF er skattepliktig til Norge for den virksomhet som drives i Norge, jf. skatteloven § 2-3, første ledd. Det avgjørende for skatteplikten er ikke hvor selskapets hovedsete er registrert, men hvor virksomheten drives.

Skattepliktige NUF er regnskapspliktige etter regnskapsloven § 1-2 første ledd nr. 13.

Regnskapspliktige NUF er revisjonspliktige etter revisorlovens hovedbestemmelse, men omfattes av unntaket i revisorloven § 2-1 annet ledd første punktum. Det betyr at revisjonsplikten for NUF først inntreer når de samlede driftsinntektene når fem millioner kroner, jf. de nærmere bestemmelsene i annet og tredje punktum.»

### 3.3.3 Ansvarlige selskaper og kommandittselskaper

Lov 21. juni 1985 nr. 83 om ansvarlige selskaper og kommandittselskaper (selskapsloven) definerer et ansvarlig selskap slik, jf. § 1-2 første ledd bokstav b):

«selskap hvor deltakerne har et ubegrenset, personlig ansvar for selskapets samlede forpliktelser, udelt eller for deler som tilsammen utgjør selskapets samlede forpliktelser og som opptrer som sådant overfor tredjemann»

Kommandittselskap er definert i samme lov § 1-2 første ledd bokstav e):

«selskap hvor minst en deltaker har ubegrenset ansvar for selskapets forpliktelser og minst en annen deltaker har begrenset ansvar med en fastsatt sum for selskapets forpliktelser uten å være stille deltaker»

Felles for disse selskapsformene er at minst én av deltagerne hefter for selskapets gjeld med hele sin formue. Deltagerne kan være selskaper der eierne har begrenset ansvar, for eksempel to aksjeselskaper. Det kan derfor godt være at det ikke er noen fysisk person som har ubegrenset ansvar for selskapsgjelden i et ansvarlig selskap. Det samme gjelder komplementaren i et kommandittselskap.

Utvalget skriver følgende om revisjon av ansvarlige selskaper og kommandittselskaper i NOU 2008: 12 pkt 3.3.6:

«Regnskapsplikten for ansvarlige selskaper og kommandittselskaper følger av regnskapsloven § 1-2 første ledd nr. 4. Selskapene har regnskapsplikt med mindre de i året har mindre enn fem millioner kroner i salgsinntekter, og et gjennomsnittlig antall ansatte færre enn fem årsverk. Unntaket fra regnskapsplikten er videre betinget av at antallet deltagere ikke overstiger fem og at ingen av deltagerne er juridiske personer med ubegrenset ansvar.

Revisjonsplikten gjelder etter revisorloven § 2-1 for de som er regnskapspliktige etter regnskapsloven, men unntar de som har driftsinntekter på mindre enn fem millioner kroner. Unntaket fra revisjonsplikten gjelder likevel ikke dersom:

- antall deltagere overstiger fem, eller
- selskapet er et kommandittselskap hvor komplementaren er en juridisk person og det ikke er noen som personlig hefter fullt ut for komplementarens forpliktelser, eller
- selskapet er et ansvarlig selskap hvor samtlige deltagere er juridiske personer og det ikke er noen som har personlig ansvar for den juridiske personens samlede forpliktelser.»

### 3.3.4 Øvrige foretaksformer

I NOU 2008:12 kapittel 3 redegjør utvalget også for gjeldende regler om revisjonsplikt for stiftelser, partrederier, statsforetak, interkommunale selskaper, eierseksjonssameier, borettslag, boligbyggelag, samvirkeforetak og foreninger. Departementet foreslår ingen endringer i revisjonsplikten for disse foretaksformene. For en fremstilling av gjeldende rett for øvrige foretaksformer vises det til NOU 2008: 12 kapittel 3 (stiftelser punkt 3.3.4, partrederier punkt 3.3.7, statsforetak og interkommunale selskaper punkt 3.3.8, eierseksjonssameier, borettslag og boligbyggelag punkt 3.3.9, samvirkeforetak punkt 3.3.10 og foreninger punkt 3.3.11).

## 3.4 Andre oppgaver for revisor

### 3.4.1 Særattestasjoner

#### 3.4.1.1 Generelt om særattestasjoner

Utvalget hadde som en del av sitt mandat å vurdere om et eventuelt unntak fra revisjonsplikten for små foretak også burde medføre at plikt til å avgi særattestasjoner skulle falle bort. Utvalget har gitt en nærmere beskrivelse av gjeldende rett for særattestasjoner i utredningen punkt 3.4. Utvalget har også gitt en oversikt over særattestasjoner i vedlegg 1 til utredningen.

Med særattestasjoner menes de tilfellene der revisor skal bekrefte (attestere) et nærmere angitt forhold eller påtegne et bestemt dokument. Bakgrunnen for et krav om særattestasjoner er et ønske fra lovgiver eller offentlig myndighet om å få visse opplysninger bekreftet av en kompetent, uavhengig instans.

Kravene om særattestasjoner er av forskjellig art. Enkelte krav retter seg mot visse foretakstyper, for eksempel stiftelser. Andre krav gjelder for spesifikke bransjer eller for spesielle offentlige ordninger uavhengig av foretakets art. Revisor vil normalt måtte foreta forskjellige kontrollhandlinger i forbindelse med avgivelse av særattestasjoner, men omfanget av slike kontrollhandlinger vil variere.

Utvalget har identifisert rundt 80 forskjellige særattestasjonskrav, og utelukker ikke at det finnes flere. De fleste av de identifiserte særattestasjonskravene er knyttet til offentlige tilskuddsordninger, i første rekke innen primærnæringene, men også innen for eksempel opplærings- og kultursektoren. I enkelte tilfeller er slike krav knyttet til tillatelser fra myndighetene. Videre forekommer attestasjonskrav knyttet til visse selskapsrettslige kapitalrelaterte disposisjoner. Utvalget har funnet at de aller fleste attestasjonene er direkte hjemlet i lov eller forskrift, men enkelte oppstilles som vilkår for å oppnå begunstigende vedtak fra myndighetene, uten noen konkret forankring i lov- eller forskriftstekst.

### 3.4.1.2 *Revisors attestasjoner til skatte- og avgiftsmyndighetene*

De viktigste attestasjonene revisorene avgir overfor skatte- og avgiftsmyndighetene er attestasjon av næringsoppgaven, jf. ligningsloven § 4-5 nr. 5, og kontrolloppstilling over registrerte og innberettede beløp, jf. ligningsloven § 6-16 b og forskrift 23. desember 1988 nr. 1083 om levering av lønnsoppgave § 7. Attestasjonsplikten er knyttet til at skattyteren eller arbeidsgiveren har revisjonsplikt, og vil dermed etter gjeldende rett blant annet omfatte alle aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper.

Skattedirektoratets melding nr. 11/01 av 17. april 2001 gir en nærmere beskrivelse av omfanget og innholdet av revisors attestasjoner av næringsoppgave og kontrolloppstilling. Det foreligger også en egen attestasjonsstandard, SA 3801, om revisors kontroll av og rapportering om grunnlag for skatter og avgifter. Beskrivelsen av de nevnte attestasjonsoppgavene nedenfor bygger på disse dokumentene.

#### *Attestasjon av næringsoppgaven*

Revisor bekrefter med sin underskrift at årsregnskapet er revidert og at det er eller planlegges avgitt en revisjonsberetning med positiv konklusjon uten forbehold av betydning for skatte- eller

avgiftsmessige forhold. Underskriften innebærer dessuten at revisor attesterer de spesielle skatte- og avgiftsmessige opplysningene som er gjengitt i årsregnskapet, for eksempel tilbakeføring av kostnader til representasjon og gaver. Eventuelle vedlegg til næringsoppgaven skal også være kontrollert, som for eksempel skjema for spesifisering av forskjeller mellom regnskapsmessige og skattemessige verdier og saldorskjema.

Det fremgår av SA 3801 at formålet med attestasjonen av næringsoppgaven er å gi skatte- og avgiftsmyndighetene betryggende sikkerhet for at grunnlaget for opplysninger av skatte- og avgiftsmessige forhold er i overensstemmelse med lovgivning, herunder at foretakets vurderinger av opplysninger som er relevante for beregning av skatter og avgifter er innenfor rammen av hva skatte- og avgiftsreglene og forvaltningspraksis tilsier.

En attestasjon av næringsoppgaven innebærer samtidig at revisor ikke har avdekket vesentlige brudd på bokføringsloven og bokføringsforskriften.

#### *Attestasjon av kontrolloppstilling*

Det fremgår av SA 3801 at formålet med attestasjon av kontrolloppstillingen er å gi brukerne betryggende, men ikke absolutt, sikkerhet for at

- grunnlaget for foretakets opplysninger om oppgavepliktige og avgiftspliktige beløp er i overensstemmelse med relevant lovgivning,
- det er samsvar mellom regnskapets tall og de beløp som er innrapportert på følgeskrivet til lønns- og trekkoppgavene og
- rapporterings- og bokføringsmessige forhold samt behandling av skattetrekksmidler er i samsvar med relevant lovgivning.

Ved kontroll av den informasjonen som omfattes av særattestasjonene skal revisor anvende en lavere vesentlighetsgrense enn ved revisjon av årsregnskapet, jf. SA 3801 punkt 15. En slik lavere vesentlighetsgrense settes både i forhold til planlegging og gjennomføring av revisjonshandlinger. Dette medfører at opplysninger som omfattes av særattestasjonen blir kontrollert mer detaljert enn opplysninger i årsregnskapet. I rapportering til myndighetene (underskrift eller ikke) skal det benyttes en særlig lav vesentlighetsgrense. Revisor skal unnlate å attestere næringsoppgave og kontrolloppstilling dersom revisor har funnet feil i de beløpene som rapporteres, med mindre feilene er ubetydelige. Revisor skal heller ikke underskrive næringsoppgaven ved vesentlige brudd på

bokføringsreglene. Dersom revisor avdekker vesentlige brudd på reglene for bokføring og rapportering av lønn og trekk eller behandling av skattetrekksmidler, skal han unnlate å underskrive kontrolloppstillingen.

### 3.4.1.3 *Revisors redegjørelser og bekreftelser etter aksjeselskapslovgivningen*

#### *Om problemstillingen*

Selskapsretten er etter norsk lov i hovedsak regulert i aksjeloven, allmennaksjeloven og selskapsloven. Selskapsretten er også omfattet av EØS-retten, se EØS-avtalen artikkel 77, jf. vedlegg XXII til avtalen. Dette innebærer at vår nasjonale lovgivning skal tilpasses EUs vedtatte rettsakter på selskapsrettens område så langt disse inntas i EØS-avtalen.

Revisor er tillagt en rekke attestasjonsoppgaver i den norske selskapslovgivningen, særlig i tilknytning til selskapenes kapitalrelaterede disposisjoner.

Utvalget uttaler følgende i NOU 2008: 12 pkt 3.4.4.1 om forholdet til EØS-retten på dette feltet:

«Utvalget kan ikke se at EØS-retten pålegger Norge å kreve selskapsrettslige attestasjoner for aksjeselskaper. Lovgiver står altså fritt til å videreføre hele eller deler av gjeldende rett om selskapsrettslige attestasjoner for aksjeselskaper, enten revisjonsplikten videreføres for samtlige aksjeselskaper eller om revisjonsplikten skulle bli opphevet for små aksjeselskaper.»

#### *Generelt om revisors bekreftelser etter aksjeselskapslovgivningen*

Kravene om revisorbekreftelser i aksjeloven tar sikte på å gi aksjeeierne og selskapskreditorene et sikrere grunnlag for å vurdere kapital situasjonen i selskapet, herunder verdien av tingsinnskudd. Slikt sett skiller disse attestasjonene seg fra de fleste øvrige attestasjonsreglene, som er ment å gi økt sikkerhet for offentlige myndigheter. Formålet med krav om revisorbekreftelser til Foretaksregisteret, er å sikre kontroll med at selskapets opplysninger er korrekte.

Det er utarbeidet en egen revisjonsstandard fra 2001 for denne typen arbeid, RS 802 – Revisors redegjørelser og bekreftelser etter selskapslovgivningen. Den 6. mai 2008 ble det vedtatt en ny standard, SA 3802, som erstattet RS 802 fra 1. januar 2009. Standarden gjelder uavhengig av om arbeidet

utføres av selskapets valgte revisor eller av en revisor som påtar seg et enkeltstående oppdrag. Begrepet bekreftelser i denne sammenheng er brukt i den selskapsrettslige, og ikke den revisjonsfaglige, betydning.

Det er normalt ikke noe vilkår at revisorers redegjørelser og bekreftelser etter selskapslovgivningen avgis av den revisor selskapet har valgt for å gjennomføre den lovfestede finansielle revisjon. For enkelte av de aktuelle bekreftelsenes vedkommende vil det muligens være enklere og mindre arbeidskrevende for den valgte revisor å avgis bekreftelsen enn det vil være for en revisor som avgir attestasjoner som et enkeltstående oppdrag.

For en omtale av de enkelte attestasjonene revisor i dag har som oppgave å gi i medhold av aksjeselskapslovgivningen vises det til NOU 2008: 12 punkt 3.4.4.3.

### 3.4.2 **Andre plikter for revisorer**

Lov 6. mars 2009 nr. 11 (hvitvaskingsloven) § 4 annet ledd nr. 1 bestemmer at statsautoriserte og registrerte revisorer er rapporteringspliktige. Det innebærer at de etter hvitvaskingsloven § 18 har plikt til å rapportere til Økokrim dersom det er mistanke om at en transaksjon har tilknytning til utbytte av en straffbar handling eller forhold som rammes av straffeloven §§ 147 a, 147 b eller 147 c (terrorfinansiering). I Kredittilsynets (nå Finanstilsynet) rundskriv nr. 8/2009 er det gitt veiledning til hvitvaskingsregelverket, og rundskrivet kapittel 10 gir særskilt veiledning til revisorer og regnskapsførere. Hos Økokrim er det Enheten for Finansiell Etterretning (EFE) som håndterer rapporter om mistenkelige transaksjoner. Statistikk fra EFEs årsrapport for 2009 viser at antallet rapporter fra revisorer har vært stigende de siste årene (2006: 46 rapporter, 2007: 75 rapporter, 2008: 78 rapporter og 2009: 97 rapporter).

Lov 7. desember 1956 nr. 1 (finansstilsynsloven) § 3a pålegger revisor å rapportere visse avdekkede forhold i foretak som er underlagt Finanstilsynets tilsyn (blant annet banker, finansieringsforetak og eiendomsめglere).

## 3.5 **Regnskapsføring**

### 3.5.1 **Regnskapet og den regnskapspliktiges ansvar**

Plikten til å avlegge regnskap og regler om hvordan regnskapet skal føres er regulert i regnskaps- og bokføringsloven. Det samme gjelder standarder om god regnskapsførerskikk og god bok-

føringsskikk. Etter regnskapsloven § 3-5 skal samtlige styremedlemmer underskrive regnskapet dersom den regnskapspliktige har et styre. Dersom den regnskapspliktige har en daglig leder, skal også vedkommende underskrive regnskapet. Når et selskap verken har styre eller daglig leder, skal deltagerne eller medlemmene underskrive.

Utgangspunktet for aksjeselskaper er at det er styret, og eventuelt daglig leder, som har ansvaret for å avlegge korrekte regnskaper. Regnskapsføringen kan gjøres av selskapets egne ansatte, eller utkontrakteres. Dersom regnskapsføringen gjøres av eksterne som har dette som næring, må den som fører regnskapene være autorisert regnskapsfører i henhold til regnskapsførerloven.

### 3.5.2 Autoriserte regnskapsførere og profesjonsansvar

Den offentlige autorisasjonsordningen for regnskapsførere og regnskapsførerselskaper ble innført i 1993. Formålet var å sikre brukerne av regnskapsfører tjenester et betryggende faglig nivå, og å sikre tilsyn med at regnskapsførerne oppfyller sine plikter etter lov og forskrifter. Revisjonspliktutvalget uttaler i NOU 2008: 12 at Norge, så vidt utvalget er kjent med, er det eneste landet i Europa som har en slik ordning med offentlig tilsyn av regnskapsførerne, men at det finnes enkelte foreningsbaserte godkjenningsordninger i andre europeiske land.

Alle som påtar seg å føre regnskap for andre i næring må være autorisert som regnskapsfører. Det stilles krav til utdanning og praksis for å oppnå slik autorisasjon. Når autorisasjonen er oppnådd er det et krav om til enhver tid å kunne dokumentere at kravene til etterutdanning er oppfylt. For å bli godkjent som regnskapsførerselskap må selskapets daglige leder som hovedregel være autorisert regnskapsfører.

Autorisasjon som regnskapsfører/regnskapsførerselskap skal tilbakekalles dersom de nevnte vilkårene for autorisasjon ikke lenger er tilstede, for eksempel dersom kravene til etterutdanning ikke oppfylles. I tillegg kan autorisasjonen tilbakekalles dersom regnskapsfører eller regnskapsførerselskapet 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 der regnskapsfører eller regnskapsførerselskap må anses uskikket fordi vedkommende grovt eller gjentatte ganger har overtrådt regnskapsførers plikter etter lov eller forskrift, jf. lov 18. juni 1993 nr. 109 om autorisa-

sjon av regnskapsførsel (regnskapsførerloven) § 7.

Regnskapsførerforetak og regnskapsførere er underlagt tilsyn av Finanstilsynet, jf. finansstilsynsloven § 1 første ledd nr. 19. Finanstilsynet skal se til at de som er underlagt tilsyn virker på en hensiktsmessig og betryggende måte i samsvar med lovgivningen, jf. finansstilsynsloven § 3. Tilsynet omfatter blant annet kontroll med at regnskapsførerne utøver sin virksomhet i samsvar med pliktene i regnskapsførerloven, herunder god regnskapsføringsskikk.

Regnskapsførers oppgaver kan være forskjellige fra kunde til kunde. De vanligste oppgaver er å hjelpe kundene med å etablere regnskapssystem, interne rutiner, stå for den løpende regnskapsføringen (bilagssortering, skanning, kontering, bokføring), foreta avstemminger, utarbeide merverdiavgiftsoppgaver, skattetrekk- og arbeidsgiveravgiftsoppgaver samt utarbeide årsregnskap og ligningsoppgaver (årsoppgjør). Mange regnskapsførere bistår også kundene med lønninger, fakturering og remittering (betalinger).

Regnskapsføreren er underlagt profesjonsansvar og skal utføre sine oppgaver i samsvar med god regnskapsførerskikk, jf. regnskapsførerloven § 2 andre ledd.

Det vil alltid være den bokførings- eller regnskapspliktige selv som har det endelige ansvaret overfor tredjemann (for eksempel skattemyndighetene) for at bokføringen og regnskapsavleggelsen er utarbeidet og fastsatt i samsvar med gjeldende regler. Etter de kravene som stilles til regnskapsførers yrkesutøvelse er det imidlertid en plikt for regnskapsfører å påse at oppdraget utføres på en måte som bidrar til å oppfylle dette. Denne plikten innebærer et selvstendig ansvar for den autoriserte regnskapsfører.

I tillegg til å utføre kundens lovpålagte plikter, kan regnskapsfører også fungere som en rådgiver innen økonomiområdet. Dette er oppgaver som kan avtales særskilt. Regnskapsførere er ikke pålagt den samme uavhengighet overfor klient som det revisor er, og skal heller ikke i samme utstrekning som revisor gjennomføre kontrollhandlinger overfor klient. Fraværet av uavhengighetsregler er en konsekvens av regnskapsførers rolle som kundens forlengede regnskaps- og økonomiavdeling. Det ligger imidlertid implisitt i yrkesutøvelseskravet om å utføre oppdrag i samsvar med bestemmelser i lov, forskrifter og god regnskapsføringsskikk at regnskapsfører også har et visst selvstendig ansvar å ivareta. Dette er også nedfelt i NARFs etiske regelverk som skal medvirke til at autoriserte regnskapsførere følger



en yrkesholdning og foretar valg som fremmer den etiske standarden for yrket, samtidig som det skapes tillit hos kunder, offentlige myndigheter, kollegaer og andre. I følge det etiske regelverket må regnskapsfører særlig vurdere sin integritet dersom oppdrag utføres for virksomhet der regnskapsfører kan komme i interessekonflikt.

Regnskapsfører plikter å frasi seg oppdraget hvis oppdragsgiver vesentlig misligholder sine plikter etter oppdragsavtalen slik at regnskapsfører ikke har mulighet til å produsere eller gi grunnlag for avtalt lovbestemt rapportering. Dette vil eksempelvis være aktuelt hvis regnskapsfører-virksomheten ikke mottar relevant dokumentasjon eller dersom oppdragsgiver forsøker å instruere regnskapsfører til å føre regnskapet i strid

med lovverket. Etter regnskapsførerforskriften § 3-1 annet ledd plikter regnskapsfører å gi opplysninger til ny regnskapsfører om forhold som tilsier at ny regnskapsfører ikke bør påta seg oppdraget dersom ny regnskapsfører spør om dette. Formålet med denne plikten er at regnskapspliktige som ikke innretter seg etter pålegg fra regnskapsfører ikke uten videre skal kunne engasjere ny regnskapsfører uten å innrette seg i samsvar med hva regnskapsføreren tar opp.

Regnskapsførere er også underlagt rapporteringsplikt etter hvitvaskingsloven, på samme måte som revisorer, og vil derfor også gjennom denne plikten i realiteten utøve en viss kontroll med klientens virksomhet.

## 4 EU- og EØS-rett

EUs fjerde selskapsdirektiv om årsregnskaper (direktiv 78/660/EØF) har i artikkel 51 krav til revisjon av årsregnskap til de foretak som kommer inn under direktivet. Revisor skal i tillegg til revisjon av årsregnskapet, påse at årsberetningen er i samsvar med årsregnskapet. Revisjonen skal utføres av en revisor som er autorisert i henhold til nasjonal lovgivning, basert på kravene i EU-retten.

Foretak med ubegrenset ansvar for eierne eller deltagerne, som enkeltpersonforetak og ansvarlige selskaper, kommer normalt ikke inn under direktivet. I den grad alle deltagerne i et selskap med ubegrenset ansvar for eierne er selskaper med begrenset ansvar, kommer fjerde selskapsdirektiv likevel til anvendelse (rådsdirektiv 90/605/EØF). Dette gjelder for eksempel dersom alle deltagerne i et ansvarlig selskap er aksjeselskaper. Stiftelser kommer ikke inn under direktivets krav til årsregnskap og revisjon.

Fjerde selskapsdirektiv artikkel 11 definerer hva som skal anses som små aksjeselskaper. Dette er selskaper som på balansedagen i to etterfølgende år ikke overstiger to av de tre følgende kriteriene:

- Balansesum: 3,65 millioner euro
- Nettoomsättning: 7,3 millioner euro
- Gjennomsnittlig antall ansatte i regnskapsåret: 50.

Slike aksjeselskaper kan av den enkelte medlemsstat unntas fra plikt til å ha revisjon.

For selskaper som fritas for revisjonsplikt, skal medlemsstatene vedta sanksjonsregler i nasjonal lovgivning i tilfelle reglene om årsregnskap og årsberetning ikke følges.

Den 16. august 2006 ble endringer i EUs fjerde selskapsdirektiv av 14. juni 2006 (2006/46/EF om årsregnskaper og konsoliderte regnskaper, revisjonsdirektivet) publisert i Official Journal (Europeiske rettstidende). EØS komiteen besluttet 27. april 2007 at direktiv 2006/46/EF skulle innlemmes i EØS-avtalen (beslutning nr. 20/2007), og direktivet er gjennomført i norsk rett ved endringer i revisorloven og enkelte andre lover, jf. lov 19. juni 2009 nr 60 om endringer i revisorloven og

enkelte andre lover (gjennomføring av revisjonsdirektivet). I revisjonsdirektivet ble to av de tre kriteriene for definisjonen av små foretak fra fjerde selskapsdirektiv endret til:

- Balansesum: 4,4 millioner euro
- Nettoomsättning: 8,8 millioner euro

Grensene innebærer en minimumsharmonisering for definisjonen av små foretak. Medlemsstatene kan i sin lovgivning derfor benytte lavere, men ikke høyere grenser for hva som utgjør små foretak.

Foretak som utarbeider konsoliderte regnskaper (konserner) skal i henhold til EUs syvende selskapsdirektiv (direktiv 83/349/EØF) artikkel 37, sørge for at det konsoliderte regnskapet revideres av en godkjent revisor. Det er adgang til å unnta små aksjeselskaper fra plikten til å utarbeide konsoliderte regnskaper, jf. direktivets artikkel 6. I så fall kan de også unntas fra plikten til å ha godkjent revisor. Ellers er det ingen adgang til å unnta konserner fra revisjonsplikt.

Fritaket fra revisjonsplikt knytter seg kun til kriteriene for balansesum, nettoomsättning og antall ansatte. Direktivet åpner ikke for generelle fritak for enkelte næringer eller selskaper med spesiell eiersammensetning, for eksempel kommunalt eide aksjeselskaper. Det er imidlertid ikke noe til hinder for at medlemsstatene stiller strengere krav til revisjon av for eksempel bestemte næringer. Dersom en stat fritar små selskaper for revisjonsplikt, kan det bestemmes at enkelte næringer, for eksempel banker, skal ha revisjonsplikt uavhengig av størrelse.

Europaparlaments- og Rådsdirektiv 2006/43/EF (revisjonsdirektivet) oppstiller blant annet strengere krav til offentlig deltakelse i kvalitetskontrollen med revisorer enn det som finnes i dag. EU-kommisjonen vedtok den 6. mai 2008 en rekommendasjon om utførelsen av kvalitetskontrollen med revisorer og revisjonsselskaper, som kan få betydning for hvilke ordninger som aksepteres. Rekommendasjonen omfatter kun kvalitetskontrollen med revisorer som reviderer foretak av allmenn interesse.

Som redegjort for over i punkt 3.3.2 må det som følge av etableringsretten i EØS-området aksepteres at det etableres selskaper i andre land, og at det deretter opprettes en filial av dette selskapet i Norge. Slike NUF-etableringer må aksepteres selv om selskapet utelukkende har virksomhet i filialen i Norge, og selv om den eneste grunnen til å etablere selskapet i et annet land er for å omgå norske selskapsrettslige regler om minste aksjekapital eller regler om revisjonsplikt.

En eventuell utvidelse av revisjonsplikten for NUF med begrenset ansvar må derfor vurderes i lys av de rammer som EØS-avtalen gir. Som et utgangspunkt kan det etter EØS-avtalen artikkel 31 ikke fastsettes bestemmelser for NUF som

innebærer restriksjoner i etableringsretten, jf EØS-avtalen art. 4. Innføring av revisjonsplikt for NUF kan anføres å være en slik hindring i retten til etablering. For at en hindring skal være lovlig etter EØS retten kreves det for det første at den ikke er diskriminerende. Dette vilkåret vil være oppfylt dersom revisjonsplikten er lik for aksjeselskap og NUF med begrenset ansvar. Videre må det stilles spørsmål ved om en hindring, eller et tiltak, (i dette tilfellet revisjonsplikt) er *nødvendig ut fra tvingende allmenne hensyn, egnet og forholdsmessig*. Det vil si at tiltaket ikke må gå lengre enn det som må anses nødvendig for å oppnå formålet som tiltaket er satt til å ivareta.

## 5 Revisjonsplikt i andre nordiske land

### 5.1 Innledning

Både i Danmark, Sverige og Finland er det vedtatt lettelsener i revisjonsplikten for små foretak. Lettelserne i de andre nordiske landene har sammenheng med disse landenes mål om å redusere de administrative byrdene for næringslivet med 25 pst. Unntakene fra revisjonsplikt i de nordiske landene bygger på relativt lave terskelverdier, men på grunn av strukturen i næringslivet er det likevel et stort antall aksjeselskaper som omfattes av fritakene for revisjonsplikt i disse landene. Danmark har nylig besluttet å øke terskelverdiene for balansesum og omsetning.

Også de fleste andre land i Europa har innført unntak fra revisjonsplikten for enkelte foretak. Det vises til NOU 2008:12 punkt 5.3.5 for en fremstilling av revisjonspliktreformene i Storbritannia og til punkt 5.3.6 for en fremstilling av revisjonsplikten i enkelte øvrige EU-land. Her nevnes det at terskelverdiene for revisjonsplikt ligger vesentlig høyere i de europeiske landene som utvalget har omtalt, enn det som er tilfellet i de nordiske landene.

### 5.2 Revisjonsplikten i Danmark

Den danske årsregnskapsloven ble endret ved lov 21. mars 2006 L 50. Ved denne endringen ble det innført en adgang for mindre selskaper som oppfyller visse krav, til å velge ikke å ha revisor. Den danske ordningen krever følgelig at selskaper som oppfyller kravene til unntak, og som ikke ønsker å bli revidert, aktivt fravelger revisor etter særlige prosedyrer.

Vilkåret for å kunne fravelge revisjon var at man i to påfølgende år ikke overskrider to av følgende kriterier:

- Nettoomsetning: 3 millioner danske kroner
- Balanse: 1,5 millioner danske kroner
- Antall ansatte: 12 heltidsansatte

26. april 2010 la økonomi og erhvervsministeren frem lovforslag der terskelverdiene for balansesum og nettoomsetning ble foreslått hevet til hen-

holdsvis 4 millioner og 8 millioner kroner. Lovforslaget ble vedtatt 1. juni 2010 og resulterte i «LOV nr 720 af 25/06/2010 om ændring af årsregnskapsloven og selskapsloven» Lovendringen innebærer at virksomheter vil kunne fravelge revisjon, hvis de ikke overskrider to av tre grenser i to etterfølgende følgende regnskapsår:

- Nettoomsetning: 8 millioner DKK
- Balansesum: 4 millioner DKK
- Gjennomsnittlig antall heltidsansatte i løpet av regnskapsåret: 12

Endringene skal tre i kraft fra 1. januar 2011.

Beslutningen om ikke å ha revisor må vedtas på selskapets ordinære generalforsamling, og generalforsamlingen kan kun fravelge revisjon for kommende regnskapsår. Det skal fremgå av ledelsespåtegningen i regnskapet at revisjonen er fravalgt for neste regnskapsår. I en årsrapport som ikke er revidert, skal ledelsen erklære at foretaket oppfyller betingelsene for ikke å bli revidert.

Ved dom eller enkeltvedtak fra offentlige myndigheter kan foretaket pålegges revisjonsplikt i en viss tid dersom foretaket overtrer selskaps-, regnskaps- eller skatte- og avgiftsrettslige regler, eller hvis det er vesentlige feil eller mangler i årsrapporten. Vedtak kan ikke påklages administrativt, men kan bringes inn for domstolene.

Enkelte foretakstyper er avskåret fra å fravelge revisor. Dette gjelder:

- Næringsdrivende fond (tilsvarer norske næringsdrivende stiftelser)
- «Holdingselskaper» med betydelig innflytelse over driftsmessige eller finansielle forhold i et annet regnskapspliktig selskap. Med betydelig innflytelse siktes til at holdingselskapet eier mer enn 20 pst. av selskapet.

Etter det opprinnelige unntaket var ca. 76 000 av 186 000 aksje- og anpartsselskaper ikke lenger revisjonspliktige (ca. 41 pst.). (Anpartsselskaper er en selskapsform med begrenset ansvar for eierne, særlig tilpasset mindre foretak). Ved å heve grensene forventes det at ytterligere 17.500 mindre virksomheter kan fravelge revisjon. Hevingen av terskelverdiene vil slik det er vur-

dert i lovforslaget lette virksomhetenes administrative omkostninger med 450 millioner kroner årlig.<sup>2</sup>

For en omtale av den danske reformen før tersklene ble hevet vises det til NOU 2008:12 punkt 5.3.2.

#### *Evalueringen av det danske revisjonsfritaket*

Forut for det danske lovforslaget om å heve terskelverdiene la Erhvervs- og Selskabsstyrelsen den 8. desember 2009 frem en evaluering av revisjonspliktfritaket i Danmark. Evalueringen tok for seg følgende temaer:

- Oversikt over antallet virksomheter som har fravalgt revisjon
- Virksomhetenes bruk av revisorer til andre oppgaver enn revisjon
- Størrelsen av de faktiske besparelser ved lempning i revisjonsplikten
- Overholdelse av kravene for unntak fra revisjonsplikt
- Risikoen for dårligere regnskapskvalitet
- Ulovlige aksjonærlån
- Virksomheter som har blitt pålagt revisjon
- Risikoen for tap av skatteproveny ved en utvidelse av ordningen for fritak fra revisjonsplikt
- Ressursforbruk ved skattekontroll
- Risikoen for økt økonomisk kriminalitet

Det danske revisjonsfritaket ble vedtatt i 2006, slik at første mulighet til å fravelge revisjon var fra og med regnskapsåret 2006. Evalueringen som omtales i det følgende er basert på de observasjoner som Erhvervs- og selskabsstyrelsen har gjort for regnskapsåret 2007. Ettersom evalueringen er foretatt relativt kort tid etter at revisjonsfritaket trådte i kraft, antar departementet at evalueringen ikke nødvendigvis fanger opp alle relevante utviklingstrekk som følge av revisjonsfritaket.

Evalueringen viste at 22,8 pst. av de selskapene som hadde mulighet til å fravelge revisjon for regnskapsåret 2007 benyttet seg av denne muligheten. Av det utvalg av selskaper som Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har gått gjennom som hadde fravalgt revisjon, hadde 30,6 pst. likevel brukt revisor til enkelte andre oppgaver, for eksempel utarbeidelse av årsrapport. Samlet sett anslo Erhvervs- og Selskabsstyrelsen at besparelsene for de selskapene som hadde fravalgt revisjon i 2007 var på 155-160 millioner danske kroner.

I evalueringen ble det også gjort stikkprøver av om de selskapene som faktisk hadde valgt bort revisjon, oppfylte betingelsene for dette. Konklusjonen var at de aller fleste oppfylte betingelsene, men at flere selskaper samtidig ikke hadde overholdt de mer formelle opplysningskravene som følger ved fravelgelse av revisjon. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen foretok en undersøkelse av i hvilket omfang selskapene overholdt regnskapsregler, og det ble konkludert med at antallet feil i regnskapene var noe høyere for selskaper som hadde fravalgt revisjon, enn for selskaper som frivillig eller på grunn av plikt hadde fått sine regnskaper revidert. Det ble imidlertid opplyst at den oppgitte forskjellen i feilprosent med hensyn til regeletterlevelse lå innenfor det statistiske usikkerhetsintervall. Når det gjelder effektene på skattekontroll, viste evalueringen at det er litt flere feil i selvangivelsen til selskaper der årsregnskapet ikke er revidert. Statsadvokaten for særlig økonomisk kriminalitet i Danmark (SØK) har gått gjennom straffesaker behandlet av SØK for å identifisere straffesaker knyttet til selskaper som har fravalgt revisjon. SØKs undersøkelser viste at SØK ikke har hatt straffesaker som involverer selskaper som har fravalgt revisjon i denne perioden. Innenfor SØKs område har lempninger i revisjonsplikten i følge SØK ikke ført til økt økonomisk kriminalitet.

### **5.3 Revisjonsplikten i Sverige**

14. april 2010 la det svenske Justisdepartementet frem en proposisjon der det foreslås å oppheve revisjonsplikten for små foretak (Prop. 2009/10:204). I proposisjonen er det foreslått at aksjeselskaper unntas fra revisjonsplikt dersom de ikke overskrider to av følgende terskelverdier:

- Nettomsetning: 3 millioner SEK
- Balansesum: 1,5 millioner SEK
- 3 ansatte

Terskelverdiene er redusert vesentlig sammenlignet med det som var foreslått i SOU 2008: 32 om «Avskaffande av revisionsplikten för små företag», hvor det var foreslått en opphevelse av revisjonsplikten for alle foretak som oppfyller de maksimale kriteriene i EUs fjerde selskapsdirektiv.

21. juni 2010 besluttet Riksdagen å følge opp forslagene i proposisjonen (Riksdagsbeslutning: Protokoll 2009/10:141). Lovendringene trådte i kraft 1. november 2010.

I proposisjonen gis det en utførlig gjennomgang av antatte virkninger av reformen, det vises

<sup>2</sup> Folketingets nettside med informasjon om lovforslaget: <http://www.ft.dk/samling/20091/lovforslag/L190/index.htm>

her til Prop. 2009/10:204 kapittel 13. Reformen vil etter forslaget omfatte ca. 250 000 svenske aksjeselskaper. Dette er omtrent 70 pst. av alle aksjeselskaper i Sverige. Selskap som faller inn under kriteriene, vil, om de ønsker å avvike sin revisjonsordning, aktivt måtte velge bort revisor. Utredningens forslag om å redusere den faste mandattiden for revisorer fra fire til ett år er fulgt opp i proposisjonen.

I proposisjonen er kostnaden ved revisjon for de aktive aksjeselskapene som omfattes av unntaket, anslått til 2,5 milliarder SEK. Revisjonskostnadene for hvilende aksjeselskaper anslås til 365 millioner SEK. Til sammen vil således forslaget innebære mulige kostnadsbesparelser på i underkant av 2,9 milliarder SEK. Det antas at en del selskaper vil bruke i alle fall deler av besparelsen på å engasjere en ekstern regnskapskonsulent.

Det uttales i proposisjonen at det er vanskelig å anslå hvor stor del av aksjeselskapene som omfattes av revisjonspliktunntaket som faktisk vil benytte seg av unntaket, men det anslås at rundt 40 pst. av de aktive foretakene vil velge bort revisjon. Det antas at andelen av hvilende selskaper som velger bort revisjon og andelen av nystiftede selskaper som velger bort revisjon vil være høyere. Det bemerkes også at det vil ta noen år før andelen selskaper uten revisor blir så stor. Regjeringen antar at reformen kan lede til økt konkurranse mellom ulike kategorier av rådgivere samtidig som den vil innebære totalt sett noe lavere etterspørsel etter ulike konsulenttjenester.

Når det gjelder konsekvensene for foretakets eiere pekes det i proposisjonen på at flertallet av de aksjeselskaper som kan velge bort revisjon kun har et fåtall eiere, og at i disse selskapene anses behovet for revisjon å være begrenset. Når det gjelder større selskaper, erkjennes det at fritak fra revisjonsplikt vil gi dårligere mulighet for innsyn for eiere som ikke har en bestemmende innflytelse i selskapet. Det foreslås imidlertid at en aksjeminoritet skal kunne beslutte at det skal brukes revisor, og dette vil til en viss grad redusere følgene for eiere i større selskaper.

Regjeringen antar at unntaket fra revisjonsplikt kan lede til at banker og andre kreditorer skjerper kravene til kredittvurdering og sikkerhetsstillelse for foretak uten revisor sammenlignet med reviderte foretak, men sier samtidig at omfanget av en slik praksis er vanskelig å bedømme. I denne sammenheng pekes det på at det også bør kunne tillegges vekt om selskapets regnskaper er satt opp av en revisor eller en autorisert regnskapsfører. Kreditorer har også mulighet til å stille revisjon som et vilkår for å yte lån.

Heller ikke for selskapenes ansatte antas innskrenkningene i revisjonsplikten å få nevneverdige konsekvenser. Det påpekes at mange av selskapene som kommer til å velge bort revisjon har få eller ingen ansatte, og i større selskaper kan annet regelverk til en viss grad ivareta behovet for innsyn i selskapet.

Når det gjelder konsekvensene for skatteinntektene, uttales det at det ikke er mulig å dra noen sikre konklusjoner om hvilken betydning et unntak fra revisjonsplikt vil ha. Ut fra at det berørte skattegrunnlaget er såpass stort og enhver svekkelse av regnskapenes kvalitet blant de aktuelle foretakene kan lede til et betydelig inntektsbortfall, påpeker regjeringen i proposisjonen at det her er grunn til å vise forsiktighet. Reformen beregnes samlet sett å redusere skatteinntektene fra aksjeselskaper og handelsbolag med 1,3 milliarder SEK per år. Effektene antas å være noe lavere innledningsvis da foretakene forventes å velge bort revisjon i gradvis økende utstrekning. For å bidra til finansieringen av tapte skatteinntekter foreslår regjeringen å øke eiendomsskatten for vannkraftverk samt å øke tinglysningsavgiften for juridiske personers erverv av fast eiendom og tomt.

Regjeringen foreslår at Skattverket i Sverige får nye virkemidler for å hindre uriktig skatteberegning. Det beregnes likevel at forslaget vil medføre en kostnadsøkning for Skattverket på 40 millioner SEK per år. Det antas videre at det kan tilkomme enkelte mindre kostnader for å håndtere de nye virkemidlene til Skattverket. Etter at de nye reglene har vært i kraft en tid anbefaler regjeringen at det gjøres en vurdering av om den nye situasjonen foranlediger noen særlige satsningsområder for Skatteverket, noe som igjen kan føre til at Skatteverket har behov for ytterligere tilførsel av midler.

I proposisjonen slås det også fast at revisjonsplikten har en viss effekt for å motvirke økonomisk kriminalitet som begås med aksjeselskaper som redskap, men det sies samtidig at det ikke er mulig å forutse med sikkerhet hvor stor denne effekten er. På bakgrunn av hva som er kommet frem i Erhvervs- og Selskapsstyrelsens evaluering av den danske ordningen antas det at effekten av revisjonsplikt for å forebygge og bekjempe økonomisk kriminalitet ikke er av vesentlig betydning.

Når det gjelder konsekvensene for revisorene og regnskapsførerne, uttaler regjeringen at lovforslaget utvilsomt vil føre til et betydelig bortfall av bruttoinntekter for revisjonsbransjen som helhet. Det er usikkert i hvilken grad aksjeselskaper som velger bort revisjon vil komme til å kjøpe andre

tjenester fra revisjonsfirmaene, men det antas at reformen vil gi en økt etterspørsel etter nye typer av granskningstjenester, og at dette for revisorene til en viss grad kan kompensere for bortfall av revisjonsklienter. Det antas videre at antallet kvalifiserte revisorer trolig vil gå ned som følge av forslaget, og at reformen i størst grad vil ramme små revisjonsselskaper med inntekter fra små revisjonsklienter. For regnskapsførere og andre typer konsulenter innebærer forslaget større muligheter for å konkurrere med revisjonsbransjen fordi de selskapene som velger bort revisjon, i en del tilfeller vil stå uten ekstern rådgiver i spørsmål om for eksempel regnskaps- og skatteregler. Dette er en tjeneste som kan tilbys av andre enn revisorer. Det kommer trolig til å bli økt konkurranse innen disse bransjene, og det ventes at reformen vil lede til omstruktureringer.

Den svenske regjeringen har, i likhet med den danske og finske, som mål å redusere selskapernes administrative byrder med 25 pst. Målsetningen skal nås innen utgangen av 2010. I denne forbindelse er det nedsatt flere utredninger som skal vurdere regelverket for næringsdrivende.

For mer om gjeldende rett i Sverige på tidspunktet da utredningen ble lagt frem, og for mer om forslaget og antatte virkninger av reformen slik den er foreslått i utredningen vises det til NOU 2008: 12 punkt 5.3.4.

## 5.4 Revisjonsplikten i Finland

Som et resultat av den finske reformprosessen ble revisjonsplikten opphevet der ikke mer enn ett av de følgende vilkår er overskredet verken i det sist avsluttede eller det nest siste regnskapsåret (Revisjonslag 13.4.2007/456):

- Omsetning: 200.000 EUR
- Balansesum: 100.000 EUR
- Antall ansatte: 3

Det skal alltid velges revisor i stiftelser og i selskaper som i hovedsak eier eller håndterer verdipapirer og som har betydelig innflytelse over driftsmessige eller finansielle forhold i et annet regnskapspliktig selskap. Loven gjelder for revisjonen av regnskapsperioder som begynner 1. juli 2007 eller senere.

I Finland ble det samtidig med reglene om unntak fra revisjonsplikt innført særlige regler om minoritetsvern (Aktiebolagslag 21.7.2006/624). Eiere med en tidel av samtlige aksjer eller en tredel av de tilstedeværende på en generalforsamling kan kreve at selskapet skal velge revisor. Dersom dette ikke blir gjort, kan aksjonærene be det offentlige oppnevne revisor. Det er tilsvarende bestemmelser i annen selskapslovgivning.

Tidligere var det en adgang for mindre finske foretak til å velge såkalt «legmannsrevisjon». I forbindelse med det nye regelverket, der det åpnes for at mindre selskaper kan velge ikke å ha revisor, ble det vedtatt at ordningen med legmannsrevisorer skulle opphøre. Det gjelder imidlertid en overgangsordning til og med 2011. Selskaper som stiftes etter den nye lovens ikrafttreden, må i sin helhet forholde seg til den nye loven og kan ikke velge legmannsrevisor. Dette betyr at reformen medførte en innstramning med hensyn til hvem som kan velges som revisor for en del foretak som ikke blir omfattet av unntaket.

De nye lovreglene trådte i kraft 1. juli 2007, og det er derfor begrenset erfaring med reformen. I den svenske proposisjonen uttales det at det i Finland ved utgangen av 2008 var omtrent 6 pst. av samtlige aksjeselskaper som hadde valgt bort revisjon. Av nystiftede finske selskaper fremgår det av den svenske proposisjonen at omtrent halvparten velger bort revisjon.

Det vises til NOU 2008: 12 punkt 5.3.3 for nærmere om reformprosessen og bakgrunnen for unntaket fra revisjonsplikt i Finland.

## 6 Revisjonsplikt for små aksjeselskaper

### 6.1 Innledning

På samme måte som utvalget mener departementet at det er naturlig, ved en vurdering av eventuelle endringer i revisjonsplikten for små foretak, å ta utgangspunkt i spørsmålet om revisjonsplikten bør oppheves for små aksjeselskaper. I kapittel 7 drøftes dette spørsmålet for enkelte andre sammenslutnings- og foretaksformer.

Tall fra Statistisk sentralbyrå fra næringsoppgaver til skattemyndighetene for regnskapsåret 2008 tilsier at 149 346 av totalt 200 006 ikke-finansielle aksjeselskaper har en omsetning på under fem millioner kroner. Revisjonspliktutvalget antar at slike selskaper betaler i størrelsesordenen 10 – 30 000 årlig i revisjonshonorar.

Vurderingen av om revisjonsplikten bør oppheves for små aksjeselskaper vil kunne bero på hvilke aksjeselskaper som vil bli omfattet av et eventuelt unntak, altså hva en i denne sammenheng anser som «små aksjeselskaper». Ved vurderingen av revisjonsplikten for små aksjeselskaper er det videre naturlig å se hen til hvilke løsninger som er valgt i andre land. Som nevnt i kapittel 3 har utviklingen de senere årene vært at revisjonsplikten er blitt opphevet for små aksjeselskaper og andre selskaper med begrenset ansvar i land hvor man tidligere har hatt revisjonsplikt for samtlige slike selskaper. På den annen side er det også en rekke EU-land der det aldri har vært revisjonsplikt for små aksjeselskaper. Det er imidlertid til dels store forskjeller i valg av terskelverdier for revisjonsplikt i de ulike land. I enkelte land kan det også forekomme andre kontrollordninger og virkemidler som vi ikke kjenner i norsk rett, og som i større eller mindre grad kan ivareta den kontrollfunksjon revisor er tenkt å ivareta. Det kan også være forskjeller fra land til land i vurderingen av hvor viktig det er å kontrollere små foretaks regnskapsavleggelse.

I den grad kvaliteten på det arbeid autoriserte regnskapsførere utfører anses å ha betydning for vurderingen av om revisjonsplikten bør oppheves for små aksjeselskaper, vil det at man har en offentlig ordning for autorisasjon og tilsyn av

regnskapsførere i Norge, også innvirke på vurderingen av revisjonsplikten.

Utviklingen av revisjonsplikten i norsk rett, som er omtalt i punkt 3.2, viser at det er argumenter både for og mot revisjonsplikt for små foretak. Vurderingen av revisjonsplikt henger nødvendigvis sammen med og påvirkes av den oppfatning en har av *nytt* av den gjeldende lovfestede revisjon. Det legges til grunn at revisjon av et foretak gir en økt sikkerhet for at årsregnskapet er utarbeidet i samsvar med lov og forskrifter. Revisjon antas dermed å gi økt sannsynlighet for at årsregnskapet gir et rettvise bilde av den regnskapspliktiges eiendeler og gjeld, finansielle stilling og resultat. Ved vurderingen av revisjonspliktens utstrekning må slike nyttebetraktninger relateres til de ulike brukere av revisjon og deres behov for den verdi revisjonen innebærer. Det må videre sees hen til kostnadene ved revisjon samt alternative tiltak som kan være egnet til i større eller mindre grad å ivareta det formål som revisjon i dag ivaretar.

### 6.2 Utvalgets forslag

Utvalget drøfter de ulike hensyn som gjør seg gjeldende ved vurderingen av revisjonsplikt for små aksjeselskaper i utredningens kapittel 6. Utvalget er delt i sin vurdering av om revisjonsplikten bør oppheves eller ikke for de minste selskapene. Utvalgets flertall, bestående av representantene *Eilifsen, Hansen, Hanstad, Iversen, Stav-aaas* og *Wang* har konkludert med at det ikke bør innføres unntak fra revisjonsplikten for små aksjeselskaper. Flertallet legger avgjørende vekt på revisjonens betydning for korrekt skatte- og avgiftsberegning og forebygging og avdekking av økonomisk kriminalitet. Flertallet legger også stor vekt på at revisjon må sees i sammenheng med regnskapsrettslige regler for aksjeselskaper, herunder årsoppgjørplikten, samt aksjerettslige regler om bundet egenkapital og vern av denne. Etter flertallets oppfatning må det antas at det kreditorvern som følger av de aksjeselskapsrettslige kapitalreglene vil kunne bli svekket ved opphevelse av revisjonsplikten.



Hoveddelen av medlemmene som utgjør flertallet, legger også vekt på at foretakene selv har nytte av revisjon, og at det må antas at transaksjonskostnadene for foretak vil øke ved en lettelse i revisjonsplikten (for eksempel ved at en bank krever høyere rente for å gi lån). Betydningen av den kostnadsbesparelse små aksjeselskaper vil kunne oppnå som følge av eventuell opphevelse av revisjonsplikten samt andre forhold som kunne tale for en slik endring, er etter denne delen av flertallets oppfatning ikke tilstrekkelig til å oppveie de ulemper en slik endring ville få for samfunnsinteressene og kreditorene.

Utvalgets leder, *Sæbø*, slutter seg til flertallets konklusjon, men fremhever at dette først og fremst er ut fra at revisjon etter gjeldende rett må sees i sammenheng med regnskapsrettslige regler for aksjeselskaper. Utvalgets leder mener at det først i forbindelse med en eventuell samlet gjennomgang av gjeldende aksjeselskaps- og regnskapslovgivning bør vurderes om det skal gjøres endringer i revisjonsplikten.

Et mindretall av utvalget, bestående av medlemmene *Harto*, *Riise* og *Sørhøy*, går inn for å oppheve revisjonsplikten for små aksjeselskaper. For mindretallet er det avgjørende at kostnadene ved revisjon er betydelige for små foretak (både isolert for det enkelte mindre selskap, og aggregert på samfunnsnivå), at nytten de ulike brukerne av de små aksjeselskapenes regnskaper har av at de er revidert er begrenset, at alle land i EU vurderer det som hensiktsmessig å avvike eller ikke ha revisjonsplikt for små aksjeselskaper, og at den internasjonale utviklingen tilsier en endring også ut ifra rene harmoniseringshensyn. I tillegg kommer at det ut fra et forenklingssynspunkt og ut ifra behovet for å redusere de administrative kostnadene, særlig for de mindre bedriftene, er et ønske om å fjerne kostnadskrevede regler som ikke har en tilsvarende samfunnsmessig nytteeffekt.

Utvalgets medlem som er oppnevnt etter forslag fra Kredittilsynet (nå Finanstilsynet), *Elvestad*, har funnet ikke å ta stilling til spørsmålet om utvalget skal tilrå endringer i revisjonsplikten.

Utvalget drøfter utformingen av et eventuelt unntak fra revisjonsplikt for små foretak i utredningen kapittel 9.

For det tilfellet at lovgiver velger å innføre unntak fra revisjonsplikten for små aksjeselskaper, foreslår imidlertid et samlet utvalg at unntaket omfatter aksjeselskaper med driftsinntekter under fem millioner kroner, men bare dersom balansen ikke overstiger 20 millioner kroner eller selskapet ikke har gjennomsnittlig antall ansatte høyere enn 10 årsverk. Terskelen knyttet til

«driftsinntekter» er valgt ut fra at gjeldende unntak fra revisjonsplikt i norsk rett er knyttet til et krav om at driftsinntektene av den samlede virksomheten skal være mindre enn fem millioner kroner. Utvalget antar ut fra dette at driftsinntekter er et hensiktsmessig avgrensningskriterium og antar videre at «driftsinntekter» i praksis er det samme som vilkåret om «nettoomsetning» i EØS-retten.

Ved vurderingen av hvor grensen burde settes la utvalget avgjørende vekt på at gjeldende unntak fra revisjonsplikt utløses ved driftsinntekter på under fem millioner. Utvalget har videre foreslått å benytte balansesum som en terskelverdi ut fra at dette er benyttet i flere andre land og i EØS-retten. Utvalget har vurdert om antall ansatte eller antall årsverk er den mest hensiktsmessige måten å avgrense revisjonsplikten på, men kommer til at antall årsverk er en mer relevant indikator for størrelsen på økonomisk virksomhet innenfor rammene av et foretak enn antall personer som er tilsatt i foretaket. Tersklene for balansesum og antall årsverk er etter utvalgets vurdering en sikkerhetsventil som vil fange opp de tilfellene selskapet bør være underlagt revisjonsplikt selv om driftsinntektene er under fem millioner kroner.

Utvalget har også vurdert andre mulige avgrensningskriterier, som for eksempel antall aksjeeiere og aksjekapitalens størrelse, men kommer til at disse kriteriene i mindre grad enn driftsinntekter, balansesum og årsverk er gode indikatorer for foretakets økonomiske størrelse.

For det tilfellet at det skal innføres unntak fra revisjonsplikten for små aksjeselskaper har utvalget vurdert om dette skal gjøres i form av en tilvalgsordning eller en fravalgsordning for selskap som er stiftet før ordningens ikrafttredelse, jf. utredningen punkt 9.6. Hensynet til regnskapsbrukeres behov for kontinuitet tilsier, etter utvalgets vurdering, at unntak fra revisjonsplikt innføres som en fravalgsordning. Utvalgets forslag innebærer følgelig at dersom aksjeeiere i et lite aksjeselskap ønsker å benytte seg av et fritak fra revisjonsplikt, må de sørge for at generalforsamlingen fatter vedtak om dette. Utvalgets flertall foreslår at revisjonsplikten da bortfaller fra og med det påfølgende regnskapsår, mens utvalgets mindretall mener revisjon skal kunne fravelges for inneværende regnskapsår. Utvalget er enige om at vedtak bør fattes på generalforsamling med to tredjedels flertall. For selskaper som stiftes etter ikrafttreden av et eventuelt unntak fra revisjonsplikten for små aksjeselskaper, må det tas stilling til om selskapet skal ha revisjon ved stiftelsen.

Utvalget foreslår videre at det ved eventuell innføring av unntak fra revisjonsplikten for små aksjeselskaper innføres et minoritetsvern for aksjeeiere, ved at aksjeeiere som representerer minst en tidel av den aksjekapitalen som er representert på generalforsamling skal kunne kreve at selskapet skal ha revisor.

Etter utvalgets oppfatning er det ønskelig å innføre en særskilt hjemmel for offentlige myndigheter til å pålegge revisjon for små aksjeselskaper og regnskapspliktige norske avdelinger av utenlandske foretak (NUF) med begrenset deltageransvar dersom revisjonsplikten oppheves for små aksjeselskaper, jf. utredningen punkt 9.4.

Et samlet utvalg foreslår videre at NUF med begrenset deltageransvar, likebehandles med aksjeselskaper for så vidt gjelder revisjonsplikt. Dersom mindretallets forslag om opphevelse av revisjonsplikten for små aksjeselskaper blir fulgt, innebærer forslaget om likebehandling av NUF med begrenset deltageransvar og aksjeselskaper, i hovedsak videreføring av gjeldende rett om revisjonsplikt for NUF. Utvalgets forslag innebærer i tillegg enkelte endringer i revisjonsplikten for ansvarlige selskaper og kommandittselskaper som følge av eventuelle endringer i revisjonsplikten for aksjeselskaper og NUF. Nærmere om utvalgets forslag til endringer for disse foretaksformene framgår av punkt 7.1

Utvalget har vurdert små aksjeselskapers bruk av regnskapsfører, og om dette i noen grad kan erstatte dagens revisjonsplikt. Utvalget viser i utredningen punkt 6.5 til at erfaringene fra skattemyndighetene og Økokrim tilsier at foretak som benytter autoriserte regnskapsførere, normalt utarbeider regnskaper og offentlige oppgaver med en høyere kvalitet enn de som ikke benytter ekstern profesjonell hjelp.

Utvalget anbefaler at et eventuelt unntak fra revisjonsplikt for små aksjeselskaper ikke gjøres betinget av at aksjeselskapet benytter regnskapsfører. Uavhengig av hvordan et eventuelt unntak fra revisjonsplikten for aksjeselskaper utformes med hensyn til parametre for selskapsstørrelse, vil selskapene som omfattes av unntaket, slik utvalget vurderer det, være så mange og varierte at deres behov for å engasjere regnskapsfører vil varierer mye.

Utvalget omtaler også såkalt «begrenset revisjon» i utredningen punkt 6.5. Begrenset revisjon har som formål å gjøre revisor i stand til å uttale seg om han er blitt oppmerksom på noe som gir grunn til å tro at ikke regnskapet i det alt vesentlige er utarbeidet i samsvar med god regnskaps-sikk. Etter utvalgets syn er det ikke grunn til å

innføre slike ordninger i lovgivningen uten et vesentlig bedre grunnlag for å vurdere ordningenes innhold og antatte effektivitet i kontrolløyemed enn det som finnes i dag.

## 6.3 Høringsinstansenes merknader

### 6.3.1 Generelt om merknadene

Følgende høringsinstanser mener at revisjonsplikten for små aksjeselskap bør videreføres: *Byggenæringens Landsforening (BNL)*, *Den norske Revisorforening (DnR)*, *Finansnæringens Hovedorganisasjon (FNH)*, *Justisdepartementet*, *Kredittilsynet*, *Kunnskapsdepartementet (KD)*, *Landsorganisasjonen i Norge (LO)*, *Norges Handelshøyskole (NHH)*, *Norges Kommunerevisorforbund (NKRF)*, *Norsk Øko-forum (NØF)*, *Skattedirektoratet*, *Skaterevisorenes forening*, *Sparebankforeningen*, *Statistisk sentralbyrå (SSB)*, *Universitetet i Agder (UiA)* og *Økokrim*.

Disse legger vesentlig vekt på hensynet til forebygging og bekjempelse av økonomisk kriminalitet og revisors betydning for skattekontrollen. Videre nevnes hensynet til kreditorer, eiere og ansatte samt sammenhengen med øvrig relevant lovgivning. Det er også en generell oppfatning om at nytten ved revisjonsplikt veier opp for kostnaden som påføres de små aksjeselskapene.

Følgende høringsinstanser støtter at det gis unntak fra revisjonsplikten for de små aksjeselskapene: *Bedriftsforbundet*, *Foretakerforeningen*, *Helse- og omsorgsdepartementet (HOD)*, *HSH*, *Landbruks- og matdepartementet (LMD)*, *Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening (NARF)*, *Norges Bondelag*, *Nærings- og handelsdepartementet (NHD)*, *Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO)*, *Panlegis Group*, *Professor John C. Langli – BI*, *Småbedriftsforbundet* og *Økonomiforbundet*

Disse høringsinstansene legger vekt på hensynet til forenkling av regelverk og internasjonal harmonisering samt at det hevdes at nytten ved revisjonsplikten for samfunnet og andre interessenter i de aktuelle selskapene, ikke står i et rimelig forhold til den kostnaden de små aksjeselskapene pålegges. Flere av høringsinstansene som støtter utredningens mindretall framhever også den utstrakte bruken av autorisert regnskapsfører, og at disse vil kunne ivareta samfunnets interesser på en tilfredsstillende måte.

### 6.3.2 Nytte-/kostnadsbetraktninger

*Byggenæringens landsforening (BNL)* savner en vurdering av sannsynlige gevinster ved revisjons-

plikten, og den preventive effekten denne har. Det legges vekt på at seriøse virksomheter vil ha stor nytte av revisjonsplikt og at revisjonsplikten aldri er blitt tatt opp som et problem av BNLs medlemmer

*Den norske Revisorforening (DnR)* mener at de samlede revisjonskostnader som de små aksjeselskapene betaler ikke kan benyttes som mål på den samfunnsmessige kostnaden av revisjonsplikten. Det må i tillegg tas hensyn til den nytten revisjonen har for selskapene og for samfunnet for øvrig, i tillegg til kostnaden ved alternative ordninger for å ivareta hensynene som i dag dekkes av revisjonsplikten. Når det gjelder besparelser og kostnader som følge av et eventuelt unntak fra revisjonsplikten viser DnR til en rapport utarbeidet av Econ Pöyry på oppdrag fra DnR. Denne rapporten er vedlagt DnRs høringsuttalelse.

Velferdsanalysen fra Econ er basert på en sammenligning av det samfunnsøkonomiske overskuddet (summen av nytten til forbrukerne og overskuddet til produsentene) med og uten revisjonsplikt for små AS. Denne analysen tar utgangspunkt i en spørreundersøkelse utført blant norske bedrifter om samfunnsmessige kostnader og fordeler ved revisjonsplikten.

Econ tallfester verdien av selskapenes nytte ved at revisjonsplikten oppheves for små AS til om lag 450 millioner kroner. Dette fremkommer ved en beregning av kostnadene til revisjon for de selskapene som vil velge bort revisjon med fratrukk for den nytten selskapene faktisk får av revisjonen, samt tapt overskudd for produsentene av revisjonstjenester.

Når det gjelder kostnader ved opphevelse av plikten, trekker Econ frem økte kontrolltiltak for å unngå økonomisk kriminalitet og økte transaksjonskostnader for aksjeeiere, banker, kreditorer m.fl. som betydelige utgiftsposter.

Kontrolltiltakene vil i følge Econ kunne være i størrelsesordenen 100 - 200 millioner kroner årlig, basert på erfaringer om forholdet mellom kontrollkostnad og oppnådd økning i skatteinntekt. Dette forholdet antas i rapporten normalt å være i området 8 - 10 kroner i økte skatteinntekter per krone brukt på kontroll.

Econ påpeker at anslagene for totale samfunnsøkonomiske kostnader ved opphevelsen av revisjonsplikten for små AS er såpass usikre at det ikke er mulig å dra sikre konklusjoner om størrelsen. De konkluderer imidlertid med at det er rimelig å anta at de samfunnsøkonomiske kostnadene og inntektene er av om lag samme størrelse, slik at det i sum ikke blir noen gevinst av å avskaffe revisjonsplikten for små AS. Effekten blir

i følge Econ, gitt at omfanget av økonomisk kriminalitet ønskes uforandret, at kostnadene av kontroll med selskapene overføres fra foretakene til skattebetalerne.

*Finansnæringens Hovedorganisasjon (FNH)* fremhever samfunnets behov for kontroll med aksjeselskaper i alle størrelser, og at dagens revisjonsplikt er en hensiktsmessig og kostnadseffektiv ordning for å oppnå dette. Også behovet for beskyttelse av selskapskapitalen tas opp av FNH.

*Kredittilsynet* har ikke en klar oppfatning om omfanget av kostnadene knyttet til en opphevelse av revisjonsplikten og er videre ikke overbevist om at det er revisjonshonoraret som er den største kostnadmessige utfordringen ved etablering av virksomhet eller ved den løpende driften. Kredittilsynet sier de langt på vei deler utvalgets leders synspunkter i utredningens punkt 6.7.9.

Flere av høringsinstansene, herunder *Landsorganisasjonen i Norge (LO)* og *Norsk Økoforum (NØF)*, som støtter videreføring av revisjonsplikten, uttaler også at revisjonskostnaden som pålegges de små aksjeselskapene er en rimelig premie å betale for det begrensede ansvaret som aksjeselskapsformen fører med seg. *Universitetet i Agder (UiA)* anfører også at små virksomheter har mulighet til å velge bort revisjon ved å velge andre foretaksformer enn aksjeselskap.

*Bedriftsforbundet, HSH, Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening (NARF), Nærings- og handelsdepartementet (NHD)* og *Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO)* er blant høringsinstansene som eksplisitt ytrer at kostnadene som følge av revisjonsplikt for små aksjeselskap overstiger nytten for samfunnet. NHO viser i denne sammenhengen til beregninger gjort av Professor John Christian Langli ved BI. Disse beregningene er oversendt Departementet i form av høringsinnspill fra Langli.

*Professor Langli* legger i sin analyse til grunn at Revisjonspliktutvalget opererer med for høye anslag på hvor mange selskaper som vil bli omfattet av et eventuelt unntak fra revisjonsplikten. Langli anslår at det, med de begrensninger som foreslås, vil være om lag 115 000 selskaper som omfattes. Videre beregner han at disse selskapene i sum betaler rundt 1,2 milliarder kroner årlig i revisjonshonorar. Beregningene som presenteres tilsier dessuten at små AS, med omsetning under 5 millioner, betaler ca 17 kroner til revisor per 100 kroner i inntektsskatt, og det argumenteres for at dette er en kostbar kontrollmekanisme i så måte.

*NARF* sier at ved å oppheve revisjonsplikten frigjøres kompetanse og ressurser til regnskaps-

produksjon og rådgivende bistand til disse selskapene og at dette er sårt tiltrengt i et allerede presset marked.

*NHD* påpeker at andre små foretaksformer tidligere har blitt fritatt fra revisjonsplikt.

*Bedriftsforbundet* anfører at revisjonshonoraret kan dempe etableringslysten og dermed føre til at de samfunnsmessige kostnadene blir høyere enn den direkte kostnaden ved revisjonshonoraret.

*HSH* mener at de samlede kostnader til revisjon av de små aksjeselskapene utgjør minimum 1,5 til 2 milliarder kroner. Små aksjeselskapers utlignede skatt trekkes frem i kontrast til revisjonskostnaden, og tallfestes til 5,64 milliarder kroner i 2006. *HSH* og *NHO* mener også at utredningens flertall har lagt for stor betydning på revisjonspliktens nytte i vid forstand og dermed ikke legger tilstrekkelig vekt på de selskapene som faktisk vil bli omfattet av et eventuelt unntak. Etter *HSHs* oppfatning er det kun hensynene til skattekontroll og økonomisk kriminalitet som har sentral betydning i vurderingen av et unntak fra revisjonsplikten for de små aksjeselskapene.

*Landbruks- og matdepartementet (LMD)* mener revisjonsplikten utgjør en unødvendig merkostnad for virksomheter med begrenset kapital og inntjening. *LMD* søker å stimulere til etablering av små foretak i tilknytning til gårdsbruk. Mulighetene for å få lån og den begrensede risiko tilsier aksjeselskap eller lignende som organisasjonsform for disse foretakene. Innenfor landbrukssegmentet er det en betydelig vekst i nyetablering av små foretak som blir omfattet av revisjonsplikten og frivillig revisjon vil gi mulighet for bedre inntjening i disse selskapene i en kritisk startfase i følge *LMD*.

### 6.3.3 Økonomisk kriminalitet og skattekontroll

Revisjonsplikten som hjelpemiddel i kampen mot økonomisk kriminalitet tas eksplisitt opp av *Den norske Revisorforening (DNR)*, *Finansnæringens hovedorganisasjon (FNH)*, *Justisdepartementet*, *Kredittilsynet*, *Norges Kommunerevisorforbund (NKRF)*, *Norsk økoforum (NØF)*, *Skattedirektoratet*, *Skatterevisorenes forening*, *Universitet i Agder (UiA)* og *Økokrim*. Revisors avdekkende, forebyggende og rapporterende rolle fremheves i denne sammenhengen som viktig.

*DnR*, *FNH*, *Kredittilsynet*, *Norges Handelshøyskole (NHH)*, *NKRF*, *NØF*, *Skattedirektoratet* og *Skatterevisorenes forening* tar også eksplisitt opp hensynet til korrekt skatte- og avgiftsberegning.

Skattedirektoratet uttaler at hensynet til skatte- og avgiftskontrollen alene tilsier at revisjonsplikten bør videreføres.

Forholdet til økonomisk kriminalitet og skattekontroll kommenteres også av *HSH*, *Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening (NARF)*, *Nærings- og handelsdepartementet (NHD)*, *Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO)*, *Panlegis Group* og *Økonomiforbundet* som alle gir uttrykk for støtte til utredningens mindretall.

*DnR* trekker frem revisors plikter etter hvitvaskingsloven til å undersøke og rapportere mistenkelige transaksjoner til *Økokrim*. Antallet slike rapporter har i følge revisorforeningen økt vesentlig de siste årene. Også *NKRF*, *Skatterevisorenes forening* og *Økokrim* påpeker revisors plikter etter hvitvaskingsloven og at antallet rapporter om mistenkelige transaksjoner har økt.

*DnR* uttaler at å opprettholde revisjonsplikten vil være en viktig og riktig beslutning i kampen mot økonomisk kriminalitet, og at revisjonsplikten er et av de viktigste tiltakene mot skatteunndragelser og økonomisk kriminalitet. Revisors rett til å varsle politiet ved mistanke om straffbare forhold, samt plikt til å frasi seg oppdrag ved vesentlige brudd på lov eller forskrift, fremheves også.

*DnR* peker på at revisors kontroll omfatter grunnlaget for selskapsbeskatningen, skattegrunnlaget for arbeidstakernes lønnsinntekt, arbeidsgiveravgift og merverdiavgift. Denne informasjonen bekreftes gjennom revisors signatur på næringsoppgaven og kontrolloppstillingen for lønn og andre innberetningspliktige ytelser. Det vises også til at hyppigheten av bokettersyn er lav i Norge sammenlignet med andre land i Europa på grunn av dette. Videre uttales:

«Attestasjonene av næringsoppgave og kontrolloppstilling bygger på et revidert regnskap. Et unntak fra revisjonsplikten for små aksjeselskaper vil innebære at grunnlaget for disse bekreftelsene faller bort. En opphevelse av revisjonsplikten for små aksjeselskaper vil således svekke påliteligheten av selskapenes oppgaver, og omfanget av skatte- og avgiftsunndragelser vil øke.»

At kontrollsystemet i Norge er basert på revisjonsplikt og lav bokettersynsfrekvens, samt revisors sentrale rolle i forbindelse med attestasjon av oppgaver overfor det offentlige, påpekes også av *Skattedirektoratet* og *Skatterevisorenes Forening*.

*DnR* viser i sitt høringsinnspill til behovet for økte kontrollressurser til skatte- og avgiftsmyndighetene:

«Dersom ikke bortfall av revisjonsplikt kompenseres ved å tilføre skatte- og avgiftsmyndighetene betydelig økte kontrollressurser, vil den reduserte oppgavekvaliteten medføre lavere skatte- og avgiftsinngang. Når en i tillegg vet at skatteetaten de siste to årene har mistet 300 årsverk på kontrollområdet, må det stilles spørsmålsteget ved om det i det hele tatt vil være realistisk å gjennomføre en slik styrking av skatteetaten. Dette synspunktet underbygges også av Riksrevisjonens rapport om den årlige revisjon og kontroll for 2007, der de mellom annet påpeker at de har merket seg at det stramme arbeidsmarkedet og omstillingen i etaten har bidratt til at resultatmålene på flere områder ikke ble nådd.»

NKRF stiller spørsmål ved om det er realistisk å få opp frekvensen av bokettersyn slik mindretallet i utredning ønsker, når man tar skattemyndighetenes ressursituasjon i betraktning. Hensynet til kapasiteten hos skattemyndighetene tas også opp av NØF, som mener det neppe er realistisk å tro at et bortfall av revisjonsplikt kan kompenseres ved en økning i skatteetatens budsjetter og videre at kontrollkapasiteten er altfor lav i forhold til kontrollbehovet

Både DnR og Skattedirektoratet mener at innføringen av nye elektroniske løsninger i skatteetaten ikke vil gjøre behovet for ekstern revisjon mindre. Dette vil kun gi et bedre grunnlag for utvelgelse av kontrollobjekter i følge Revisorforeningen.

*Norges Handelshøyskole (NHH)*, ved institutt for regnskap, revisjon og rettsvitenskap (IRRR), er bekymret for at skatte- og avgiftskontrollen skal bli skadelidende ved en eventuell opphevelse av revisjonsplikten og at kostnadene ved kompenserende tiltak må dekkes av skattebeta-lerne.

Skattedirektoratet mener for øvrig det kan synes som om mindretallet i utredningen har blandet sammen to ulike systemer for næringslig-ning. Videre er Skattedirektoratet uenig i at nye elektroniske løsninger i skatteetaten gjør behovet for ekstern revisjon mindre.

NØF sier i sin uttalelse at tilnærmet 150 000 selskaper vil bli omfattet av et eventuelt unntak fra revisjonsplikten. Videre hevdes det at en reduksjon i kontrollen med så mange selskaper vil være et helt feil signal å gi i en situasjon hvor den økonomiske kriminaliteten er et stort og økende problem som utfordrer velferdsstaten. Også Skattedirektoratet påpeker at en opphevelse av revisjonsplikten for små aksjeselskaper vil være en betydelig

svekkelse av arbeidet mot økonomisk kriminalitet.

Økokrim legger stor vekt på revisors rolle i arbeidet mot økonomisk kriminalitet. Revisors nærhet til virksomheten i kombinasjon med rollen som uavhengig rapportør trekkes frem i denne sammenhengen. Økokrim påpeker også at revisors forklaring og dokumentasjon ofte vil være viktige bevis i økonomiske straffesaker.

Begrensninger ved revisors mulighet til å avdekke juks må i følge både NHO og HSH tas med i betraktningen i vektleggingen av kontrollhensynet. Det påpekes at revisor først og fremst vil ha en forebyggende rolle og kun kan avdekke rettstridige handlinger inntil et visst punkt, fordi svart virksomhet i sin helhet vil bli forsøkt holdt utenfor regnskapet.

HSH viser til en undersøkelse i regi av NHO som viser at revisor kun korrigerer regnskapet i 20 prosent av tilfellene og at det i de fleste tilfeller er noteopplysninger som blir korrigert. NHO peker også på en dansk undersøkelse som tilsier at ekstern revisor kun avdekker økonomisk kriminalitet i to prosent av tilfellene. Både NHO, NARF og HSH mener at skatteetaten selv er best egnet til å avdekke økonomisk kriminalitet.

Både NHO og HSH anfører at det er et mål i seg selv å få opp frekvensen av bokettersyn, og at økt elektronisk datarapportering vil bidra til mer effektiv skattekontroll. Om innføringen av nye elektroniske løsninger sier NHO:

«Innføring av nye elektroniske løsninger forbedrer også skattemyndighetenes kontrollmuligheter, særlig ved å legge til rette for mer målrettet utvelgelse av kontrollobjekter. Det er flere pågående moderniseringsprosjekter i etaten som er beskrevet i NOU'en under punkt 4.3.2.1.6 om utviklingen innen skatte- og avgiftskontrollen.

Økt elektronisk datarapportering gir muligheter til å kryssjekke opplysninger i forskjellige registre for å finne avvik som kan indikere feilrapportering. I en lønnsomhetsanalyse utført av Skattedirektoratet bekreftes dette. I samme rapport legges det også til grunn at det forventes store effekter på skatte- og arbeidsgiveravgiftsinngangen. Forbedringer i skatteetatens saksbehandlings-systemer og nye former for innrapportering vil med stor sannsynlighet bidra til å øke kvaliteten på ligningsbehandlingen. Det samme må forventes å være resultatet av den omorganisering skatteetaten nylig har gjennomført. I St. prp. nr. 1 (2006-2007) er et vesentlig argu-

ment for gjennomføring av omorganiseringen at ny organisering vil bidra til økt avdekking av skatteunndragelser og bedre etterlevelse av regelverket, og dermed til riktigere skatteinnngang.»

NHD mener at hensynet til riktig skatteinnkreving og avdekking av økonomisk kriminalitet vil veie tungt i vurderingen av revisjonsplikten:

«Tall fra Skattedirektoratet viser at 5,64 mrd. kroner av utliknet skatt for aksjeselskaper fra 2006 kom fra selskaper med driftsinntekter mindre enn fem millioner kroner. Tilsvarende er kostnadene knyttet til revisorbekreftet regnskap for små foretak anslått til mellom 1,35 mrd. og 2 mrd. kroner i rapporten, dvs. ca. 25 % av utliknet skatt.

Etter Nærings- og handelsdepartementets oppfatning er hensynet til korrekt skatteberegning og avdekking av økonomisk kriminalitet det viktigste argumentet for å videreføre revisjonsplikten også for små foretak. Spørsmålet er om bortfall av revisjonsplikt vil føre til en skatteunndragelse eller annen økonomisk mislighet som er større enn den kostnaden som påføres selskapene gjennom revisjonsplikten.»

Utviklingen av nye elektroniske løsninger vil lette kontrollarbeidet og redusere mulighetene for skatteunndragelse, og en helhetlig vurdering tilsier at hensynet til korrekt skatteinnngang ikke kan forsvare kostnadene til revisjon i følge NHD. I tillegg vises det til et prosjekt igangsatt i Skattedirektoratet med mål om løpende lønnsinnberetning gjennom Altinn og innbetaling av skattetrekk samtidig som utlønning skjer. Dette vil i følge NHD redusere risikoen for at skattetrekk ikke innbetales korrekt.

Videre viser NHD i denne sammenhengen til utstrakt bruk av regnskapsfører som gjør at skatte- og avgiftsgrunnlaget ikke vil svekkes i vesentlig grad, dette synet fremmes også av Økonomiforbundet.

NHO påpeker at det foreslås en hjemmel til å pålegge revisjon for foretak hvor det er konstatert vesentlige overtredelser av bestemmelser i, eller i medhold av, ligningsloven, merverdiavgiftsloven, skatteloven eller bokføringsloven. NARF støtter også, ved et eventuelt unntak fra revisjonsplikten for de små aksjeselskapene, skattemyndighetenes adgang til å pålegge revisjon.

### 6.3.4 Hensynet til ansatte, eiere og kreditorer

*Den norske Revisorforening (DnR)* påpeker at revisjonsplikten sikrer at alle brukere av små aksjeselskapers regnskap sikres lik beslutningsinformasjon. Bortfall av revisjonsplikten vil således føre til at brukerne må øke sine kontrolltiltak og denne økte ressursbruken vil innebære en samfunnsøkonomisk kostnad.

Når det gjelder kreditors interesser mener *Finansnæringens Hovedorganisasjon (FNH)* at disse har stor nytte av revisjonsplikten. Dersom plikten avskaffes vil kreditorer likevel i stor grad kreve reviderte regnskaper for å yte kreditt, i følge FNH. FNH advarer videre mot et «race to the bottom» når det gjelder lånedokumentasjon, hvor banker tar en kalkulert risiko ved å yte kreditt til ureviderte selskaper, som følge av konkurranse om kundene. Mindre gunstige lånebetingelser for selskaper med ureviderte regnskaper vil uansett, i følge FNH, spise opp det de aktuelle foretakene sparer ved ikke å betale for revisjon. Betydelig færre enn de 70 pst. som i NHOs undersøkelse sier de vil avstå fra revisjon vil faktisk avstå fra revisjon på grunn av krav om reviderte regnskaper fra kreditorer, i følge FNH.

Kreditorvernet tas også opp av *Sparebankforeningen* og *Universitetet i Agder (UiA)*. Sparebankforeningen anfører at reviderte regnskaper utgjør viktig informasjon både ved innvilgelse og ved videreføring av kreditter. I følge UiA vil bortfall av revisjonsplikten føre til et svekket kreditorvern og dermed økte transaksjonskostnader for foretakene.

*Kredittilsynet* legger til grunn at revisjon bidrar til riktigheten av en virksomhetens finansielle rapportering og anfører at:

«I en tid der det må legges stor vekt på kvaliteten i bankenes og andre kredittinstitusjoners kredittvurdering, bør en være varsom med tiltak som kan svekke grunnlaget for disse vurderingene.»

*Landsorganisasjonen i Norge (LO)* legger vekt på at ansatte har behov for å ha tillit til at selskapets driftsgrunnlag er forsvarlig med tanke på at arbeidsplassen over tid er trygg. I flere sammenhenger, som ved lønnsforhandlinger og ved strukturelle endringer i selskapet, har i tillegg den tillitsvalgte nytte av kvalitetssikret regnskapsinformasjon, i følge LO. LO sier videre at hensynet til de ansatte tilsier at flest mulig foretak bør ha revi-

sjonsplikt, inklusive norskregistrerte utenlandske foretak.

*Norges Handelshøyskole (NHH)* mener at utvalgets leders argumentasjon, om at beslutningsgrunnlaget ved kredittgivning og annen risikotaking svekkes ved bortfall av revisjonsplikten, forsterker flertallets konklusjon. En konklusjon som ytterligere forsterkes av finanskrisen i følge NHH.

*Norges Kommunerevisorforbund (NKRF)* sier de ikke er enig i at brukerne av små aksjeselskapers regnskaper har mindre nytte av reviderte regnskaper enn hva tilfellet er for større selskaper, slik mindretallet, i følge NKRF, hevder.

*Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening (NARF)* mener at eventuelle långivere og regnskapsbrukere vel så gjerne sikrer seg gjennom kredittopplysninger og garantier/sikkerhetsstillelser. Både *Nærings- og handelsdepartementet (NHD)* og *Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO)* påpeker også at kreditorer kan stille krav om reviderte regnskaper eller forholde seg adekvat til den risiko som ureviderte regnskaper antas å utgjøre. *Panlegis Group* og *Økonomiforbundet* påpeker også dette forhold

Når det gjelder hensynet til ansatte påpeker NARF at det vil kunne ivaretas gjennom løpende lønnsinnberetning via Altinn og ved innbetaling av skattetrekk samtidig med utlønningen og at disse tiltakene er under utredning av Skattedirektoratet. En slik ordning vil også redusere risikoen for manglende innbetaling av skattetrekk. NHD påpeker at 60-80 prosent av de aktuelle selskapene ikke har ansatte og at eier ofte er eneste ansatt i de små aksjeselskapene, dette fremmes også av NHO.

NHO viser blant annet til at aksjonærenes interesser vil bli ivaretatt ved det foreslåtte mindretallsvernet som sikrer at det kan kreves revisjon med støtte av 10 prosent av aksjekapitalen. Minoritetsvernet brukes også av Småbedriftsforbundet og Økonomiforbundet som et argument for at aksjonærens interesser vil bli ivaretatt. Panlegis Group hevder også at de minste aksjeselskapene i liten grad har eksterne passive investorer og at dette dermed ikke er et hensyn som kan forsvare revisjonsplikt.

### 6.3.5 Forenkling og internasjonal utvikling

*Bedriftsforbundet, HSH, Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening (NARF), Norges Bondelag, Nærings- og handelsdepartementet (NHD), Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO), Panlegis Group, Småbedriftsforbundet og Økonomiforbun-*

*det* ser på den internasjonale utviklingen og hensynet til forenkling for de små aksjeselskapene som vektige argument for et unntak fra revisjonsplikt for de minste aksjeselskapene. *Den Norske Revisorforening (DnR), Kredittilsynet, Norsk Økoforum (NØF)* og *Skattedirektoratet* omtaler også hensynet til den internasjonale utviklingen i sine høringsinnspill, men tillegger dette hensynet mindre vekt.

*DnR* bestrider mindretallets påstand om at revisjonsstandarder som utarbeides internasjonalt er, og vil bli, utarbeidet med tanke på større aksjeselskaper og at dette derfor vil føre til økte revisjonskostnader for de små aksjeselskapene. Det anføres at revisorer gjennom godt utviklet metodikk har et verktøy som er egnet til å revidere alle typer foretak, inkludert de små aksjeselskapene.

Når det gjelder internasjonal harmonisering mener Revisorforeningen at det norske systemet for kontroll med selskapene er særskilt tilpasset at man har revisjonsplikt og at dette ikke er tilfelle i mange andre land. Det er derfor ikke riktig å sammenligne direkte over landegrenser.

*NØF* anfører at terskelen for revisjonsplikt i Danmark og Finland er satt svært lavt i forhold til maksimumsgrensene i EØS-retten. Når disse tersklene ses i sammenheng med at revisor i Norge er pålagt særskilte attestasjonsoppgaver overfor skatteetaten, er internasjonal utvikling ikke et tungtveiende argument mot revisjonsplikt. Dette påpekes også av *Skattedirektoratet*. *NØF* mener man må se på andre tiltak dersom forenkling for små foretak er målet.

*Kredittilsynet* sier i sin høringsuttalelse at lovutviklingen i andre land, og et ønske om likere rammevilkår for Norge og Norges naboland, taler for å forenkle revisjonsordningen.

Etter *HSHs* oppfatning vil revisjonskostnadene øke fremover fordi revisjonsstandarder i liten grad vil bli utviklet med tanke på de små aksjeselskapene. *HSH* legger svært stor vekt på at de fleste land i Europa ikke har revisjonsplikt for de minste aksjeselskapene. Det vises også til at lettelsen i revisjonsplikt i andre land har kommet uten at de har den samme sikkerhetsventilen for kvalitet i regnskapsførselen som i Norge, gjennom en offentlig regulert regnskapsførerbransje.

*Bedriftsforbundet* anfører at NHDs kartlegging av administrative byrder for næringslivet viser at nesten 40 prosent av kostnadene med å etterleve regelverk genereres i bedrifter med null til fire sysselsatte. Videre mener *Bedriftsforbundet* at revisjonsplikten bør vurderes i lys av den internasjonale utviklingen, som går i retning av å oppheve revisjonsplikten for små selskaper.

*NHD* viser til at en rekke europeiske land aldri har hatt revisjonsplikt, eller nylig har innført unntak i revisjonsplikt, for små aksjeselskap og videre at målsetningen om å redusere næringslivets administrative byrder både i Norge og i Europa taler for et unntak fra revisjonsplikt for de små aksjeselskapene.

*NHO* viser spesielt til Storbritannia hvor terskelverdiene for hvilke selskaper som omfattes er utvidet ved tre anledninger. Dette anføres som et tegn på at man ikke har hatt negative erfaringer med lempingen i revisjonsplikten. Videre:

«En undersøkelse gjennomført av britiske myndigheter i forbindelse med utvidelsen i 2004 og som er omtalt i NOUen, viser også at revisjon velges frivillig i selskap der det er eksterne grupper som krever det – eller der hvor eierne/ledelsen selv mener å ha nytte av revisjon.»

Både *NARF* og *Småbedriftsforbundet* mener av hensyn til den internasjonale konkurranseevnen at det vil være formålstjenelig å harmonisere norsk regelverk med den internasjonale utviklingen. *Småbedriftsforbundet* mener også det er urimelig å pålegge små aksjeselskaper i Norge kostnader som de fleste land i Europa går vekk i fra.

### 6.3.6 Forholdet til selskapsretten for øvrig

I avveiningen av ulike hensyn, mener *Justisdepartementet* at sammenhengen mellom revisjons- og regnskapsplikten og aksjerettslige regler bør være et tungtveiende argument. I denne sammenhengen vises det til aksjeselskapsformens begrensede ansvar:

«Det begrensede ansvaret er bakgrunnen for aksjelovens regler om minste aksjekapital og innskuddsplikt, bundet egenkapital og utbyttebegrensninger mv. Reglene om regnskaps- og revisjonsplikt, som har nær innbyrdes sammenheng, sikrer kontroll med og åpenhet knyttet til kapitalsituasjonen i selskapet, og må derfor ses som et viktig element i det kapitalbeskyttelsesregimet lovgivningen oppstiller for aksjeselskaper.»

*Norges Kommunerevisorforbund (NKRF)* mener også at den nære sammenhengen mellom revisjonsbestemmelsene og aksje- og regnskapsrettslige regler er en viktig grunn for å videreføre revisjonsplikten for små aksjeselskaper.

Ingen av høringsinstansene som støtter unntak fra revisjonsplikten for de små aksjeselskapene vektlegger hensynet til sammenhengen med øvrig relevant lovgivning i sine høringsuttalelser.

### 6.3.7 Revisors attestasjoner

*Justisdepartementet* er enig med utvalget i at revisors særattestasjoner etter aksjelovgivningen opprettholdes uten endringer, selv om revisjonsplikten for små aksjeselskaper oppheves. Også *Kunnskapsdepartementet* er enig i at særattestasjonskrav som ikke gjelder attestasjoner av næringsoppgave og kontrolloppstilling, kan videreføres ved et unntak fra revisjonsplikten for små aksjeselskap.

*Den norske Revisorforening (DnR)* mener at dersom kravet til attestering til skatte- og avgiftsmyndighetene opprettholdes så vil dette innebære tilnærmet like mye arbeid som ved full revisjonsplikt og at det dermed ikke vil være grunnlag for å opprettholde slik attestasjonsplikt dersom formålet er å spare kostnader for selskapene.

### 6.3.8 Opphevelse av revisjonsplikten for foretak under visse terskelverdier

Flere av høringsinstansene har merknader til hvordan et eventuelt unntak fra revisjonsplikten for små aksjeselskap bør utformes.

*Den norske Revisorforening (DnR)*, *Finansnæringsens Hovedorganisasjon (FNH)* og *Universitetet i Agder (UiA)* støtter de terskelverdiene som utvalget setter opp for når revisjonsplikt kan velges bort, dersom det innføres et slikt unntak. *Skattedirektoratet* foreslår at terskelverdien for driftsinntekter settes til høyst to millioner kroner, og at de andre terskelverdiene, balansesum og antall ansatte, dermed også bør justeres ned i forhold til forslaget i utredningen. Et eventuelt fritak fra revisjonsplikten bør i følge *Økokrim* gjøres så begrenset som mulig, grensene som foreslås i utredningen er dermed for høye også etter *Økokrims* syn.

*FNH* ønsker at offentlige myndigheter skal ha en videre adgang til å pålegge revisjon enn det som legges til grunn i lovforslaget. Kravet om «vesentlighet» i vurderingen av lovbrudd bør derfor i følge *FNH* ikke være tilstede i lovt teksten. Myndighetenes adgang til å pålegge revisjon støttes også av *UiA*, *Kunnskapsdepartementet* og *Skattedirektoratet*. Sistnevnte mener at denne adgangen ikke bør begrenses til bare å gjelde aksjeselskap og *NUF*:



«Det vises til at utvalget har foreslått at pålegg om revisjon skal kunne gis i tilfeller hvor det er konstatert vesentlig overtredelse av bestemmelser i eller i medhold av ligningsloven, merverdiavgiftsloven, skattebetalingsloven eller bokføringsloven. Dersom det er konstatert slike vesentlige overtredelser, for eksempel betydelige skatteunndragelser, kan Skattedirektoratet vanskelig se at fortakstypen overtredelsen er begått i bør være avgjørende for om skattekontoret skal kunne pålegge revisjon.»

*UiA* er enig at unntaket bør innføres som en fravalgsordning for å bevisstgjøre de selskapene som ikke velger å ha revisjon.

Dersom det innføres lettelse i revisjonsplikten for små foretak ber Kredittilsynet om at foretak som ligger under deres tilsyn i henhold til kredittilsynsloven § 1 ikke omfattes av unntaket. Både revisjonsberetningen og rapporteringsplikten i kredittilsynsloven § 3a er viktig kilder til informasjon i følge Kredittilsynet.

*Kunnskapsdepartementet* anfører at dersom det innføres et unntak fra revisjonsplikten må kontrollbehovet i større grad dekkes gjennom bestemmelser om revisjonsplikt i særlov. Alternativt foreslår *Kunnskapsdepartementet* at krav om revisjonsplikt kan settes som vilkår for tilskudd.

*Bedriftsforbundet* mener revisjonsplikten bør oppheves for aksjeselskaper med under 10 millioner kroner i omsetning, hvis de benytter autorisert regnskapsfører, i tillegg ønskes det at terskelverdiene for balansesum og antall ansatte økes tilsvarende i forhold til forslaget i utredningen. De terskelverdiene for unntak fra revisjonsplikten som utredningen oppstiller er for lave også i følge *Småbedriftsforbundet*. Det foreslås at disse utvides slik at aksjeselskaper med driftsinntekter under 10 millioner kroner, balansesum under 40 millioner og gjennomsnittlig antall årsverk under 20 unntas fra revisjonsplikten.

### 6.3.9 Øvrige merknader

*Den norske Revisorforening (DnR)* mener at en autorisert regnskapsfører ikke i like stor grad vil dekke kontrollbehovet som en revisor. Det pekes på revisors rolle som ekstern kontrollør i motsetning til regnskapsfører som utgjør en intern kontroll. Også *Kredittilsynet*, *Norges handelshøgskole (NHH)*, *Norsk Øko-forum (NØF)*, *Skattedirektoratet*, *Skatterevisorenes Forening* og *Økokrim* påpeker særskilt forskjellen mellom regnskapsførere og revisorer når det gjelder objektivitet og uav-

hengighet. Det argumenteres for at denne forskjellen gjør at bruk av autorisert regnskapsfører ikke kan erstatte revisors etterkontroll av regnskapene.

*Kredittilsynet* kommenterer regnskapsføreres rolle som følger:

«Kredittilsynet vil bemerke at autoriserte regnskapsførere utfører oppgaver på vegne av foretakene og dermed ikke er en ekstern kontrollfunksjon som kan likestilles med revisors rolle. Regnskapsførerne er imidlertid underlagt krav om konsesjon, etterutdanning og tilsyn og må innrette seg etter god regnskapsføringsskikk. Autoriserte regnskapsførere har særlige plikter knyttet til yrkesutøvelsen som gjør at de gjennom sitt arbeid bidrar til å bedre kvaliteten på de regnskapene som avlegges. Etter Kredittilsynets syn vil en ekstern regnskapsfører være et bidrag til bekjempelse av økonomisk kriminalitet.»

*Skattedirektoratet* sier at de ikke ser noe motsetningsforhold mellom bruk av autoriserte regnskapsførere og en lovbestemt revisjonsplikt. Det påpekes også at regnskapsførerlovgivningene ikke har konkrete krav til uavhengighet slik tilfellet er for revisorer.

Flere av høringsinstansene fremhever at et flertall av de selskapene som eventuelt vil kunne fravelge revisjon bruker autorisert regnskapsfører. Det legges vekt på at autorisert regnskapsfører kan bidra som rådgiver i ulike faglige problemstillinger og er underlagt Kredittilsynets tilsyn. Autoriserte regnskapsføreres rapporteringsplikt til *Økokrim* etter hvitvaskingsloven og rapporteringsplikter etter regnskapsførerloven trekkes frem som viktige hjelpemidler for bekjempelse av økonomisk kriminalitet og skatteunndragelse. *Bedriftsforbundet*, *HSH*, *Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening (NARF)*, *Nærings- og handelsdepartementet (NHD)*, *Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO)*, *Norge Bondelag*, *Småbedriftsforbundet* og *Økonomiforbundet* fremfører alle slike argumenter.

*Bedriftsforbundet* mener revisjonsplikten bør oppheves for aksjeselskaper med under 10 millioner kroner i omsetning, hvis de benytter autorisert regnskapsfører. Dersom autorisert regnskapsfører ikke benyttes mener *Bedriftsforbundet* at årsregnskapet må underlegges pliktig revisjon. Også *Økonomiforbundet* mener at det ved bortfall av revisjonsplikt bør vurderes å innføre en plikt til å benytte autorisert regnskapsfører for å ivareta hensynet til korrekt skatte- og avgiftsberegning.

*HSH* anfører at selskaper som benytter autorisert regnskapsfører pålegges en dobbeltkostnad ved også å være underlagt revisjonsplikt. *HSH* viser videre til undersøkelser de har foretatt som viser at de selskapene som fravelger revisjon i større grad vil benytte autorisert regnskapsfører og dermed fortsatt benytte en profesjonell medhjelper i regnskapsspørsmål.

*NARF* viser til at regnskapsførere har strenge krav til utførelsen av sitt arbeid, og sier at de ikke er fremmed for å la det bli lovfestet at regnskapsfører skal bekrefte sitt ansvar ved å signere på næringsoppgaven. En slik lovfesting av regnskapsføreres plikt til å signere på næringsoppgaven støttes også av *NHD* og *NHO*. *NHO* uttaler i denne sammenhengen:

«*NHO* mener at den omfattende bruken av autoriserte regnskapsførere blant småbedriftene er et selvstendig argument for å avvikle revisjonsplikten for disse små selskapene. Selv om vedkommende ikke formelt har den kontrollfunksjon som en revisor er tillagt, vil profesjonsansvaret, autorisasjonen og kompetansekravene klart bidra til en kvalitet på regnskapene som sikrer riktigere skatteinngang, samt forhindrer og forebygger skatteunndragelser og annen type økonomisk kriminalitet.»

*Økonomiforbundet* anfører også at regnskapsfører kan vurderes brukt i forbindelse med en del særattestasjoner. *Økonomiforbundets* spørreundersøkelse sies å indikere at regnskapsførerbransjen har kapasitet til å påta seg det eventuelle merarbeidet som måtte følge av en opphevelse av revisjonsplikten.

*Kredittilsynet* kommenterer begrenset revisjon i sitt høringsinnspill, og mener at det kan utredes nærmere hvor grensene for full revisjonsplikt bør gå, og anfører i denne sammenheng:

«Det er ikke tvil om at det stilles store og økende krav til revisorer og deres gjennomføring av revisjonsoppgaven. Det vises blant annet til et omfattende regelverk når det gjelder revisors uavhengighet og utviklingen av revisjonsstandarder som utfyller den rettslige standarden god revisjonsskikk. Revisjonsstandardene som er gjort gjeldende i Norge er oversettelse av internasjonale revisjonsstandarder som etter hvert er blitt et meget omfattende standardverk. De primære hensyn som ligger til grunn for disse standardene er å sikre en tilfredsstillende revisjon av foretak av offentlig interesse og andre store foretak. Kredittilsynet reiser

spørsmål ved om en fullstendig revisjon etter disse kravene er nødvendig for kontroll av regnskapet til de aller minste foretakene. Betydningen av revisors absolutte uavhengighet vil være mindre og den regulering som eksempelvis gjelder for revisors rådgivning vil antagelig kunne lempes når det gjelder revisjon/kontroll for denne gruppen av foretak. Det må også kunne antas at gjennomføringen av kontrollhandlinger og omfanget dokumentasjon av disse kan forenkles i forhold til det som ellers er nødvendig for revisjon av et stort foretak med større kompleksitet og flere interessenter. En slik kontrollordning etter noe enklere regler kan eventuelt betegnes som annet enn «revisjon». Revisjonsplikten for små foretak vil uansett være en avveining mellom hensynet til forenkling for næringslivet og hensynet til samfunnets behov for kontroll. Kredittilsynet er dermed av den oppfatning at en mer omfattende utredning av hvordan en begrenset revisjon for de minste foretakene kunne innrettes ville vært et viktig bidrag i vurderingen av hvor grensene for en full revisjonsplikt bør gå.»

Ellers har ingen høringsinnstanser kommentert begrenset revisjon særskilt.

*Helse- og omsorgsdepartementet (HoD)* uttaler at de ikke har merknader til at revisjonsplikten blir opphevet. Dette begrunnes med at det forvaltningen har behov for å vite er om tilskuddet har kommet frem til den brukergruppen det er ment å treffe, dette ligger ikke innenfor revisjonens oppdrag å avdekke i følge *HoD*. Videre antas det at det er viktigere å styrke kontrollen fra offentlige tilsynsmyndigheter enn å opprettholde revisjonsplikten. *Kunnskapsdepartementet (KD)* har overfor Finansdepartementet gitt uttrykk for at de mener at standard regnskap, revidert av autorisert eller registrert revisor, kombinert med særattestasjon tilpasset det konkrete behov av den samme revisor ofte er det beste og enkleste virkemiddel forvaltningen har til å sikre at offentlige midler blir benyttet i samsvar med formålet.

*Landbruks- og Matdepartementet* mener at et bortfall av revisjonsplikt ikke vil ha særlig betydning for størstedelen av tilskuddsutbetalingen til Staten Landbruksforvaltning (SLF).

*KD* legger vekt på at deres departement gir tilskudd til en rekke private virksomheter, først og fremst private skoler og barnehager. I lys av dette er det viktig for *KD* at statlige myndigheter har gode virkemidler for kontroll, og det er av betydning for kontrollen at kvaliteten på regnskapene er sikret gjennom revisjon. *Kunnskapsdeparte-*

mentet legger til grunn at «mulighetene for å pålegge revisjonsplikt ved særlov eller andre disposisjoner står generelt åpen for offentlige myndigheter». *KD* har videre, overfor Finansdepartementet, gitt uttrykk for at de mener at standard regnskap, revidert av autorisert eller registrert revisor, kombinert med særattestasjon tilpasset det konkrete behov av den samme revisor ofte er det beste og enkleste virkemiddel forvaltningen har til å sikre at offentlige midler blir benyttet i samsvar med formålet.

*Statistisk sentralbyrå (SSB)* støtter å videreføre revisjonsplikten for små aksjeselskaper. Dette begrunnes i behovet for god kvalitet og sammenlignbarhet i foretakenes regnskaper med tanke på utarbeidelse av økonomisk statistikk.

## 6.4 Departementets vurdering

### 6.4.1 Innledning

Revisjonsplikten er i dag ment å ivareta samfunnets og regnskapsbrukernes kontrollbehov. Reviderte regnskaper kan således være en kilde til informasjon for offentlige kontrollmyndigheter, foretakenes kredittgivere, leverandører og kunder, og for foretakenes eiere, ledere og ansatte. Hensynet til disse regnskapsbrukerne er dermed av betydning for vurderingen av revisjonsplikten. På den annen side vil et unntak fra revisjonsplikt for enkelte små foretak innebære et forenklet regelverk og dermed en mulig kostnadsbesparelse for disse foretakene. I tillegg spiller harmonisering av regelverk for aksjeselskaper og NUF med begrenset ansvar en rolle i vurderingen, foruten hensynet til internasjonal regelverksharmonisering.

Departementet viser til at utvalget har vurdert en rekke ulike hensyn ved vurderingen av om det er grunnlag for en opphevelse av revisjonsplikten for de minste selskapene. Departementets vurdering av disse hensynene er redegjort for i punkt 6.4.2 til 6.4.7. En eventuell lemping i revisjonsplikten for de minste selskapene, og kriteriene for hvilke selskaper som eventuelt skal fritas for revisjonsplikt, vil også måtte bero på en kost-/nyttvurdering av revisjon for selskapene. Departementets avveininger og forslag til utforming av revisjonsfritak er redegjort for i punkt 6.4.9

### 6.4.2 Forenklingshensyn

Etter Finansdepartementets vurdering vil en lemping av revisjonsplikten klart føre til en forenkling og en reduksjon av administrative byrder for de små selskapene. Dette er i tråd med regjeringens

mål om forenklinger for næringslivet og bør derfor tillegges vekt ved vurderingen av om revisjonsplikten skal oppheves. Selv om revisjonsplikten i Norge har nær sammenheng med de selskapsrettslige regler, er Finansdepartementet enig med utvalgets mindretall i at dette ikke er avgjørende argumenter mot å gjøre forenklinger i regelverket for revisjon uavhengig av eventuelle andre endringer i regnskaps- og selskapsreglene.

Som nevnt i utvalgets mandat gir direktiv 2006/43/EF grunnlag for at EU-kommisjonen skal fastsette de internasjonale revisjonsstandardene ISA som EU-regler. Allerede i utvalgets mandat ga departementet uttrykk for en oppfatning om at kravene til omfanget av revisjonen i praksis vil øke, særlig for små foretak, ved en gjennomføring av ISA-standardene direkte i lovverket, men at det på grunn av behovet for modernisering av ISA-standardene er ventet at det vil ta noe tid å få fastsatt standardene som EU- og EØS-regler.

Det er ulike vurderinger i utvalget av betydningen av nye revisjonsstandarder. Flertallet legger til grunn at kostnadene ved revisjon for de minste selskapene ikke vil endres som følge av at nye revisjonsstandarder blir fastsatt i forskrift. Mindretallet antar at kostnadene ved revisjon vil øke til dels betydelig i årene som kommer, basert på at revisjonsstandardene skal vedtas som forskrifter i det enkelte land, og ut fra at utviklingen i revisjonsstandardene i liten grad er utarbeidet med sikte på de små aksjeselskapene.

Selv om det ikke er mulig å fastslå med sikkerhet at utviklingen i revisjonsstandardene vil føre til at omfanget av revisjon vil øke, anser departementet en slik utvikling som ikke usannsynlig. I Danmark og Sverige ble det ved vurderingen av eventuelle fritak fra revisjonsplikt lagt til grunn at revisjonshonorarene ville øke som følge av innføring av nye revisjonsstandarder. Departementet viser videre til at gjeldende revisjonsstandarder medfører at små foretak må anses å bære en uforholdsmessig stor andel av de samlede revisjonskostnadene. Departementet viser i den forbindelse til at det i høringsuttalelsen til professor *Langli* er anslått at aksjeselskapene med mindre enn fem millioner i driftsinntekter dekker ca. 44 pst. av aksjeselskapenes samlede revisjonskostnader, men bare står for ca. 4 pst. av aksjeselskapenes samlede omsetning, og bare ca. 8 pst. av aksjeselskapenes samlede inntektsskatt. Departementet påpeker at Langlis analyse tar utgangspunkt i alle aksjeselskaper med mindre enn fem millioner i driftsinntekter, og at det således ikke er tatt høyde for at enkelte av disse selskapene vil falle utenfor et eventuelt unntak fra revisjonsplikt

på grunn av for høy balansesum eller gjennomsnittlig antall ansatte, dersom man velger utvalgets løsning.

Departementet viser også til at Kredittilsynet i sin høringsuttalelse reiser spørsmål ved om en fullstendig revisjon etter gjeldende krav er nødvendig for kontroll av regnskapet til de aller minste foretakene.

### 6.4.3 Skattekontrollhensyn

Revisor har i dag enkelte særlige oppgaver av betydning for skattekontrollen. Revisor attesterer næringsoppgaven og kontrolloppstilling over registrerte og innberettede beløp som sendes skattemyndighetene. Som et utgangspunkt må det skilles mellom krav til slike særattestasjoner og kravet om å få utført finansiell revisjon. Samtidig er departementet enig med utvalget i at krav om særattestasjoner vil kunne få betydning for vurderingen av om det bør gjøres unntak fra revisjonsplikten for små aksjeselskaper. På samme måte som utvalget mener departementet at en videreføring av kravet om særattestasjoner etter en eventuell oppheving av revisjonsplikten for små aksjeselskaper vil kunne bidra til å redusere den kostnadsbesparelse for selskapet som ellers vil oppnås ved å oppheve revisjonsplikten.

Revisors rolle i forbindelse med skattekontrollen bidrar til å kvalitetssikre grunnlag for beregning av skatter og avgifter. Utvalget har gitt en beskrivelse av revisors rolle i skattekontrollen i utredningen punkt 6.2.5.2. Etter departementets vurdering vil et eventuelt bortfall av revisjonsplikten for små aksjeselskaper, og en samtidig opphevelse av kravet om at revisor attesterer næringsoppgaven og kontrolloppstillingen over registrerte og innberettede beløp, rent faktisk føre til en svekkelse av kontrollen med skatte- og avgiftsberegningen. Dette taler isolert sett mot å oppheve revisjonsplikten.

Departementet viser i den forbindelse til erfaringene med revisjonsfritaket i Danmark. Fra lovforslaget om å øke terskelverdiene for revisjonsfritaket i Danmark vises det blant annet til følgende:

«En undersøgelse af regelefterlevelsen (compliance-undersøgelsen), som SKAT har gennemført vedrørende skatteafregningen for 2006, peger ikke på væsentligt højere fejlprocenter hos selskaber, der har valgt revision af årsrapporten fra. Undersøgelsen havde ikke målrettet fokus på fravalg af revision af årsrapporten, men resultaterne sammenholdt med, hvad selskaberne selv havde anført i selvangivelsen, indike-

rer ikke væsentlig højere fejlprocenter. De opgjorte fejlprocenter er 41 pct. for selskaber, hvor årsrapporten ikke er revideret, og 35 pct. for selskaber, hvor årsrapporten er revideret.»

Den oppgitte forskjellen i feilprocenter er opplyst å ligge innenfor den statistiske feilmarginen. Undersøkelsen viser heller ikke hvorvidt det var gjort feil i selskapenes selvangivelser året forut for undersøkelsen, mens selskapene fortsatt hadde pliktig revisjon.

Departementet viser til at den utstrakte bruken av autorisert regnskapsfører i de små selskapene vil kunne bidra til å sikre korrekt regnskapsinformasjon. Selv ved et bortfall av revisjonsplikt vil det være en ekstern profesjonell medhjelper i mange av aksjeselskapene med faktisk aktivitet.

Departementet viser videre til at det er vanskelig å trekke sikre slutninger av den danske undersøkelsen, bl.a. fordi den er foretatt så kort tid etter at loven ble endret, og fordi det kun er en overordnet gjennomgang av årsregnskapene som er foretatt.

### 6.4.4 Hensynet til andre brukere av reviderte regnskaper

Revisjonsplikten er i utgangspunktet viktig for å ivareta hensynet til brukerne, slik som eiere, långivere, forretningspartnere, kunder, offentlige interessenter, markedet generelt mv. I de små selskapene vil det typisk være en mer begrenset krets av brukere av regnskapsinformasjon enn i større selskaper. Departementet viser i den forbindelse til at det i små selskaper forutsetningsvis er få ansatte, og at aksjer i slike selskaper blant annet ikke kan noteres på regulert marked.

#### 6.4.4.1 Hensynet til eiere

Aksjeeiere kan ha et ønske om at selskapets regnskaper underlegges revisjon. Departementet er enig med utvalget i at hensynet til selskapets eiere isolert sett ikke taler for å videreføre revisjonsplikten.

Hensynet til et mindretall av eierne vil kunne tale for å videreføre revisjonsplikten. Et flertall vil uansett kunne beslutte revisjon. Etter utvalgets forslag vil det kreve flertall som ved vedtektsending for å kunne fravelge revisjon. Dette bidrar til å ivareta mindretallets eventuelle ønske om revisjon. Utvalget foreslår videre en regel om minoritetsvern som innebærer at aksjonærer som representerer en tidel av den aksjekapital som er representert på generalforsamling kan kreve at tingret-

ten beslutter revisjon av et enkelt årsregnskap. Hensynet til minoritetseiere vil etter departementets vurdering tilstrekkelig kunne ivaretas gjennom disse tiltakene. Departementet viser også til styrkingen av minoritetens rett til å kreve uavhengig granskning som ble gjennomført i forbindelse med Prop. 117 L (2009-2010).

#### 6.4.4.2 Hensynet til kreditorer

Reviderte regnskaper vil etter departementets vurdering kunne være en viktig del av kreditors grunnlag for å vurdere hvilken risiko kredittgivning er forbundet med. Departementet er imidlertid enig med utvalget i at selskapets økonomiske stilling kan endres vesentlig over tid og at nytten av selv de siste regnskapene vil kunne være liten når det er gått en tid fra regnskapsavleggelsen, selv om regnskapene ga et rettviseende bilde av selskapets økonomiske stilling da de ble avgitt.

Når det gjelder hensynet til foretakenes kreditorer viser departementet til at lån i hovedsak vil bli innhentet hos foretakets (ofte eneste) bankforbindelse. Det vil ofte måtte stilles personlig sikkerhet hos foretakets aksjonærer for slike lån. Selv om den lovbestemte revisjonsplikten for små selskaper oppheves, vil banken uansett kunne kreve at det fremlegges et revidert regnskap som vilkår for å yte kreditt. Alternativt vil en eventuell økt risiko ved ureviderte regnskaper kunne reflekteres i kreditorenes betingelser til selskapene, for eksempel gjennom høyere rente og krav om tilleggssikkerhet. Dette vil kunne gi selskapene økonomiske insentiver til å gjennomføre revisjon selv der det ikke er et lovpålagt krav.

Når det gjelder andre (eventuelt mindre) kreditorer som leverandører, ufrivillige kreditorer mv., viser departementet til at salg til de minste selskapene ofte vil være av begrenset beløpsmessig omfang, og at det uansett kan reises spørsmål om i hvilken utstrekning potensielle leverandører mv. til slike selskaper legger vekt på regnskapet og revisjonsberetningen med henblikk på kredittgivningen. Dersom slike kreditorer mener et revidert regnskap medfører bedre sikkerhet, må det imidlertid antas at terskelen for å fremsette et krav om revisjon er lav. Samlet sett er det derfor departementets vurdering at hensynet til kreditorene vanskelig kan forsvare lovpliktig revisjon for de minste selskapene.

#### 6.4.4.3 Hensynet til ansatte

Hensynet til ansatte som brukere av reviderte regnskaper vil etter departementets oppfatning

ikke veie særlig tungt i denne sammenhengen. Det er verdt å påpeke at det etter utvalgets forslag vil være en grense for hvor mange ansatte et foretak kan ha og fremdeles kunne benytte seg av et eventuelt unntak fra revisjonsplikt. Videre er det i utredningen lagt til grunn at i overkant av 75 pst. av de aktuelle selskapene har én eller færre ansatte. Departementet mener det også kan stilles spørsmål ved i hvilken utstrekning ansatte vil benytte seg av reviderte regnskaper for å vurdere om arbeidsgiveren kan oppfylle sine forpliktelser eller har forsvarlig driftsgrunnlag. Ut fra dette kan ikke hensynet til ansatte, etter departementets vurdering, begrunne revisjonsplikt for de minste aksjeselskapene

#### 6.4.4.4 Hensynet til andre offentlige myndigheter

Statistisk sentralbyrå, som støtter forslaget fra utvalgets flertall, påpeker i sitt høringsinnspill at det er viktig med god kvalitet og sammenlignbarhet i foretakenes regnskaper av hensyn til økonomiske statistikker. Slik Finansdepartementet vurderer det kan ikke hensynet til god statistikk begrunne revisjonsplikt. Alle aksjeselskaper vil uansett lempinger i reglene om revisjonsplikt, ha regnskapsplikt, og svært mange av de mindre aksjeselskapene benytter eksternt regnskapsfører. Dette sikrer etter departementets vurdering i tilstrekkelig grad kvaliteten og sammenlignbarheten av regnskapene for statistikkformål.

Det har i høringen vært reist spørsmål ved om revisjonsplikten kan ha betydning for kontrollen med statlige tilskuddsordninger. Departementet viser i den forbindelse til at Helse- og omsorgsdepartementet i sin høringsuttalelse påpeker at finansiell revisjon sjelden gir informasjon om de forhold som er viktige i forbindelse med forvaltningen av tilskudd. Kunnskapsdepartementet har på den annen side gitt uttrykk for at standard regnskap, revidert av autorisert eller registrert revisor, kombinert med særattestasjon tilpasset det konkrete behov av den samme revisor, ofte er det beste og enkleste virkemiddel forvaltningen har til å sikre at offentlige midler blir benyttet i samsvar med sitt formål.

Departementet utelukker ikke at revisjon av selskapenes regnskaper kan ha en betydning for kontrollen med statlige tilskuddsordninger, men vurderer at dette ikke kan tillegges avgjørende vekt ved vurderingen av revisjonsplikt for de minste aksjeselskapene som sådan. Departementet mener imidlertid at det vil være opp til den tildelende myndighet å vurdere behovet for revisjon, og i så fall vurdere om det aktuelle tildelingsregel-

verk gir grunnlag for å oppstille krav om revisjon i de foretak som mottar statsstøtte, eller om det er nødvendig med endringer i tildelingsregelverket for å kunne kreve dette. Et unntak fra revisjonsplikt for små aksjeselskaper vil således ikke ha betydning for tilskuddsmyndigheters adgang til å stille vilkår om revisjon dersom det er et behov for dette, og tilskuddsregelverket åpner for det.

#### 6.4.5 Forebygging og bekjempelse av økonomisk kriminalitet

Departementet viser til at revisor har særlige plikter når det gjelder rapportering av mistanke om straffbare handlinger. Etter revisorloven § 6-1 fjerde ledd kan revisor, uten hinder av taushetsplikt, underrette politiet dersom det i forbindelse med revisjonsoppdrag eller andre tjenester fremkommer forhold som gir grunn til mistanke om at det er foretatt en straffbar handling. Revisor har også undersøkelses- og rapporteringsplikt etter hvitvaskingsloven.

Departementet er enig med utvalget i at revisjonsplikt bidrar til å forebygge og avdekke økonomisk kriminalitet. Departementet viser særlig til at vissheten om at regnskapene skal revideres i seg selv vil kunne ha en *preventiv effekt*, og vil også kunne hindre en utvikling i retning av skatteunndragelser mv. Det er vanskelig å måle eller tallfeste den samlede preventive effekten av revisjon, men det må kunne legges til grunn at den er tilstede.

Hensynet til bekjempelse og forebygging av økonomisk kriminalitet taler etter departementets vurdering mot å oppheve revisjonsplikten. Det må imidlertid antas at bruk av autorisert regnskapsfører til en viss grad vil kunne motvirke den negative innvirkningen på forebygging og bekjempelse av økonomisk kriminalitet, som en opphevelse av revisjonsplikten kan ha. Regnskapsførere har samme rapporteringsplikt som revisorer etter hvitvaskingsloven. Årsrapporten til Enheten for finansiell etterretning i Økokrim, som er mottager av rapportene etter hvitvaskingsloven, inneholder hvert år en oversikt over antallet innkomne rapporter for hver gruppe av rapporteringspliktige. Denne oversikten har de siste årene vist en økning i rapporter om mistenkelige transaksjoner både fra regnskapsførere og revisorer. Økningen i antall rapporter fra regnskapsførere har de siste årene vært høyere enn økningen i antall rapporter fra revisorer, selv om revisorer fortsatt rapporterer flere mistenkelige transaksjoner enn regnskapsførerne. Departementet viser i denne forbindelse til at det ovenfor er pekt på at mange av de

aktuelle selskapene bruker autorisert regnskapsfører. Selv om regnskapsfører ikke utfører ekstern kontroll på samme måte som revisor, antar departementet at også bruk av regnskapsfører bidrar til bekjempelse og forebygging av økonomisk kriminalitet.

Det kan reises spørsmål om en endring av revisjonsplikten vil gjøre det mer attraktivt å velge aksjeselskapsform for å oppnå begrenset ansvar og mulighet for å drive for kreditors regning. I selskaper uten personlig ansvar vil det også kunne være lavere terskel for skatteunndragelser. Departementet mener at det isolert sett ikke er grunnlag for å anta at en opphevelse av revisjonsplikten vil medføre at det vil bli opprettet flere aksjeselskap i den hensikt å bedrive økonomisk kriminalitet. De fleste NUFer registrert i Norge er filialer av selskaper med begrenset ansvar. I denne forbindelse vises det til at Skatteunndragelsesutvalget uttaler følgende om kontrollutfordringene knyttet til NUF som selskapsform i NOU 2009: 4:

«De aller fleste utenlandske selskaper som etablerer avdeling i Norge, er organisert som selskaper med begrenset ansvar. Sammenholdt med lave kapitalkrav og lavere kostnader både ved etablering og drift, innebærer dette at det er en særlig lav økonomisk risiko knyttet til å drive virksomhet i Norge gjennom et NUF. Selv om foretaksformen i seg selv er legitim, innebærer dette at foretaksformen lett kan tiltrekke seg useriøse aktører.»

Dersom næringsdrivende som i dag ville etablert et NUF, som følge av at revisjonsplikten oppheves for de minste foretakene, i stedet velger å etablere aksjeselskap etter aksjeloven, vil dette uansett bedre samfunnets kontrollmuligheter.

#### 6.4.6 Utviklingen internasjonalt

Utvalgets flertall mener at det ikke kan legges avgjørende vekt på de løsninger som er valgt i andre land fordi Norge har særskilte regler om revisors plikt til å attestere selskapenes næringsoppgave og lønns- og trekkoppgaver, som ikke eksisterer i de andre nordiske landene. Mindretallet mener man må legge avgjørende vekt på den internasjonale utviklingen og forholdene i de andre nordiske landene ut fra hensynet til harmonisering av regelverket.

Slik departementet vurderer det er det relevant å ta hensyn til den internasjonale utviklingen uavhengig av revisors særlige oppgaver i Norge.

Med unntak av Malta, er det ingen andre land i EU/EØS-området hvor de minste selskapene nå har full revisjonsplikt. Når praktisk talt samtlige land i EU som tidligere har hatt revisjonsplikt for små selskaper med begrenset ansvar opphever denne plikten, må dette tillegges vekt. Departementet peker på at disse endringene har funnet sted i relativt nær fortid og at felles for vurderingene i disse landene er at man har vurdert den samfunnsmessige nytten av lovpålagt revisjon til ikke å stå i forhold til de kostnadene det påfører selskapene man har fjernet revisjonsplikten for. En opprettholdelse av revisjonsplikten i Norge vil etter departementets vurdering gi små selskaper en konkurranseulempa i forhold til selskaper i våre naboland, og dette er i seg selv uheldig. Departementet mener den internasjonale utviklingen, herunder harmoniserings- og konkurransehensyn, taler for å oppheve revisjonsplikten i Norge for de små foretakene.

#### 6.4.7 Hensynet til likestilling av aksjeselskap og norskregistrert utenlandsk foretak (NUF)

Utvalget er enige om at aksjeselskaper og NUFer med begrenset deltageransvar bør likebehandles, uavhengig av om revisjonsplikten videreføres eller oppheves for de minste selskapene. Dette var også utgangspunktet i mandatet, og departementet er fortsatt av den oppfatning at dette er ønskelig.

Etter departementets vurdering kan det reises spørsmål ved om retten til etablering etter EØS-reglene vil være til hinder for at NUFer pålegges full revisjonsplikt etter norske regler når NUFene ikke er revisjonspliktige etter hjemstatens regler. Flere høringsinstanser påpeker også at forholdet til EØS-retten må vurderes nærmere. Utvalget har ikke vurdert dette spørsmålet. Som nevnt i kapittel 4 kan revisjonsplikt anføres å være en hindring i retten til etablering. For at en slik hindring skal være lovlig etter EØS-retten kreves det for det første at den ikke er diskriminerende. Dette vilkåret vil være oppfylt ved at revisjonsplikten er tenkt å være lik for aksjeselskap og NUFer med begrenset ansvar. Videre må det stilles spørsmål ved om en slik hindring er *nødvendig ut fra tvingende allmenne hensyn, egnet og forholdsmessig*, det vil si at den ikke går lengre enn det som må anses nødvendig for å oppnå formålet.

I sitt høringsnotat 3. oktober 2005, om vurdering av revisjonsplikten for norsk registrerte utenlandske foretak (NUF), slår Skattedirektoratet fast at «forslaget om revisjonsplikt for skatteplik-

tige NUF ikke kan anses for diskriminerende i henhold til EØS-avtalen».

Departementet legger for øvrig til grunn at uavhengig av om revisjonsplikten for de minste aksjeselskapene bortfaller eller videreføres, vil det bli mindre attraktivt å organisere virksomhet gjennom et NUF når NUFer likestilles med aksjeselskaper mht. revisjonsplikt. Det vil være en ønsket utvikling.

#### 6.4.8 Kostnader og nytte ved revisjonsplikt

En sentral avveining som må gjøres i forbindelse med vurderingen av revisjonsplikten for små aksjeselskap er om kostnadene som pålegges selskapene ved revisjonsplikt står i et rimelig forhold til de behov revisjonen i dag dekker. Spørsmålet er med andre ord hva som er en mest mulig kostnadseffektiv ivaretagelse av selskapenes og samfunnets interesser, og hvem som eventuelt er nærmest til å bære denne kostnaden.

Tall fra Statistisk sentralbyrå fra næringsoppgaver til skattemyndighetene for regnskapsåret 2008 tilsier at maksimalt 137 386 aksjeselskaper faller innenfor de terskelverdiene som utvalget foreslår dersom det skal gjøres lettelser i revisjonsplikten. Utvalget antar at disse selskapene betaler i størrelsesorden 10 – 30 000 kroner årlig i revisjonshonorar. Basert utvalgets anslag vil disse selskapene samlet sett betale et sted mellom 1,3 mrd. og 3,9 mrd. kroner årlig i revisjonshonorar. Departementet anser imidlertid som et riktigere anslag at aksjeselskapene som faller innenfor terskelverdiene betaler i området 10 – 15 000 kroner årlig i revisjonshonorar. Det vises også til at professor Langli anslår denne kostnaden til 12 000 kroner. Ut fra dette kan det legges til grunn at disse selskapene samlet sett vil måtte betale et sted mellom 1,3 mrd. og 2,8 mrd. kroner årlig i revisjonshonorar.

Sett i lys av at de fleste europeiske land har lempet på revisjonsplikten for små foretak anser departementet som nevnt det for ikke usannsynlig at kostnadene til revisjon kan øke i tiden fremover som følge av at revisjonsstandarder blir mer tilpasset behovene knyttet til revisjon av større foretaks regnskaper. Dette er også lagt til grunn i forbindelse med det svenske lovforslaget, jf. den svenske regjeringens Prop. 2009/10:204. Dette vil i så fall bidra til at de små foretakene vil kunne få økende utgifter til revisjon i fremtiden.

Utgiften i form av revisjonshonorar tar ikke hensyn til selskapenes eventuelle interne kostnader som følge av revisjonsplikten, som vil komme som en tilleggskostnad til revisjonshonoraret.

Skal en beregne de kostnadene selskapet påføres som følge av pliktig revisjon, bør en videre korrigere for selskapenes egen nytte av reviderte regnskaper, herunder også for kostnader som eventuelt vil påløpe for selskaper som vil velge bort revisjon om de får muligheten. Dette kan for eksempel bestå i dyrere lån som følge av at kreditorer vil kreve ekstra sikkerhet når regnskapene ikke er revidert. Det er vanskelig presist å anslå disse kostnadene, men det er grunn til å anta at de øker både med foretakets størrelse og gjeldsgrad.

Den faktiske samlede besparelsen for selskapene er betinget av hvor mange selskaper som faktisk vil fravelge revisjon dersom de gis muligheten. Utvalget refererer ulike tall for hvor mange selskaper som antas å fravelge revisjon. I Econ-undersøkelsen oppga 52 pst. av de små aksjeselskapene at de ikke vil fortsette med revisjon, mens i NHO-undersøkelsen indikerte 70 pst. av selskapene det samme. I evalueringen av det danske revisjonsfritaket, gjennomført av Erhvervs- og Selskapsstyrelsen, fremgår det at 22,8 pst. av aktuelle selskaper hadde fravalgt revisjon på det tidspunkt evalueringen ble gjennomført. I Storbritannia ble revisjonsplikten for små aksjeselskaper fjernet i 1993, og senere er terskelverdiene for revisjonsplikten blitt hevet tre ganger. Undersøkelser viser nå ifølge utvalget at 90 pst. av de små aksjeselskapene i Storbritannia velger å benytte seg av unntaket fra revisjonsplikten.

Departementet legger til grunn at de små selskapene vil forholde seg rasjonelt til eventuelle kostnadsbesparelser som følge av et revisjonsfritak, slik at de selskaper som anser at egen nytten av reviderte regnskaper overstiger kostnadene til revisor, ikke vil velge bort revisjonsplikt. Det er usikkert i hvilken grad de selskapene som vil velge bort revisjon selv har hatt nytte av plikten. Et forsøk på å tallfeste dette blir fort tilfeldig og skjønnsmessig. Kostnadene for de aktuelle aksjeselskapene antas uansett å være betydelig i forhold til deres omsetning og skatteinnbetalinger, selv når det tas hensyn til selskapenes egeninteresse av revisjonen. Departementet presiserer imidlertid at den *bedriftsøkonomiske* kostnadsbesparelsen for aksjeselskaper som velger bort revisjon ikke kan anses å være sammenfallende med en eventuell *samfunnsøkonomisk* besparelse.

I tillegg til vurderingene som fremgår av NOU 2008: 12 viser til departementet til Econs velferdsanalyse som er vedlagt Revisorforeningens høringsuttalelse. Analysen søker å tallfeste kostnadene ved revisjonsplikt og å vurdere i hvilket forhold disse kostnadene står til samfunnets nytte.

Velferdsanalysen fra *Econ* er basert på en sammenligning av det samfunnsøkonomiske overskuddet (summen av nytten til forbrukerne og overskuddet til produsentene) med og uten revisjonsplikt for små aksjeselskaper. Denne analysen tar utgangspunkt i en spørreundersøkelse om samfunnsmessige kostnader og fordeler ved revisjonsplikten utført blant norske foretak.

Econ tallfester verdien av selskapenes nytte ved at revisjonsplikten oppheves for små aksjeselskaper ved en beregning av kostnadene til revisjon for de selskapene som trolig vil velge bort revisjon, med fratrukk for den nytten selskapene faktisk får av revisjonen, samt tapt overskudd for produsentene av revisjonstjenester. Når det gjelder kostnader ved opphevelse av plikten trekker Econ frem økte kontrolltiltak for å unngå økonomisk kriminalitet og økte transaksjonskostnader for aksjeeiere, banker, kreditorer m.fl. som betydelige utgiftsposter.

Econ påpeker at anslagene for totale samfunnsøkonomiske kostnader ved opphevelsen av revisjonsplikten for små aksjeselskaper er såpass usikre at det ikke er mulig å dra sikre konklusjoner om størrelsen. Econ konkluderer likevel med at det er rimelig å anta at de samfunnsøkonomiske kostnadene og inntektene er av om lag samme størrelse, slik at nettoeffekten av å avskaffe revisjonsplikten for små aksjeselskaper trolig blir at kostnadene av kontroll med selskapene overføres fra foretakene til skattebetalerne. Econ anfører i denne sammenheng følgende:

«Når man tar hensyn til de samfunnsøkonomiske kostnadene forbundet med en avvikling, synker velferdsgevinsten vesentlig. Sammenfattet framstår den samlede velferdsøkningen av å avskaffe revisjonsplikten ved en forsiktig vurdering som høyst begrenset. Det kan ikke utelukkes at velferdsgevinsten er tilnærmet null.»

Departementet vil peke på at utvalget av foretak i Econs spørreundersøkelse er avgrenset til foretak med *to eller flere ansatte*, og videre at i overkant av tre av fire foretak som, basert på de avgrensninger som foreslås i utredningen, eventuelt vil bli fritatt fra revisjonsplikt, har *ingen eller én ansatt(e)*. Således kan det, etter departementets vurdering, stilles spørsmål ved om det utvalget av foretak som Econ baserer seg på i sin analyse er representativt for de selskapene som *faktisk* vil bli berørt av et eventuelt unntak fra revisjonsplikten. Econ påpeker også selv dette forhold når de anslår hvor mange selskaper som vil avstå fra revi-



sjon dersom dette tillates. På side 33 i rapporten skriver Econ:

«...at selskap med bare en ansatt ikke inngår i utvalget og jo mindre selskapet er, jo større andel kommer til å avstå fra revisjon. Vi velger likevel ikke å korrigere for disse effektene da de fremstår som tilfeldige, samt at vi ikke vil overvurdere den positive nytten av å avskaffe revisjonsplikten.»

Etter departementets syn avgrenses det mot de foretakene som antas å ha størst relativ nytte av at revisjonsplikten oppheves, og som i størst utstrekning antas å velge bort revisjon dersom det åpnes for dette. Således mener departementet at det er grunn til å anta at rapporten fører til en undervurdering av nytten av å avskaffe revisjonsplikten, jf. også Econs egen uttalelse over. Ut fra Econs egen konklusjon, som drøftet ovenfor, anslår departementet at det kan være en positiv samfunnsøkonomisk nytte knyttet til å oppheve revisjonsplikten for de minste foretakene.

Departementet viser videre til professor Langlis vurdering av kostnadene ved revisjonsplikt for selskaper med under fem millioner i driftsinntekter.

Etter departementets vurdering, og som det fremkommer av utvalgets utredning og de ulike resultatene i Econs og Langlis analyser, er det imidlertid vanskelig med sikkerhet å fastslå nettoeffekten for samfunnet forbundet med at små aksjeselskaper gis unntak fra revisjonsplikten.

## 6.4.9 Avveining av hensyn og konklusjon

### 6.4.9.1 Innledning

Gitt at det innføres unntak fra revisjonsplikten for små aksjeselskaper, foreslår et samlet utvalg at unntaket omfatter aksjeselskaper som ikke overstiger gitte terskelverdier for driftsinntekter, balansesum og antall årsverk. Departementet er enig med utvalget i at et unntak fra revisjonsplikt basert på terskelverdier er en hensiktsmessig løsning. En ordning der det benyttes terskelverdier for revisjonsplikt er kjent både i dagens norske regelverk og i tilsvarende regelverk i EU/EØS.

Ved bruk av terskelverdier vil det relativt enkelt være mulig å fastslå hvor mange selskaper som faller innenfor revisjonsfritaket, og omfanget kan eventuelt enkelt justeres ved endring av terskelverdiene, dersom hensyn som trekker i retning av innskjerpelse eller utvidelse, taler for det.

Det kan stilles spørsmål ved om en opphevelse av revisjonsplikten for små selskaper, ved bruk av terskelverdier for unntak, kan gi incentivvirkninger som vil kunne motvirke verdiskapning, vekst og ansettelser. Etter departementets vurdering vil slike incentivvirkninger neppe være av vesentlig betydning, og incentivene knyttet til at det blir lettere å starte opp og drive små virksomheter vil trolig ha større betydning enn eventuelle uheldige incentiver til å begrense virksomheten.

Gjeldende revisjonsplikt medfører etter departementets oppfatning at et stort flertall av foretakene, som driver lovlig og utarbeider regnskaper som de skal, må bidra til å dekke en vesentlig andel av de totale revisjonskostnader, som inngår i samfunnets kontrollkostnader. Den samfunnsøkonomiske nettoeffekten av opphevelse av revisjonsplikten vil være usikker, men departementet mener det ikke er riktig å la en så stor andel av kontrollkostnadene fortsatt påhvile disse selskapene alene.

Ut i fra en samlet vurdering, der det særlig er lagt vekt på hensynet til forenkling, sannsynlige samfunnsøkonomiske nettogevinster samt internasjonal tilpasning, mener departementet det er grunnlag for å lempe revisjonsplikten for de minste foretakene. Etter departementets vurdering utsettes de aller minste selskapene for en uforholdsmessig høy kostnad ved revisjonsplikt sett i forhold til omsetning og skattbar inntekt.

### 6.4.9.2 Terskelverdier

Terskelverdien «under fem millioner kroner» for driftsinntekter tilrås av et samlet utvalg, gitt at revisjonsplikten oppheves, blant annet ut fra at dette er samme grense som i dag gjelder for unntak fra revisjonsplikt for andre foretaksformer. Departementet er enig i at regeltekniske hensyn taler for å benytte samme terskelverdi.

Etter departementets vurdering er det ikke aktuelt å innføre et revisjonsfritak med høyere terskelverdier enn det som ble foreslått av utvalget, selv om det f.eks. i Danmark er vedtatt å heve terskelen for omsetning til 8 millioner kroner. Departementet viser videre til at lavere terskelverdier kunne vært aktuelt ut fra et synspunkt om forsiktig innføring av unntaket og fordi det dreier seg om selskaper med begrenset deltageransvar. Reduksjonen i antall selskaper vil imidlertid ikke være betydelig dersom terskelverdien for driftsinntekter senkes til eksempelvis 3 millioner kroner. Videre antar departementet at det er selskaper med høyest driftsinntekter som sannsynligvis har størst egenverdi av revisjon og at disse selskapene derfor

i større utstrekning trolig vil velge å få sine regnskaper revidert.

Departementet foreslår ut fra dette at aksjeselskaper gis unntak fra revisjonsplikt dersom driftsinntektene er under fem millioner kroner.

Finansdepartementet mener, som utvalget, at det kan være aksjeselskaper med driftsinntekter under fem millioner som likevel ikke bør omfattes av et eventuelt unntak fra revisjonsplikten på grunn av for eksempel virksomhetens omfang eller selskapets gjeldsbelastning. Departementet er derfor ut fra en helhetsvurdering enig med utvalget i at det i tillegg bør settes en terskelverdi for balansesum på 20 millioner kroner. Etter departementets vurdering bør det også innføres en terskelverdi for antall årsverk for å sikre en hensiktsmessig avgrensning av hvilke selskaper som kan unntas fra revisjonsplikten. I selskaper med mange ansatte vil hensynet til de ansatte tale for revisjon av selskapets regnskaper.

Departementet foreslår at selskaper med driftsinntekter under fem millioner kroner som samtidig har en balansesum under 20 millioner kroner og gjennomsnittlig antall ansatte som ikke overstiger ti årsverk, bør kunne velge ikke å ha revisor. Disse vilkårene er ment å være kumulative.

Ut fra tall utarbeidet av Statistisk sentralbyrå på oppdrag fra departementet, vil unntaket da omfatte maksimalt 137 386 av i overkant av 200 000 registrerte ikke-finansielle aksjeselskaper, jf. omtale i punkt 6.4.8.

#### 6.4.9.3 *Revisors attestasjoner*

Kravet til attestasjon av næringsoppgaven og kontrolloppstillingen følger av at selskapet henholdsvis «har plikt til å ha revisor», jf. ligningsloven § 4-5 nr. 5, og «har [...] revisor», jf. ligningsloven § 6-16 b og forskrift 23. desember 1988 nr. 1083 om levering av lønnsoppgave § 7. Dersom det gjøres unntak fra reglene om revisjonsplikt vil dette følgelig automatisk føre til at selskaper som omfattes av unntaket også unntas fra plikten til revisorattestasjon etter de nevnte bestemmelsene i ligningsloven, med mindre det gjøres konkrete endringer.

Departementet er enig med utvalget i at det ikke er hensiktsmessig å opprettholde krav for små aksjeselskaper til å få revisors attestasjon av næringsoppgave og kontrolloppstilling dersom man velger å gjøre unntak fra dagens regler om revisjonsplikt. Dette ville innebære at de besparelsene selskapene får som følge av lettelser i revisjonsplikten blir vesentlig redusert. Departemen-

tet er således enig med Revisorforeningen i at dersom kravet til attestering til skatte- og avgiftsmyndighetene opprettholdes vil dette innebære tilnærmet like mye arbeid som ved full revisjonsplikt, og at det dermed ikke vil være grunnlag for å opprettholde slik attestasjonsplikt om ønsket er å forenkle og å spare kostnader for selskapene.

Departementet legger til grunn at selskaper som oppfyller terskelverdiene, men som ikke har fravalgt revisjon, fortsatt har «plikt til å ha revisor» i ligningslovens forstand selv om selskapet har anledning til å velge bort revisjon. Dette innebærer at også kravene til attestasjon av næringsoppgaven og kontrolloppstillingen gjelder inntil selskapet faktisk har fravalgt revisjon.

Når det gjelder de øvrige attestasjonskravene slutter departementet seg til utvalgets vurdering, som i høringen støttes av Justisdepartementet og Kunnskapsdepartementet, av at revisors særattestasjoner etter aksjelovgivningen opprettholdes uten endringer selv om det eventuelt gjøres endringer i revisjonsplikten for små aksjeselskaper.

#### 6.4.9.4 *Pålegg om revisjon*

Utvalget har foreslått at skattemyndighetene på visse vilkår skal kunne pålegge aksjeselskaper som har fravalgt revisjon, samt NUFer med begrenset ansvar som er unntatt fra revisjonsplikt, revisjonsplikt i inntil tre år. Det er ifølge utvalget de hensyn som isolert sett taler for å videreføre revisjonsplikten for samtlige aksjeselskaper som kan begrunne en slik særskilt hjemmel for å pålegge revisjon. Utvalget foreslår derfor at en eventuell hjemmel begrenses til å omfatte aksjeselskaper og NUFer, som også på dette området bør likestilles med aksjeselskaper.

Departementet er enig med utvalget i at det bør være adgang til å pålegge aksjeselskaper som har fravalgt revisjon, og NUFer med begrenset ansvar som er unntatt fra revisjonsplikt, revisjon på visse vilkår for et nærmere angitt tidsrom. Dette vil kunne sikre at foretak som viser seg å ha så mangelfull regnskapsførsel at de burde ha vært undergitt revisjon, i en avgrenset periode undergis den kontrollen revisjon innebærer.

Departementet slutter seg også til utvalgets forslag om at det er offentlige myndigheter som skal kunne gi slikt pålegg, og at myndigheten legges til skatte- og avgiftsmyndighetene. Et foretaks regnskapsførsel er av stor betydning for riktig fastsettelse av skatter og avgifter, og skatte- og avgiftsmyndighetenes kontrollarbeid er i stor grad rettet mot regnskapene. Skatte- og avgifts-

myndighetene er i praksis eneste offentlige myndighet som på bredt grunnlag kontrollerer et foretaks regnskapsførsel. Av den grunn har de allerede myndighet til å ilegge bokføringspliktige foretak bokføringspålegg, jf. ligningsloven § 4-13, merverdiavgiftsloven § 15-12 og skattebetalingsloven § 5-13a. Departementet foreslår at reglene om pålegg om revisjon inntas i det samme regelverket. Et pålegg fra skatte- og avgiftsmyndighetene om revisjon innebærer at selskapet må sørge for at det velges revisor etter aksjelovens alminnelige regler, dvs. at det ikke er vedkommende myndighet som skal oppnevne revisor.

Utvalget har foreslått at revisjon skal kunne pålegges dersom det er konstatert vesentlig overtredelse av ligningsloven, merverdiavgiftsloven, skattebetalingsloven eller bokføringsloven. Etter departementets oppfatning bør vilkåret være om foretakets regnskap er utarbeidet i samsvar med regnskapslovgivningen, og om foretaket har oppfylt sin plikt til å sørge for ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger (bokføring). Når myndigheten til å pålegge revisjon foreslås lagt til skatte- og avgiftsmyndighetene, bør pålegg om revisjon bare kunne gis når manglene ved regnskapene er av betydning for skatte- og avgiftsformål.

For nærmere beskrivelse av forslaget vises det til merknader til forslag til regler om skatte- og avgiftsmyndighetenes adgang til å pålegge revisjon i ligningsloven § 4-14, skattebetalingsloven § 5-13b og merverdiavgiftsloven § 15-12a.

Departementet har vurdert om forslaget om at skatte- og avgiftsmyndighetene kan pålegge revisjon er å anse som straff etter Den europeiske menneskerettskonvensjon (EMK). En ordning med pålegg om revisjon vil ikke være å anse som en sanksjon etter norsk rett. Det vises i denne sammenheng til NOU 2003: 15 punkt 9.4 hvor utvalget har definert sanksjonsbegrepet slik:

«En sanksjon er en negativ reaksjon som kan ilegges av offentlig myndighet med hjemmel i lov, som retter seg mot en begått overtredelse av lov, forskrift eller individuell avgjørelse, og som har et hovedsakelig eller vesentlig pønalt formål.»

Pålegg om revisjon er rettet fremover og har ikke pønalt formål. Skatte- og avgiftsmyndighetene gis etter forslaget adgang til å pålegge revisjon når de registrerer at det er behov for å kontrollere foretaket i tiden fremover på grunn av sviktende regnskapsførsel i tidligere periode. Iverksettelsen av et slikt pålegg sikrer den kontrollen revisjon innebæ-

rer for den perioden pålegget gjelder. Dette er å anse som en tilpasning av kontrollnivået for å følge opp foretaket. Kontrollen gjøres i form av at foretaket pålegges revisjon, og revisjon vil være et alternativ til økt kontrollinnsats fra skatte- og avgiftsmyndighetene.

Selv om en reaksjon ikke er å anse som en sanksjon etter nasjonal rett, kan den bli ansett som straff etter EMK, jf. saken Engel vs. Nederland. EMK fastslo at i vurderingen av om reaksjonen er å anse som straff vil den nasjonale klassifiseringen, lovbruddets karakter og sanksjonens strenghet være vesentlige kriterier. Lovbruddets karakter er et sammensatt kriterium hvor Den europeiske menneskerettsdomstolen (EMD) har lagt vekt på om det er nødvendig å konstatere subjektiv skyld for å sanksjonere lovbruddet, og om regelverket retter seg mot allmennheten eller en avgrenset krets av personer. Så langt departementet kan se vil ingen av disse kriteriene være oppfylt i tilfeller hvor det vil være aktuelt å pålegge revisjon. Det kreves ikke skyld hos den som pålegges revisjon, og regelverket er rettet mot en avgrenset krets av juridiske personer. Når det gjelder det tredje kriteriet, sanksjonens strenghet, vil revisjonsplikt innebære at foretaket får kostnader til revisor. Departementet legger imidlertid til grunn at det i en totalvurdering må tillegges stor betydning at formålet med å pålegge revisjon er å øke kontrollen med foretaket, og at det gjøres ved å pålegge revisjon som et alternativ til at skatte- og avgiftsmyndighetene øker sin kontrollinnsats. Pålegg om revisjon har ikke som formål å påføre et onde som reaksjon mot en overtredelse.

Departementet legger følgelig til grunn at pålegg om revisjon ikke vil være å anse som straff etter EMK. Som en følge av dette vil for eksempel et foretak som er pålagt revisjon etter de nye reglene også kunne straffes etter regnskapsloven § 8-5.

#### 6.4.9.5 Minoritetsvern

For å ivareta interessene til aksjeminoriteten i et selskap som velger bort revisjon, er departementet enig med utvalget i at det bør innføres en regel om at et nærmere angitt mindretall av aksjeeierne kan kreve revisjon. Utvalget foreslår at «aksjeeiere som eier minst en tidel av aksjekapitalen kan kreve at selskapet skal ha revisjon». Et slikt krav fra minoritetsaksjonærene vil etter utvalgets forslag gjelde for det regnskapsåret generalforsamlingen blir holdt. Departementet mener dette er en lite hensiktsmessig løsning. Hvis et flertall som eier minst to tredjedeler av aksjekapitalen har ved-

tatt at selskapet ikke skal ha revisor, bør ikke en minoritet som eier minst en tidel av aksjekapitalen kunne blokkere dette vedtaket. En slik løsning ville i praksis innebære at aksjeeiere som eier minst 91 pst. av aksjene måtte stemme for et forslag om å velge bort revisjon. Et kvalifisert flertall som for vedtektsendring bør kunne avgjøre om et selskap som faller inn under terskelverdiene skal ha revisor. Samtidig bør hensynet til minoritetsaksjonærer som mener det er behov for en uavhengig bekreftelse av innholdet i et enkelt regnskap ivaretas, og slik departementet ser det bør en aksjeminoritet derfor kunne kreve at et bestemt årsregnskap gjennomgås av en godkjent revisor. For å ivareta minoritetsinteressen foreslås det derfor at aksjeeiere som eier minst en tidel av aksjekapitalen, kan kreve at et bestemt årsregnskap gjennomgås av en revisor som har adgang til å revidere årsregnskapet til revisjonspliktige foretak.

I tråd med løsningen foreslått av utvalget, foreslår departementet at dersom et forslag om revisjon av et bestemt årsregnskap får tilslutning av minst en tidel av den aksjekapital som er representert på den ordinære generalforsamlingen, kan enhver aksjeeier innen en måned etter generalforsamlingen kreve at tingretten ved kjennelse beslutter at regnskapet skal gjennomgås av en godkjent revisor.

Departementet foreslår at bestemmelsen bygges opp på samme måte som bestemmelsene om gransking i aksjelovene. Departementet mener at det er hensiktsmessig at aksjonærer må gå til tingretten for å få kjennelse for slik «etterfølgende revisjon». Dette kan blant annet bidra til å hindre at majoriteten trenerer minoritetsaksjonærenes rett til å få et regnskap gjennomgått.

Det bemerkes at tingretten etter departementets forslag kun forutsettes å foreta en formalkontroll av om vilkårene for å kreve revisjon er oppfylt. Departementet mener at bortfallet av ordinær revisjonsplikt for disse foretakene tilsier at det bør være en lav terskel for å kunne kreve en uavhengig bekreftelse av at regnskapet er satt opp i samsvar med kravene etter regnskapsloven og god regnskapsskikk. Departementet mener derfor at tingretten ikke bør foreta noen rimelighetsprøving av begjæringen om at regnskapet gjennomgås av revisor.

Samtidig har departementet kommet til at det på det nåværende tidspunkt ikke vil være hensiktsmessig å oppstille krav om at gjennomgangen skal gi samme grad av sikkerhet som ordinær revisjon. Et krav om en gjennomgang som gir sikkerhet på linje med ordinær revisjon vil medføre

vesentlig høyere kostnader for foretaket samtidig som ordinær lovfestet revisjon innebærer at revisor normalt vil måtte foreta ulike kontrollhandlinger i løpet av regnskapsåret, som ikke alltid vil kunne gjennomføres i etterkant. Departementet viser til at beslutningen om at regnskapet skal gjennomgås kan bygge på tilslutning fra et ganske lite mindretall av aksjonærene i foretaket, og at det fra tingsrettens side ikke skal foretas noen vurdering av om det foreligger rimelig eller saklig grunn for begjæringen. Departementet mener at retten bør foreta en viss prøving av om begjæringen har saklig grunn før det eventuelt besluttes at foretaket skal pådras kostnader i den størrelsesorden som en ordinær revisjon vil innebære, og mener derfor at et mindretall som har behov for en slik grad av kontroll bør være henvist til aksjelovens granskingsinstitutt.

Departementet har vurdert om en gjennomgang som nevnt likevel kan gi grunnlag for oppstille krav om en positiv bekreftelse fra revisor. Departementet viser imidlertid til at det ut fra høringsinnspillet til Finanstilsynet er mye som kan tyde på at det per i dag ikke finnes revisjonsstandarder, herunder erklæringsstandard, som i tilstrekkelig grad er tilpasset formålet med ordningen som foreslås. På den bakgrunn mener departementet at det vil være mest hensiktsmessig å oppstille krav om at revisor skal foreta kontrollhandlinger som kan gi grunnlag for en negativ bekreftelse fra revisor dersom det ikke er avdekket forhold som tilsier at regnskapet ikke er satt opp i samsvar med god regnskapsskikk, eventuelt en beskrivelse av forhold som revisor har fått kjennskap til som er i strid med god regnskapsskikk. Departementet foreslår at revisorlovens bestemmelser gjøres gjeldende for denne typen oppdrag i samme utstrekning som for bekreftelser som avgis til offentlige myndigheter, og at gjennomgangen utføres i samsvar med god revisjonsskikk for begrenset revisjon. Departementet foreslår videre at det inntas bestemmelser om valg av revisor for oppdraget samt dekning av kostnader som svarer til reglene som gjelder for gransking etter aksjelovene. Departementet antar at det kan bli aktuelt å vurdere om det bør gjøres gjeldende et krav om at revisor skal avgi en positiv bekreftelse etter en slik gjennomgang dersom det vedtas revisjonsstandarder som kan anses tilpasset formålet, og når det også er vunnet noe erfaring med en ordning med negativ bekreftelse.

Departementet presiserer at minoritetsvernet som forelås ovenfor ikke innebærer at selskapet gjeninnfører ordinær revisjon. Slikt vedtak krever tilslutning som nevnt i § 7-6 tredje ledd, jf. beskri-

velse under omtalen av fravalgsløsning i punkt 6.4.9.7

#### 6.4.9.6 Opplysningsplikter

Regnskapsregisteret utøver kontroll med at selskapet sender inn årsregnskapet, årsberetningen og revisjonsberetning. Regnskapsregisteret føres ved Registerenheten i Brønnøysund (Brønnøysundregistrene). Årsregnskapet, årsberetningen og revisjonsberetningen er offentlige. Enhver har rett til å gjøre seg kjent med innholdet av dokumentene hos den regnskapspliktige eller hos Regnskapsregisteret, jf. regnskapsloven § 8-1.

Departementet mener at selskaper som velger bort revisjon bør få plikt til å opplyse om dette til Brønnøysundregistrene. En slik opplysning kan være relevant for ulike brukere av regnskapene, for eksempel for en kreditor som vurderer å gi selskapet lån. For å sikre at denne informasjonen er tilgjengelig for brukere av regnskapene uavhengig av hvilken informasjon de har tilgang til, mener departementet at selskapene bør få plikt til å opplyse om hvorvidt årsregnskapet er revidert i tilknytning til det enkelte årsregnskap. Departementet mener det er hensiktsmessig at det opplyses om dette i skjema som sendes Brønnøysundregistrene samtidig med innsendelsen av årsregnskapet. Brønnøysundregistrene kan da enkelt legge til rette for at opplysninger om hvorvidt selskapet benytter revisor eller ikke gjøres tilgjengelige for allmennheten. Brønnøysundregistrene bør videre kunne avvise årsregnskapet dersom opplysning om selskapet har revisor eller ikke mangler.

Brønnøysundregistrenes formalkontroll omfatter i dag kontroll med at revisjonspliktige selskaper sender inn revisjonsberetning.

Aksjeselskaper kan tvangsoppløses etter kjennelse av tingretten når regnskapsdokumentene ikke er innsendt innen seks måneder etter fristen for slik innsendelse, eller når Regnskapsregisteret ved fristens utløp ikke kan godkjenne de innsendte regnskapsdokumentene som årsregnskap, årsberetning og revisjonsberetning, jf. aksjeloven § 16-15 femte ledd nr. 5.

Departementet mener at bruk av autorisert regnskapsfører generelt bidrar til å øke kvaliteten på selskapenes regnskaper, og departementet antar at en del mindre selskaper vil se seg tjent med å velge å få sine regnskaper ført av en regnskapsfører dersom de har fravalgt revisjon, og således ikke lenger kan drøfte og få veiledning om regnskapsfaglige spørsmål fra revisor. Ut fra dette kan det også være nyttig for brukere av regnskapene å vite om det aktuelle selskapet benytter

autorisert regnskapsfører. Departementet foreslår derfor at det i skjema som sendes Brønnøysundregistrene sammen med årsregnskapet også skal opplyses om hvorvidt selskapet har benyttet autorisert regnskapsfører til å føre regnskapene eller om selskapet fører regnskapene selv. Dette vil kunne gi regnskapsbrukerne opplysninger som kan være av betydning for å bedømme kvaliteten på regnskapene.

Opplysninger om selskapet har revisor og om selskapet benytter autorisert regnskapsfører vil også ha betydning for skatte- og avgiftsmyndighetene, blant annet ved skattemyndighetenes kontroll av selskapene ved at det kan bidra i utvelgelsen av kontrollobjekter. Departementet foreslår derfor at opplysninger om årsregnskapet er revidert og opplysninger om selskapet har benyttet autorisert regnskapsfører til å føre regnskapene skal fremgå av selskapenes næringsoppgave til ligningsmyndighetene.

#### 6.4.9.7 Fravalgsløsning

Departementet er enig med utvalget i at aksjeselskaper som er etablert når nye regler om unntak fra revisjonsplikt trer i kraft, og som ønsker å benytte seg av fritaket fra revisjonsplikt, aktivt må fravelge revisjon. Departementet viser imidlertid til at det er styret som står ansvarlig for selskapets regnskaper, jf. aksjeloven § 6-12 tredje ledd. Styret bør følgelig ha anledning til å beslutte at selskapets regnskaper skal revideres dersom det etter en konkret vurdering mener at dette er nødvendig for betryggende kontroll. Departementet mener derfor at et generalforsamlingsvedtak ikke bør være til hinder for at styret likevel beslutter å få regnskapene revidert. Departementet foreslår derfor at fravalgsløsningen gjennomføres ved at generalforsamlingen gis kompetanse til å gi styret fullmakt til å beslutte om selskapets regnskaper skal revideres. Det bør kreves flertall som for vedtektsendring for å fatte vedtak om slik fullmakt.

Videre foreslår departementet at aksjonærene i et selskap hvor styret er gitt fullmakt til å fravelge revisjon, kan trekke tilbake fullmakten og dermed kreve at selskapet igjen skal ha ordinær revisjon. Slikt vedtak bør forutsette oppslutning fra minst den andel av aksjekapitalen eller av de stemmene som er representert på generalforsamlingen, som kunne hindret et vedtak om revisjonsfritak. Dersom selskapet følger lovens hovedregel om totredjedels flertall for vedtektsendring vil dette innebære at det krever tilslutning fra mer enn en tredjedel av aksjekapitalen eller av de stemmene som er representert på generalforsam-

lingen for å trekke tilbake fullmakten om fravalg av revisjon.

Selskapet vil igjen være revisjonspliktig fra og med det etterfølgende regnskapsåret. Departementet viser for øvrig til at forslaget om slik gjeninnføring av revisjon innebærer at selskapet skal ha ordinær revisjon, i motsetning til den regnskapsgjennomgangen som det er tale om dersom en minoritet på minst 10 pst. av aksjonærene krever begrenset revisjon av et bestemt årsregnskap, jf. omtale av minoritetsvern i punkt 6.4.9.5.

I Danmark kan et valg om ikke å ha revisjon kun tas på selskapets ordinære generalforsamling, dvs. kun en gang i året. Videre vil et selskap i Danmark bare ha anledning til å velge bort revisjon med virkning tidligst fra neste regnskapsår. I Sverige har man også valgt en fravalgsløsning, men det er ikke begrensninger med hensyn til når generalforsamlingen må fatte vedtak om dette. I Sverige er det også anledning til å velge bort revisjon for inneværende regnskapsår så lenge dette skjer i god nok tid til at Bolagsverket får endret «aktiebolsagsregisteret» slik at selskapet ikke står oppført med revisor ved regnskapsårets slutt. Utvalget har ikke foreslått begrensninger med hensyn til når en generalforsamling kan fravelge revisjon. Departementet er enig i at dette bør kunne gjøres både i den ordinære generalforsamlingen og i ekstraordinær generalforsamling dersom dette er ønskelig.

Utvalget er delt i spørsmålet om generalforsamlingen kan fravelge revisjon for det samme regnskapsår som det avholdes generalforsamling eller om valget først gjelder for det påfølgende regnskapsåret. Flertallet mener at et generalforsamlingsvedtak om å benytte seg av revisjonspликтunntaket først bør kunne få virkning for det påfølgende regnskapsår. Ingen høringsinstanser har kommentert dette særskilt. Departementet slutter seg til utvalgets mindretall på dette punktet. Ved denne løsningen vil revisjonsfritaket raskere kunne gi en effekt for de selskapene som velger å benytte seg av fritaket. Hvis nye regler vedtas i 2011 vil følgelig et aksjeselskap som faller under terskelverdiene kunne fatte generalforsamlingsvedtak i 2011 om at regnskapet for 2011 ikke skal revideres. Revisjonsberetning for regnskapene for 2011 avgis i 2012, og muligheten til å fravelge revisjon vil ha betydning for innsendingen av årsregnskapene og næringsoppgaven i 2012. Før lovreglene trer i kraft, forutsettes det derfor at det er gjort nødvendige endringer i skjemaet som sendes Brønnøysund i forbindelse med innsendingen av årsregnskapet og i næringsoppgaven. Det vises til omtalen i punkt 8.4.

For selskap som stiftes etter ikrafttredden av et eventuelt unntak fra revisjonsplikt for små aksjeselskaper må det, etter utvalgets vurdering, tas stilling til om selskapet skal ha revisjon ved stiftelsen. Utvalget foreslår en «tilvalgsordning» for disse selskapene. Det vil si at utvalget aktivt må velge revisor. Departementet er av den oppfatning at hovedregelen, blant annet av regeltekniske hensyn, bør være revisjonsplikt også for selskaper som stiftes etter ikrafttredelse av et eventuelt unntak fra revisjonsplikt. Det vil si at også disse selskapene, dersom de ligger under de foreslåtte terskelverdiene, aktivt må fravelge revisjon på den stiftende generalforsamlingen dersom det er ønske om å benytte seg av unntaksadgangen.

#### 6.4.9.8 *Revisjonsplikt for aksjeselskaper som er morselskap i konsern*

Departementet mener at det kan være et særlig behov for uavhengig kontroll med rapporteringen til konserner, også når disse på konsolidert basis er mindre enn de terskelverdiene som gjøres gjeldende for et eventuelt fritak fra revisjonsplikt. Departementet mener derfor det vil være riktig å følge opp forslaget til utvalgets flertall om at aksjeselskap som er morselskaper i konsern, samt datterselskaper som i seg selv er morselskap i et underkonsern, fortsatt skal ha revisjonsplikt, uavhengig av om aksjeselskapet eller konsernet på konsolidert basis isolert sett oppfyller vilkårene for et eventuelt unntak fra revisjonspликтen. Det vises til forslaget til endringer revisorloven § 2-1 femte ledd.

#### 6.4.9.9 *Foretak under tilsyn av Finanstilsynet*

Dersom det innføres lettelsener i revisjonspликтen 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 revisjonspликт gjøres betinget av at selskapene ikke er underlagt tilsyn fra Finanstilsynet. Det vises til endringer i revisorloven § 2-1 femte ledd.

#### 6.4.9.10 *Oppløsning av selskaper*

I de tilfellene et aksjeselskap etter loven eller etter vedtak fra skatte- og avgiftsmyndighetene skal ha revisor må selskapet melde fra til Foretaksregisteret om at det har revisor. Dersom dette ikke gjø-

res, er departementet enig med utvalget i at dette, som etter gjeldende rett, skal kunne føre til oppløsning av selskapet etter kjennelse fra tingretten, jf. forslag til endring i aksjeloven § 16-15 første ledd nr. 4.

Videre kan aksjeselskap tvangsoppløses etter kjennelse av tingretten når regnskapsdokumentene ikke er innsendt innen seks måneder etter fristen for slik innsendelse, eller når Regnskapsregisteret ved fristens utløp ikke kan godkjenne de innsendte regnskapsdokumentene som årsregnskap, årsberetning og revisjonsberetning, jf. aksjeloven § 16-15 femte ledd nr. 5. Dette medfører at aksjeselskap som er pålagt revisjonsplikt, men som ikke overholder plikten til å sende inn revisorgodkjente regnskap og revisjonsberetning, kan tvangsoppløses.

#### 6.4.9.11 Konklusjon

Med den utforming av forslaget som er redegjort for over, og for de selskaper som omfattes av en slik løsning, har Finansdepartementet vurdert det som riktig å legge avgjørende vekt på hensynene til forenkling, likebehandling av selskaper med begrenset deltageransvar og internasjonal utvikling.

Departementet legger opp til at ordningen med unntak fra revisjonsplikt for de minste aksjeselskapene evalueres etter noe tid for å kartlegge positive og negative erfaringer med ordningen.

Departementet slutter seg for øvrig til utvalgets vurdering av at de erfaringer man har internasjonalt tilsier at det på det nåværende tidspunkt ikke er naturlig å innføre alminnelig begrenset revisjon eller kvalifisert utarbeidelse av regnskap ved hjelp av autorisert regnskapsfører som lovbaert alternativ til revisjon.

## 7 Revisjonsplikt for enkelte andre foretaksformer

### 7.1 Utvalgets forslag

---

#### 7.1.1 Innledning

I utredningen kapittel 7 tar utvalget for seg spørsmålet om revisjonsplikt for andre foretaksformer enn aksjeselskaper. Utvalget påpeker at begrunnelsen for revisjonsplikt langt på vei er den samme uavhengig av foretaksform, og i utredningen kapittel 7 gjør utvalget kun rede for de særlige hensyn utvalget mener finnes for andre foretaksformer enn aksjeselskaper, og tar stilling til spørsmålet om innføring av unntak (eventuelt ytterligere unntak for foretaksformer hvor det etter gjeldende rett er gjort unntak fra revisjonsplikten for små foretak) fra revisjonsplikten for disse foretaksformene. I tillegg til ev. endringer for aksjeselskaper foreslår utvalget endringer for NUF, ansvarlige selskaper og kommandittselskaper. For øvrige selskapsformer foreslår utvalget ingen endringer.

#### 7.1.2 Norskregistrert utenlandsk foretak (NUF)

Utvalgets mandat oppstiller som et utgangspunkt at NUF skal likestilles med norske selskapsformer når det gjelder revisjonsplikt. Under henvisning til mandatets utgangspunkt, foreslår utvalget ikke endringer i reglene om revisjonsplikt for norske avdelinger av utenlandske foretak uten begrenset ansvar for deltagerne. Utvalget behandler i sitt forslag følgelig utelukkende NUF med begrenset ansvar. Utvalget oppfatter mandatet slik at dersom det ikke kan påvises særlige forhold som tilsier forskjellig behandling av NUF og aksjeselskaper for så vidt gjelder revisjonsplikt, skal utvalget fremme forslag om likebehandling av NUF og små aksjeselskaper.

Utvalgets utgangspunkt er at det ikke synes å være noen særlige grunner som skulle tilsi at regnskapspliktig virksomhet organisert som NUF skal ha annen revisjonsplikt enn aksjeselskaper. Utvalget legger avgjørende vekt på at begge foretaksformer har begrenset ansvar for eierne og at de hensyn som er anført for og mot revisjonsplikt

for små aksjeselskaper, i hovedsak synes å gjøre seg gjeldende på tilsvarende måte for NUF. En forskjell kan, slik utvalget ser det, være hensynet til aksjeeierne. Dersom det innføres unntak fra revisjonsplikten for aksjeselskaper, foreslår utvalget å ivareta minoritetsinteressene med en minoritetsrettighetsbestemmelse. For så vidt gjelder NUF er det utvalgets syn at hensynet til eierne må ivaretas av lovgivningen i selskapets hjemland. Heller ikke hensynet til eierne tilsier da en forskjellig vurdering av revisjonsplikten for aksjeselskaper og NUF.

Utvalget legger videre til grunn at en likebehandling av NUF og aksjeselskaper i forhold til revisjonsplikt, ikke er i strid med EØS-avtalen. På denne bakgrunn konkluderer utvalget med at regnskapspliktige NUF bør ha samme revisjonsplikt som aksjeselskaper.

Utvalget drøfter videre hvordan revisjonsplikt for NUF bør gjennomføres, og uttaler i denne forbindelse følgende:

«Regnskapsplikten for NUF er etter regnskapsloven § 1-2 første ledd nr. 13 betinget av at foretaket driver virksomhet og at det har skatteplikt, dvs. at foretaket enten anses hjemmehørende i Norge etter skatteloven § 2-2 eller har formue i eller inntekt fra eiendeler, virksomhet eller aksjer etter skatteloven § 2-3 første ledd. Det finnes ingen tilsvarende betingelser for aksjeselskaper. Det vil være enkelte NUF som verken driver virksomhet eller er skattepliktige. Et forslag om å likestille regnskapspliktige NUF og aksjeselskaper i forhold til revisjonsplikten vil således ikke omfatte absolutt alle NUF. Revisjonsplikten har tradisjonelt vært knyttet opp mot regnskapsplikten, noe som også har vært ansett som naturlig i de tidligere vurderinger av revisjonsplikten som er gjort.

Det antas at den gruppen NUF som verken driver virksomhet eller er skattepliktig, vil ha så liten økonomisk betydning at det ikke er vesentlige hensyn som taler for at disse omfattes av regnskaps- og revisjonsplikt.

Utvalgets mandat åpner ikke for å foreslå utvidelse av regnskapsplikten for NUF eller



andre foretak. Utvalget antar at eventuell innføring av revisjonsplikt for NUF som i dag ikke er regnskapspliktige, bør vurderes i sammenheng med eventuell utvidelse av regnskapsplikten for NUF, og eventuelt også i sammenheng med den løsning med hensyn til revisjonsplikt som blir vedtatt for så vidt gjelder små aksjeselskaper og tilsvarende regnskapspliktige NUF. Utvalget nøyer seg med disse påpekningene.»

### 7.1.3 Ansvarlige selskaper og kommandittselskaper

Ansvarlige selskaper omfattes av unntaket fra revisjonsplikten i revisorloven § 2-1 annet ledd, og revisjonsplikten for disse vil derved inntre når driftsinntektene overstiger fem millioner kroner. Unntaket gjelder ikke dersom antallet deltakere overstiger fem eller dersom samtlige deltakere selv er foretak med begrenset ansvar.

Utvalget antar, basert på foretaksstatistikk fra Nærings- og handelsdepartementet, at de fleste ansvarlige selskaper med færre enn fem deltakere har en omsetning under fem millioner kroner. Utvalget antar videre at de fleste selskapsdeltakere, som følge av det ubegrensede ansvaret som følger selskapsformen, vil holde seg oppdatert med hensyn til selskapets disposisjoner. Utvalget påpeker i denne forbindelse at etter selskapsloven § 2-12 (1) er det fravikelige utgangspunktet at avgjørelser i selskapsmøtet skal fattes enstemmig, noe som vil sikre minoritetseiernes interesser på en tilfredsstillende måte i forhold til flertallet for så vidt gjelder vesentlige disposisjoner. I større ansvarlige selskaper er det imidlertid vanlig å ha andre bestemmelser om beslutningsmyndighet i selskapsavtalen. Utvalget påpeker videre at kravet om enstemmighet også kan forhindre en majoritet fra å velge revisor i selskaper der beslutninger krever enstemmighet. Dette kan, slik utvalget ser det, tale for å innføre et minoritetsvern for ansvarlige selskaper, tilsvarende det utvalget anser hensiktsmessig for aksjeselskaper dersom det blir en lettelse i revisjonsplikten for disse.

Selskapets kreditorer vil kunne holde seg til deltagerne for det ansvarlige selskapets totale forpliktelse, enten solidarisk eller delt. Etersom deltagerne har ubegrenset ansvar for selskapets forpliktelse mener utvalget at hensynet til kreditorene tillegges mindre vekt ved vurderingen av revisjonsplikt her enn for foretak med begrenset deltageransvar. En kunne, slik utvalget ser det, tenke seg å skille mellom ansvarlige selskaper med solidarisk (udelt) deltageransvar og ansvar-

lige selskaper med delt ansvar i relasjon til revisjonsplikten, ettersom kreditorenes dekningsmuligheter gjerne er bedre i ansvarlige selskaper med delt deltageransvar, hvor det for kreditoren er tilstrekkelig at en av deltagerne er søkegod. Utvalget går imidlertid ikke nærmere inn på dette, som eventuelt ville lede til skjerpning av revisjonsplikten for ansvarlige selskaper med delt ansvar, fordi utvalget mener dette ligger utenfor mandatet.

Etter utvalgets syn bør gjeldende rett om revisjonsplikt for ansvarlige selskaper som utgangspunkt videreføres. Dersom det innføres unntak fra revisjonsplikten for små aksjeselskaper, foreslår imidlertid utvalget at begrensningen i unntaket fra revisjonsplikt for små ansvarlige selskaper hvor samtlige deltakere er juridiske personer hvor ikke noen av deltagerne har personlig ansvar for forpliktelsene (revisorloven § 2-1, annet ledd nr. 4), oppheves. Utvalget kan ikke se noen grunn til å ha mer omfattende revisjonsplikt for slike ansvarlige selskaper enn for aksjeselskaper.

Utvalget har også vurdert hvorvidt det bør gjøres endringer i bestemmelsen om at ansvarlige selskaper med flere enn fem deltakere må gjennomføre finansiell revisjon, jf. revisorloven § 2-1 annet ledd fjerde punktum nr. 2. Bestemmelsen får selvstendig betydning for visse ansvarlige selskaper som har driftsinntekter under fem millioner kroner. Etter utvalgets oppfatning bør spørsmålet om videreføring av bestemmelsen i revisorloven § 2-1 annet ledd fjerde punktum nr. 2 sees i sammenheng med spørsmålet om det bør innføres en minoritetsrettighet for deltakere i ansvarlige selskaper til å kreve revisjon. Etter utvalgets oppfatning tilsier hensynet til den enkelte deltagers behov for revisjon at den enkelte deltager både i ansvarlige selskaper med flere enn fem deltakere og ellers bør kunne kreve revisjon. Deltagers behov for revisjon må sees i sammenheng med deltagerens ubegrensede ansvar for selskapets gjeld. Bestemmelsen bør imidlertid etter utvalgets oppfatning begrenses til å omfatte regnskapspliktige selskaper, se særlig regnskapsloven § 1-2 første ledd nr. 4. Utvalget foreslår ut fra dette en alminnelig rett for deltager i et regnskapspliktig ansvarlig selskap til å kreve revisjon. Ved innføring av en slik rett for den enkelte deltager i et ansvarlig selskap er det etter utvalgets vurdering ikke behov for å videreføre den generelle revisjonsplikten for ansvarlige selskaper med flere enn fem deltakere som følger av revisorloven § 2-1 annet ledd fjerde punktum nr. 2. Utvalget fremsetter dette forslaget som del av forslaget til lovendringer dersom det innføres unntak fra revisjonsplikten for små foretak.

Når det gjelder kommandittselskaper, påpeker utvalget innledningsvis i punkt 7.5.3 at det er få kommandittselskaper registrert i Foretaksregisteret, og at den samfunnsøkonomiske konsekvensen av en opphevelse av revisjonsplikten for de minste kommandittselskapene dermed vil bli liten.

Kommandittselskaper blir, i følge utvalget, for det vesentlig benyttet innen shipping, fly- og eienomsprosjekter. Etter utvalgets oppfatning tilsier dette at de som vurderer å skyte penger inn i et kommandittselskap bør sette seg inn i den risikoen de løper, og at hensynet til kommandittistene kan tillegges noe mindre vekt enn hensynet til aksjeeierne i et aksjeselskap. Dette vil også, slik utvalget ser det, være prosjekter der de større kreditorene naturlig vil sikre seg pant i kommandittselskapenes eiendeler. For øvrige kreditorer mener utvalget det er naturlig å anta at de aller fleste kommandittselskaper har et selskap med begrenset ansvar som komplementar. Det betyr at det i praksis vil være et begrenset ansvar man må forholde seg til.

Etter utvalgets syn bør gjeldende rett om revisjonsplikt for kommandittselskaper som utgangspunkt videreføres. Dersom det innføres unntak fra revisjonsplikten for små aksjeselskaper, foreslår imidlertid utvalget at begrensningen i unntaket fra revisjonsplikt for små kommandittselskaper hvor komplementaren er en juridisk person hvor ikke noen av deltagerne har personlig ansvar for forpliktelsene (revisorloven § 2-1, annet ledd nr. 3), oppheves, på samme måte som tilsvarende bestemmelse for ansvarlige selskaper foreslås opphevet. Utvalget kan ikke se noen grunn til å ha mer omfattende revisjonsplikt for slike kommandittselskaper enn for aksjeselskaper.

#### 7.1.4 Andre foretaksformer

Utvalget har i utredningens kapittel 7 også vurdert endringer i revisjonsplikt for allmennaksjeselskaper, enkeltpersonforetak, partrederier, statsforetak og interkommunale selskaper, eierseksjonssameier, borettslag og boligbyggelag, samvirkeforetak og foreninger. Utvalget har ikke foreslått endringer i revisjonsplikten for disse foretaksformene.

## 7.2 Høringsinstansenes merknader

### 7.2.1 Norskregistrert utenlandsk foretak

*Den norske Revisorforening (DnR), Finansnæringsens Hovedorganisasjon (FNH), Justisdepartemen-*

*tet, Landsorganisasjonen i Norge (LO), Norsk Øko-forum (NØF), Skattedirektoratet, Skatterevisorenes forening og Statistisk sentralbyrå (SSB) uttaler at norskregistrerte utenlandske foretak (NUF) bør få full revisjonsplikt på lik linje med norske aksjeselskap.*

*DnR* peker på at et unntak fra revisjonsplikten for små aksjeselskaper innebærer at det heller ikke blir revisjonsplikt for NUF, og at flere undersøkelser viser at omfanget av skatteunndragelser og annen økonomisk kriminalitet er mer omfattende i selskapsformen NUF enn i andre foretaksformer. *Justisdepartementet* sier i denne sammenhengen at dersom revisjonsplikten for små aksjeselskaper oppheves vil man heller ikke kunne pålegge norskregistrerte utenlandske foretak revisjonsplikt som følge av EØS-rettens krav til likebehandling.

*LO* mener at hensynet til de ansatte tilsier at også norskregistrerte utenlandske foretak bør ha revisjonsplikt.

*Norges Autoriserte Regnskapsfrøeres Forening (NARF)* støtter likestilling mellom AS og NUF med tanke på revisjonsplikt, men stiller spørsmålsteget ved om revisjonsbransjen har kapasitet til å revidere regnskapene for samtlige NUF. I tillegg påpekes det at det ikke er vurdert om en full likestilling mellom disse selskapsformene er i tråd med Norges EØS-forpliktelser. Angående revisjonsplikt for NUF er også *Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO)* usikker på forholdet til EØS-retten:

«Innføring av revisjonsplikt for NUF med hovedkontor i EØS-området vil etter all sannsynlighet være et inngrep i retten til fri etablering etter EØS-avtalens artikkel 31. For NUF med omsetning under terskelen vil inngrepet lede til at fordelene med etablering i utlandet, sammenlignet med etablering av et norsk aksjeselskap reduseres. For selskaper med hovedvirksomhet i et annet EØS-land, men med en liten filialvirksomhet i Norge (under dagens omsetningsterskel), vil kravet gjerne også komme i tillegg til nasjonale krav om revisjon i hjemlandet, slik at revisjonsplikten leder til en form for dobbeltbyrde som følge av filialetableringen.»

NHO viser videre til at tiltaket, revisjonsplikt, må være egnet og nødvendig for å ivareta et tvingende allment hensyn, dersom det skal kunne godtas i forhold til EØS-retten. Det at andre land ikke har funnet grunn til å ha revisjonsplikt tyder på at virkemiddelet ikke er egnet i følge NHO. Videre:

«Selv om man skulle mene at innføring av revisjonsplikt for alle NUFer er egnet til å redusere økonomisk kriminalitet, må dette i tillegg være nødvendig i den forstand at ikke andre tiltak kunne ha gitt samme virkning uten å gjøre inngrep i etableringsretten. Myndighetene må under dette vilkåret kunne påvise at ingen andre realistiske gjennomførbare tiltak, slik som f.eks styrket oppfølging av konkursdebitorer etc. vil kunne ha samme eller bedre virkning.»

I motsatt retning trekker i følge NHO at tiltaket innebærer en likestilling for aksjeselskaper med tanke på revisjonsplikt. *Panlegis Group* og *Småbedriftsforbundet* betviler at det er i tråd med Norges EØS-forpliktelser dersom det innføres full revisjonsplikt for NUF.

*Norges Bondelag* anfører at NUF og AS bør likestilles når det kommer til revisjonsplikt.

### 7.2.2 Andre foretaksformer

Når det gjelder andre selskapsformer enn aksjeselskap, uttaler *Justisdepartementet* at revisjonsplikten bør beholdes for allmennaksjeselskaper (ASA) og at det ikke bør gjøres unntak for stiftelser. Justisdepartementet uttaler videre følgende:

«Dersom det innføres unntak fra revisjonsplikten for små aksjeselskaper, går utvalget imidlertid inn for at begrensningen i unntaket fra revisjonsplikt for små ansvarlige selskaper hvor samtlige deltakere er juridiske personer hvor ikke noen av deltakerne har personlig ansvar for forpliktelsene, jf revisorloven § 2-1 annet ledd nr. 4, oppheves. Justisdepartementet slutter seg til disse synspunktene. Utvalget foreslår videre for det tilfellet at det innføres unntak fra revisjonsplikten for små aksjeselskaper, en regel om at den enkelte deltaker i regnskapspliktige ansvarlige selskaper kan kreve at selskapets regnskap revideres, jf forslag til lov 21. juni 1985 nr. 83 om ansvarlige selskaper og kommandittselskaper (selskapsloven) ny § 2-24 a. Samtidig foreslår utvalget å oppheve begrensningen i unntaket fra revisjonsplikt for små ansvarlige selskaper hvor det er flere enn fem selskapsdeltakere, jf, revisorloven § 2-1 annet ledd nr. 2. Justisdepartementet antar at disse forslagene bør vurderes nærmere uavhengig av et eventuelt unntak fra revisjonsplikten for små aksjeselskaper.»

Justisdepartementet slutter seg også til utvalgets forslag om å videreføre revisjonsplikt for partredere. Dersom det innføres unntak fra revisjonsplikten for små aksjeselskaper, støtter Justisdepartementet utvalgets forslag om:

«at begrensningen i unntaket fra revisjonsplikt for små kommandittselskaper hvor komplementaren er en juridisk person hvor ikke noen av deltakerne har personlig ansvar for forpliktelsene, jf. revisorloven § 2-1 annet ledd nr. 3, oppheves.»

## 7.3 Departementets vurdering

### 7.3.1 Norskregistrert utenlandsk foretak

Utvalgets medlemmer er enige om at aksjeselskaper og NUF med begrenset deltageransvar bør likebehandles, uavhengig av om revisjonsplikten videreføres eller oppheves for de minste selskaper. Dette var også utgangspunktet i mandatet.

Departementet er fortsatt av den oppfatning at det er ønskelig at NUF med begrenset deltageransvar underlegges samme krav til revisjon som norske aksjeselskaper. Departementet kan ikke se avgjørende grunner for at disse selskapsformene, som begge har begrenset deltageransvar, skal forskjellsbehandles for så vidt gjelder revisjonsplikt. Departementet anser, som utvalget, at vektleggingen av de ulike hensynene for og i mot revisjonsplikt i hovedsak også bør gjelde tilsvarende for NUF.

Departementet legger videre vekt på at det vil bli relativt sett mer attraktivt å organisere virksomhet gjennom et aksjeselskap dersom revisjonsplikt for aksjeselskaper og NUF med begrenset deltageransvar likestilles. Fra et kontrollsynspunkt vil dette være en ønskelig utvikling.

Flere høringsinstanser har, som nevnt over, påpekt at det må vurderes nærmere om retten til etablering etter EØS-reglene vil være til hinder for at NUF pålegges *full revisjonsplikt* etter norske regler når de ikke er revisjonspliktige etter hjemstatens regler. Utvalget har ikke vurdert dette.

Som nevnt i punkt 4 og 6.4.7, kan revisjonsplikt anføres å være en hindring i retten til etablering. For at en slik hindring skal være lovlig etter EØS-retten kreves det for det første at den ikke er diskriminerende. Videre må det vurderes om en slik hindring er *nødvendig ut fra tvingende allmenne hensyn, egnet og forholdsmessig*. Det vil si at tiltaket ikke må gå lengre enn det som må anses nødvendig for å oppnå formålet.

Den foreslåtte løsningen likebehandler NUF og norske aksjeselskaper og vil dermed ikke være diskriminerende. Når det gjelder behovet for revisjonsplikt for NUF, viser departementet til Skatteunndragelsesutvalgets utredning, NOU 2009: 4, hvor det bl.a. uttales at:

«Undersøkelser gjort av Statistisk Sentralbyrå (SSB) viser at en betydelig andel NUF ikke har ført skatt som kostnad i sitt regnskap. Det kan tyde på at mange NUF ikke har ansett seg som skattepliktig eller bevisst ikke forventer å betale skatt. Utvalget vil påpeke at det er viktig med informasjon som kan bidra til at flere NUF overholder sin plikt til å levere selvangivelse m.m. Samtidig er det viktig at skatteetaten utnytter de ressurser og virkemidler de har til å avdekke NUF som ikke overholder sine forpliktelser.»

Departementet merker seg vurderingene til Skatteunndragelsesutvalget og er enig med utvalget i at SSBs undersøkelser viser at det er viktig å sikre tilstrekkelig med informasjon som kan bidra til at NUF overholder sin plikt til å levere selvangivelse m.m. Dette tilsier isolert sett en innskjerpelse i revisjonsplikten for NUF med begrenset deltageransvar sammenlignet med gjeldende rett. Samtidig viser departementet til at det av hensyn til diskrimineringsforbudet ikke er mulig å pålegge NUF med begrenset deltageransvar strengere krav til revisjon enn for tilsvarende norske aksjeselskaper. Etter departementets forslag vil det imidlertid bli mulig for skatte- og avgiftsmyndighetene å pålegge NUF med begrenset deltageransvar under de gitte terskelverdiene revisjon når nærmere vilkår er oppfylt. Dette innebærer en innskjerpelse av revisjonsplikten for NUF sammenlignet med gjeldende rett.

Departementet foreslår på denne bakgrunn at NUF med begrenset deltageransvar, og som er regnskapspliktige i Norge, underlegges revisjonsplikt dersom det har driftsinntekter som overstiger 5 millioner kroner siste regnskapsår.

Departementet har vurdert om likestilling av aksjeselskaper og NUF med begrenset ansvar også tilsier at terskelverdiene for balansesum og antall ansatte bør gjøres gjeldende for NUFer. Departementet viser imidlertid til at NUF ikke er en selskapsform, og det derfor blir en utpreget skjønsmessig vurdering helt eller delvis å henføre ansatte og balanseposter til den norske delen av foretaket. Departementet viser videre til at balansekriteriet særlig har relevans for selskaper med relativt sett store investeringer eller gjelds-

poster. Departementet legger til grunn at investeringsvirksomhet i større grad vil kunne forvaltes uavhengig av hvor filialer fysisk er etablert, og at større gjeldsposter vil være avhengig av at det er gitt garantier fra selskapet som sådant eller fra eksterne parter (eiere eller andre). Terskler for balanse og ansatte vil derfor være lite relevante som kriterier for å avgjøre om NUFer bør underlegges revisjon. Sett hen til at kriterier knyttet til balanse og ansatte også vil reise vanskelige avgrensningsspørsmål, foreslår departementet at vilkåret for revisjonsfritak for NUFer knyttes utelukkende til driftsinntekter på samme måte som i dag.

Regnskapsplikten for NUF er betinget av faktisk virksomhet og skatteplikt i Norge, jf. regnskapsloven § 1-2 første ledd nr. 13. Det vises til punkt 3.3.2 for nærmere omtale av regnskapspliktige NUF.

### 7.3.2 Andre foretaksformer

Ved vurderingen av om det bør gjøres endringer i revisjonsplikten for andre foretaksformer har departementet særlig vurdert hvilke endringer som bør gjøres som konsekvens av den løsningen departementet har valgt for aksjeselskaper og NUF med begrenset ansvar. 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 selskapets forpliktelser.

#### 7.3.2.1 Ansvarlig selskap

Ansvarlige selskaper omfattes i dag av unntaket i revisorloven § 2-1 annet ledd. Ansvarlige selskaper vil dermed først ha revisjonsplikt når driftsinntektene overstiger fem millioner kroner. Dette gjelder likevel ikke dersom antall deltagere overstiger fem eller dersom samtlige deltagere selv er foretak med begrenset ansvar, for eksempel aksjeselskaper. For slike ansvarlige selskaper vil det være krav om revisjon uansett driftsinntekter.

Utvalget foreslår enkelte justeringer i reglene for ansvarlige selskaper der alle deltagere er foretak med begrenset ansvar dersom det innføres unntak fra revisjonsplikt for små aksjeselskaper. Videre foreslår utvalget å oppheve regelen om at ansvarlige selskaper som har driftsinntekter under fem millioner men flere enn fem deltagere har revisjonsplikt. Isteden foreslår utvalget en rett for deltager i regnskapspliktig ansvarlig selskap til å kreve revisjon. Dette forslaget må ses i sammen-

heng med utvalgets forslag til bestemmelse om at minoritetsaksjonærer kan kreve revisjon i et aksjeselskap. Justisdepartementet slutter seg til å oppheve revisorloven § 2-1 annet ledd nr. 4 dersom det innføres unntak fra revisjonsplikten for små aksjeselskaper.

Etter Finansdepartementets vurdering innebærer ikke utvalgets forslag knyttet til revisorloven § 2-1 annet ledd nr. 4 fullt ut en opphevelse, selv om § 2-1 annet ledd nr. 4 tas ut av loven. Utvalget foreslår å endre bestemmelsen slik at i ansvarlige selskaper der alle deltagerer er juridiske personer med begrenset ansvar først får revisjonsplikt når selskapet overstiger terkelverdiene for balansesum og årsverk slik disse er foreslått for aksjeselskaper. Utvalget foreslår et nytt ledd i revisorloven § 2-1 for å omtale dette. Forslaget innebærer at ansvarlige selskaper der samtlige deltagerer er juridiske personer med begrenset ansvar får utvidet unntak fra revisjonsplikt sammenlignet med gjeldende rett. Finansdepartementet slutter seg til utvalgets forslag. Finansdepartementet er enig i at det ikke er noen grunn til å ha mer omfattende revisjonsplikt for denne typen ansvarlige selskaper enn for aksjeselskaper. Det vises til forslaget til revisorloven § 2-1 annet ledd fjerde punktum nr. 4.

Utvalget har også foreslått å innføre en rett for deltager i regnskapspliktig ansvarlig selskap til å kreve revisjon samtidig som det foreslås å oppheve begrensningen i unntaket fra revisjonsplikt for små ansvarlige selskaper hvor det er flere enn fem selskapsdeltakere, jf. revisorloven § 2-1 annet ledd nr. 2. Justisdepartementet sier i sitt høringsinnspill at de antar at disse forslagene bør vurderes nærmere uavhengig av et eventuelt unntak fra revisjonsplikten for små aksjeselskaper.

I dag har alle regnskapspliktige ansvarlige selskaper med flere enn fem deltagerer revisjonsplikt, jf. revisorloven § 2-1 annet ledd nr. 2. Ansvarlige selskaper med færre enn fem deltagerer, som samtidig ikke har driftsinntekter som overstiger fem millioner kroner eller der alle deltagerer er juridiske personer med begrenset ansvar, vil være fritatt fra revisjonsplikt etter gjeldende rett. Et ansvarlig selskap vil etter gjeldende rett være fritatt fra revisjonsplikt så sant selskapet omfattes av unntaket, det kreves ingen aktiv handling fra selskapets side. Dersom man, slik utvalget foreslår, innfører en rett for enhver deltager til å kreve revisjon ville dette innebære at selskaper som i dag ikke har revisjonsplikt, det vil si under fem delta-

gere, kan pålegges revisjon fordi en deltager ønsker dette. Slik Finansdepartementet ser det ville dette innskjerpe revisjonsplikten for disse ansvarlige selskapene. Samtidig ville denne regelen medført at ansvarlige selskaper med flere enn fem deltagerer er fritatt fra revisjon så sant ingen deltagerer ønsker revisjon. Dette kan innebære en vesentlig lemping i forhold til gjeldende rett. Finansdepartementet foreslår å opprettholde dagens regel om at ansvarlige selskaper hvor det er flere enn fem selskapsdeltakere har revisjonsplikt, uavhengig av driftsinntekter, jf. revisorloven § 2-1 annet ledd fjerde punktum nr. 2

### 7.3.2.2 *Kommandittselskaper*

Utvalget foreslår enkelte justeringer i reglene for kommandittselskaper, på samme måte som for ansvarlige selskaper, der alle deltagerer er foretak med begrenset ansvar dersom det innføres unntak fra revisjonsplikt for små aksjeselskaper. Justisdepartementet slutter seg til dette. Finansdepartementet slutter seg også til utvalgets forslag. Det vises til forslaget til revisorloven § 2-1 annet ledd fjerde punktum nr. 3.

Utvalget foreslår å oppheve begrensningen i unntaket fra revisjonsplikt i revisorloven § 2-1 annet ledd nr. 2. Denne bestemmelsen gjelder regnskapspliktige som nevnt i regnskapsloven § 1-2 første ledd nr. 4 der antallet deltakere overstiger fem. Regnskapsloven § 1-2 første ledd nr. 4 omhandler selskap som definert i selskapsloven § 1-2 første ledd bokstav a. I tillegg til å gjelde for ansvarlige selskaper gjelder denne bestemmelsen også kommandittselskap. Utvalget synes ikke å ha drøftet dette. Finansdepartementet viser til drøftelsen over for ansvarlige selskaper når det gjelder denne bestemmelsen, og foreslår at bestemmelsen videreføres.

### 7.3.2.3 *Øvrige foretaksformer*

Utvalget har i utredningens kapittel 7 også vurdert endringer i revisjonsplikt for allmennaksjeselskaper, enkeltpersonforetak, partrederier, statsforetak og interkommunale selskaper, eierseksjonssameier, borettslag og boligbyggelag, samvirkeforetak og foreninger. Utvalget har ikke foreslått endringer i revisjonsplikten for disse foretaksformene. Departementet slutter seg til utvalgets vurderinger på dette punktet, og viser til NOU 2008: 12 kapittel 7.

## 8 Regnskapsregisterets hjemler til å ilegge forsinkelsesgebyr og regler om oversendelsen

### 8.1 Innledning

Foretak som er pliktig til å sende inn sine regnskaper til Regnskapsregisteret blir automatisk ilagt forsinkelsesgebyr dersom regnskapene ikke sendes inn, eller ikke sendes inn i tide.

Det følger av lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap (regnskapsloven) at det ilegges forsinkelsesgebyr dersom årsregnskap, årsberetning og revisjonsberetning, som skal sendes til Regnskapsregisteret, ikke er avsendt før 1. august året etter regnskapsåret.

Videre følger det av forskrift til utfylling og gjennomføring av regnskapsloven av 17. juli 1998 nr. 56 § 8-2-1 at dokumentene skal vedlegges et oversendelsesbrev som angir den regnskapspliktiges organisasjonsnummer, foretaksnavn, forretningsadresse, regnskapsåret og dato for fastsettelsen av årsregnskapet. Praksis har vært at det også har vært ilagt forsinkelsesgebyr dersom nevnte oversendelsesbrev har hatt mangler eller har vært mangelfullt utfylt på en slik måte at Regnskapsregisteret ikke har kunnet godkjenne innsendingen som årsregnskap mv.

I Sivilombudsmannens sak 2008/1730 pekes det på at regnskapsforskriften §§ 8-2-1 og 8-2-3 om krav til oversendelsesbrev mv. ved innsending av årsregnskap er fastsatt med hjemmel i regnskapsloven § 8-2 fjerde ledd. Det er vist til at hjemmelen for å ilegge forsinkelsesgebyr i regnskapsloven § 8-3 ikke inneholder noen henvisning til oversendelsesbrev. Finansdepartementet har på den bakgrunn vurdert behovet for en presisering i regnskapsloven som gir en klarere hjemmel til å ilegge forsinkelsesgebyr knyttet til mangler ved oversendelsesbrevet. I den forbindelse har departementet også vurdert om det er behov for hjemler som gir grunnlag for å kreve opplysninger om regnskapspliktige foretak har regnskapsfører eller revisor og som sikrer at slike opplysninger finnes offentlig tilgjengelige.

### 8.2 Gjeldende rett

Regnskaps- og innsendingsplikten følger av organisasjonsform. Hvilke enheter som er regnskapspliktige følger av regnskapsloven § 1-2. Dette omfatter de fleste virksomhetstyper som driver økonomisk virksomhet, herunder aksjeselskaper, allmennaksjeselskaper, statsforetak, større foretak organisert etter selskapsloven, institusjoner under tilsyn av Finanstilsynet, verdipapirfond, større samvirkelag og økonomiske foreninger, boligbyggelag, borettslag og eierseksjonssameier, andre større foreninger, stiftelser, større enkeltpersonforetak, andre underlagt regnskapsplikt etter annen lov og enkelte utenlandske foretak som er skattepliktig til Norge.

I henhold til regnskapsloven § 8-1 er årsregnskapet, årsberetningen og revisjonsberetningen offentlig. Enhver har rett til å gjøre seg kjent med innholdet av dokumentene.

Den regnskapspliktige skal for hvert regnskapsår fastsette årsregnskapet senest seks måneder etter regnskapsårets slutt, jf. regnskapsloven § 3-1. Regnskapsregisteret har ikke blitt gitt kompetanse til å fatte vedtak om utsatt innsendingsfrist.

Innsendingsplikten følger av regnskapsloven § 8-2 første ledd:

«Senest en måned etter fastsetting av årsregnskapet skal regnskapspliktige sende et eksemplar av årsregnskapet, årsberetningen og revisjonsberetningen til Regnskapsregisteret.»

Det følger av regnskapsloven § 8-2 fjerde ledd annet punktum at departementet kan fastsette nærmere regler om innsending til Regnskapsregisteret. Nærmere regler om innsending er fastsatt i forskrift til utfylling og gjennomføring av regnskapsloven av 17. juli 1998 nr. 56 § 8-2-1.

Det følger av forskriftens § 8-2-1 første ledd at dokumentene som etter regnskapsloven § 8-2 første ledd skal sendes til Regnskapsregisteret, skal sendes inn samlet og være tydelig lesbare. Dokumentene skal vedlegges et oversendelsesbrev

som angir den regnskapspliktiges organisasjonsnummer, foretaksnavn, forretningsadresse, regnskapsåret og dato for fastsettelsen av årsregnskapet, jf. forskriften § 8-2-1 annet ledd.

Regnskapsregisteret har utarbeidet et eget følgeskriv «Vedlegg til årsregnskapet». Tidligere mottok den regnskapspliktige hvert år «Vedlegg til årsregnskapet» fra Regnskapsregisteret. Regnskapsregisteret sender ikke lenger ut oversendelsesbrevet. Den regnskapspliktige må selv henvende seg til Regnskapsregisteret for å få skjemaet tilsendt per post eller laste dette ned fra Brønnøysundregistrenes nettsted. I tillegg til skjemaet godkjenner Regnskapsregisteret også et oversendelsesbrev med foretaksopplysninger og en kopi av protokoll fra kompetent organ som viser at årsregnskapet m.v. er fremlagt og godkjent.

Hjemmel for ileggelse av forsinkelsesgebyr er regnskapsloven § 8-3 første ledd:

«Dersom årsregnskap, årsberetning og revisjonsberetning som skal sendes til regnskapsregisteret ikke er avsendt før 1. august året etter regnskapsåret, skal den regnskapspliktige betale forsinkelsesgebyr etter regler fastsatt av departementet.»

### 8.3 Forslag fra Finanstilsynet og Regnskapsregisteret

På bakgrunn av Sivilombudsmannens uttalelse fra Finansdepartementet ved brev 14. oktober 2009 til Kredittilsynet (nå Finanstilsynet) om at Kredittilsynet i forståelse med Regnskapsregisteret, vurderer om det er behov for bestemmelser om forsinkelsesgebyr på grunn av mangler ved oversendelsen som ikke anses hjemlet etter gjeldende regelverk, herunder mangler ved oversendelsesbrevet, jf. regnskapsforskriften § 8-2-1 annet ledd.

Kredittilsynet foreslår i sitt svar til Finansdepartementet 13. november 2009 at regnskapsloven og forskrift til regnskapsloven endres slik at disse klart gir hjemmel for å ilegge forsinkelsesgebyr dersom det er mangler ved oversendelsesbrevet.

I brevet viser Kredittilsynet til at formålet med innsendingsplikten er å sikre offentligheten og kontrollmyndighetene innsyn i regnskapspliktige enheters virksomhet. Innsendingsplikten bidrar dermed til å sikre at informasjon som skal være offentlig tilgjengelig, faktisk kan gjenfinnes i Regnskapsregisteret, og bidrar til å oppfylle offentlighetsprinsippet i regnskapsloven § 8-1.

Kredittilsynet peker dessuten på at hensikten med reglene om forsinkelsesgebyr ved manglende innsendelse av årsregnskapet m.v., er å sikre at de innsendingspliktige enhetene overholder innsendingsplikten. Reglene om ileggelse av forsinkelsesgebyr er et effektivt virkemiddel i denne sammenheng. Kredittilsynet viser til at det på generelt grunnlag kan anføres at det er lite formålstjenlig å ha regler om innsendingsplikt, dersom det ikke samtidig beheftes med sanksjoner som kan bidra til å framtvinge en adferd som gjør at plikten overholdes.

Kredittilsynet viser videre til at bakgrunnen for kravet til oversendelsesbrev er at Regnskapsregisteret skal få en entydig identifisering av enheten som sender inn regnskapet med navn, adresse og organisasjonsnummer, og at Regnskapsregisteret skal få en bekreftelse på at årsregnskapet som sendes inn er fastsatt av kompetent organ og at innsendelsen er undertegnet.

Det fremgår videre av Kredittilsynets brev at Regnskapsregisteret overfor Kredittilsynet har gitt uttrykk for at de har behov for at opplysningene som fremkommer av oversendelsesbrevet gis sammen med årsregnskapet m.v. Dette er i følge Regnskapsregisteret en bekreftelse på at årsregnskapet er godkjent av kompetent organ og at vedkommende person har underskrevet og dermed bekreftet riktigheten av det som sendes inn. Regnskapsregisteret opplyser videre til Kredittilsynet at det er andre viktige opplysninger som vil fremkomme av oversendelsesbrevet, for eksempel om selskapet er morselskap i konsern og om selskapet følger reglene for små foretak. Videre vises det til at det ved elektronisk innsending ikke vil være mulig å sende inn årsregnskapet før disse opplysningene er gitt.

Etter Regnskapsregisterets syn er ikke innsendelsen komplett dersom oversendelsesbrevet, eventuelt annen dokumentasjon er vedlagt som viser de samme opplysningene som fremkommer i oversendelsesbrevet, ikke følger med. Regnskapsregisteret viser til at så lenge Regnskapsregisteret ikke har godkjent innsendelsen innen innsendingsfristen, bør forsinkelsesgebyret begynne å løpe uavhengig av hvilke mangler som knytter seg til innsendingen.

### 8.4 Departementets vurdering

Departementet viser til at det hittil har blitt lagt til grunn at reglene i regnskapsloven og regnskapsforskriften hjemler ileggelse av forsinkelsesgebyr dersom det hefter mangler ved de oversendte

dokumenter som gjør at de ikke kan godkjennes av Regnskapsregisteret som årsregnskap mv.

Departementet finner i den forbindelse grunn til å bemerke at regelverket ble endret nettopp med henblikk på behovene knyttet til en begrenset formalkontroll. Det vises i den forbindelse til § 3 annet ledd tredje punktum i den nå opphevede forskrift 20. juni 1991 nr. 394 om forsinkelsesgebyr ved for sen innsending av årsoppgjør og revisjonsberetning til Regnskapsregisteret § 3 annet ledd tredje punktum som hadde slik ordlyd:

«Har det innsendte materiale så store mangler at det ikke kan godkjennes som årsoppgjør og revisjonsberetning, avbrytes gebyrberegningen likevel ikke.»

Nevnte forskriftsbestemmelse ble erstattet med nå opphevede forskrift 16. desember 1998 nr. 1234 om innsending av årsregnskap mv. til Regnskapsregisteret og rett til innsyn i årsregnskap mv. § 2-1 annet ledd tredje punktum som er videreført uendret i någjeldende forskrift 7. september 2006 nr. 1062 til utfylling og gjennomføring mv. av regnskapsloven av 17. juli 1998 nr. 56 § 8-3-1 annet ledd tredje punktum, som har slik ordlyd:

«Dersom de innsendte dokumentene har mangler som gjør at de ikke kan godkjennes som årsregnskap mv., ilegges gebyr til manglene er rettet opp.»

Endringen fra «så store mangler» til bare «mangler» er blant annet begrunnet i forutsetningen om begrenset formalkontroll, og at Brønnøysundregistrene således ikke lenger skal vurdere eventuelle mangler kvalitativt. Dette innebærer at selv tilsynelatende ubetydelige mangler ved de innsendte dokumenter i utgangspunktet vil være tilstrekkelig grunnlag for å nekte registrering.

Videre viser departementet til endringen fra «årsoppgjør og revisjonsberetning» til «årsregnskap mv.» som blant annet var ment å åpne for å ilegge forsinkelsesgebyr ved mangler knyttet til alle de dokumenter som er omfattet av innsendingsplikten, herunder også oversendelsesbrev som nevnt i regnskapsforskriften § 8-2-1. Departementets oppfatning har vært at regnskapsloven § 8-3 første ledd fjerde punktum, jf. § 8-2 fjerde

ledd, gir tilstrekkelig hjemmelsgrunnlag for å fastsette forskriftsbestemmelse med slikt innhold.

Departementet er enig med Finanstilsynet i at det er lite formålstjenlig å ha regler om innsendingsplikt, dersom det ikke samtidig beheftes med sanksjoner som kan bidra til å framtvinge en adferd som gjør at plikten overholdes. Departementet viser i den forbindelse til at reglene om ileggelse av forsinkelsesgebyr har vært et effektivt virkemiddel i den sammenheng.

Departementet viser videre til at Regnskapsregisteret har behov for at opplysningene som fremkommer av oversendelsesbrevet gis sammen med årsregnskapet m.v. Departementet har i den forbindelse merket seg at innsendingen etter Regnskapsregisterets syn ikke kan anses komplett dersom oversendelsesbrevet, eventuelt annen dokumentasjon som er vedlagt som viser de samme opplysningene som fremkommer i oversendelsesbrevet, ikke følger med. Departementet er på den bakgrunn enig med Regnskapsregisteret i at det bør løpe forsinkelsesgebyr dersom Regnskapsregisteret ikke kan godkjenne innsendt materiale, uavhengig av hvilke mangler som knytter seg til innsendingen.

På bakgrunn av det som er fremkommet ovenfor, mener departementet at de beste grunner taler for at adgang til å ilegge forsinkelsesgebyr knyttet til mangler med oversendingen må anses hjemlet i gjeldende bestemmelser i regnskapsloven og regnskapsforskriften. Departementet har imidlertid på bakgrunn av Sivilombudsmannens uttalelse sett det som hensiktsmessig å innta en presisering som eksplisitt hjemler ileggelse av forsinkelsesgebyr ved manglende innsending av oversendelsesbrev. Departementet mener derfor at Finanstilsynets forslag bør følges opp.

I tilknytning til forslaget om at opplysninger om hvorvidt innsendingspliktige foretak benytter regnskapsfører eller revisor skal finnes offentlig tilgjengelige i Brønnøysundregistrene, foreslår departementet videre at det gis hjemmel til å fastsette nærmere regler om at Regnskapsregisteret skal kunne offentliggjøre opplysninger gitt i oversendelsesbrevet. Departementet legger opp til at regnskapsforskriften vil bli endret slik at det oppstilles krav om at det i oversendelsesbrevet skal opplyses om disse forholdene.



## 9 Økonomiske og administrative konsekvenser

Lovforslaget innebærer at aksjeselskaper med driftsinntekter under fem millioner kroner får anledning til å fravelge revisjonsplikten såfremt de heller ikke har en balansesum som overstiger 20 millioner kroner eller gjennomsnittlig antall ansatte som ikke utfører mer enn ti årsverk. Forslaget vil derfor i utgangspunktet innebære administrative og økonomiske lettelser for små selskaper.

### 9.1 Økonomiske og administrative konsekvenser for det private

Basert på regnskapstall Statistisk sentralbyrå har utarbeidet for departementet for regnskapsåret 2008 er det maksimalt 137 386 ikke-finansielle aksjeselskaper som vil kunne benytte seg av revisjonsfritaket. Dette er om lag 68 pst. av alle aksjeselskaper som inngår i statistikken. Departementet antar at gjennomsnittlig revisjonskostnad for aksjeselskaper med under 5 millioner kroner i driftsinntekter ligger innenfor intervallet 10 – 15 000 kroner. Dette er et noe mer forsiktig anslag enn utvalget, som har lagt til grunn et revisjonshonorar på 10 - 30 000 for de minste selskapene. Selskap som fravelger revisjon vil dermed kunne spare et beløp i denne størrelsesordenen i revisjonshonorar. Den faktiske reduksjonen i selskapenes kostnader må imidlertid justeres for selskapenes interne kostnader som følge av revisjonsplikt og for selskapenes egen nytte av revisjon.

Oppfyllelse av kvantitative vilkår for unntak fra revisjonsplikt innebærer ikke nødvendigvis at et selskap vil fravelge revisjon. Långivere vil for eksempel kunne stille som vilkår at selskapets regnskaper er gjenstand for revisjon. Eiere av aktuelle selskaper vil også selv kunne se seg tjent med å engasjere en revisor. Den faktiske samlede reduksjon av kostnader til revisjon for selskapene vil dermed avhenge av hvor mange som av ulike grunner ser seg tjent med å la regnskapene bli revidert på frivillig basis. I tillegg vil det ha betydning hvor mange selskaper som velger å benytte autorisert regnskapsfører til å føre selskapets regnskaper. Revisjonspliktutvalget antok at fra

41,1 pst. til 69,7 pst. av aktuelle selskaper vil fravelge revisjon dersom de gis mulighet til det. I den danske evalueringen av erfaringer med lempet revisjonsplikt framgår det at revisjonsplikt hadde blitt fravalgt i 22,8 pst. av de selskapene som hadde anledning til det. Departementet antar at det vil være selskaper som innhenter ekstern hjelp i forbindelse med utarbeidelsen av regnskaper som i størst grad vil ha nytte av at revisjonsordningen gjøres frivillig. Tall referert av Revisjonspliktutvalget kan tyde på at mellom 50 og 70 pst. av små aksjeselskaper benytter regnskapsfører.

Det kan tenkes at ev. brukere av de minste aksjeselskapenes regnskaper vil påvirkes av lettelser i revisjonsplikten. Kreditorer kan tenkes å foreta nærmere undersøkelser av et selskap med ureviderte regnskaper før de yter kreditt, dette kan i så fall innebære økte kontrollkostnader hos potensielle långivere. Selv om revisjonsplikten for små selskaper oppheves, vil imidlertid kreditor kunne kreve at det fremlegges et revidert regnskap som vilkår for å yte kreditt. Alternativt vil en eventuell økt risiko ved ureviderte regnskaper kunne reflekteres i kreditorenes betingelser til selskapene, for eksempel gjennom høyere rente, dette vil i så fall redusere eventuelle kostnadsbesparelser for selskapene, men vil utligne mulig høyere kontrollkostnader for andre regnskapsbrukere.

De aktuelle har i hovedsak få eller én eier, som selv kan beslutte å revidere regnskapene dersom dette anses nødvendig. Det store flertall av aksjeselskaper som kan fravelge revisjon vil også ha null eller én ansatt, og forutsetningsvis maksimalt gjennomsnittlig antall ansatte som utfører ti årsverk. Konsekvensene for eiere og ansatte antas derfor å være svært små.

Departementet antar at det vil være en ikke ubetydelig reduksjon i antall selskaper som etter spør revisors tjenester. I den grad det har vært vanskelig for små selskaper å finne en revisor med kapasitet til å tilby sine tjenester til selskapet, antar departementet at lovforslaget vil avhjelpe denne situasjonen.

For revisorer som i hovedsak har oppdrag knyttet til revisjon av regnskaper for små selska-

per må det antas at lovforslaget vil kunne innebære reduserte inntekter. Det kan videre tenkes at det blir et press på revisors honorar for å revidere regnskapet for små aksjeselskaper, som følge av at de aktuelle selskapenes betalingsvilje for revisjonstjenester synker når det kan være et alternativ å fravelge revisjon.

## 9.2 Økonomiske og administrative konsekvenser for det offentlige

---

I den grad selskaper som har adgang til det ikke velger å få regnskapene revidert, vil det kunne bli behov for økt kontrollinnsats fra brukere av regnskapet, inkludert offentlige myndigheter. Det kan ikke utelukkes at et revisjonsfritak for de minste aksjeselskapene vil kunne ha konsekvenser for skatteprovenyet, både som følge av økt fare for skatteunndragelse, men også som følge av redusert kvalitet på regnskapene.

Når det gjelder eventuelle behov for styrking av kontrollmyndighetene vises det til at skatteetaten i Danmark ble bevilget 40 nye stillinger ved innføring av revisjonsfritaket. Deler av dette var knyttet til andre oppgaver enn økt skattekontroll, bl.a. til omlegging til et risikobasert kontrollsystem, mer likt det vi allerede har i Norge i dag. Den senere hevingen av tersklene ble ikke antatt å

medføre ytterligere økonomiske eller administrative konsekvenser for det offentlige.

I Sverige anslås forslaget å medføre en kostnadsøkning for skatteetaten på 40 millioner SEK. Terskelverdiene og antallet selskaper som omfattes i henholdsvis Sverige og Danmark avviker imidlertid noe sammenlignet med departementets forslag. Blant annet krever departementets forslag at selskaper som ønsker å fravelge revisjon ikke kan overskride noen av de tre oppsatte terskelverdiene. I Sverige og Danmark er det nok at selskapet ikke overskrider mer enn én terskelverdi. Dette kan innebære at selskaper med høy omsetning kan unntas revisjonsplikt så lenge de oppfyller de to øvrige terskelverdiene. Denne forskjellen er med på å begrense antall selskaper som faller utenfor revisjonsplikt sammenlignet med situasjonen i andre land, selv om de terskelverdiene departementet foreslår isolert sett er høyere enn i Sverige. Det svenske lovforslaget innebærer eksempelvis at nær tre av fire aksjeselskaper får mulighet til å fravelge revisjon.

Departementet legger til grunn at et revisjonsfritak i praksis vil fases gradvis inn over noen år. Skattemyndighetene vil derfor ha anledning til å tilpasse sin kontrollvirksomhet i tråd med det nye regimet. Departementet tar sikte på at den forespeilede evalueringen av revisjonsfritaket også vil søke å vurdere eventuelle proveny- og kontrollbehovseffekter.

## 10 Merknader til de enkelte bestemmelsene

### 10.1 Lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven)

Til § 3-6 første ledd og § 4-13

Betegnelsen *bokføringspålegg* er endret til *pålegg om bokføring*. Dette for å få ensartet begrepsbruk i ordningene med pålegg om bokføring og pålegg om revisjon.

Til § 4-14

Bestemmelsen er ny og innebærer at ligningsmyndighetene, når årsregnskap ikke er utarbeidet i samsvar med regnskaps- eller bokføringslovgivningen eller god regnskaps- eller bokførings-skikk, kan pålegge regnskapspliktige aksjeselskap som har fravalgt revisjon etter aksjeloven § 7-6, og foretak som nevnt i regnskapsloven § 1-2 første ledd nr. 13 hvor selskapsdefinisjonen i det vesentlige tilsvarer definisjonen av aksjeselskap i aksjeloven § 1-1 (2) som ikke har revisjonsplikt etter revisorloven § 2-1 annet ledd, plikt til å påse at årsregnskapet revideres av en registrert eller statsautorisert revisor i samsvar med revisorloven § 2-2.

Skattedirektoratet er en del av ligningsmyndighetene, slik at direktoratet etter forslaget vil få myndighet til å pålegge revisjon når vilkårene for dette er oppfylt. Dette vil imidlertid i langt de fleste saker være upraktisk. Det normale vil være at det er skattekontoret som ilegger slikt pålegg. Da Skattedirektoratet også er en del av avgiftsmyndighetene vil det samme gjelde for hjemmelen i merverdiavgiftsloven § 15-12a om avgiftsmyndighetenes adgang til å pålegge revisjon. Etter skattebetalingsloven § 5-13b er det skattekontoret som skal pålegge revisjon. Arbeidsgiverkontroll gjennomføres av både skattekontorene og skatteoppkreveren. Det er i tilknytning til gjennomføringen av arbeidsgiverkontrollen at skatteoppkreveren vil oppdage overtredelser av regnskapslovgivningen som bør lede til pålegg om revisjon. I slike tilfeller vil skatteoppkreveren måtte anmode skattekontoret om å gi pålegg om revisjon. Vurderingen av om det skal gis pålegg

om revisjon skal tas på selvstendig grunnlag av skattekontoret. Dette vil sikre enhetlig praksis i forhold til når det skal ilegges pålegg om revisjon.

Pålegg om revisjon kan gis når skattyters årsregnskap er fastsatt i strid med bestemmelser i eller i medhold av regnskaps- eller bokføringsloven eller god regnskaps- eller bokførings-skikk. Dette innebærer blant annet at de enkelte poster må være utarbeidet etter de grunnleggende prinsippene og oppfylle krav som gjelder for innregning, måling, dokumentasjon mv., at regnskapet må være fastsatt i samsvar med de alminnelige prosessuelle reglene samt at regnskapene og dokumentasjonen for øvrig oppfyller kravene etter regnskaps- og bokføringsreglene. Det foreligger ikke ytterligere formelle vilkår for å kunne pålegge revisjon. Ettersom det er skatte- og avgiftsmyndighetene som skal kunne pålegge revisjon, vil det bare være aktuelt å pålegge revisjon ved overtredelser av regnskapslovgivningen som får betydning for skatte- og avgiftsformål. Dette vil typisk være der det foreligger feil eller mangler ved regnskapene, eller der andre feil eller mangler vanskeliggjør kontrollen av regnskapene. Det siste vil for eksempel være tilfellet når kravene til spesifisering eller dokumentasjon mv. etter bokføringsloven ikke er oppfylt. Når skattekontoret skal vurdere å pålegge revisjon skal utgangspunktet være om de brudd på reglene som er avdekket er av en slik karakter at de ikke ville ha forekommet dersom foretaket hadde hatt revisjon, eventuelt at revisor ville ha unnlatt å attestere oppgavene dersom feilene ikke var rettet, og på den måten gitt et klart signal til skattemyndighetene. Terskelen for å unnlate å attestere oppgavene er imidlertid lav, jf. revisjonsstandard SA 3801 om revisors kontroll av og rapportering om grunnlag for skatter og avgifter. Det kan følgelig ikke være slik at ethvert brudd som ville føre til at revisor ikke attesterer en oppgave skal føre til pålegg om revisjon.

Etter bestemmelsen er det ikke noe krav om at det må foreligge *vesentlige* overtredelser av regnskaps- eller bokføringslovgivningen for at det skal kunne pålegges revisjon. Departementet under-

streker likevel at ordningen ikke er ment å skulle benyttes ved enhver avdekking av feil ved regnskapet. Generelt kan det antas at det vil være grunnlag for å gi pålegg om revisjon dersom det avdekkes overtredelser etter regnskaps- eller bokføringslovgivningen som anses vesentlige etter standarden for vesentlighet etter god revisjonsskikk. Det presiseres at en påpekning fra revisor vil kunne skyldes forhold som ikke representerer en vesentlig overtredelse av regnskaps- eller bokføringslovgivningen selv om forholdene anses vesentlige etter standarden for vesentlighet etter god revisjonsskikk. Det presiseres videre at det ikke forutsettes at skatteetaten vurderer hva revisor ville ha avdekket, men at skatteetaten på selvstendig grunnlag tar stilling til om revisorlovens regler og revisjonsstandardene ville gitt grunn til å påpeke forholdet.

Et eksempel på forhold som kvalifiserer til pålegg om revisjon vil være når det er misforhold mellom bokførte lønnsutbetalinger som fremgår av regnskapet og det som faktisk er lønnsinnberettet, som i slike tilfeller vil være et lavere beløp enn det som fremgår av regnskapet. Et annet eksempel vil være tilfeller hvor det for en stor del ikke er sammenheng mellom regnskapets tall og de tallene som er innberettet i næringsoppgaven. Dette svekker tilliten til regnskapet som grunnlag for skattefastsettelsen, eventuelt avgiftsfastsettelsen. Videre bør det kunne pålegges revisjon der det ikke er ført regnskap. Tilfeller hvor et foretak ikke har dokumentert salgsinntekter over lengre tid, og tilfeller hvor det er konstatert at inntekter er holdt utenfor regnskapet, er også eksempler på forhold som kvalifiserer til pålegg om revisjon.

I ligningsloven, merverdiavgiftsloven og skattebetalingsloven er det i dag hjemler til å vedta pålegg om at et foretak skal innrette bokføringen, spesifikasjonen, dokumentasjonen og oppbevaringen av regnskapsopplysninger i samsvar med regler gitt i eller i medhold av bokføringsloven. Ved manglende utbedring kan det ilegges en daglig løpende tvangsmulkt. Alle de forhold som er nevnt over vil kvalifisere til illeggelse av bokføringspålegg. Bokføringspålegg vil også kunne bli gitt for andre og mindre alvorlige brudd på bokføringslovgivningen, dog ikke ved mindre formalfeil. Slike mindre formalfeil bør heller ikke gi grunnlag for pålegg om revisjon. I vurderingen av om pålegg om revisjon er et hensiktsmessig virkemiddel bør det ses hen til om det tidligere år har vært gitt bokføringspålegg for samme forhold, og om den samme feilen går igjen over flere regnskapsår. Det bør også tas med i vurderingen om virksomheten er i en oppstartsfase. Er det tilfelle,

kan bokføringspålegg være et tilstrekkelig virkemiddel. Videre skal normalt ikke enkeltstående brudd på bokføringslovgivningen lede til pålegg om revisjon. Eksempler på slike enkeltstående bokføringsbrudd kan være at foretaket ikke har benyttet kassaapparat, men isteden brukt forhåndsnummererte fakturaer, eller at summeringsstrimler fra kassaapparat mangler klokkeslett, jf. bokføringsforskriften § 5-3-2. Videre kan det tenkes at foretaket ikke har utarbeidet leverandørspeifikasjon, jf. bokføringsforskriften § 3-1 nr. 4, eller det er konstatert enkelte tilfeller av formalbrudd med hensyn til formelle mangler ved salgsdokumentasjonens innhold, jf. bokføringsforskriften § 5-1 (§§ 5-1-1 til 5-1-8), eventuelt en kombinasjon av disse. Andre eksempler er der foretaket ikke har dokumentert medgått tid, jf. bokføringsforskriften § 8-4-1, det er enkelte formelle mangler ved salgsdokumentets innhold, jf. § 5-1-1 eller oppholdsutgiftene, jf. forskriften § 5-9.

Det kan gis pålegg om revisjon der selskapet i ett eller flere av de fire siste årene ikke har ført regnskap i samsvar med regnskaps- og bokføringslovgivningen. Dette innebærer at når ligningsmyndighetene kontrollerer et foretak, så kan de ved vurderingen av om det bør pålegges revisjon se hen til overtredelser som er begått det året kontrollen foretas, samt overtredelser begått tre år bakover i tid. Dersom regnskapet er korrekt i kontrollåret – samt det siste eventuelt de to siste årene før kontrollen – mens det kan konstateres overtredelser i det tredje året før kontrollen, skal det som hovedregel ikke pålegges revisjon. Pålegget kan gis for inntil tre år. Der pålegg gis før 1. april kan pålegget gjøres gjeldende for årsregnskapet for inneværende år (med innsending året etter). Ligningsmyndighetene må foreta en konkret vurdering av hvor mange år selskapet skal pålegges revisjonsplikt.

Der skatte- og avgiftsmyndighetene oppdager overtredelser i en periode hvor foretaket er pålagt revisjon (det vil si at foretaket har revisjonsplikt), vil det ikke kunne gi grunnlag for ytterligere pålegg om revisjon. Dette innebærer også at skatte- og avgiftsmyndighetene ikke kan pålegge ikke-revisjonspliktige selskaper revisjon dersom det avdekkes mangler i årsregnskaper som ble revidert på grunnlag av at selskapet da hadde revisjonsplikt i medhold av lov eller pålegg. Pålegg kan heller ikke gjøres gjeldende på grunnlag av mangler ved årsregnskaper fastsatt før lovens ikrafttredelse.

Pålegg om revisjon rettes til styret i foretaket. Det er ikke krav om at slikt pålegg skal sendes rekommandert.

I pålegget om revisjon skal det settes en frist for selskapet til å innhente erklæring fra revisor om at denne påtar seg oppdraget (villighetserklæring). Innhenting av villighetserklæring fra revisor er en nødvendig forutsetning for at myndighetene kan føre effektiv kontroll med at selskapet etterlever pålegg om revisjon. Departementet antar det vil være hensiktsmessig med en frist for innsending av villighetserklæring fra revisor på seks uker, regnet fra da pålegget ble gitt. Nærmere regler om dette må fastsettes i forskrift, herunder på hvilken måte skatte- og avgiftsmyndighetene og Foretaksregisteret skal bli orientert om at det er avgitt villighetserklæring. Der selskapet ikke fremlegger villighetserklæring fra revisor innen fristen, kan tingretten beslutte tvangsoppløsning av selskapet etter forslaget til ny aksjelov § 16-15 første ledd, se merknad til bestemmelsen nedenfor.

Før selskapet kan innhente villighetserklæring fra revisor, må selskapets generalforsamling formelt velge revisor, jf. aksjeloven § 7-1. Etter som ordinær generalforsamling etter aksjeloven § 5-5 normalt holdes i mai/juni vil det i praksis være nødvendig å gjennomføre ekstraordinær generalforsamling etter aksjeloven § 5-6 første ledd.

Saker om pålegg om revisjon foreslås å følge saksbehandlingsreglene i den loven som hjemler pålegget, dvs. henholdsvis ligningsloven, merverdiavgiftsloven eller skattebetalingsloven. Det medfører at saksbehandlingsreglene i forvaltningsloven gjelder utfyllende når pålegg om revisjon gis etter merverdiavgiftsloven eller skattebetalingsloven. Når pålegg gis med hjemmel i ligningsloven gjelder saksbehandlingsreglene i ligningsloven. Ligningsloven § 3-6, skattebetalingsloven § 5-15 og merverdiavgiftsloven § 15-12a, med henvisning til ligningsloven § 3-6, har regler om klage over pålegg. Klage skal etter disse reglene fremsettes straks, og ellers innen tre dager. Det vil ikke være behov for så kort klagefrist for så vidt gjelder klage over pålegg om revisjon. Pålegg om revisjon vil normalt ikke være en beslutning som tas «på stedet» under en kontroll, men være et resultat av vurderinger som gjøres i ettertid i forbindelse med gjennomgangen av selskapets regnskaper. Klagefristen for pålegg om revisjon foreslås derfor satt til tre uker. Pålegg gitt av skattekontoret kan påklages til Skattedirektoratet. Skriftlig klage fremsettes overfor den myndighet som har ilagt pålegget. Det foreslås at skatte- og avgiftsmyndighetene kan bestemme at klage skal medføre at pålegget gis oppsettende virkning.

Det vil være behov for å fastsette nærmere regler for ordningen i forskrift. I tillegg til nærmere regulering av forhold som er omtalt over, vil det være aktuelt å vurdere å fastsette nærmere regler om blant annet orientering om skatte- og avgiftsmyndighetenes pålegg om revisjon til Foretaksregisteret/Regnskapsregisteret og orientering om skifte av revisor. Forskriftshjemmel er tatt inn i siste ledd i bestemmelsen.

Bestemmelsen er nærmere omtalt i punkt 6.4.9.4.

#### *Til § 10-6 annet ledd første punktum*

Betegnelsen *bokføringspålegg* er endret til *pålegg om bokføring*. Dette for å få ensartet begrepsbruk i ordningene med pålegg om bokføring og pålegg om revisjon.

## **10.2 Lov 13. juni 1997 nr. 44 om aksjeselskaper (aksjeloven)**

---

#### *Til § 2-3 første ledd nr. 6*

Endringen er en konsekvensjustering av minstekravene til innhold i stiftelsesdokumentet på bakgrunn av at det åpnes opp for at selskapets årsregnskap ikke skal revideres.

#### *Til § 2-6 annet ledd*

Bestemmelsen er endret for å tydeliggjøre at det ikke er et krav at det er selskapets revisor som bekrefter redegjørelsen. Både i selskaper som har revisjonsplikt og i selskaper hvor det er besluttet at selskapets regnskaper ikke skal revideres i medhold av aksjeloven § 7-6 vil denne type bekrefteelse kunne gjøres av revisor som har adgang til å levere denne typen tjeneste i Norge i eller i medhold av revisorloven. Dette innebærer at tredjestats revisorer i utgangspunktet vil måtte ha godkjenning fra Finanstilsynet for å gi slik bekrefteelse. Endringen tydeliggjør imidlertid at denne type bekreftelser kan gis av revisor fra annen EØS-stat som utøver virksomhet på midlertidig grunnlag i Norge i medhold av reglene i forskrift 25. juni 1999 nr. 712 om revisjon og revisorer, og som etter bestemmelsene i forskriften må benytte tittelen i etableringsstaten.

#### *Til § 2-8 annet ledd*

Bestemmelsen er endret for å tydeliggjøre at det ikke er et krav at det er selskapets revisor som avgir erklæring. Både i selskaper som har revi-

sjonsplikt og i selskaper hvor det er besluttet at selskapets regnskaper ikke skal revideres i medhold av aksjeloven § 7-6 vil denne type erklæring kunne gis av revisor som har adgang til å levere denne typen tjeneste i Norge i eller i medhold av revisorloven. Dette innebærer at tredjestats revisorer i utgangspunktet vil måtte ha godkjenning fra Finanstilsynet for å avgi slik erklæring. Endringen tydeliggjør imidlertid at denne type erklæringer kan gis av revisor fra annen EØS-stat som utøver virksomhet på midlertidig grunnlag i Norge i medhold av reglene i forskrift 25. juni 1999 nr. 712 om revisjon og revisorer, og som etter bestemmelsene i forskriften må benytte tittelen i etableringsstaten.

#### *Til § 5-5 tredje ledd*

I selskaper hvor det er besluttet at selskapets regnskaper ikke skal revideres i medhold av aksjeloven § 7-6 er det ikke plikt til å sende revisjonsberetning til aksjeeiere. Plikten til å sende revisjonsberetning gjelder imidlertid der selskapet har revisjonsplikt etter lov eller pålegg. Departementet antar for øvrig at styret fortsatt bør påse at revisjonsberetning sendes til aksjeeierne dersom det på tross av fullmakt etter § 7-6 beslutter at selskapets regnskaper skal revideres.

#### *Til § 5-6 annet ledd*

Bestemmelsen er endret for å klargjøre at det kun er selskapets revisor der selskapet har revisjonsplikt etter lov eller pålegg som kan kreve at det innkalles til ekstraordinær generalforsamling.

#### *Til § 5-8 annet ledd*

Bestemmelsen er endret for å klargjøre at det kun er selskapets revisor der selskapet har revisjonsplikt etter lov eller pålegg som skal ha tilsendt saksdokumenter.

#### *Til § 5-9 annet ledd*

Bestemmelsen er endret for å klargjøre at det kun er selskapets revisor der selskapet har revisjonsplikt etter lov eller pålegg som kan kreve at tingretten innkaller til generalforsamling.

#### *Til § 5-14 annet ledd nr. 2*

Generalforsamlingen kan på ordinær generalforsamling fatte vedtak om begrenset revisjon selv om dette ikke fremgår av innkallingen.

#### *Til § 7-6 Fullmakt til å unnlate revisjon*

Bestemmelsen er ny og innfører mulighet for aksjeselskap til å fravelge revisjon. Utgangspunktet etter revisorloven § 2-1 er fortsatt at alle aksjeselskaper har revisjonsplikt, men det åpnes samtidig for at aksjeselskaper som har mindre enn fem millioner i driftsinntekter, balansesum under 20 millioner og gjennomsnittlig antall ansatte som ikke overstiger ti årsverk kan fravelge revisjon. Fravalg forutsetter at generalforsamlingen med flertall som for vedtektsendring gir styret fullmakt til å beslutte at selskapets årsregnskaper ikke skal revideres. Revisjonsplikten vil etter dette bortfalle når styret i medhold av fullmakten har fattet beslutning om at selskapets årsregnskap ikke skal revideres. Styret kan velge å ikke benytte fullmakten. Selskapet vil i tilfelle fortsatt ha revisjonsplikt etter revisorlovens hovedregel. For selskaper som etableres etter den foreslåtte lovendringen trer i kraft kan slik fullmakt vedtas på stiftende generalforsamling.

Styrets beslutning om at selskapets regnskaper ikke skal revideres kan gis virkning fra innværende regnskapsår. Virkningstidspunktet må vurderes konkret ut fra når vedtaket fattes.

Det følger av tredje ledd at fullmakt til å unnlate revisjon etter første ledd kan trekkes tilbake av en senere generalforsamling dersom forslaget får tilslutning fra minst den andel av aksjekapitalen eller av de stemmene som er representert på generalforsamlingen, som kunne hindret et vedtak om å gi fullmakt til å beslutte revisjonsfritak. Dersom selskapet følger lovens hovedregel om totredjedels flertall for vedtektsendring vil dette innebære at det kreves tilslutning fra mer enn en tredjedel av aksjekapitalen eller av de stemmene som er representert på generalforsamlingen for å trekke tilbake fullmakten. Dersom generalforsamlingen vedtar at fullmakten skal trekkes tilbake vil eventuelle beslutninger styret tidligere måtte ha fattet om å unnlate revisjon for fremtidige regnskapsår oppheves. Selskapet får revisjonsplikt for påfølgende regnskapsår.

Bestemmelsen er nærmere omtalt i punkt 6.4.9.7.

#### *Til § 7-7 Begrenset revisjon*

Bestemmelsen innfører et vern for mindretallsaksjonærer som mener at det er behov for en uavhengig gjennomgang av årsregnskapet for det foregående regnskapsåret. Det kreves ikke at mindretallsaksjonærene gir begrunnelse for et krav om begrenset revisjon. Når tingretten ved

kjennelse skal beslutte begrenset revisjon vil tingretten kun ha mulighet til å prøve om de formelle kravene for å kreve begrenset revisjon er tilstede. Det skal ikke foretas prøving av om det er saklig grunn til å kreve begrenset revisjon. Bestemmelsen er nærmere omtalt i punkt 6.4.9.5.

*Til § 7-8 Den begrensede revisjonens innhold*

Det vises til omtale i punkt 6.4.9.5.

*Til § 7-9 Uttalelse om begrenset revisjon*

Det vises til omtale i punkt 6.4.9.5.

*Til § 13-6 første ledd nr. 7*

Bestemmelsen er endret for å tydeliggjøre at det ikke er et krav at det er selskapets revisor som avgir erklæring. Både i selskaper som har revisjonsplikt og i selskaper hvor det er besluttet at selskapets regnskaper ikke skal revideres i medhold av aksjeloven § 7-6 vil denne type erklæring kunne gis av revisor som har adgang til å levere denne typen tjeneste i Norge i eller i medhold av revisorloven. Dette innebærer at tredjestats revisorer i utgangspunktet vil måtte ha godkjenning fra Finanstilsynet for å avgi slik erklæring. Endringen tydeliggjør imidlertid at denne type erklæringer kan gis av revisor fra annen EØS-stat som utøver virksomhet på midlertidig grunnlag i Norge i medhold av reglene i forskrift 25. juni 1999 nr. 712 om revisjon og revisorer, og som etter bestemmelsene i forskriften må benytte tittelen i etableringsstaten.

*Til § 16-15 første ledd nr. 4*

Som en konsekvens av at skatte- og avgiftsmyndighetene i visse tilfeller kan pålegge revisjon, utvides tingrettens kompetanse til ved kjennelse å oppløse selskapet dersom selskapet ikke etterlever pålegg fra skatte- og avgiftsmyndighetene. Begjæring om tvangsoppløsning kan fremsettes av Foretaksregisteret eller Regnskapsregisteret etter reglene i § 16-16. Der selskapet ikke sender villighetserklæring innen fristen kan skatte- og avgiftsmyndighetene anmode Foretaksregisteret eller Regnskapsregisteret om å begjære tvangsoppløsning. Reglene om behandling av saker om tvangsoppløsning i aksjeloven § 16-16 får anvendelse.

### **10.3 Lov 13. juni 1997 nr. 45 om allmennaksjeselskaper (allmennaksjeloven)**

---

*Til § 2-6 annet ledd*

Bestemmelsen er endret for å tydeliggjøre at det ikke er et krav at det er selskapets revisor som utarbeider redegjørelsen, selv om dette vil være det mest praktiske. Dette innebærer at tredjestats revisorer i utgangspunktet vil måtte ha godkjenning fra Finanstilsynet for å utarbeide slik redegjørelse. Endringen tydeliggjør imidlertid at denne type redegjørelse kan utarbeides av revisor fra annen EØS-stat som utøver virksomhet på midlertidig grunnlag i Norge i medhold av reglene i forskrift 25. juni 1999 nr. 712 om revisjon og revisorer, og som etter bestemmelsene i forskriften må benytte tittelen i etableringsstaten.

*Til § 2-8 annet ledd*

Bestemmelsen er endret for å tydeliggjøre at det ikke er et krav at det er selskapets revisor som avgir erklæring, selv om dette vil være det mest praktiske. Dette innebærer at tredjestats revisorer i utgangspunktet vil måtte ha godkjenning fra Finanstilsynet for å avgi slik erklæring. Endringen tydeliggjør imidlertid at denne type erklæringer kan gis av revisor fra annen EØS-stat som utøver virksomhet på midlertidig grunnlag i Norge i medhold av reglene i forskrift 25. juni 1999 nr. 712 om revisjon og revisorer, og som etter bestemmelsene i forskriften må benytte tittelen i etableringsstaten.

*Til § 5-7 annet ledd*

Bestemmelsen er endret for å klargjøre at det kun er selskapets revisor som kan kreve at det innkalles til ekstraordinær generalforsamling.

*Til § 5-9 annet ledd*

Bestemmelsen er endret for å klargjøre at det kun er selskapets revisor som kan kreve at tingretten innkaller til ekstraordinær generalforsamling.

*Til § 13-6 første ledd nr. 7*

Bestemmelsen er endret for å tydeliggjøre at det ikke er et krav at det er selskapets revisor som avgir erklæring, selv om dette vil være det mest praktiske. Dette innebærer at tredjestats revisorer i utgangspunktet vil måtte ha godkjenning fra

Finanstilsynet for å avgi slik erklæring. Endringen tydeliggjør imidlertid at denne type erklæringer kan gis av revisor fra annen EØS-stat som utøver virksomhet på midlertidig grunnlag i Norge i medhold av reglene i forskrift 25. juni 1999 nr. 712 om revisjon og revisorer, og som etter bestemmelsene i forskriften må benytte tittelen i etableringsstaten.

#### *Til § 13-28 annet ledd*

Bestemmelsen er endret for å tydeliggjøre at det ikke er et krav at det er selskapets revisor som benyttes som uavhengig sakkyndig, selv om dette vil være det mest praktiske. Dette innebærer at tredjestats revisorer i utgangspunktet vil måtte ha godkjenning fra Finanstilsynet for å kunne benyttes som uavhengig sakkyndig. Endringen tydeliggjør imidlertid at denne type oppdrag kan utføres av revisor fra annen EØS-stat som utøver virksomhet på midlertidig grunnlag i Norge i medhold av reglene i forskrift 25. juni 1999 nr. 712 om revisjon og revisorer, og som etter bestemmelsene i forskriften må benytte tittelen i etableringsstaten.

### **10.4 Lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. (regnskapsloven)**

#### *Til § 8-2*

Det vises til omtale i punkt 8.4.

#### *Til § 8-3*

Det vises til omtale i punkt 8.4.

### **10.5 Lov 15. januar 1999 nr. 2 om revisjon og revisorer (revisorloven)**

#### *Til § 1-1*

Endringen i § 1-1 tredje ledd er gjort som en konsekvens av at et mindretall på ti pst. kan kreve begrenset revisjon.

#### *Til § 2-1*

Revisjonsplikt for aksjeselskaper er endret, og reguleres nå av nytt tredje ledd som viser til bestemmelsen i aksjeloven § 7-6 om fullmakt til å unnlate revisjon. Hovedregelen er fortsatt at alle aksjeselskaper har revisjonsplikt. For at generalforsamlingen skal ha anledning til å gi styret fullmakt til å treffe beslutning om at selskapets årsregnskaper ikke skal revideres må, etter aksje-

loven § 7-6, tre kumulative vilkår være oppfylt. For det første må driftsinntektene av den samlede virksomheten være mindre enn fem millioner kroner. For det andre må selskapets balanse-sum være mindre enn 20 millioner kroner, og for det tredje må gjennomsnittlig antall ansatte gjennom regnskapsåret ikke overstige ti årsverk. Dersom styret får fullmakt til å beslutte at selskapets årsregnskaper ikke skal revideres vil selskapet fortsatt ha revisjonsplikt frem til styret eventuelt har benyttet fullmakten, og fattet beslutning.

Videre er det i § 2-1 annet ledd nr. 3 og 4 gjort endringer i revisjonsplikten for kommandittselskaper og ansvarlige selskaper. Det vises til omtalen i punkt 7.3.2.1 og 7.3.2.2.

Endringene i § 2-1 femte ledd er omtalt i punkt 6.4.9.9.

### **10.6 Lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven)**

#### *Til § 5-13a*

Betegnelsen *bokføringspålegg* i er endret til *pålegg om bokføring*. Dette for å få ensartet begrepsbruk i ordningene med pålegg om bokføring og pålegg om revisjon.

#### *Til § 5-13b*

Det vises til merknadene til ligningsloven § 4-14.

#### *Til § 5-15 første ledd og § 5-16 annet ledd*

Betegnelsen *bokføringspålegg* i er endret til *pålegg om bokføring*. Dette for å få ensartet begrepsbruk i ordningene med pålegg om bokføring og pålegg om revisjon.

### **10.7 Lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven)**

#### *Til § 15-12*

Betegnelsen *bokføringspålegg* i er endret til *pålegg om bokføring*. Dette for å få ensartet begrepsbruk i ordningene med pålegg om bokføring og pålegg om revisjon.

#### *Til § 15-12a*

Det vises til merknadene til ligningsloven § 4-14.



Til § 21-1 annet ledd

Betegnelsen *bokføringspålegg* i er endret til *pålegg om bokføring*. Dette for å få ensartet begrepsbruk i ordningene med pålegg om bokføring og pålegg om revisjon.

Finansdepartementet

t i l r å r :

At Deres Majestet godkjenner og skriver under et framlagt forslag til proposisjon til Stortinget om endringer i revisorloven og enkelte andre lover (unntak fra revisjonsplikt for små aksjeselskaper).

---

Vi HARALD, Norges Konge,

s t a d f e s t e r :

Stortinget blir bedt om å gjøre vedtak til lov om endringer i revisorloven og enkelte andre lover (unntak fra revisjonsplikt for små aksjeselskaper) i samsvar med et vedlagt forslag.

---

## Forslag

### til lov om endringer i revisorloven og enkelte andre lover (unntak fra revisjonsplikt for små aksjeselskaper)

#### I

I lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) gjøres følgende endringer:

§ 3-6 første ledd annet punktum skal lyde:  
Tilsvarende gjelder den som får *pålegg om bokføring* etter § 4-13.

I § 4-13 skal paragrafoverskriften lyde:  
§ 4-13. *Pålegg om bokføring*

§ 4-13 annet punktum skal lyde:  
*Pålegg om bokføring* rettes til styret i selskap, samvirkeforetak, forening, innretning eller organisasjon og sendes hvert medlem.

Ny § 4-14 skal lyde:

§ 4-14. *Pålegg om revisjon*

1. *Når skattyters årsregnskap er fastsatt i strid med bestemmelser i eller i medhold av regnskapsloven eller bokføringsloven eller god regnskaps-skikk eller bokførings-skikk, kan ligningsmyndighetene pålegge at ett eller flere årsregnskap revideres av en registrert eller stats- autorisert revisor i samsvar med revisorloven § 2-2 for følgende selskap:*

- a) *aksjeselskap der det er truffet beslutning i medhold av fullmakt etter aksjeloven § 7-6,*
- b) *selskap som nevnt i regnskapsloven § 1-2 første ledd nr. 13 som er organisert etter en uten- landsk selskapsform som i det vesentligste til- svarer definisjonen av aksjeselskap i aksjelo- ven § 1-1 annet ledd, og som ikke har revisjonsplikt etter revisorloven § 2-1.*

2. *Pålegg om revisjon kan gis på grunnlag av for- hold som nevnt i første ledd knyttet til årsregn- skapet for siste regnskapsår samt de tre foregående årene.*

3. *Pålegg om revisjon kan ikke gjøres gjeldende for mer enn tre regnskapsår.*

4. *Pålegg om revisjon rettes til styret i selskapet.*

5. *Selskap som får pålegg om revisjon, kan klage over pålegget dersom det mener at det ikke har*

*plikt eller lovlig adgang til å etterkomme påleg- get. Klagen må være skriftlig og skal settes fram innen tre uker. Ligningsmyndighetene kan bestemme at pålegget ikke skal settes i kraft før klagen er avgjort.*

6. *Departementet kan i forskrift fastsette nærmere regler om pålegg om revisjon.*

§ 10-6 annet ledd første punktum skal lyde:  
Skattekontoret kan ilegge den som ikke har etterkommet *pålegg om bokføring* etter § 4-13 innen den fastsatte fristen, en daglig løpende tvangsmulkt frem til utbedring skjer.

#### II

I lov 13. juni 1997 nr. 44 om aksjeselskaper (aksjeloven) gjøres følgende endringer:

§ 2-3 første ledd nr. 5 og nytt nr. 6 skal lyde:

5. *hvem som skal være medlemmer av selska- pets styre;*
6. *hvem som skal være selskapets revisor dersom selskapets årsregnskap skal revideres.*

§ 2-6 annet ledd tredje punktum skal lyde:  
Redegjørelsen skal være bekreftet *av revisor*.

§ 2-8 annet ledd annet punktum skal lyde:  
*Revisor* skal avgi erklæring om at balansen er utarbeidet i samsvar med disse reglene.

§ 5-5 tredje ledd skal lyde:

(3) Årsregnskapet, årsberetningen og *eventu- elt* revisjonsberetningen skal senest en uke før generalforsamlingen sendes til hver aksjeeier med kjent adresse.

§ 5-6 annet ledd første punktum skal lyde:  
Styret skal innkalle til ekstraordinær generalfor- samling når revisor *som reviderer selskapets års- regnskap*, eller aksjeeiere som representerer minst en tidel av aksjekapitalen, skriftlig krever det for å få behandlet et bestemt angitt emne.

§ 5-8 annet ledd første punktum skal lyde:

Styret skal sende saksdokumentene med forslag til beslutning og begrunnelse for forslaget til alle aksjeeiere med kjent adresse, samt til daglig leder og revisor som reviderer selskapets årsregnskap.

§ 5-9 annet ledd første punktum skal lyde:

Dersom styret ikke innkaller generalforsamling som skal holdes etter loven, vedtektene eller tidligere beslutning av generalforsamlingen, skal tingretten gjøre dette snarest når det kreves av et styremedlem, daglig leder, revisor som reviderer selskapets årsregnskap, eller en aksjeeier.

§ 5-14 annet ledd nr. 2 skal lyde:

2. den ordinære generalforsamling avgjør forslag om gransking etter § 5-25 første ledd eller forslag om begrenset revisjon etter § 7-7;

Kapittel 7 nytt avsnitt II skal lyde:

## II. Unntak fra revisjonsplikten

§ 7-6. Fullmakt til å unnlate revisjon

(1) Generalforsamlingen kan med flertall som for vedtektsendring gi styret fullmakt til å treffe beslutning om at selskapets årsregnskaper ikke skal revideres etter revisorloven dersom

1. driftsinntektene av den samlede virksomheten er mindre enn fem millioner kroner,
2. selskapets balansesum er mindre enn 20 millioner kroner, og
3. gjennomsnittlig antall ansatte ikke overstiger ti årsverk.

Beslutning om fullmakt som nevnt i første punktum kan ikke treffes i selskap som nevnt i revisorloven § 2-1 femte ledd.

(2) Viser et årsregnskap driftsinntekter, balansesum eller årsverk som overstiger terskelverdiene i første ledd, skal selskapets årsregnskap for påfølgende regnskapsår revideres.

(3) Fullmakt som nevnt i første ledd kan trekkes tilbake av en senere generalforsamling dersom forslaget får tilslutning fra mer enn en tredel av den aksjekapitalen eller av de stemmene som er representert på generalforsamlingen, eventuelt av en slik andel av aksjekapitalen eller stemmene som etter vedtektsbestemmelse som nevnt i § 5-18 tredje ledd kreves for å hindre vedtektsendring. Dersom fullmakt som nevnt trekkes tilbake, skal selskapets årsregnskap for påfølgende regnskapsår revideres.

§ 7-7. Begrenset revisjon

(1) I selskap hvor det i medhold av § 7-6 er truffet beslutning om at selskapets regnskaper ikke skal revideres, kan en aksjeeier fremsette forslag om begrenset revisjon av selskapets årsregnskap for forrige regnskapsår. Forslaget kan fremsettes på en ordinær generalforsamling eller på en generalforsamling der det fremgår av innkallingen at slik sak skal behandles.

(2) Får forslaget tilslutning av aksjeeiere som har minst en tidel av den aksjekapital som er representert på generalforsamlingen, skal tingretten på begjæring fra én eller flere aksjeeiere ved kjennelse beslutte at det skal foretas begrenset revisjon.

(3) Begrenset revisjon skal gjennomføres av en ansvarlig revisor, jf. revisorloven § 3-7, utpekt av tingretten. § 5-27 gjelder tilsvarende for revisorer som utfører begrenset revisjon.

(4) Retten fastsetter revisors godtgjørelse ved kjennelse. Kostnadene ved den begrensede revisjonen bæres av selskapet. Retten bestemmer ved kjennelse om revisor kan kreve at selskapet på forhånd skal deponere et passende beløp. Retten bestemmer i tilfelle også beløpets størrelse.

§ 7-8. Den begrensede revisjonens innhold

(1) Revisor skal vurdere om det er forhold som gir grunn til å tro at regnskapet ikke er utarbeidet og fastsatt i samsvar med lov og forskrifter. Gjennom den begrensede revisjonen skal revisor bidra til å avdekke misligheter og feil.

(2) Revisor skal utføre den begrensede revisjonen etter beste skjønn, herunder vurdere risikoen for at det kan foreligge feilinformasjon i årsregnskapet som følge av misligheter og feil. Revisor skal utføre den begrensede revisjonen i samsvar med revisorloven § 1-1 tredje ledd og god revisjonsskikk for slike oppdrag.

§ 7-9 Uttalelse om begrenset revisjon

(1) Revisor skal avgi skriftlig uttalelse om det som er avdekket gjennom den begrensede revisjonen til tingretten. Uttalelsen skal settes opp i samsvar med god revisjonsskikk for slike uttalelser.

(2) Retten innkaller generalforsamlingen til behandling av uttalelsen. Uttalelsen skal senest en uke før møtet sendes til hver aksjeeier med kjent adresse. § 7-5 gjelder tilsvarende.

§ 13-6 første ledd nr. 7 tredje punktum: Revisor skal avgi en erklæring om at balansen er gjort opp i samsvar med disse reglene.

§ 16-15 første ledd nr. 4 skal lyde:

4. når selskapet etter loven eller etter vedtak fra skatte- og avgiftsmyndighetene i medhold av lov skal ha revisor, og selskapet ikke har meldt til Foretaksregisteret en revisor som fyller de vilkår som er fastsatt i lov;

### III

I lov 13. juni 1997 nr. 45 om allmennaksjeselskaper (allmenaksjeloven) gjøres følgende endringer:

§ 2-6 annet ledd annet punktum skal lyde:

Som uavhengig sakkyndig skal benyttes *revisor*.

§ 2-8 annet ledd annet punktum skal lyde:

*Revisor* skal avgi erklæring om at balansen er utarbeidet i samsvar med disse reglene.

§ 5-7 annet ledd første punktum skal lyde:

(2) Styret skal innkalle til ekstraordinær generalforsamling når revisor *som reviderer selskapets årsregnskap* eller aksjeeiere som representerer minst en tjuedel av aksjekapitalen, skriftlig krever det for å få behandlet et bestemt angitt emne.

§ 5-9 annet ledd første punktum skal lyde:

Dersom styret eller bedriftsforsamlingens leder ikke innkaller generalforsamling som skal holdes etter loven, vedtektene eller tidligere beslutning av generalforsamlingen, skal tingretten gjøre dette snarest når det kreves av et styremedlem, et medlem av bedriftsforsamlingen, daglig leder, revisor *som reviderer selskapets årsregnskap* eller en aksjeeier.

§ 13-6 første ledd nr. 7 tredje punktum skal lyde:

*Revisor* skal avgi en erklæring om at balansen er gjort opp i samsvar med disse reglene.

§ 13-28 annet ledd første punktum skal lyde:

Som uavhengig sakkyndig etter første ledd annet punktum skal benyttes *en revisor*.

### IV

I lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. (regnskapsloven) gjøres følgende endringer:

§ 8-2 skal lyde:

§ 8-2. Innsending til Regnskapsregisteret

Senest én måned etter fastsetting av årsregnskapet skal regnskapspliktige sende et eksem-

plar av årsregnskapet, årsberetningen og revisjonsberetningen til Regnskapsregisteret, *vedlagt et oversendelsesbrev*. Det skal opplyses når årsregnskapet er fastsatt.

Regnskapspliktig som nevnt i § 1-2 første ledd nr. 13 skal sende inn et eksemplar av årsregnskapet, årsberetningen og revisjonsberetningen for det foretaket filialen er en del av slik disse regnskapsdokumentene er utarbeidet, revidert og offentliggjort i henhold til lovgivningen i hjemstaten senest samtidig med at dette årsregnskapet skal offentliggjøres etter lovgivningen i hjemstaten, *vedlagt et oversendelsesbrev*. Det skal opplyses når årsregnskapet er fastsatt, og når det skal offentliggjøres etter lovgivningen i hjemstaten. Regnskapsdokumentene skal være utarbeidet på eller oversatt til norsk, dansk, svensk eller engelsk.

Regnskapsregisteret føres av den Kongen bestemmer. Innholdet av de innsendte dokumentene skal holdes tilgjengelig ved Regnskapsregisteret i 10 år.

Departementet kan gi forskrifter om at visse regnskapspliktige skal være fritatt fra plikten etter første ledd. Departementet kan fastsette nærmere regler om innsending til Regnskapsregisteret og krav til innholdet i oversendelsesbrevet som nevnt i første ledd og kan gi regler som pålegger de regnskapspliktige elektronisk innsending. *Departementet kan videre gi regler om at bestemmelser fastsatt i eller i medhold av § 8-1, skal gjelde tilsvarende for opplysninger den regnskapspliktige har sendt til Regnskapsregisteret i oversendelsesbrevet eller på annen måte.*

Lov 2. juni 1985 nr. 78 om registrering av foretak § 6-3 om registrering og kunngjøring av selskapsopplysninger og dokumenter på Felleskapets offisielle språk gjelder tilsvarende for innsending av oversettelser av årsregnskapet, årsberetningen og revisjonsberetningen.

§ 8-3 første ledd skal lyde:

Dersom årsregnskap, årsberetning, *revisjonsberetning eller oversendelsesbrev* som skal sendes til Regnskapsregisteret, ikke er avsendt før 1. august i året etter regnskapsåret, eller dersom det etter denne fristen hefter mangler ved innsendte dokumenter som nevnt etter nærmere regler fastsatt av departementet, skal den regnskapspliktige betale forsinkelsesgebyr inntil innsendingsplikten er oppfylt eller mangler er rettet, men ikke for mer enn 26 uker. Er regnskapsåret avsluttet på en dato fra 1. januar til 30. juni, er fristen etter første punktum 1. februar. Forsinkelsesgebyr ved innsendingsplikt etter § 8-2 annet ledd pålø-

per ikke før tidligst en måned etter at det utenlandske foretaket skal offentliggjøre årsregnskapet i henhold til reglene for dette i hjemstaten. Departementet kan i forskrift utsette fristene etter første og annet punktum med inntil en måned, og gi andre regler om forsinkelsesgebyr.

## V

I lov 15. januar 1999 nr. 2 om revisjon og revisorer (revisorloven) gjøres følgende endringer:

§ 1-1 tredje ledd annet punktum skal lyde:

For en revisor som bekrefter opplysninger overfor offentlige myndigheter *eller som utfører begrenset revisjon etter aksjeloven §§ 7-7 til 7-9*, gjelder i tillegg § 3-7, §§ 4-1 til 4-7 og § 5-4.

§ 2-1 skal lyde:

§ 2-1. Revisjonsplikt og adgangen til å si opp revisor

Regnskapspliktige etter regnskapsloven § 1-2 første ledd skal påse at årsregnskapet revideres av en registrert revisor eller statsautorisert revisor i samsvar med § 2-2 (revisjonsplikt) når ikke annet er bestemt i eller i medhold av lov.

Revisjonsplikt etter første ledd gjelder 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. Unntaket i første til tredje punktum gjelder ikke:

1. aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper,
2. regnskapspliktige som nevnt i regnskapsloven § 1-2 første ledd nr. 4 der antallet deltakere overstiger fem,
3. kommandittselskap hvor komplementaren er en juridisk person hvor ikke noen av deltakerne har personlig ansvar for forpliktelsene, udelt eller for deler som til sammen utgjør den juridiske personens samlede forpliktelser, *dersom kommandittselskapet har balansesum høyere enn 20 millioner kroner eller gjennomsnittlig antall ansatte høyere enn ti årsverk. Bestemmelsene i annet ledd annet og tredje punktum gjelder tilsvarende for terskelverdien for balansesum og årsverk,*
4. ansvarlige selskaper hvor samtlige deltakere er juridiske personer hvor ikke noen av

deltakerne har personlig ansvar for forpliktelsene, udelt eller for deler som til sammen utgjør den juridiske personens samlede forpliktelser, *dersom det ansvarlige selskapet har balansesum høyere enn 20 millioner kroner eller gjennomsnittlig antall ansatte høyere enn ti årsverk. Bestemmelsene i annet ledd annet og tredje punktum gjelder tilsvarende for terskelverdien for balansesum og årsverk,*

5. stiftelser.

*For aksjeselskaper gjelder ikke revisjonsplikten etter første ledd dersom det er truffet beslutning om dette i medhold av fullmakt som nevnt i aksjeloven § 7-6.*

*Unntakene etter annet og tredje ledd gjelder ikke når revisjonsplikt følger av annen lov eller forskrift gitt med hjemmel i lov.*

*Unntakene etter annet og tredje ledd gjelder ikke for foretak som er pliktig til å utarbeide konsernregnskap, eller for foretak som er under tilsyn av Finanstilsynet etter finanstilsynsloven § 1.*

Den revisjonspliktige kan ikke avsette revisor uten saklig grunn. Uenighet vedrørende regnskapsmessig behandling eller revisjonshandlinger anses ikke som saklig grunn for avsettelse. Den revisjonspliktige skal uten ugrunnet opphold gi melding til Foretaksregisteret 12 om at revisors oppdrag er avsluttet. Dersom et revisjonsoppdrag avsluttes før utløpet av tjenestetiden, skal den revisjonspliktige dessuten sende begrunnelse for dette til Finanstilsynet.

## VI

I lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) gjøres følgende endringer:

I § 5-13a skal paragrafoverskriften lyde:

§ 5-13a. *Pålegg om bokføring*

§ 5-13a annet punktum skal lyde:

*Pålegg om bokføring rettes til styret i selskap, samvirkeforetak, forening, innretning eller organisasjon og sendes hvert medlem.*

Ny § 5-13b skal lyde:

§ 5-13b. *Pålegg om revisjon*

*(1) Når årsregnskapet til en arbeidsgiver som har plikt til å foreta forskuddstrekk eller utleggstrekk, er fastsatt i strid med bestemmelser i eller i medhold av regnskapsloven eller bokføringsloven eller god regnskapskikk eller bokføringskikk, kan skattekontoret pålegge at ett eller flere årsregnskap*

revideres av en registrert eller statsautorisert revisor i samsvar med revisorloven § 2-2 for følgende selskap:

- a) aksjeselskap der det er truffet beslutning i medhold av fullmakt etter aksjeloven § 7-6,
- b) selskap som nevnt i regnskapsloven § 1-2 første ledd nr. 13 som er organisert etter en utenlandsk selskapsform som i det vesentligste tilsvarer definisjonen av aksjeselskap i aksjeloven § 1-1 annet ledd, og som ikke har revisjonsplikt etter revisorloven § 2-1.

(2) Pålegg om revisjon kan gis på grunnlag av forhold som nevnt i første ledd knyttet til årsregnskapet for siste regnskapsår samt de tre foregående årene.

(3) Pålegg om revisjon kan ikke gjøres gjeldende for mer enn tre regnskapsår.

(4) Pålegg om revisjon rettes til styret i selskapet.

(5) Selskapet som får pålegg om revisjon, kan klage over pålegget dersom det mener at det ikke har plikt eller lovlig adgang til å etterkomme pålegget. Klagen må være skriftlig og skal settes fram innen tre uker. Skattekontoret kan bestemme at pålegget ikke skal settes i kraft før klagen er avgjort.

(6) Departementet kan i forskrift fastsette nærmere regler om pålegg om revisjon.

§ 5-15 første ledd skal lyde:

(1) Den som får pålegg om bokføring etter § 5-13a eller pålegg om å gi opplysninger etter § 5-14, kan klage over pålegget dersom vedkommende mener at han ikke har plikt eller lovlig adgang til å etterkomme pålegget.

§ 5-16 annet ledd første punktum skal lyde: Skattekontoret kan ilegge den som ikke har etterkommet pålegg om bokføring etter § 5-13a innen den fastsatte fristen, en daglig løpende tvangsmulkt frem til utbedring skjer.

## VII

I lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven) gjøres følgende endringer:

I § 15-12 skal paragrafoverskriften lyde:  
§ 15-12. Pålegg om bokføring

§ 15-12 annet ledd første punktum skal lyde: Pålegg om bokføring som nevnt i første ledd rettes til styret i selskap, samvirkeforetak, forening, innretning eller organisasjon og sendes hvert styremedlem.

§ 15-12a skal lyde:

§ 15-12a. Pålegg om revisjon

(1) Når den avgiftspliktiges årsregnskap er fastsatt i strid med bestemmelser i eller i medhold av regnskapsloven eller bokføringsloven eller god regnskapsskikk eller bokføringsskikk, kan avgiftsmyndighetene pålegge at ett eller flere årsregnskap revideres av en registrert eller statsautorisert revisor i samsvar med revisorloven § 2-2 for følgende selskap:

- a) aksjeselskap der det er truffet beslutning i medhold av fullmakt etter aksjeloven § 7-6,
- b) selskap som nevnt i regnskapsloven § 1-2 første ledd nr. 13 som er organisert etter en utenlandsk selskapsform som i det vesentligste tilsvarer definisjonen av aksjeselskap i aksjeloven § 1-1 annet ledd, og som ikke har revisjonsplikt etter revisorloven § 2-1.

(2) Pålegg om revisjon kan gis på grunnlag av forhold som nevnt i første ledd knyttet til årsregnskapet for siste regnskapsår samt de tre foregående årene.

(3) Pålegg om revisjon kan ikke gjøres gjeldende for mer enn tre regnskapsår.

(4) Pålegg om revisjon rettes til styret i selskapet.

(5) Selskapet som får pålegg om revisjon, kan klage over pålegget dersom det mener at det ikke har plikt eller lovlig adgang til å etterkomme pålegget. Klagen må være skriftlig og skal settes fram innen tre uker. Avgiftsmyndighetene kan bestemme at pålegget ikke skal settes i kraft før klagen er avgjort.

(6) Departementet kan i forskrift fastsette nærmere regler om pålegg om revisjon.

§ 21-1 annet ledd første punktum skal lyde: Avgiftsmyndighetene kan ilegge den som ikke har etterkommet pålegg om bokføring etter § 15-12 innen den fastsatte fristen, en daglig løpende tvangsmulkt fram til utbedring skjer.

## VIII

Loven gjelder fra den tid Kongen bestemmer.

Offentlige institusjoner kan bestille flere  
eksemplarer fra:  
Departementenes servicesenter  
Internett: [www.publikasjoner.dep.no](http://www.publikasjoner.dep.no)  
E-post: [publikasjonsbestilling@dss.dep.no](mailto:publikasjonsbestilling@dss.dep.no)  
Telefon: 22 24 20 00

Opplysninger om abonnement, løssalg og  
pris får man hos:  
Fagbokforlaget  
Postboks 6050, Postterminalen  
5892 Bergen  
E-post: [offpub@fagbokforlaget.no](mailto:offpub@fagbokforlaget.no)  
Telefon: 55 38 66 00  
Faks: 55 38 66 01  
[www.fagbokforlaget.no/offpub](http://www.fagbokforlaget.no/offpub)

Publikasjonen er også tilgjengelig på  
[www.regjeringen.no](http://www.regjeringen.no)

Trykk: 07 Xpress AS 12/2010

